



## Vorschläge zur Modernisierung des Gemeinnützigkeits- und Steuerrechts in der 21. Legislaturperiode

Teil 2 · Forderungsliste

Berlin, 31. März 2026

### Forderungen mit Priorität 1 („A-Liste“)

Aktuelle Rechtslage	Regelungsvorschlag	Begründung
<b>A. 1. In gutem Glauben, aber unter Unsicherheit getroffene Entscheidungen dürfen nicht im Nachhinein sanktioniert werden: Business Judgement Rule sinngemäß in der Abgabenordnung einführen</b>		
Maßstab der tatsächlichen Geschäftsführung gesetzlich am pflichtgemäßen Handlungsermessen der Organe gemeinnütziger Körperschaften und der ex ante-Perspektive ausrichten (neuer § 63 Abs. 1 Satz 2 AO nach dem Vorbild von u. a. § 93 AktG und § 84a BGB)		
Im Zivilrecht seit Langem etablierte Regelung zur Beurteilung, ob ein Organmitglied eine Pflichtverletzung begangen hat, mithin für die Folgen seiner unternehmerischen Entscheidung haftet (allgemein bekannt als sog. Business Judgement Rule); mit Novellierung des Stiftungsrechts 2023 explizit für Stiftungen aufgenommen (s. § 84a BGB), bislang aber keine entsprechende Norm in der Abgabenordnung.	In § 63 Abs. 1 AO (Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung) wird als Satz 2 ergänzt:  <i>Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält. Dies ist zu vermuten, wenn die handelnden Personen unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorgaben vernünftigerweise annehmen durften, auf</i>	Den Organen gemeinnütziger Körperschaften sollte mehr Rechtssicherheit gegeben werden, dass Fehlentscheidungen im Nachhinein (ex post-Betrachtung) nicht zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen können, und den Organen dabei ein weiter eigener Entscheidungsspielraum zukommt.  Der Verlust der Gemeinnützigkeit wirkt typischerweise existenzgefährdend – meist nicht wegen hoher Steuernachforderungen, sondern weil sich Kooperationspartner, Spender und Finanziere abwenden. Gegenwärtig vertritt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) entgegen der nahezu allgemeinen Meinung in der Wissenschaft allerdings die Rechtsauffassung, Gemeinnützigkeitsrecht sei Teil des Steuerrechts, weshalb es für die Beurteilung einer pflichtwidrigen Handlung und der Haftung der Organe gemeinnütziger Körperschaften für Steuernachforderungen allein auf die Einschätzung der Mittelfehlverwendung nach objektiven Maßstäben aus ex post-Sicht ankomme.  So vertritt die Finanzverwaltung in Nr. 4 ff. des AEAO zu § 55 AO die Auffassung, dass bei dauerhaften Verlusten in der Vermögensverwaltung oder einem steuerpflichtigen

der Grundlage angemessener Informationen in Erfüllung der satzungsmässigen steuerbegünstigten Zwecke zu handeln.

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb die Gemeinnützigkeit zwingend abzuerkennen sei. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sogar die Auffassung vertreten, dass Verluste in einer Krankenhauskantine eines gemeinnützigen Trägers nicht mit Gewinnen aus anderer wirtschaftlicher Tätigkeit saldiert werden dürften und zum Verlust der Gemeinnützigkeit führten (BFH, Urteil v. 14.12.2023 – V R 28/21). Bei der naturgemäß großen Volatilität der Kapitalmärkte und den bei jeder wirtschaftlichen Tätigkeit stets gegebenen wirtschaftlichen Risiken führt diese Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu hoher Verunsicherung. Hinterher wissen alle immer besser, wie sich ein Investment entwickelt hat, oder ob der Versuch der gemeinnützigen Förderung erfolgreich war. Dies kann aber nicht Maßstab für das Handeln der Engagierten sein. Auch das Gemeinnützigkeitsrecht benötigt Fehlertoleranz.

Denn anders als bei gewerblichen Unternehmen wirkt bei gemeinnützigen Körperschaften jede Geschäftsführungsentscheidung unmittelbar auf den steuerlichen Status zurück; die Gemeinnützigkeit hängt nach § 63 AO seit jeher nicht vom Erfolg oder Misserfolg einer Maßnahme ab, sondern allein davon, ob die Organe bei ihrer Entscheidung pflichtgemäß und zweckgerichtet gehandelt haben. Von diesem ex ante-Maßstab weicht die Finanzverwaltung jedoch ab. Nr. 4 des AEAO zu § 63 AO eröffnet durch die Anknüpfung an „neuere Erkenntnisse aus der tatsächlichen Geschäftsführung“ die Möglichkeit einer ex post-Ergebnisbetrachtung, die in der Verwaltungspraxis dazu führen kann, dass aus dem objektiven Verlauf oder Misserfolg einer Maßnahme auf eine fehlende Zweckgerichtetheit der Geschäftsführung geschlossen wird.

Aus diesen Gründen ist eine gesetzliche Klarstellung dringend geboten, die seitens der Länder bereits erkannt und gegenüber der Bundesregierung adressiert worden ist. Bereits am 17.09.2024 hatten der Finanzausschuss und der Wirtschaftsausschuss des Bundesrates zum Entwurf des damaligen Steuerfortentwicklungsgesetzes empfohlen, die Übertragung einer Business Judgement Rule sowie die Einführung eines abgestuften Sanktionssystems im Gemeinnützigkeitsrechts zu prüfen (BR-Drs. 373/1/24, Tz. 15). Beide Punkte sind in der Stellungnahme des Bundesrates aufgenommen worden (BT-Drs. 20/13159, Tz. 8).

Die Fachausschüsse des Bundesrates formulierten: *„Es sollte ein Sanktionsrahmen vorgegeben werden, innerhalb dessen die Finanzverwaltung unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls die Sanktionszahlung festsetzt. Der Verlust der Gemeinnützigkeit sollte als Sanktion auf schwerwiegende und fortgesetzte Verstöße gegen das Gemeinnützigkeitsrecht beschränkt werden. So muss es bei Verlusten genügen, wenn eine fehlgeschlagene Vermögensanlage wirtschaftlich vertretbar war. Hier ist an eine Übertragung der „Business Judgement Rule“ („BJR“), wie sie das Gesellschaftsrecht bereits seit dem Jahr 1997 kennt, auf das Gemeinnützigkeitsrecht zu denken. Hiernach haften Geschäftsführer und Vorstände dann nicht für negative Folgen unternehmerischer Entscheidungen, wenn diese auf der Grundlage angemessener*

---

*Informationen, ohne Berücksichtigung sachfremder Interessen, zum Wohl des Unternehmens und in gutem Glauben gefasst worden sind.“*

Die Notwendigkeit, diese BJR für den Dritten Sektor ausdrücklich in das Gesetz aufzunehmen, wurde im Übrigen auch im Gesetzgebungsverfahren zum neuen Stiftungsrecht erkannt und dort in einem neuen 84a BGB für die Organmitglieder von Stiftungen ausdrücklich umgesetzt – nach allgemeiner Rechtsauffassung gilt sie ohne ausdrückliche Kodifizierung auch im Vereins- und Gesellschaftsrecht.

Die damalige Bundesregierung lehnte die als Prüfbite des Bundesrates formulierte (sinngemäße) Implementierung einer derartigen Bestimmung in der AO jedoch 2024 mit dem Argument ab, dass dieses Rechtsgebiet als Teil des Steuerrechts öffentlich-rechtlichen Charakter habe, die BJR aber aus dem Gesellschaftsrecht stamme (vgl. BT-Drs. 20/13159, S. 12).

Folge dieser Rechtsauffassung ist, dass Verantwortliche oder Mitarbeitende in gemeinnützigen Organisationen nicht nur aus ex ante-Sicht begründete Entscheidungen fällen müssen, weil dies das Zivilrecht verlangt, sondern auch aus ex post-Sicht darf nichts schiefgehen, soll die steuerrechtliche und zivilrechtliche Haftung ausgeschlossen sein. Da aufgrund der sog „formellen Satzungsmäßigkeit“ (→ siehe unsere Forderung A. 3.) jeder Verstoß gegen die Gemeinnützigkeitsvorschriften auch zivilrechtlich zur Organhaftung führt und nur ehrenamtlich tätige Organe von der Haftungserleichterung des § 31a BGB profitieren, droht beim Verlust der Gemeinnützigkeit eine umfassende Schadensersatzpflicht, und dies weitaus umfassender als für Wirtschaftsunternehmen. In der Rechtspraxis vollziehen die Finanzbehörden die Rechtsthese des BMF selten, da sie übermäßig ist und den Charakter des Gemeinnützigkeitsrechts als Ordnungsrecht für die gemeinnützige Zivilgesellschaft verkennt.

Die Begründung der damaligen Bundesregierung überzeugt weder systematisch noch dogmatisch. Zwar sind die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit im Steuerrecht geregelt, doch handelt es sich dabei nicht um ein in sich geschlossenes allein steuerrechtliches Sonderregime. So sind etwa gemäß § 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG) zahlreiche juristische Personen, die detaillierten Regelungen in Spezialgesetzen unterliegen, von der Körperschaftsteuer befreit. Ebenso verhält es sich bei gemeinnützigen Körperschaften mit der Regelung in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

Angesichts der so einhelligen Auffassung der Rechtswissenschaft und der gelebten Praxis zahlreicher Finanzbehörden ist eine gesetzliche Klarstellung dringend geboten. Wesentlich für eine gemeinnützigkeitskonforme Geschäftsführung ist aus Sicht des Bündnisses für Gemeinnützigkeit, dass das Handeln auf die gemeinnützige Zweckerfüllung gerichtet ist, auch wenn sich im Einzelfall eine Maßnahme als Fehlschlag erweist oder eine Geldanlage oder wirtschaftliche Investition misslingt.

## A. 2. Konsequenzen ja, Existenzgefährdung nein: Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verlässlicher in der Abgabenordnung verankern

Gesetzliche Festschreibung eines abgestuften Sanktionssystems bei Verstößen gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben (neuer § 63 Abs. 4a AO)

In § 63 Abs. 2 AO (Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung) findet sich hinsichtlich der Anforderungen an die Satzung sowie etwaiger Verletzungen der Vorschrift über die Vermögensbindung aktuell keine Regelung, die den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz widerspiegelt; in § 63 Abs. 4 AO kommt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Falle einer nicht rechtzeitig erfolgten Mittelverwendung zum Ausdruck (angemessene Fristsetzung durch die Finanzverwaltung).

Ergänzung eines § 63 Abs. 4a AO wie folgt:

*Hat eine Körperschaft bis zu 10 v. H. der Mittel entgegen § 55 Absatz 1 Nr. 1 bis 4 verwendet, kann das Finanzamt ihr eine angemessene Frist setzen, um die Fehlverwendung durch Verwendung anderer Mittel in entsprechender Höhe für steuerbegünstigte Zwecke auszugleichen.*

Die Regeln über die Rechtsfolgen bei kleineren Verstößen gegen Gemeinnützigkeitsvorschriften sind unverhältnismäßig, da nach geltendem Gesetzeswortlaut auch kleinere Verstöße den vollständigen Verlust der Gemeinnützigkeit und damit der Steuervergünstigung zur Folge haben können.

Angemessen wäre ein abgestuftes Sanktionssystem, das auf kleinere Verstöße bei der gemeinnützigen Mittelverwendung mit Strafzahlungen reagiert (ebenso zum Beispiel § 16 des Gesetzes über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REIT-G)). Dies forderte bereits 2024 der Bundesrat (→ siehe Begründung unseres Punktes A. 1.). Punktuell sieht der AEAO, so in Nr. 6 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, derartige Kompensationsmöglichkeiten vor, allerdings ohne gesetzliche Grundlage. Um das Vertrauen der Handelnden zu erhöhen, dass nicht jede Fehlmaßnahme zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen kann, ist eine Erweiterung dieser Heilungsmöglichkeit erforderlich.

Nicht jeder formale oder geringfügige Fehler würde so sofort zur „Höchststrafe“ führen. Stattdessen erhält die Organisation die Möglichkeit, den Fehler nachträglich zu korrigieren, etwa durch Rückzahlung, Ausgleichszahlungen oder Strafzahlungen. Erst bei schweren oder wiederholten Verstößen greifen schärfere Sanktionen.

## A. 3. Inhalt vor Wortlaut: Formelle Satzungsmaßigkeit wieder auf Wesentliches begrenzen, Mustersatzung ihrem Zweck entsprechend als Prüfhilfe zur Auslegung verwenden

Gesetzliche Flexibilisierung der Satzungsanforderungen (§ 60 Abs. 1 in Verbindung mit der als Anl. 1 beigefügten Mustersatzung)

§ 60 Abs. 1 AO (Anforderungen an die Satzung) formuliert derzeit:

*Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Die Satzung muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.*

Klarstellung in § 60 Abs. 1 AO wie folgt:

*Die Satzungszwecke und, soweit dies erforderlich ist, die Art ihrer Verwirklichung müssen so ~~genau~~ bestimmt sein, dass auf Grund einer Auslegung der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuervergünstigungen gegeben sind. Die Satzung muss Angaben zu den ~~die~~ in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.*

Derzeit ist die Finanzverwaltung in erheblichem Umfang mit der Kontrolle der formellen Satzungsmaßigkeit gemeinnütziger Körperschaften befasst. Unproblematisch ist dabei die Einfügung der gesetzlichen Vorgabe der ausschließlichen, selbstlosen und unmittelbaren gemeinnützigen Zweckverwirklichung nach Maßgabe der AO.

Probleme bereitet in der Praxis, dass gemeinnützige Körperschaften mit breitem Förderspektrum – wie Bürgerstiftungen und Heimatvereine – faktisch dazu gezwungen werden, sämtliche in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke in ihre Satzung aufzunehmen, um Förderflexibilität in Stadt und Region zu bewahren. Die Konsequenz wäre der ebenso formelle wie lebensfremde Zwang, für jeden dieser Zwecke die Art der Zweckverwirklichung, d. h. konkrete Projekte in Aussicht zu nehmen und die Förderung jedes Zwecks regelmäßig nachzuweisen – unabhängig davon, ob hierfür überhaupt ein sinnvoller, zeitnaher Projektansatz besteht.

Das bestehende Dilemma wird daran deutlich, dass die Steuerformulare der Bundesländer typischerweise nur die Angabe einer begrenzten Anzahl von Zwecken erlauben, obwohl nach der Satzung ein breites Tätigkeitsspektrum angestrebt wird. Zudem zwingt § 60 Abs. 1 Satz 2 AO auch für nur gelegentliche Verfolgungen eines

untergeordneten Zwecks, Tätigkeitsbeispiele in die Satzung aufzunehmen. Damit wird die notwendige Flexibilität von Stiftungen und Vereinen bereits auf Satzungsebene blockiert und eine spätere, sachgerechte Anpassung an tatsächliche Förderbedarfe unnötig formalisiert.

Die formellen Anforderungen überschreiten hier das notwendige Maß: Die Beschreibung der Zweckverwirklichung wird selbst bei eindeutig beschriebenen Zwecken wie der „evangelischen Jugendarbeit“ sowie bei Förderstiftungen verlangt, die sich lediglich die Möglichkeit offenhalten wollen, bei Bedarf gelegentlich auch operativ tätig zu werden.

Die Pflicht zur satzungsmäßigen Festlegung von Zweck und Aufgaben ist unstrittig. § 60 Abs. 1 AO geht jedoch darüber hinaus und überlädt die Satzungen mit Detailvorgaben, die in der Praxis nicht zu mehr Klarheit, sondern zu zusätzlichen Auslegungs- und Abgrenzungsproblemen führen. Erst mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde § 60 Abs. 1 AO, in dem die Anforderungen an die Satzung für die Erlangung von Steuervergünstigungen geregelt sind, um einen Satz 2 ergänzt. Seitdem muss die Satzung gemeinnütziger Körperschaften die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten. Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird die Mustersatzung dahingehend als verbindlich interpretiert, dass sich die in § 1 bis 5 der Mustersatzung enthaltenen steuerlichen Regelungen wortgleich in den Satzungen der steuerbegünstigten Körperschaften wiederfinden müssen. In der Praxis führt dies dazu, dass bei jeder – auch sachlich begrenzten – Satzungsänderung die gesamte Satzung erneut an die jeweils aktuelle Mustersatzung angepasst werden muss.

Die Auffassung der Finanzverwaltung widerspricht der eindeutigen Bezeichnung der Anlage 1 als „Mustersatzung“, die nur „aus steuerlichen Gründen notwendige Bestimmungen enthält“. Eine Mustersatzung kann beispielhafte Formulierungen, aber keine verbindlichen Bestimmungen enthalten. Um die gemeinnützigen Körperschaften vor einer unverhältnismäßigen Überregulierung zu bewahren, bedarf es aus unserer Sicht einer gesetzlichen Klarstellung. Diese Auffassung teilte zuletzt auch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV).

Ziel der Änderung ist ein zusätzlicher Entlastungseffekt. Materiell-rechtlich unproblematische Satzungsregelungen sollen nicht mehr allein an einer formalen Wortschablone gemessen werden, da dies unnötige Beanstandungen und einen erhöhten Prüfaufwand sowohl bei den Finanzbehörden als auch bei Vereins- und Stiftungsbehörden auslöst.

Eine deutliche Vereinfachung würden zudem beschränkt steuerpflichtige Körperschaften erfahren: Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften (z. B. ausländische Vereine, Stiftungen, NGOs), die in Deutschland tätig werden wollen, haben natürlich keine deutsche Satzungsstruktur. Sie unterliegen oft zwingend ausländischem Gesellschafts- oder Stiftungsrecht und können deswegen zentrale Elemente der deutschen

Mustersatzung nicht wortgleich übernehmen.

Dies führt faktisch zu einem systematischen Ausschluss von der Anerkennung der Gemeinnützigkeit in Deutschland. Mehrere Urteile des Bundesfinanzhofs bestätigen diese Praxis. Besonders problematisch ist dabei der § 60a-Bescheid, der in dieser Ausgestaltung europarechtlich bedenklich erscheint und – soweit ersichtlich – in Europa einzigartig ist (vgl. dazu auch EuGH, Urteil v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04; darauf folgte die gesetzliche Möglichkeit einer Steuerbegünstigung für ausländische Körperschaften in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG). Eine sinngemäße Anwendung wäre systematisch konsistent mit § 51 Abs. 2 AO, europarechtlich sauberer (Diskriminierungsverbot, Kapitalverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit) und verwaltungspraktisch sinnvoll, weil echte Gemeinnützigkeit nicht an formalen Problemen in Nebenaspekten scheitern sollte. Die Gemeinnützigkeit würde auch dann selbstverständlich nach unverändert fortgeltenden Bestimmungen für in- und ausländische Körperschaften nach deutschem Recht beurteilt; allein die formellen Anforderungen würden in den genannten übermäßigen Punkten abgemildert.

#### A. 4. Kooperation in der Bürokratiefalle: Überinterpretation beim Einsatz von Hilfspersonen beenden, Zusammenwirken gemeinnütziger Akteure auch ohne Weisungsverhältnis ermöglichen

Gesetzliche oder untergesetzliche Klarstellung, dass für die Zurechnung gemeinnütziger Tätigkeit über Hilfspersonen kein Subordinations- oder arbeitsrechtliches Weisungsverhältnis erforderlich ist (§ 57 Abs. 1 AO oder AEAO)

§ 57 Abs. 1 AO (Unmittelbarkeit) formuliert derzeit:

*Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.*

Variante 1 (Präferenz) – Ergänzung eines Satzes 3 zu § 57 Abs. 1 AO wie folgt:

*Ein Weisungsverhältnis gegenüber den Hilfspersonen ist für die Zurechnung nicht erforderlich.*

Variante 2 – zumindest Klarstellung in Nr. 2 AEAO zu § 57 Abs. 1 AO wie folgt:

*Das Gebot der Unmittelbarkeit ist gem. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO auch dann erfüllt, wenn sich die steuerbegünstigte Körperschaft einer Hilfsperson bedient. ~~Hierfür ist es erforderlich, dass nach den Umständen des Falles, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist, d. h. die Hilfsperson nach~~*

Derzeit verlangt die Finanzverwaltung, dass eine Hilfsperson „nach Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt“ und die Körperschaft „den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmen kann“.

Diese Auslegung führt zu einem unbefriedigenden Ergebnis, weil sie die Zurechnung gemeinnütziger Tätigkeit an arbeitsrechtliche Weisungskriterien knüpft. Für die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke ist jedoch entscheidend, dass die Körperschaft den Zweck vorgibt, die Leistung beauftragt und für deren gemeinnützige Verwendung verantwortlich bleibt. Ob die Ausführung durch weisungsabhängige Mitarbeitende oder durch selbstständige Auftragnehmer im Rahmen eines Werks- oder Dienstvertrags erfolgt, ist hierfür unerheblich. Ein Weisungsrecht zur Bestimmung des Vorgehens im Einzelfall ist daher kein sachgerechtes Abgrenzungskriterium.

Die Regelung im AEAO verschärft unnötig die gesetzliche Vorgabe und zwingt gemeinnützige Körperschaften, die mit einer gemeinnützig tätig werden wollenden Gruppe von Engagierten zusammenarbeiten will, vertragliche Detailregelungen zu treffen, obwohl wesentlich statt detaillierter Verträge das praktische gemeinnützige Wirken ist und die Partner nur nachweisen müssen, dass sie gemeinsam an der Zielerreichung in dem jeweiligen Projekt gearbeitet haben (→ siehe dazu auch unseren Änderungsvorschlag zu § 58 Nr. 9 AO unter Punkt A. 6.). In aller Regel entspricht dies dem Interesse der gemeinnützigen Organisationen; zusätzliche schriftliche Vereinbarungen sind überflüssig.

~~den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt.~~ *Hilfsperson kann eine natürliche Person, Personenvereinigung oder juristische Person sein. Die Körperschaft hat durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachzuweisen, dass sie den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmen kann. Die Tätigkeit der Hilfsperson muss den Satzungsbestimmungen der Körperschaft entsprechen. Diese hat nachzuweisen, dass sie die Hilfsperson überwacht. Die weisungsgemäße Verwendung der Mittel ist von ihr sicherzustellen. Ein Subordinations-verhältnis ist hierfür nicht erforderlich.*

Wenn eine gemeinnützige Körperschaft selbst als Hilfsperson, also weisungsabhängig eingesetzt wird, aber sie im Außenverhältnis selbstständig und eigenverantwortlich handelt, handelt sie gemeinnützig. Die Weisungsgebundenheit oder Weisungslosigkeit ist unerheblich für die Frage, ob durch die Tätigkeit eines anderen unmittelbar eigene gemeinnützige Zwecke erfüllt werden.

In der Praxis führt die Erlassanordnung immer wieder zu erheblicher Unsicherheit bei der Zusammenarbeit von gemeinnützigen Organisationen, wie viel Entscheidungs- und Handlungsfreiheit einer Hilfsperson zugesprochen werden muss. Mit der herrschenden Literaturmeinung bedarf es keines Subordinationsverhältnisses.

#### **A. 5. Kooperation vereinfachen statt Formenstrenge überstrapazieren: Doppeltes Satzungserfordernis im Zusammenwirken gemeinnütziger Akteure abschaffen**

Streichung des Worts „satzungsgemäß“ im Zusammenhang mit dem planmäßigen Zusammenwirken gemeinnütziger Körperschaften (§ 57 Abs. 3 AO)

§ 57 Abs. 3 AO (Unmittelbarkeit) formuliert derzeit:

*Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach Satz 1 zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen sind.*

Streichung des Worts „satzungsgemäß“ in § 57 Abs. 3 AO:

*Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie ~~satzungsgemäß~~ durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach Satz 1 zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen sind.*

Die Einführung des § 57 Abs. 3 AO („planmäßiges Zusammenwirken“) hat im Ansatz zu Erleichterungen geführt, vor allem bei verbundenen gemeinnützigen Körperschaften:

Im Gemeinnützigkeitsrecht fehlte bis dato eine Sonderregelung für zusammenarbeitende Körperschaften, die durch ihre gemeinsame Tätigkeit keinen Gewinn anstreben, sondern den gemeinnützigen Zweck gemeinsam fördern wollen. Demgegenüber ist für gewinnorientierte Unternehmen bestimmter Branchen seit Langem rechtlich anerkannt, dass rechtlich selbstständige Organisationen in Gruppen oder Konzernstrukturen zusammenarbeiten und dabei als zusammengehörig behandelt werden – auch das Körperschaft-, Gewerbesteuer-, oder Umsatzsteuerrecht sieht mit den Organschaftsbestimmungen hierfür klare Regelungen vor.

Vor Einführung des § 57 Abs. 3 AO wurde die Tätigkeit der jeweiligen juristischen Person isoliert betrachtet, obwohl sie in der Sache dem gemeinnützigen Ziel des Verbundes diene. Auch für gemeinnützige Organisationen ist arbeitsteiliges Zusammenwirken mehrerer juristischer Personen aus Gründen der betriebswirtschaftlichen Effizienz vielfach geboten.

Ohne die Regelung des § 57 Abs. 3 AO drohte bei der Art nach wirtschaftlichen Tätigkeiten, die der gemeinsamen gemeinnützigen Zweckerfüllung dienen, und die nicht vollentgeltlich vergütet werden, der Verlust der Gemeinnützigkeit durch Verluste aus wirtschaftlicher Tätigkeit. Denn solche Tätigkeiten galten als eigenständige wirtschaftliche

Geschäftsbetriebe, deren Verluste eine gemeinnützigkeitsrechtlich schädliche Mittelverwendung darstellen (s. o.). Im Regelfall werden derartige Tätigkeiten ohne Gewinnerzielungsabsicht als Liebhaberei ausgeführt. Sie dienen nicht der Erwirtschaftung von Erträgen, sondern bleiben als Liebhabereitätigkeiten auch nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen steuerlich unberücksichtigt.

Deswegen hat der Gesetzgeber mit § 57 Abs. 3 AO zu Recht Abhilfe geschaffen: Nunmehr werden Tätigkeiten als unschädlich für die Gemeinnützigkeit angesehen, die im Zusammenwirken zur gemeinnützigen Zweckerfüllung erfolgen und typischerweise nicht der Gewinnerwirtschaftung am Markt dienen, auch wenn sie isoliert betrachtet wirtschaftlicher Art sein mögen.

Damit soll im Sinne einer typisierenden und damit bürokratievermeidenden Regelung unerheblich sein, ob die Tätigkeit im Einzelfall mit teilweiser oder nur voller Kostendeckung vorgenommen wird oder bei isolierter Betrachtung bei einer der beteiligten gemeinnützigen Körperschaften ein Überschuss entsteht. Nur durch Typisierungen kann übermäßige Bürokratisierung vermieden werden – genau dies war und ist das Ziel von § 57 Abs. 3 AO.

Die Finanzverwaltung verlangt nun aber, dass bei sämtlichen Beteiligten der Kooperation anhand der jeweiligen Satzung die Kooperationspartner konkret nachvollziehbar sind und in der jeweiligen Satzung die Art und Weise der Kooperation bezeichnet wird (sog. „doppeltes Satzungserfordernis“). Diese Auslegung erscheint widersprüchlich, da mit § 57 Abs. 3 AO zunächst eine Erleichterung eingeführt wird, die durch die überstrapazierenden Anforderungen der Finanzverwaltung faktisch wieder eingeschränkt wird. Vereine und Stiftungen können derartige Satzungsänderungen vor einer Kooperation typischerweise nicht beschließen.

Temporäre Kooperationen sind nach Auffassung des BMF von den neuen gesetzlichen Möglichkeiten durch das sog. „doppelte Satzungserfordernis“ faktisch ausgeschlossen. Dieses von der Finanzverwaltung im Kontext des § 57 Abs. 3 Satz 1 AO geforderte „doppelte Satzungserfordernis“ entbehrt auch jetzt schon der gesetzlichen Grundlage, wie nun auch der BFH in einem Vorlagebeschluss an den EuGH festgestellt hat (BFH, EuGH-Vorlage v. 22.05.2025 – VR 22/23). Es widerspricht dem gesetzgeberischen Ziel, Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften zu erleichtern.

Der BFH hat in seinem Vorlagebeschluss allerdings die These vertreten, die Regelung des § 57 Abs. 3 Satz 2 AO könne beihilfewidrig sein, da dadurch ohne ausreichende Rechtfertigung eine der Art nach wirtschaftliche Tätigkeit, die eine gemeinnützige Körperschaft erbringt, gegenüber einer vergleichbaren Tätigkeit eines kommerziellen Unternehmens privilegiert werde. Mit dieser These verkennt der BFH, dass die Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts den Mitgliedstaaten obliegt und gemeinnützige Körperschaften in Bezug auf die Besteuerung nur dann europarechtlich

problematisch (Beihilferecht) sind, weil ihnen ein selektiver Vorteil gewährt wird, wenn sie ohne sachlichen Grund einzelne Organisationen bevorzugen und nicht durch das System der Gemeinnützigkeit insgesamt gerechtfertigt werden können. Mit Urteil vom 29.04.2025 in der Rechtssache Mielca (C-453/23) hat der EuGH diese Grundsätze für die Beurteilung von Steuerbefreiungen im jeweiligen nationalen Recht klar herausgearbeitet.

Die Finanzverwaltung erkennt zu Recht in Nr. 7 des AEAO zu § 58 Nr. 1 AO an, dass bei Kooperationstätigkeiten mit lediglich kostendeckendem Entgelt ein Fall der sog. Liebhaberei vorliegt, der ertragsteuerlich unbeachtlich ist und daher auch für die Gemeinnützigkeit unschädlich ist.

Das zeigt: Bei gemeinnützigen Kooperationen ist nicht die Erzielung von Gewinnen, sondern die Zweckverwirklichung maßgeblich – und deshalb dürfen auch zufällige oder untergeordnete Gewinne steuerlich nicht anders behandelt werden. Gemeinnützige Kooperationen sind typischerweise dadurch geprägt, dass zu Beginn ungewiss ist, ob überhaupt ein gemeinsamer Gewinn entsteht; sie unterliegen daher anderen Kalkulationsmaßstäben als dauerhaft am Markt tätige Unternehmen, was § 57 Abs. 3 Satz 2 AO systemgerecht berücksichtigt und eben keine beihilferechtlich relevante Vorteilsgewährung begründet.

#### A. 6. Zweckverwirklichung vor Formalismus: Operative und fördernde gemeinnützige Tätigkeit unabhängig von der individuellen Ausgestaltung gleichstellen

Generalüberholung der gesetzlichen Regelungen zur unmittelbaren und mittelbaren Zweckverwirklichung (§§ 57 und 58 AO) mit dem Ziel, die Förderung durch Geldmittel, Sachleistungen oder Personalgestellung mit oder ohne Kostenausgleich zukünftig gleichwertig zu behandeln

§ 57 AO (Unmittelbarkeit) formuliert derzeit:

- (1) *Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.*
- (2) *Eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar*

Im Gesetz sollte klargestellt werden, dass die mittelbare Förderung nach § 58 Nr. 1 bis Nr. 5 AO der unmittelbaren Förderung nach § 57 AO gleichgestellt ist. Sinnvoll wäre es, die §§ 57 und 58 AO grundlegend neu zu fassen und zu ordnen.

Alternativ schlagen wir folgende Verbesserungen mit geringerer Eingriffstiefe („quick wins“) als eine vollständige Neufassung der beiden Normen vor:

1. Klarstellung des § 58 Nr. 1 Satz 2 AO wie folgt:  
*Mittel sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft; Mittel können auch in der Weise zugewendet werden.*

Eine Körperschaft verfolgt ihre Zwecke unmittelbar, wenn sie selbst die Zwecke verwirklicht oder im Rahmen des § 58 AO fördernd tätig ist. Der Gesetzgeber sieht eine fördernde gemeinnützige Tätigkeit durch finanzielle Zuwendungen, personelle Unterstützung oder die Überlassung von Sachen als gleichwertig zu einer eigenen operativen Tätigkeit an, zumal in der Praxis ein erheblicher Teil der gemeinnützigen Körperschaften sowohl operativ als auch fördernd tätig ist. So waren z. B. ausweislich der Jahresbefragung des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen 2025 rund 74 Prozent (!) der rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts fördernd, 13 Prozent zusätzlich auch operativ tätig. Nur 13 Prozent der Stiftungen verwirklichten ihre Zwecke ausschließlich über eigene Projekte, Programme oder Einrichtungen.

Diesem Verständnis folgend hat der Gesetzgeber den § 57 Abs. 3 AO in das Gemeinnützigkeitsrecht implementiert – siehe dazu unsere Ausführungen unter → Punkt A. 5. Die Regelung des § 57 Abs. 3 AO ist nur im Kontext der anderen Unmittelbarkeitsvorschriften in den §§ 57 und 58 AO verständlich.

Ad § 58 Nr. 1 AO: Diese Regelung ist missverständlich formuliert und entspricht nicht mehr der gelebten Praxis. Der Gesetzestext lässt den Eindruck entstehen, als sei es nur ausnahmsweise zulässig, wenn gemeinnützige Vereine andere gemeinnützige

steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, gleichgestellt.

- (3) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach Satz 1 zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen sind.
- (4) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.

§ 58 AO (steuerlich unschädliche Betätigungen) formuliert derzeit:

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. eine Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet. Mittel sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft. Die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. Beabsichtigt die

dass zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke unentgeltlich oder lediglich gegen Kostenübernahme Nutzungen überlassen. Waren geliefert. Warenlieferungen oder Dienstleistungen erbracht. Arbeitskräfte oder Räume überlassen werden.

2. Beschränkung des § 58 Nr. 1 Satz 3 AO wie folgt:  
Die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist.
3. §§ 58 Nr. 4 und Nr. 5 AO werden gestrichen und sinngemäß in einem neuen § 58 Nr. 1 Satz 2 (siehe Punkt 1.) zusammengeführt.
4. Ergänzung des § 58 Nr. 8 AO wie folgt:  
8. ein Sportverband oder ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert.
5. Öffnung des § 58 Nr. 9 AO wie folgt:  
9. eine Körperschaft von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke zweckgebundene Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen vergibt,

Organisationen fördern. Tatsächlich ist genau das der Regelfall – etwa bei Schul-, Kultur- oder Museumsfördervereinen.

Die Finanzverwaltung legt § 58 AO inzwischen praxisnah aus und erkennt an, dass Förderung auch durch Sachmittel, Räume, Personal oder Kostenerstattungen erfolgen kann (Nr. 1 des AEAO zu § 58 Nr. 1). Diese Auslegung steht jedoch nicht eindeutig im Gesetz. Damit fehlt es an Rechtssicherheit. §§ 58 Nr. 4 und Nr. 5 AO sind damit jedenfalls überholt.

Hinzu kommt: Nach der aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist keineswegs garantiert, dass diese großzügige Verwaltungspraxis dauerhaft Bestand hat. Der BFH könnte die Förderung gegen Kostenersatz oder pauschale Vergütung als unzulässig bewerten – mit gravierenden Folgen für tausende gemeinnützige Vereine. Eine gesetzliche Klarstellung in § 58 AO ist vor diesem Hintergrund dringend erforderlich.

Darüber hinaus ist die Neufassung des § 58 Nr. 1 AO durch das Jahressteuergesetz 2020 im Bereich der grenzüberschreitenden Mittelverwendung missglückt und stellt einen Rückschritt gegenüber der früheren Rechtslage dar: Nach dem aktuellen Gesetzeswortlaut ist die Weitergabe gemeinnütziger Mittel an beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften nur zulässig, wenn diese selbst in Deutschland als gemeinnützig anerkannt sind. Diese Voraussetzung ist praktisch nicht erfüllbar, da sie regelmäßig einen Feststellungsbescheid nach § 60a AO voraussetzt. Ausländische Körperschaften können diesen aufgrund der strengen formellen Anforderungen an die Satzung regelmäßig nicht erlangen (siehe dazu unsere Ausführungen unter → Punkt A. 3.).

Die Finanzverwaltung hat den Gesetzeswortlaut zwar insoweit korrigiert, als die Anforderung der deutschen Gemeinnützigkeit bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nur für EU-/EWR-Körperschaften gelten soll (vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 2 Hs. 2 KStG). Diese Differenzierung ist jedoch sachlich nicht begründbar und führt zu einer ungerechtfertigten Schlechterstellung von EU-/EWR-Körperschaften gegenüber Drittstaaten.

Zudem ist es systematisch nicht überzeugend, die Zulässigkeit der Mittelweitergabe davon abhängig zu machen, ob die ausländische Körperschaft in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte erzielt. Das Bestehen inländischer Einkunftsquellen steht in keinem Zusammenhang mit der gemeinnützigen Zweckverwendung der Mittel.

Die Gemeinnützigkeitsanforderung sollte daher – wie vor dem JStG 2020 – auf unbeschränkt steuerpflichtige Empfängerkörperschaften beschränkt werden.

Ad § 58 Nr. 8 AO: Es ist typisch für den Sport, dass die Sportvereine oder einzelne Sportler zeitweise den Sport professionell ausüben, dann aber wieder in die Amateurligen absteigen oder aus diesen aufsteigen. Gemeinnützig gefördert werden kann nur der

- Körperschaft, als einzige Art der Zweckverwirklichung Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuwenden, ist die Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung zu benennen,*
2. *(weggefallen)*
  3. *eine Körperschaft ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zuwendet. Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke müssen den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen. Die nach dieser Nummer zugewandten Mittel und deren Erträge dürfen nicht für weitere Mittelweitergaben im Sinne des ersten Satzes verwendet werden,*
  4. *eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt,*
  5. *eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen*

Amateursport. Allerdings soll die Miterledigung von Aufgaben für professionelle Mannschaften aus Gründen der Vereinfachung für Sportvereine gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich sein, so bestimmt es § 58 Nr. 8 AO. Dasselbe Sachproblem stellt sich auf Ebene der Sportverbände. Da nicht explizit in § 58 Nr. 8 AO genannt, müssen diese in Bezug auf die professionelle Ebene komplexe Abrechnungen im Einzelfall als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erstellen. Es sollte insofern klargestellt werden, dass für Verbände, deren Zweck die Förderung des Sports ist, nichts anderes gilt als für die Sportvereine selbst.

Ad § 58 Nr. 9 AO: Es gibt zahlreiche gemeinnützige Organisationen, die mit Gruppen ehrenamtlich und gemeinnützig engagierter Mitbürgerinnen und Mitbürger zusammenarbeiten und deren (gemeinnützige) Projekte bezuschussen möchten. Vergleichbare Zuschussmodelle sind auch im staatlichen und kommunalen Bereich üblich, wo Engagement für das Gemeinwohl regelmäßig mit der Auflage gefördert wird, die Mittel gemeinnützig zu verwenden. Wer als gemeinnützige Körperschaft derzeit sicher gehen will, dass eine derartige Bezuschussung möglich ist, bekommt von zahlreichen Beratern empfohlen, einen Auftrag mit Weisungsbefugnis zur Begründung einer Hilfspersoneneigenschaft abzuschließen, was aber den ehrenamtlich Engagierten widerstrebt, die selbst ihre gemeinnützigen Projekte zwar mit Mitteln eines Förderers, aber nicht in dessen Auftrag und im Detail weisungsgebunden, verwirklichen wollen.

Das Weisungsmodell wird empfohlen, weil die geltende Rechtslage nicht klar zulässt, dass gemeinnützige Körperschaften eigenverantwortlich handelnde Dritte durch Zuschüsse fördern dürfen, ohne ein Auftrags- oder Weisungsverhältnis zu begründen. Die von uns vorgeschlagene Gesetzesänderung würde die rechtssichere Ausweitung des gemeinnützigen Engagements durch Aktivierung von Bürgerinnen und Bürgern ermöglichen, die gemeinnützig tätig werden wollen, ohne selbst einen gemeinnützigen Verein gründen zu müssen.

- Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt,
6. [...],
  7. [...],
  8. ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert,
  9. eine von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen vergibt, [...].

#### A. 7. Zu politisch, um gemeinnützig zu sein? Bestehende Rechtslage zur politischen Betätigung gesetzlich verankern, Freiräume der organisierten Zivilgesellschaft rechtssicher ausgestalten

Gesetzliche Klarstellung, dass die gelegentliche Stellungnahme zu tagespolitischen Themen außerhalb der eigenen Satzungszwecke gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich ist (§ 58 AO mit neuer Nr. 11), sowie untergesetzliche Aufhebung des sog. Hintergrundkriteriums (Nr. 16 AEAO zu § 52 AO)

Derzeit keine gesetzlichen, sondern durch umfangreiche Verwaltungsvorschriften und Rechtsprechung definierten Vorgaben zur politischen Betätigung; siehe insbesondere die Ausführungen in Nr. 16 des AEAO zu § 52 AO.

In § 58 AO wird folgende Nr. 11 hinzugefügt:

*Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass [...]*

11. eine steuerbegünstigte Körperschaft außerhalb ihrer Satzungszwecke gelegentlich zu tagespolitischen Themen Stellung nimmt.

Streichung des Hintergrundkriteriums in Nr. 16 des AEAO zu § 52 AO wie folgt:

*Die Beschäftigung mit politischen Vorgängen muss im Rahmen dessen liegen, was das Eintreten für die steuerbegünstigten Zwecke und deren Verwirklichung erfordert. [...] ~~Eine derart dienende und damit ergänzende Einwirkung muss aber gegenüber der unmittelbaren Förderung des steuerbegünstigten Zwecks in den Hintergrund treten. Bei Verfolgung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke darf die Tagespolitik nicht im Mittelpunkt der Tätigkeit der Körperschaft stehen.~~*

Die Abgrenzung zulässiger politischer Betätigung gemeinnütziger Organisationen erfolgt derzeit im Wesentlichen durch Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung (Nr. 16 des AEAO zu § 52), ohne dass das Gesetz selbst klare Maßstäbe vorgibt. Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Entscheidungen (u. a. BFH, Urteil v. 29.08.1984 – I R 203/81; BFH, Urteil v. 20.03.2017 – X R 13/15; BFH, Urteil v. 10.01.2019 – V R 60/17) zur Abgrenzung politischer Zweckverfolgung auf das Kriterium abgestellt, ob politische Einflussnahme gegenüber der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks „in den Hintergrund tritt“.

Diese Rechtsprechung ist notwendigerweise einzelfallbezogen und dient der Abgrenzung, ob politische Betätigung einen eigenständigen, die Zweckverfolgung verdrängenden Schwerpunkt bildet. Sie lässt sich jedoch nicht ohne Weiteres in allgemeine, vorab verlässliche Kriterien für die zulässige Intensität politischer Zweckverwirklichung übertragen. In der Praxis wird das „Hintergrund“-Kriterium im AEAO in Verbindung mit dem Ausschließlichkeitsgrundsatz (§ 56 AO) als zusätzliche, vorverlagerte Einschränkung verstanden und führt zu Missverständnissen, da eine gemeinnützige Betätigung stets im Gesamtzusammenhang zu beurteilen ist.

Dies führt zu einer überschießenden Wirkung des Ausschließlichkeitsgrundsatzes, da politische Betätigung selbst dann zurückgedrängt wird, wenn sie unmittelbar der Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke dient. Die Folge ist eine erhebliche Rechtsunsicherheit für gemeinnützige Organisationen, die ihr Handeln an unbestimmten und schwer prognostizierbaren Maßstäben ausrichten müssen.

Auch die damalige Bundesregierung hat 2024 im Rahmen ihres Entwurfes eines – später in inhaltlich stark reduzierter Form verabschiedeten – Steuerfortentwicklungsgesetzes eine Ergänzung des § 58 AO um eine Nr. 11 vorgeschlagen, die zumindest die

gelegentliche politische Betätigung außerhalb der Satzungszwecke als steuerlich unschädlich klarstellen sollte (vgl. BT-Drs. 20/12778).

Wir sind davon überzeugt, dass eine derartige gesetzliche Normierung des Status Quo für die Rechtsanwender und -anwenderinnen sichtbarer und verlässlicher als die bislang maßgebliche Verwaltungsregelung wäre. Wir appellieren daher an die amtierende Bundesregierung, diese ebenso wie eine entsprechende Klarstellung im AEAO unter Verzicht auf missverständliche und offene Rechtsbegriffe auf den Weg zu bringen und so ganz konkret zur Resilienz der demokratischen Zivilgesellschaft in Deutschland beizutragen.

#### **A. 8. Spenden statt Vernichten: Umsatzsteuerrechtliche Fehlanreize für Sachspenden an gemeinnützige Organisationen beseitigen**

Gesetzliche Klarstellung, dass Sachspenden an steuerbegünstigte Körperschaften nicht als unentgeltliche Wertabgabe gelten (§ 3 Abs. 1b UStG)

§ 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG (Lieferung, sonstige Leistung) formuliert derzeit:

*(1b) Einer Lieferung gegen Entgelt werden gleichgestellt [...]*

*3. jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.*

Erweiterung des Ausnahmetatbestands in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG über Geschenke von geringem Wert und Warenproben hinaus auf Sachspenden an gemeinnützige Organisationen wie folgt:

*3. jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert, Warenmuster für Zwecke des Unternehmens und Sachspenden an Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung).*

##### 1. Status Quo: Vernichten statt Spenden

Gemeinnützige Organisationen sind vielfach auf Sachspenden angewiesen. Waren mit eingeschränkter Verkehrsfähigkeit, Retourenartikel oder Neuware, die aus logistischen oder wirtschaftlichen Gründen ausgesondert wird, werden zur Zweckverwirklichung genutzt oder hilfebedürftigen Menschen überlassen.

Wenn Unternehmen an gemeinnützige Organisationen Lebensmittel spenden oder andere Gegenstände abgeben möchten, die unter diese Kategorie fallen, droht jedoch die „Steuerkeule“ (vgl. beispielhaft FG Köln, Urteil v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, sowie anschließend BFH, Urteil v. 22.3.2018 – X R 5/16, BStBl 2018 II, S. 651).

Ertragsteuerlich sind Sachspenden an gemeinnützige Organisationen zwar weitestgehend unproblematisch: Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke können gemäß § 10b EStG als Sonderausgaben bzw. innerhalb der Grenzen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG als Betriebsausgaben abgezogen werden. Bei Spenden aus dem Betriebsvermögen ist zudem das sog. Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG anwendbar; es kommt zu keiner Aufdeckung etwaiger stiller Reserven.

Das Umsatzsteuerrecht setzt dagegen einen Fehlanreiz: Während die Vernichtung von Waren für den Unternehmer umsatzsteuerlich neutral erfolgt, erfüllt eine Sachspende grundsätzlich den Ersatztatbestand einer sog. unentgeltlichen Wertabgabe und stellt demgemäß einen umsatzsteuerbaren Vorgang dar.

##### 2. Grundlagen: Sachspenden als unentgeltliche Wertabgaben

Der Umsatzsteuer unterliegen im Grundsatz alle von einem Unternehmen im Inland erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Voraussetzung der Steuerbarkeit einer Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist eine innere Verknüpfung zwischen der erbrachten Leistung und dem im Gegenzug gewährten Entgelt. Die Höhe der Umsatzsteuerlast bestimmt sich nach der Bemessungsgrundlage und dem

anzuwendenden Steuersatz einerseits und durch den Vorsteuerabzug andererseits. Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG ist die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen das Entgelt, dessen Höhe sich grundsätzlich aus der mit dem Leistungsempfänger vereinbarten Vergütung abzüglich der in diesem Betrag enthaltenen Umsatzsteuer ergibt.

Zwar wird eine Spende geleistet, ohne im Gegenzug ein Entgelt zu erhalten. Anders als das Ertragssteuerrecht kennt das Umsatzsteuerrecht den Begriff der Spende jedoch nicht. So stellt das Umsatzsteuerrecht die Entnahme eines Gegenstandes für Zwecke außerhalb des Unternehmens einer Lieferung gegen Entgelt gleich. Nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG wird die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes durch einen Unternehmer als entgeltliche Leistung behandelt. Sachspenden an gemeinnützige Organisationen werden demnach als unentgeltliche Wertabgaben von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG erfasst. Ausgenommen sind lediglich Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens. Damit fingiert § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG das Vorliegen einer Lieferung oder sonstigen Leistung und deren Entgeltlichkeit. Im Ergebnis führt die Entnahme aus dem Unternehmen für einen nicht unternehmerischen – den „guten“ – Zweck zu einer steuerbaren Lieferung.

### 3. Streitpunkt: Bemessungsgrundlage

Problematisch ist, dass die Höhe der Bemessungsgrundlage von (nahezu) wertlosen Gegenständen kaum feststellbar ist. Dieser Problematik hat ein BMF-Schreiben vom 18.03.2021 zu begegnen versucht.

Grundsätzlich bildet der fiktive Einkaufspreis des gespendeten Gegenstandes im Zeitpunkt der Zuwendung die Bemessungsgrundlage, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer Sachspende ist die Beschaffenheit des Gegenstandes entscheidend. Zur Ermittlung des fiktiven Einkaufspreises teilt der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Abschnitt 10.6 Abs. 1a UStAE) die Wertabgaben in drei Gruppen ein:

- Für Lebensmittel und Non-Food-Artikel (z. B. Kosmetika) kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums oder Frischware ohne Verkaufsfähigkeit ist die Verkehrsfähigkeit nicht gegeben. In diesem Fall ist die Bemessungsgrundlage mit 0 € anzusetzen, sodass keine Versteuerung erfolgt.
- Waren, die z. B. aufgrund erheblicher Material- oder Verpackungsfehler eingeschränkt verkehrsfähig sind, bilden die zweite Gruppe. Hier ist die Bemessungsgrundlage im Vergleich zum Einkaufspreis zu mindern. Die Verringerung hat dem Umfang der Einschränkung der Verkehrsfähigkeit zu entsprechen.
- Der dritten Gruppe werden Waren zugeordnet, die verkehrsfähig sind, aber aus wirtschaftlichen oder logistischen Gründen ausgesondert werden, etwa

Rücksendungen aus dem Online-Versandhandel, die noch neuwertig sind, aber ggf. geprüft und neu verpackt werden müssten. Hier liegt laut BMF keine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit vor, wenn „Neuware ohne jegliche Beeinträchtigung aus wirtschaftlichen oder logistischen Gründen aus dem Warenverkehr ausgesondert wird“. Dies soll selbst dann gelten, wenn diese Neuware vernichtet werden würde, etwa weil die Verpackung beschädigt ist und auch wenn Kleidung deutliche Spuren der Anprobe aufweist. In diesen Fällen soll der fiktive Einkaufspreis anhand von Schätzwerten ermittelt werden. Nähere Hinweise zur Ermittlung gibt das BMF nicht.

Zwar vermeidet die Regelung des BMF in Fällen der schnell verderblichen Lebensmittel eine Besteuerung. In vielen anderen Fällen aber kann sie die Besteuerung allenfalls vermindern. Mit Stand zum 09.02.2024 hat das BMF auf seiner Webseite „Fragen und Antworten zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Sachspenden“ veröffentlicht. Hierdurch soll Unternehmen mehr Rechtssicherheit gegeben werden. Die FAQ des BMF sind begrüßenswert, können den Umgang mit Sachspenden und einer etwaigen Umsatzsteuer aber nur im Ansatz erleichtern. Die Schwierigkeiten bei der Bewertung der Sachspenden und einer etwaigen Umsatzsteuerpflicht bleiben.

#### 4. Lösung: Erweiterung des Ausnahmetatbestands auf Sachspenden an gemeinnützige Organisationen

Dieser Zustand ist nicht nur mit Blick auf die Umsetzung der UN-Nachhaltigkeitsziele unhaltbar, sondern auch angesichts des großen Bedarfs gemeinnütziger Organisationen an Sachspenden, dem Unternehmen gerne nachkommen würden, ihn aber aufgrund der aktuellen steuerlichen Regelung nicht bedienen. Derartige steuerliche Fehlanreize gilt es schnellstmöglich zu beseitigen.

Die Europäische Kommission hat bereits mehrfach zu dieser Problematik Stellung genommen – zuletzt 2024 in Beantwortung einer schriftlichen Frage zur Sachspendenbesteuerung (E-001888/2024) und dabei hervorgehoben, dass die Zerstörung noch gebrauchsfähiger Waren erhebliche gesellschaftliche und ökologische Kosten verursacht und dass Spenden an gemeinnützige Organisationen grundsätzlich außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegen. Zugleich hat sie erneut betont, dass die Mitgliedstaaten über Spielräume verfügen, die Bedingungen bestimmter unentgeltlicher Lieferungen, einschließlich Sachspenden an gemeinnützige Organisationen, selbst auszugestalten.

Mehrere EU-Mitgliedsstaaten haben seit Langem entsprechende großzügige Ausnahmeregelungen etabliert. Europarechtlich ist außerdem zu würdigen, dass Sachspenden an gemeinnützige Organisationen nicht unternehmensfremd sind, denn im Rahmen der Corporate Social Responsibility (CSR) sind Unternehmen nach europäischen Vorstellungen gehalten, zweckmäßige Spenden, beispielsweise der selbst hergestellten

oder gehandelten Waren, vorzunehmen.

Wir schlagen daher auch für Deutschland eine möglichst bürokratiearme, unkomplizierte gesetzliche Regelung vor, die ganz bewusst auf eine weitergehende Binnendifferenzierung etwa von Warengruppen o.ä. verzichtet, sondern den Ausnahmetatbestand in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG auf Sachspenden an steuerbegünstigte Körperschaften erweitert.

#### **A. 9. Vertrauensschutz für gemeinnützige Körperschaften im Umsatzsteuerrecht stärken: Eigenständiges Anrufungsauskunftsverfahren etablieren**

Gesetzliche Einführung eines kostenfreien und verbindlichen Auskunftsverfahren zur frühzeitigen Klärung komplexer Sachverhalts- und Befreiungsfragen (neuer § 27c UStG nach dem Vorbild des § 42e EStG)

Bislang keine entsprechende Norm.

Einfügung eines neuen § 27c UStG wie folgt:

*Das Betriebsstättenfinanzamt hat auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Umsatzsteuer anzuwenden sind.*

Gemeinnützige Organisationen stehen nicht erst seit der Corona-Pandemie und in der Energiekrise zunehmend unter wirtschaftlichem Druck. Selbst von guten Ideen wird nicht selten Abstand genommen, da die umsatzsteuerliche Beurteilung wirtschaftlicher Aktivitäten oftmals mit Unsicherheiten behaftet ist. Dies beruht beispielsweise auf der unterschiedlichen Anwendung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MWStSystRL) durch die Gerichte und die Finanzbehörden, wobei Rechtssicherheit im Vorhinein nur durch ein schnell und unbürokratisch anzuwendendes Auskunftsverfahren hergestellt werden kann.

Erleichterung würde die Einführung eines kostenfreien Umsatzsteuerauskunftsverfahrens bringen, bei dem nicht nur Rechtsfragen, sondern auch die Sachverhaltswürdigung festgehalten werden kann. Dies könnte in einem ersten Schritt ausschließlich für steuerbegünstigte Körperschaften – als Erprobung des neuen Verfahrens – eingeführt werden, da sie in besonderer Weise wegen der Tätigkeit, für die Steuerbefreiungen oder Unentgeltlichkeit oder Zuschüsse von dritter Seite in Betracht kommen, von der außerordentlichen Komplexität dieses Rechtsgebiets betroffen sind.

Der Steuerpflichtige hätte damit bereits bei Vertragsschluss Klarheit über die umsatzsteuerliche Würdigung. Dieser bereits verfassungsrechtlich gebotene Vertrauensschutz könnte durch Einführung einer Umsatzsteueranrufungsauskunft nach dem Vorbild der Lohnsteuerauskunft nach § 42e EStG ausgestaltet werden.

## Forderungen mit Priorität 2 („B-Liste“)

### Aktuelle Rechtslage

### Regelungsvorschlag

### Begründung

#### B. 1. Gemeinnütziges Wirken über Grenzen hinweg stärken:

##### Muss zivilgesellschaftliches und philanthropisches Engagement im Ausland wirklich zum Ansehen der Bundesrepublik beitragen?

Streichung des strukturellen Inlandsbezugs als Voraussetzung der Auslandsförderung (§ 51 Abs. 2 AO)

§ 51 Abs. 2 AO formuliert derzeit:

*Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.*

Ersatzlose Streichung des § 51 Abs. 2 AO.

Die Finanzverwaltung sollte evaluieren, in welchen Fällen die Norm überhaupt Bedeutung hat. Nach dem aktuellen AEAO bedarf es keiner Wirkungsanalyse im Hinblick auf die Ansehenssteigerung bei anderen in der EU ansässigen Körperschaften, da eine wörtliche Anwendung der Norm europarechtswidrig wäre. Zweifelhaft ist, ob die Regelung bei in Drittstaaten ansässigen Körperschaften je nach Konstellation nicht ebenfalls europarechtswidrig wäre. De facto hat die Regelung keine praktische Relevanz, wirkt aber sehr auf den Nationalstaat bezogen, während gemeinnütziges Wirken in Bezug auf den Großteil der Förderzwecke wie Wissenschaft, Kunst und Kultur, Umwelt- und Klimaschutz, Menschenrechtsschutz u.v.m. der Art nach international ausgerichtet ist. Zu Recht werden Staaten, die das Wirken ausländischer zivilgesellschaftlicher Organisationen in ihrem Land durch gesetzliche Regelungen einschränken, vielfach kritisiert. Deutschland sollte durch die Streichung die eigene Weltoffenheit bekunden.

#### B. 2. Nach der Flut ist mehr als Geld gefragt: Ganzheitliches Verständnis von Katastrophenhilfe im Gemeinnützigkeitsrecht abbilden

Gesetzliche Ergänzung der Hilfe für Katastrophenopfer im Katalog gemeinnütziger Zwecke (§ 52 Abs. 2 Nr. 10 AO) entsprechend des neuen mildtätigen Zwecks (§ 53 Nr. 3 AO)

§ 53 Nr. 3 AO (mildtätige Zwecke) formuliert derzeit:

*Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen, [...]*

*3. deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist. Als besondere Gründe gelten insbesondere Katastrophen, die durch Erlass des Bundesministeriums der Finanzen oder einer obersten Finanzbehörde der Länder festgestellt wurden. In diesen Fällen reicht es für den Nachweis der Hilfebedürftigkeit aus, wenn die durch die Katastrophe entstandene Notlage sowie die Mehraufwendungen glaubhaft gemacht werden.*

Ergänzung des § 52 Abs. 2 Nr. 10 AO wie folgt:

*10. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsoffer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschäftigte und Behinderte sowie für Opfer von Straftaten sowie der Hilfe für Katastrophenopfer; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste; [...].*

Die Norm könnte insgesamt überarbeitet werden.

Mit dem Vierten Bürokratieentlastungsgesetz (BEG IV) hatte der Bundesgesetzgeber mit Wirkung zum 01.01.2025 einen neuen spezifischen mildtätigen Tatbestand der Unterstützung von Menschen eingeführt, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist (§ 53 Nr. 3 AO). Dabei wurde allerdings nicht berücksichtigt, dass auch Maßnahmen nicht-finanzieller Art – etwa Beratungsstellen oder Angebote zur psychologischen Betreuung – einen großen Effekt für in Notlage geratene Personen haben können. Wir schlagen daher eine entsprechende Ergänzung auch im Zweckkatalog selbst vor.

§ 52 Abs. 2 Nr. 10 AO (gemeinnützige Zwecke) formuliert derzeit:

*Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen: [...]*

*10. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsoffer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschäftigte und Behinderte sowie für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste; [...].*

### **B. 3. Neue Wohngemeinnützigkeit im Realitätscheck: Bei Rechtssicherheit, Praxistauglichkeit und Investitionsanreizen muss nachgeschärft werden**

Untergesetzliche Klarstellung zu Sphärenzuordnung, Verlustverrechnung und Rücklagenbildung (AEAO zu § 52 Abs. 2 Nr. 27 AO) sowie Bereitstellung von Investitionszuschüssen

§ 52 Abs. 2 Nr. 27 (gemeinnützige Zwecke) formuliert derzeit:

*Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen: [...]*

*27. die Förderung wohngemeinnütziger Zwecke; dies ist die vergünstigte Wohnraumüberlassung an Personen im Sinne des § 52. § 53 Nummer 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Bezüge nicht höher sein dürfen als das Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch; [...]. Die Hilfebedürftigkeit muss zu Beginn des jeweiligen Mietverhältnisses vorliegen.*

Klarstellung im AEAO wie folgt:

*Im Falle der vergünstigten Wohnraumüberlassung nach § 52 Abs. 2 Nr. 27 AO erzielt die steuerbegünstigte Körperschaft Einnahmen aus der ideellen Vermögensverwaltung. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass Verluste aus dieser Tätigkeit mit Mitteln aus dem ideellen Bereich ausgeglichen werden.*

Die neue Wohngemeinnützigkeit begegnet sowohl rechtlichen als auch wirtschaftlichen Hindernissen, weshalb die vom Gesetzgeber erhofften Effekte der Investition in den Wohnungsbau durch gemeinnützige Wohnungsunternehmen bisher nicht erreicht werden konnten. Dies könnte durch einfache Klarstellungen auf untergesetzlicher Ebene verbessert werden:

- Unklar ist, wie eine „marktübliche Miete“ und die Kostenmiete ermittelt und nachgewiesen werden.
- Da die Sphärenzuordnung der Einnahmen aus einer vergünstigten Vermietung und hiermit zusammenhängende Ausgaben nicht eindeutig geregelt wurde (dogmatisch Vermögensverwaltung, laut Gesetzesbegründung ideell oder Zweckbetrieb), bestehen erhebliche Rechtsunsicherheiten im Hinblick auf die Zulässigkeit von Verlusten und der Rücklagenbildung.

Zudem ist die wirtschaftliche Realisierbarkeit von Bau- oder Immobilienprojekten im Falle einer vergünstigten Wohnraumüberlassung faktisch nahezu unmöglich. Investitionszuschüsse – so auch die Ankündigung im Koalitionsvertrag (Zeilen 777-78) – sind für eine gelingende Wohngemeinnützigkeit fundamental.

#### B. 4. Wissenschafts- und Forschungsstandort Deutschland stärken: Rechtsrahmen für Wagniskapital zeitgemäß ausgestalten – Förderung von innovativen Zukunftstechnologien als gemeinnützig anerkennen

Gesetzliche Ergänzung des gemeinnützigen Zwecks der Förderung von Wissenschaft und Forschung um die Entwicklung neuer Technologien (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO) sowie Erweiterung des Anwendungsbereichs der steuerlich unschädlichen Vergabe zweckgebundener Zuschüsse auf sämtliche gemeinnützige Körperschaften („Lex DBU“ § 58 Nr. 9 AO)

Venture Capital-Investitionen sind bereits heute gemeinnützigkeitsrechtlich nicht ausgeschlossen, jedoch faktisch durch enge Vorgaben begrenzt: Sie sind regelmäßig der Vermögensverwaltung zuzuordnen, auf freie Mittel beschränkt, müssen fremdüblich erfolgen und dürfen keine nicht ausgleichbaren Verluste verursachen. Die Kombination aus strikter Sphärentrennung, Verlustrestriktionen und Rechtsunsicherheiten führt dazu, dass derzeit nur wenige gemeinnützige Körperschaften davon Gebrauch machen.

Ein im März 2026 veröffentlichtes [Whitepaper der BMW Foundation Herbert Quandt](#) zeigt anhand entsprechender Fallstudien unter dem Titel „Innovationsförderung durch Wagniskapital-Investitionen: Herausforderungen und Chancen für gemeinnützige Stiftungen“ auf, wie unterschiedlich und mit welchen rechtlich teils sehr anspruchsvollen Konstruktionen Stiftungen dies in der Praxis umsetzen.

Ergänzung des § 52 Abs. 2 Nr. 1 wie folgt:

*Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:*

*1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung; dies umfasst auch die Entwicklung neuer Technologien; [...].*

(Alternative: entsprechende untergesetzliche Klarstellung im AEAO)

Weitere notwendige Voraussetzungen sind u.a. die Einführung einer Business Judgement Rule im Gemeinnützigkeitsrecht (→ siehe Forderung A. 1.) und Öffnung des § 58 Nr. 9 AO (→ siehe Forderung A. 6.).

Vorbemerkung: Dieser Vorschlag versteht sich als Diskussionsanstoß. Eine weitergehende Öffnung für Wagniskapitalinvestitionen würde neben dem Gemeinnützigkeitsrecht auch stiftungs-, gesellschafts- und gegebenenfalls beihilferechtliche Fragen berühren. Die nachfolgenden Ausführungen können daher nur einen ersten, nicht abschließenden Überblick über wesentliche Hemmnisse für gemeinnützige Organisationen geben und mögliche Ansatzpunkte für eine Weiterentwicklung des bestehenden Rechtsrahmens aufzuzeigen.

Innovation entstehen regelmäßig unter Bedingungen hoher wirtschaftlicher Unsicherheit. Zwischen öffentlich geförderter Grundlagenforschung und privatwirtschaftlicher Anschlussfinanzierung ergibt sich allerdings regelmäßig eine Finanzierungslücke („Valley of Death“). Neben staatlichen Förderprogrammen können und möchten viele gemeinnützige Organisationen – insbesondere Stiftungen – hier eine noch wichtigere Rolle spielen. Wirkungsorientierte Investitionen („Impact Investments“) in Entwicklungsprojekte oder Ausgründungen aus Hochschulen tragen dazu bei, Forschungsergebnisse schneller in gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Nutzen zu überführen.

„Wagniskapital“ bezeichnet in diesem Zusammenhang die Bereitstellung finanzieller Mittel für innovative Entwicklungs- oder Technologieprojekte in einer frühen Phase, in der wirtschaftlicher Erfolg noch ungewiss ist und klassische Kapitalgeber häufig nicht zur Verfügung stehen. Die Finanzierung kann in unterschiedlichen Formen erfolgen, etwa durch Beteiligungen, Darlehen, Fondsinvestitionen oder zweckgebundene Fördermittel. Charakteristisch ist das erhöhte Risiko einzelner Vorhaben bei gleichzeitig hohem potenziellem Nutzen erfolgreicher Projekte für das Gemeinwohl.

Die rechtlichen Herausforderungen und zugleich mögliche Reformansätze für solche Investitionen lassen sich anhand dreier Regelungsdimensionen aufzeigen:

##### 1. Vermögensanlage

Eine erste Dimension betrifft die Vermögensanlage gemeinnütziger Körperschaften und hier insbesondere die Frage der Verlustfähigkeit. Investitionen in innovative Unternehmen oder Venture-Capital-Fonds werden gemeinnützigkeitsrechtlich regelmäßig der Vermögensverwaltung zugeordnet. Dies führt zu Einschränkungen, die in der Praxis zu erheblicher Zurückhaltung bei risikobehafteten Investments führen:

- Es dürfen grundsätzlich nur nicht zeitnah zu verwendende Mittel eingesetzt werden.
- Verluste sind gemeinnützigkeitsrechtlich problematisch und dürfen regelmäßig nicht mit anderen Mitteln ausgeglichen werden.
- Investitionen müssen regelmäßig fremdüblich ausgestaltet sein.

Ein durch das damalige Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz (BMWK, heute BMWF) 2025 durchgeführter Praxischeck zu „Wagniskapital-Investitionen von Stiftungen“ bestätigt diese Beobachtung. Das Ergebnispapier weist insbesondere auf Rechtsunsicherheiten beim Verlustausgleich, bei der Einordnung der Investitionstätigkeit sowie bei der Haftung von Organmitgliedern hingewiesen.

Ein möglicher Lösungsansatz besteht darin, den Entscheidungsmaßstab stärker an der ex ante-Perspektive der Organentscheidung auszurichten. Wird eine Investitionsentscheidung auf Grundlage angemessener Informationen und innerhalb eines vertretbaren Risikorahmens getroffen, sollte ein später eintretender Verlust gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich sein. Eine solche Betrachtung entspricht dem Gedanken der Business Judgement Rule, wie wir sie unter → Punkt A. 1. auch für die Abgabenordnung fordern. Innerhalb eines diversifizierten Anlageportfolios könnten Wagniskapitalinvestitionen damit zumindest als Beimischung im Rahmen der Vermögensanlage rechtssicher ermöglicht werden.

## 2. Gemeinnützige Zweckverwirklichung: Inhaltliche Erweiterung

Eine zweite Dimension betrifft die gemeinnützige Zweckverwirklichung selbst. Das geltende Gemeinnützigkeitsrecht erkennt zwar die Förderung von Wissenschaft und Forschung als gemeinnützigen Zweck an (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die Förderung der Entwicklung neuer Technologien oder des Technologietransfers wird jedoch nicht ausdrücklich genannt.

Gerade in der Phase zwischen wissenschaftlicher Erkenntnis und marktfähiger Anwendung – etwa bei Ausgründungen aus Hochschulen – entsteht daher eine rechtliche Grauzone. Fördermaßnahmen können zwar häufig noch unter den bestehenden Zweck „Wissenschaft und Forschung“ subsumiert werden, eine klare gesetzliche Grundlage fehlt jedoch.

Der Praxischeck des Bundeswirtschaftsministeriums schlägt deshalb vor, den Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO ausdrücklich um die „Entwicklung neuer Technologien“ zu ergänzen. Auch die Fraunhofer-Gesellschaft empfiehlt in ihrem Positionspapier „Empfehlungen für eine Innovationsfreiheitsinitiative – Ein moderner Rechtsrahmen zur Förderung von Innovation und Transfer“ (15.01.2026), § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO um den Wissens- und Technologietransfer zu erweitern. Ziel ist es, die Überführung wissenschaftlicher Erkenntnisse in wirtschaftliche Anwendungen – etwa durch

Ausgründungen oder Kooperationen mit Unternehmen – rechtssicher zu ermöglichen.

3. Gemeinnützige Zweckverwirklichung:  
Förderung auch nicht-gemeinnütziger Unternehmen

Eine dritte Dimension betrifft die Mittelweitergabe an Empfänger im For-Profit-Bereich, die also selbst nicht gemeinnützig sind. Viele innovationsorientierte Projekte – insbesondere Start-ups oder technologieorientierte Ausgründungen – sind regelmäßig nicht als gemeinnützig anerkannt. Eine unmittelbare Förderung solcher Unternehmen ist nach geltendem Gemeinnützigkeitsrecht nur sehr eingeschränkt möglich. Zwar erlaubt § 58 AO unter bestimmten Voraussetzungen die Weitergabe von Mitteln an andere Körperschaften. Für Förderungen außerhalb des gemeinnützigen Sektors bestehen jedoch nur wenige Ausnahmen.

Eine wichtige Sonderregelung stellt § 58 Nr. 9 AO dar, der in seiner aktuellen Fassung zulässt, dass eine von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen vergibt, also auch die Förderung von Vorhaben außerhalb des gemeinnützigen Sektors ermöglicht. Systematisch erschließt sich nicht, weshalb diese Möglichkeit nur einem sehr engen Kreis potenzieller Anwender\*innen (u.a. der Deutschen Bundesstiftung Umwelt) vorbehalten bleibt. Die zugrunde liegenden Förderkonstellationen – etwa technologieorientierte Entwicklungsprojekte oder Ausgründungen aus Forschungseinrichtungen – stellen sich für viele gemeinnützige Körperschaften in vergleichbarer Weise. Es sollten daher, wie bereits in unserer → Forderung A. 6. vorgeschlagen, der § 58 Nr. 9 AO für sämtliche Körperschaften geöffnet und der Anwendungsbereich erweitert werden.

**B. 5. Ausnahme vom Mittelverwendungsgebot konsequent anwenden:**

**Freigrenze für kleine gemeinnützige Organisationen auch bei untypisch hohen Vermögenszuwendungen nicht aushebeln**

Gesetzliche Klarstellung, dass nicht verwendungspflichtige Vermögen und anerkannte Rücklagen bei der Freigrenze von 100.000 Euro unberücksichtigt bleiben (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO)

55 Abs. 1 Nr. 5 AO (Selbstlosigkeit) formuliert derzeit:

*Die Körperschaft muss ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss*

Klarstellung in § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO sowie Ergänzung eines Satz 5 wie folgt:

*Satz 1 gilt nicht für Körperschaften mit jährlichen zeitnah zu verwendenden Einnahmen von nicht mehr als 100.000 Euro. Rücklagen nach § 62, die im Freistellungsbescheid bestandskräftig festgestellt wurden, unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung.*

Mit dem Steueränderungsgesetz 2025 hat der Bundesgesetzgeber die Einnahmegrenze, bis zu deren Erreichung gemeinnützige Körperschaften von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen sind, auf 100.000 Euro angehoben (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO) und damit eine wirksame Entlastungsmaßnahme umgesetzt.

Im Fall einer Zustiftung oder Zuwendung (im Sinne des § 62 Abs. 3 AO) – zum Beispiel bei größeren Erbschaften an eine Stiftung oder einen Verein mit ansonsten überschaubaren Einnahmen im Jahresverlauf – wird diese gesetzlich nicht verwendungspflichtige Vermögenszuführung bei der Prüfung der neuen Bagatellgrenze dennoch berücksichtigt, sodass die gemeinnützige Organisation trotz geringer laufender Einnahmen den vollständigen Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung führen muss.

Denn: Der Nachweis der zeitnah zu verwendenden Mittel ergibt sich aus dem gesamten Vermögen abzüglich der gebildeten Rücklagen und den zur Vermögensausstattung

*folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Satz 1 gilt nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 100 000 Euro.*

hingebenen Mittel, wie des Grundstockvermögens oder Vereinsvermögens. Nach der Rechtsprechung können in jedem offenen Veranlagungsjahr sämtliche Vermögenswerte daraufhin überprüft werden, ob sie nicht zeitnah zu verwenden sind, die gemeinnützige Körperschaft muss dies beweisen. Oftmals handelt es sich um Jahrzehnte zurückliegende Vorgänge (vgl. zur Darlegungs- und Beweislast gebildeter Rücklagen FG Niedersachsen. Urteil v. 19.10.2023 – 6 K 191/22, Rev. BFH – V R 25/23).

Bei Prüfung der Bagatellgrenze bezieht die Finanzverwaltung deswegen auch solche Einnahmen ein, die nach der gesetzlichen Grundkonzeption nicht verwendungspflichtig sind, etwa weil sie zum nicht zeitnah zu verwendenden (Dauer-)Vermögen i. S. d. § 62 Abs. 3 und 4 AO gehören (vgl. Nr. 30 Abs. 2 Satz 4 des AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Damit muss eine Organisation den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung auch dann führen, wenn die an sich zeitnah zu verwendenden Einnahmen (vor Rücklagenbildung) die gesetzliche Bagatellgrenze nicht überschreiten.

Diese weite Auslegung läuft der gesetzgeberischen Intention, kleinere Organisationen vom Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung zu befreien, entgegen. Die Beweislast für die Unzulässigkeit der Rücklagenbildung wird deswegen teilweise verlagert. Wir empfehlen daher eine gesetzliche Klarstellung, dass nicht verwendungspflichtige Vermögen und anerkannte Rücklagen bei der Freigrenze von 100.000 Euro unberücksichtigt bleiben.

#### **B. 6. Bessere Rechtsetzung konkret: Abgabenordnung um rein deklaratorische Vorschriften und redundante Spezialnormen ohne eigenständigen Anwendungsbereich bereinigen**

Streichung der Ausführungen zu funktionalen Untergliederungen als nicht selbständige Steuersubjekte (§ 51 Abs. 1 Satz 3 AO) sowie zum Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 64 Abs. 4 AO in Bezug auf § 42 AO)

§ 51 Abs. 1 Satz 3 AO formuliert derzeit:

*Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbstständige Steuersubjekte.*

§ 64 Abs. 4 AO (steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) lautet:

*Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbstständige Körperschaften zum Zwecke der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach Absatz 3 gilt als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.*

Ersatzlose Streichung des § 51 Abs. 1 Satz 3 AO sowie des § 64 Abs. 4 AO.

Ad § 51 Abs. 1 Satz 3 AO: Es handelt sich u. E. um eine rein deklaratorische, unnötige Norm. Konkrete Anwendungsfälle sind uns nicht bekannt.

Ad § 64 Abs. 4 AO: Die Norm hat keinen über § 42 AO hinausgehenden Anwendungsbereich; es sind uns keine praktischen Anwendungsfälle bekannt.

Ganz im Sinne der Bemühungen der amtierenden Bundesregierung, einen substanziellen Beitrag zum Bürokratierückbau und für bessere Rechtsetzung im Rahmen der nationalen Gesetzgebungskompetenz zu leisten, empfehlen wir eine ersatzlose Streichung dieser beiden Vorschriften, die u. E. symptomatisch für eine teils überbordende und redundante Komplexität im Gemeinnützigkeitsrecht sind.

### B. 7. Der Einsatz für Demokratie und Menschenrechte darf nicht an der eigenen Staatsgrenze enden: Inlandsbeschränkung im Gemeinnützigkeitsrecht aufheben

Streichung des Inlandsbezugs; alternativ gesetzliche Neufassung des gemeinnützigen Zwecks als allgemeine Förderung der Demokratie und Menschenrechte (§ 52 Abs. 2 Nr. 24 AO)

§ 52 Abs. 2 Nr. 24 AO (gemeinnützige Zwecke) formuliert derzeit:

*Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen: [...]*

*24. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes [...].*

Streichung des Inlandsbezugs oder Neufassung des § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO.

Variante 1 – Streichung des Inlandsbezugs in § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO wie folgt:

*24. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens ~~im Geltungsbereich dieses Gesetzes~~ [...].*

Variante 2 – Neufassung des § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO wie folgt:

*24. die allgemeine Förderung der Demokratie und Menschenrechte; [...].*

Wir plädieren dafür, die nicht mehr zeitgemäße Begrenzung auf das deutsche Staatsgebiet aufzuheben und damit einen Beitrag zur Internationalisierung des Gemeinnützigkeitsrechts zu leisten.

Bürgerinnen und Bürger dürfen sich für die weltweite Verwirklichung der Menschenrechte und die Demokratieförderung einsetzen. Das Grundgesetz kennt insoweit keine Beschränkung auf das Staatsgebiet. Zudem ist offenkundig Deutschland selbst in hohem Maße davon betroffen, wenn Menschenrechte verletzt werden und es infolgedessen zu Flucht und Vertreibung kommt. Da der Staat selbst – auch bei rückläufigen Haushaltsmitteln für die Entwicklungszusammenarbeit – nicht ausreichend präventiv in ausländischen Staaten tätig werden kann, sollte wenigstens ein entsprechendes Wirken der organisierten gemeinnützigen Zivilgesellschaft erlaubt werden – dies liegt u. E. offenkundig im deutschen Staatsinteresse.

Mit der vorgeschlagenen Streichung wird die internationale Förderung erleichtert. Im Übrigen werden durch die Streichung Abgrenzungsfragen zur Förderung der Bildung oder Entwicklungszusammenarbeit beseitigt, die gegenwärtig für Rechtsunsicherheit sorgen.

### B. 8. Ohne Hauptamt kein Ehrenamt: Förderung des bürgerschaftlichen Engagements als eigenständigen gemeinnützigen Zweck anerkennen

Gesetzliche Klarstellung, dass die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements auch ohne Hinzunahme eines weiteren gemeinnützigen Zwecks in der Satzung als eigenständiger Zweck gilt – z. B. bei der Unterstützung von Ehrenamtsagenturen (§ 52 Abs. 2 Nr. 25 AO)

§ 52 Abs. 2 Nr. 25 AO (gemeinnützige Zwecke) formuliert derzeit:

*Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen: [...]*

*25. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke [...].*

Klarstellung des § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO wie folgt:

*25. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zur Unterstützung steuerbegünstigter Zwecke zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke [...].*

Die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ist 2007 als Nr. 25 ausdrücklich in den neuen Zweckkatalog des

§ 52 Abs. 2 AO eingefügt worden. Durch diese Gesetzesänderung wurde das politische Signal transportiert, dass die Förderung bürgerschaftlichen Engagements genauso wichtig ist wie das gemeinnützige Handeln selbst.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll sich aber an der bisherigen Rechtslage nichts geändert haben: Die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements sei kein eigenständiger gemeinnütziger Zweck, sondern nur in Kombination mit einem im Einzelnen festzulegenden speziellen Zweck anerkennungsfähig (vgl. Nr. 2.8 des AEAO zu § 52 AO).

Um der Intention des Gesetzgebers zur Wirkung zu verhelfen, bedarf es einer gesetzlichen Klarstellung des § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO dahingehend, indem verdeutlicht wird, dass auch eine bloße Unterstützung anderer steuerbegünstigter Körperschaften oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts bei der Verwirklichung

steuerbegünstigter Zwecke ausreicht (dies betrifft bspw. Ehrenamts- und Freiwilligenagenturen oder Spendensammelplattformen). Damit werden die Wirkungsmöglichkeiten gemeinnütziger Tätigkeit durch mittelbare Förderung verbessert. Wie unter → Forderung A. 3. ausgeführt, sollte die formelle Satzungsmäßigkeit gelockert werden. Dazu gehört u. E. eben auch die Möglichkeit, gemeinnütziges Engagement ohne Spezifikation zu fördern und alle möglichen Zwecke damit zu unterstützen – je nachdem wofür ehrenamtlich Engagierte oder Spender und Spenderinnen begeistert werden können.

### B. 9. Medienvielfalt und -qualität fördern, Nachrichtenwüsten verhindern: Rechtssicherheit für gemeinnützigen Journalismus herstellen

Gesetzliche Aufnahme der Förderung qualitätsgesicherten, nicht gewinnorientierten Journalismus in den Katalog gemeinnütziger Zwecke (§ 52 Abs. 2 Nr. 29 AO) mit ergänzender Legaldefinition (AEAO)

Bislang keine entsprechende gesetzliche Regelung als eigenständiger Katalogzweck; in der Praxis behelfsweise Bezugnahme auf andere gemeinnützige Zwecke (insbesondere Bildung, § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO).

Ergänzung eines neuen § 52 Abs. 2 Nr. 29 (gemeinnützige Zwecke) wie folgt:

*Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen: [...]*

29. Förderung des Journalismus, der den Sorgfaltspflichten im Sinne des Presserechts genügt, sofern die Kosten die Einnahmen aus der Verwertung dauerhaft übersteigen.

Vorschlag einer Legaldefinition im AEAO:

*Gemeinnütziger Journalismus liegt vor, wenn die journalistische Tätigkeit der Körperschaft*

- 1. der unabhängigen Recherche, Aufbereitung und Verbreitung von Informationen entsprechend den Sorgfaltspflichten i. S. des Presserechts dient,*
- 2. diese Informationen der Allgemeinheit in geeigneter Weise zugänglich gemacht werden und*
- 3. dafür erhobene Entgelte der Kostendeckung für das Angebot dienen.*

Vorbemerkung: Der vorliegende Regelungsvorschlag versteht sich ausdrücklich als erster Diskussionsanstoß für eine vertiefte Auseinandersetzung mit den rechtlichen, politischen und wirtschaftlichen Implikationen einer gemeinnützigkeitsrechtlichen Anerkennung qualitätsgesicherten, nicht gewinnorientierten Journalismus.

#### 1. Bedeutung der Medienvielfalt für die Demokratie

Eine informierte Öffentlichkeit ist konstitutiv für das Funktionieren der freiheitlichen Demokratie. Medien erfüllen als „vierte Gewalt“ eine unverzichtbare Kontroll-, Informations-, und Vermittlungsfunktion. Zugleich stehen klassische Geschäftsmodelle, insbesondere im Print- und Lokaljournalismus, seit Jahren unter erheblichem wirtschaftlichem Druck.

Der Rückgang redaktioneller Ressourcen, die Ausdünnung lokaler Berichterstattung (Stichwort „Nachrichtenwüsten“) insbesondere in ländlichen Räumen und die Reduktion kostenintensiver Formate wie Investigativ- oder Langzeitrecherchen werfen strukturelle Fragen nach der langfristigen Sicherung von Medienvielfalt und -qualität auf.

#### 2. Gemeinnütziger Journalismus als ergänzende Säule

Unser Vorschlag zielt ausdrücklich nicht auf eine staatliche Subventionierung von Medien, sondern auf die Möglichkeit, gemeinwohlorientierten Journalismus im Rahmen des bestehenden Gemeinnützigkeitsrechts und unter engen Voraussetzungen rechtssicher zu verorten. Gemeinnütziger Journalismus unterscheidet sich in diesem Sinne von privatwirtschaftlichen Medienunternehmen dadurch, dass er keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt und seine Tätigkeit dauerhaft am gesellschaftlichen Mehrwert und an publizistischen Sorgfaltspflichten ausrichtet. Etwaige Entgelte dienen der Kostendeckung; strukturelle Gewinne sind nicht intendiert.

Die Anerkennung als gemeinnütziger Zweck würde es ermöglichen, alternative Finanzierungsquellen – etwa Spenden oder Förderungen durch Stiftungen – transparent

und rechtssicher zu erschließen. Sie könnte damit eine ergänzende dritte Säule im Mediensystem neben öffentlich-rechtlichen und privatwirtschaftlichen Anbietern bilden.

### 3. Rechtssicherheitsdefizite unter den gegebenen Rahmenbedingungen

Derzeit ist Journalismus als solcher nicht ausdrücklich im Katalog des § 52 Abs. 2 AO erfasst. Organisationen, die gemeinwohlorientierten Journalismus betreiben, sind daher darauf angewiesen, ihre Tätigkeit über andere Zwecke, etwa Bildung, einzuordnen. Erste Akteure (z. B. Finanztip) haben auf diesem Weg den Gemeinnützigkeitsstatus erlangt, was zeigt, dass gemeinwohlorientierter Journalismus als Betriebsmodell funktionieren kann.

Diese Konstruktionen führen jedoch zu Rechtsunsicherheit, da die Abgrenzung zwischen zulässiger Zweckverwirklichung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb häufig unklar bleibt.

### 4. Ordnungspolitische und wettbewerbliche Erwägungen

Ein zentrales Gegenargument betrifft mögliche Wettbewerbsverzerrungen gegenüber privatwirtschaftlichen Medienunternehmen. Dieses Argument ist ernst zu nehmen und bildet einen wesentlichen Prüfmaßstab für jede denkbare gesetzliche Ausgestaltung.

Gemeinnütziger Journalismus soll und darf funktionierende Märkte nicht verdrängen, sondern dort ergänzen, wo strukturelle Defizite be- oder entstehen – etwa im Bereich investigativer oder lokaler Berichterstattung. Unbedingt zu gewährleisten wäre, dass eine wie auch immer ausgestaltete steuerliche Privilegierung nicht an Inhalte, sondern ausschließlich an strukturelle Kriterien wie Gemeinwohlbezug, Transparenz und fehlende Gewinnerzielungsabsicht anknüpft. Die redaktionelle Unabhängigkeit muss zu jeder Zeit Bestand haben.

## **B. 10. Zweckbetriebe nur unter zu engen Voraussetzungen? Praxisnahe Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gesetzlich absichern und Bürokratieaufwuchs entgegentreten**

Gesetzliche Klarstellung zur Maßgabe konkreter räumlicher statt abstrakter Markt Betrachtung sowie zum ausdrücklichen Vorrang der spezialgesetzlichen Zweckbetriebsregelung (§ 65 Nr. 3 AO)

§ 65 AO (Zweckbetrieb) formuliert derzeit:

*Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn*

- 1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,*
- 2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können*

Neufassung und Ergänzung des § 65 Nr. 3 AO wie folgt:

*3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nach Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar*

Die Rechtsprechung zu § 65 AO sollte im Gesetzestext ausdrücklich abgesichert werden. In der Anwendungspraxis werden insbesondere § 65 Nr. 2 und Nr. 3 AO zunehmend verengt ausgelegt. Teilweise wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nur noch dann als Zweckbetrieb anerkannt, wenn er für die Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke als „notwendig“ angesehen wird. Dass ein Betrieb für die Zweckverwirklichung hilfreich, geeignet oder funktional erforderlich ist, soll demgegenüber nicht mehr ausreichen. Diese Verengung der Rechtsauffassung findet im Gesetzeswortlaut keine Stütze und schränkt die Handlungsfähigkeit gemeinnütziger Organisationen immer weiter ein.

und

3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

ist. Die Voraussetzungen des Satzes 1 gelten nicht für Zweckbetriebe im Sinne der §§ 66 bis 68 AO.

Hinzu kommt, dass Zweckbetriebe gemeinnütziger Körperschaften in zunehmendem Maße als wettbewerbsrelevant eingestuft werden. Tätigkeiten, die bislang unstrittig als Zweckbetrieb anerkannt waren, verlieren diese Einordnung, weil § 65 Nr. 3 AO teilweise dahingehend ausgelegt wird, dass bereits ein abstrakter oder potenzieller Wettbewerb ausreichen soll, um die Zweckbetriebseigenschaft zu versagen. Dabei wird teilweise ohne hinreichende Berücksichtigung der tatsächlichen Marktverhältnisse entschieden.

Diese Entwicklung steht nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Der BFH hat in seinem Urteil vom 30.03.2000 (V R 30/99, BStBl II 2000, 705) ausdrücklich darauf abgestellt, dass für die Beurteilung der Wettbewerbssituation auf die Verhältnisse des räumlich (örtlich) relevanten Marktes abzustellen ist. Maßgeblich ist danach nicht ein abstrakter Wettbewerbsbegriff, sondern eine konkrete Betrachtung der tatsächlichen Wettbewerbssituation im jeweiligen örtlichen Markt.

§ 65 Nr. 3 AO sollte daher gesetzlich dahingehend konkretisiert werden, dass die Wettbewerbsklausel unter Berücksichtigung der Verhältnisse des räumlich relevanten Marktes anzuwenden ist und ein bloß potenzieller oder abstrakter Wettbewerb nicht ausreicht, um die Zweckbetriebseigenschaft zu versagen.

Durch die Aufnahme eines neuen Satzes 2 sollte zudem klargestellt werden, dass die spezialgesetzlichen Zweckbetriebsregelungen der §§ 66 bis 68 AO der allgemeinen Zweckbetriebsregelung des § 65 AO vorgehen. Dies entspricht der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH, Urteil v. 18.08.2022, V R 49/19).

### **B. 11. Zweckbetriebe und Wohlfahrtspflege: Überschüsse und buchhalterische Gewinne dürfen die Zweckbetriebseigenschaft nicht gefährden – unangemessene Sonderrechnungslegung abschaffen**

Streichung des Merkmals „nicht des Erwerbes wegen“ in der gemeinnützigkeitsrechtlich maßgeblichen Definition der Wohlfahrtspflege (§ 66 Abs. 2 AO)

§ 66 Abs. 2 Satz 1 AO formuliert derzeit:

*Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbes wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen.*

In § 66 Abs. Satz 1 AO werden die Worte „und nicht des Erwerbes wegen“ gestrichen:

*Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit ~~und nicht des Erwerbes wegen~~ ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen.*

Das bisherige Merkmal – „nicht des Erwerbes wegen“ – hat in der neueren Rechtsprechung und Verwaltung zu erheblichen Unsicherheiten geführt, ob und in welchem Umfang ein Wohlfahrtsbetrieb Gewinne erzielen darf. Aufgrund dieser Worte müssen Wohlfahrtsorganisationen durch eine gesonderte Rechnungslegung nachweisen, dass in der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre keine den konkreten Finanzierungsbedarf übersteigenden Gewinne gemacht werden.

Diese Pflicht verursacht erhebliche Bürokratiekosten, obwohl die Wohlfahrtsorganisationen ihre jeweilige Preisgestaltung ohnehin detailliert gegenüber staatlichen Stellen rechtfertigen müssen. Zudem sind sie zur allgemeinen steuerlichen und handelsrechtlichen Rechnungslegung verpflichtet. Die Kumulation verschiedener, im Detail unterschiedlicher Rechnungslegungswerke nach verschiedenen Rechtsvorgaben im Sozial-, Gemeinnützigkeits-, Steuer- und Zuwendungsrecht verursacht erhebliche unnötige Kosten.

Diese restriktive Auslegung steht zudem nicht im Einklang mit der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. In seinem Urteil vom 18.08.2022 (BFH, V R 49/19) hat der BFH klargestellt, dass das Merkmal „nicht des Erwerbes wegen“ nicht dahin überinterpretiert werden darf, dass bereits die Erzielung von Überschüssen oder buchhalterischen Gewinnen die Zweckbetriebseigenschaft ausschließt. Maßgeblich ist vielmehr, dass keine Ausschüttung an Dritte erfolgt und die Mittel der steuerbegünstigten Zweckverwirklichung dienen.

Mit der von uns vorgeschlagenen Änderung würde deutlich gemacht, dass die Erzielung eines buchhalterischen Gewinns grundsätzlich unschädlich ist, solange über ein Gewinnausschüttungsverbot gewährleistet ist, dass etwaige Gewinne wieder für steuerbegünstigte Zwecke – insbesondere der Wohlfahrtspflege – eingesetzt werden und ggf. entstehende Überschüsse zeitnah nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO verwendet werden müssen. Ein weiteres Rechnungslegungswerk allein für die Gemeinnützigkeit ist nicht erforderlich. Hinzu kommt, dass gegenüber den Sozialträgern detaillierte Verwendungsnachweise über die ordnungsgemäße Mittelverwendung erforderlich sind. Dieses Übermaß an unabgestimmter Kontrolldichte muss zurückgefahren werden.

## B. 12. Zweckbetriebe und Wohlfahrtspflege: Update notwendig – bundesweit einheitliche Definition für Wohn-, Pflege- und Betreuungseinrichtungen sicherstellen

Gesetzliche Ergänzung der Zweckbetriebsdefinition um zeitgemäße Wohn-, Betreuungs- und Unterstützungsangebote im Sinne des Grundsatzes „ambulant vor stationär“ (§ 68 Nr. 1 AO)

§ 68 Nr. 1 AO (einzelne Zweckbetriebe) formuliert derzeit:

*Zweckbetriebe sind auch:*

*1. Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3), Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen, [...].*

Ergänzung des § 68 Nr. 1 AO wie folgt:

*Zweckbetriebe sind auch:*

*1. ~~Alten-, Altenwohn- Wohn-, Pflegeheime~~ und Betreuungseinrichtungen, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, Hausnotrufdienste, Einrichtungen des Betreuten Wohnens und des Behindertenfahrdienstes, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3), Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime ~~und~~, Jugendherbergen, und Familienferienstätten, [...].*

Nach § 68 Nr. 1a AO zählen zu den steuerbegünstigten Zweckbetrieben u. a. „Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime“. In Nr. 2 des AEAO zu § 68 Nr. 1 wird wegen des Begriffs „Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime“ auf § 1 Heimgesetz verwiesen. Dieser Verweis läuft jedoch zunehmend ins Leere, da diese Vorschrift außer Kraft gesetzt ist, sobald die jeweiligen Bundesländer eigene Regelungen verabschiedet haben, was in der Zwischenzeit weitgehend erfolgt ist. Durch eine Anpassung der Zweckbetriebsdefinition in § 68 Nr. 1a AO an die aktuellen Gegebenheiten können Unsicherheiten in der Rechtsauslegung vermieden bzw. weiterhin eine bundeseinheitliche Anwendung der Zweckbetriebseigenschaft für Wohn-, Pflege- und Betreuungseinrichtungen gewährleistet werden. Zudem ist auch den neuen konzeptionellen Entwicklungen Rechnung zu tragen, indem nicht nur die klassischen „Heime“ als Zweckbetriebe genannt werden, sondern auch moderne Wohnformen, wie z. B. Wohngruppen oder Wohngemeinschaften.

Darüber hinaus sollte § 68 AO um die Zweckbetriebe des Hausnotrufdienstes, des Betreuten Wohnens und des Behindertenfahrdienstes und der Familienferienstätten erweitert werden. Die Tätigkeiten entsprechen in ihrer Bedeutung den Zweckbetrieben in § 68 Nr. 1a und b AO. Die Ergänzungen in Nr. 1a stellen neuere und zeitgemäße Betreuungsformen dar, die die Mobilität und Selbstständigkeit der betroffenen Personen unterstützen und somit dem Grundsatz „ambulant vor stationär“ folgen.

### B. 13. Zweckbetriebe und Fremdleistungen: Ursprüngliche gesetzgeberische Intention bestärken, zusätzlich entstandene Einschränkungen der 20-Prozent-Freigrenze zurückbauen

Gesetzliche Klarstellung zur Zulässigkeit auch dauerhafter Leistungen an Außenstehende, sofern die Wertgrenze insgesamt eingehalten wird (§ 68 Nr. 2 AO)

§ 68 Nr. 2 AO (einzelne Zweckbetriebe) formuliert derzeit:

*Zweckbetriebe sind auch: [...], wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 Prozent der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs – einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten – nicht übersteigen, [...].*

§ 68 Nr. 2 AO wird wie folgt präzisiert:

*Zweckbetriebe sind auch: [...], wenn die gelegentlich oder dauerhaft erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 Prozent der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs –einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten – nicht übersteigen, [...].*

Nach Ansicht des BFH sind nur solche Fremdleistungen begünstigt, die nicht dauerhaft, sondern nur gelegentlich erbracht werden. Diese zusätzliche Voraussetzung lässt sich weder dem Gesetzeswortlaut entnehmen, noch stimmt sie mit der Entstehungsgeschichte der Norm überein. Ganz bewusst hat der Gesetzgeber 1977 auf die Aufnahme weiterer sachlicher Einschränkungen verzichtet und die relativ einfach anwendbare 20-Prozent-Grenze als ausreichende Grenzziehung angesehen. Stellt nunmehr der BFH die zusätzliche Voraussetzung auf, dass die Leistungen nur gelegentlich erfolgen dürfen, widerspricht dies dem Vereinfachungseffekt der Wertgrenze und führt zu übermäßigem Prüfungsmehraufwand bei den Finanzämtern. Daher ist § 68 Nr. 2 AO dahingehend zu ändern, dass sowohl gelegentlich als auch dauerhaft erbrachte Leistungen unschädlich sind, wenn sie 20 Prozent der gesamten Leistung nicht übersteigen.

### B. 14. Kooperationen im Gewerbesteuerrecht: Steuerfreiheit auch für gemeinnützige Zusammenschlüsse in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ermöglichen

Gesetzliche Ausweitung der Steuerbefreiung auf rein gemeinnützige GbR-Strukturen (§ 3 Nr. 6 GewStG)

§ 3 Nr. 6 GewStG (Befreiungen) formuliert derzeit:

*Von der Gewerbesteuer sind befreit [...] 6. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – ausgenommen Land- und Forstwirtschaft – unterhalten, ist die Steuerfreiheit insoweit ausgeschlossen.*

§ 3 Nr. 6 GewStG wird um einen Satz 3 erweitert:

*Satz 1 gilt auch für Zusammenschlüsse, die ausschließlich aus mehreren der in Satz 1 genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen bestehen.*

Im Sinne eines möglichst nachhaltigen und wirksamen Mitteleinsatzes sind formale Kooperationen für viele gemeinnützige Körperschaften unabdingbar, so etwa in Form einer GbR. In diesem Zusammenhang tritt das Problem auf, dass diese Kooperationen der Gewerbesteuer unterliegen, obwohl jede einzelne Tätigkeit für sich ein Zweckbetrieb wäre. Eine Anwendung des § 3 Nr. 6 GewStG ist aber derzeit nicht möglich, da die Gewerbesteuerbefreiung nur für die dort genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gilt.

Um zukünftig effektive gemeinnützige Kooperationen zu ermöglichen, sollte der § 3 Nr. 6 um einen Satz 3 erweitert werden. Eine vergleichbare Regelung besteht bereits bei der Umsatzsteuer (vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b UStG).

**Redaktion:**

Margit Klar, Mattheo Ens, Michael Jung (Bundesverband Deutscher Stiftungen)

Die Inhalte des vorliegenden Forderungskataloges wurden von einer Arbeitsgruppe erarbeitet, in der mitwirkten:

Stephanie Berger (Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft), Mattheo Ens (Bundesverband Deutscher Stiftungen), Margit Klar (Federführung, Bundesverband Deutscher Stiftungen), Holger Niese (Deutscher Olympischer Sportbund), Prof. Dr. Stephan Schauhoff (Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn), Dr. Verena Staats (Deutscher Verein für öffentliche und private Fürsorge), Armin Trotzki (Schomerus & Partner), Prof. Dr. Birgit Weitemeyer (Bucerius Law School), Jan Wenzel (VENRO – Verband Entwicklungspolitik und Humanitäre Hilfe deutscher Nichtregierungsorganisationen). Besonderer Dank gilt Prof. Dr. Stephan Schauhoff.

© Bündnis für Gemeinnützigkeit, Berlin 2026

**Eine gemeinsame Stimme für den gemeinnützigen Sektor**

Das Bündnis für Gemeinnützigkeit ist ein Zusammenschluss von großen Spitzen- und Dachverbänden. Zusammen mit den unabhängigen Organisationen, bundesweiten Netzwerken und ausgewiesenen Expert:innen in unserem Beirat repräsentieren wir die Vielfalt, Bedeutung und Kompetenz des gemeinnützigen Sektors in Deutschland. Im Dialog mit Politik, Verwaltung, Wirtschaft und Öffentlichkeit gestalten wir die Rahmenbedingungen für zivilgesellschaftliches Engagement mit.

Das Bündnis für Gemeinnützigkeit ist im Lobbyregister für die Interessenvertretung gegenüber dem Deutschen Bundestag und der Bundesregierung eingetragen und übt seine Interessenvertretung auf der Grundlage des Verhaltenskodex für Interessenvertreter:innen im Rahmen des Lobbyregistergesetzes aus. Registereintrag: R001256.



## Impressum

---

Bündnis für Gemeinnützigkeit

c/o VENRO – Verband Entwicklungspolitik und

Humanitäre Hilfe deutscher Nichtregierungsorganisationen e. V.

Stresemannstraße 72 · 10963 Berlin

[www.buendnis-gemeinnuetzigkeit.org](http://www.buendnis-gemeinnuetzigkeit.org)

### Sprecher:innen

#### **Friederike v. Büнау**

Bundesverband Deutscher Stiftungen

#### **Michaela Röhrbein**

Deutscher Olympischer Sportbund

#### **Jan Wenzel**

VENRO – Verband Entwicklungspolitik und Humanitäre Hilfe

deutscher Nichtregierungsorganisationen

### Kontakt



**Dorothee Baldenhofer** · Referentin

[dorothee.baldenhofer@buendnis-gemeinnuetzigkeit.org](mailto:dorothee.baldenhofer@buendnis-gemeinnuetzigkeit.org)

T +49 (0)155 60 80 96 28