

07-2024



Bundesverband
Deutscher
Stiftungen

Stiftungs position

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines zweiten Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024 II)

GZ IV A 2 - S 1910/24/10033 :002
DOK 2024/0535577

Berlin, 17.07.2024

Der Bundesverband Deutscher Stiftungen vertritt die Interessen der deutschen Stiftungen gegenüber Politik und Gesellschaft. Mit über 4.300 Mitgliedern ist er der größte und älteste Stiftungsverband in Europa. Über Stiftungsverwaltungen sind ihm weitere 9.800 Stiftungen mitgliedschaftlich verbunden. Jedes Jahr engagieren sich Stiftungen in Deutschland mit mindestens 5,4 Milliarden Euro für das Gemeinwohl. Der Bundesverband setzt sich für optimale Rahmenbedingungen für das Stiften und für das Wirken von Stiftungen ein und unterstützt seine Mitglieder sowie Stifterinnen und Stifter insbesondere durch Beratung und Vernetzung in ihrer Arbeit.

Inhalt

| | |
|---|-----------|
| 1. Einführung | 2 |
| 2. Bewertung im Einzelnen | 4 |
| 2.1 Klarstellung bei der politischen Betätigung | 4 |
| 2.2 Abschaffung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung | 5 |
| 3. Fehlende, von der Bundesregierung im Koalitionsvertrag vereinbarte Maßnahmen. | 10 |
| 3.1 Entlastung des Ehrenamts von Bürokratie und möglichen Haftungsrisiken | 10 |
| 3.1.1 Implementierung der Business Judgement Rule in der AO | 10 |
| 3.1.2 Abgestufte Sanktionen für kleinere Verstöße bei der Mittelverwendung | 11 |
| 3.2 Erleichterung grenzüberschreitender Kooperationen | 11 |
| 3.2.1 Förderung des demokratischen Staatswesens | 12 |
| 3.2.2 Struktureller Inlandsbezug..... | 12 |
| 3.2.3 Grenzüberschreitendes Engagement | 13 |
| 3.3 Beseitigung umsatzsteuerrechtlicher Hürden für Sachspenden („Spenden statt Vernichten“)..... | 14 |
| 3.4 Modernisierung des Gemeinnützigkeitsrechts: Klarstellung bei der politischen Betätigung (vgl. Punkt 2.1)..... | 15 |

1. Einführung

Der Referentenentwurf des zweiten Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024 II - RefE) ergänzt den Entwurf des ersten Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024 I - RefE), da nach Ansicht der Bundesregierung mit den darin enthaltenen Maßnahmen „die vielfältigen Herausforderungen“ noch nicht bewältigt werden können. Der nun vorliegende Entwurf eines erstmals auf zwei Gesetze verteilten Jahressteuergesetzes fokussiert u.a. auf „Vorhaben im Bereich der Förderung von Kindern und Familien“ sowie „Fortentwicklungen des Gemeinnützigkeitsrechts“ – der Bundesverband Deutscher Stiftungen wird sich im Nachfolgenden ausschließlich zu letzterem Regelungsbereich äußern. Wir bedanken uns für die Gelegenheit zur fachlichen Stellungnahme, halten die Bearbeitungsfrist von fünf Werktagen gleichwohl für zu kurz bemessen. Darüber hinaus vermittelt der uns bekannte Termin für die Befassung des Kabinetts mit dem Entwurf bereits am 24.07.2024 nicht den Eindruck eines tiefergehenden Interesses an den Einschätzungen der Verbände.

Nach mehrfacher Ankündigung durch die Hausleitung des federführenden Bundesministeriums der Finanzen, dass die im Koalitionsvertrag 2021 vereinbarte Modernisierung des Gemeinnützigkeitsrechts im Rahmen des Jahressteuergesetzes umgesetzt werden soll, waren die Erwartungen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen wie auch der anderen großen Dachverbände des Dritten Sektors hoch. Das JStG 2024 I - RefE (so auch der mittlerweile vorliegende Regierungsentwurf) enthielt jedoch lediglich Regelungen zur Wohngemeinnützigkeit. Der Bundesverband hat bereits zum JStG 2024 I - RefE Stellung genommen (vgl. [Stiftungsposition 05-2024](#)).

Wir begrüßen, dass das JStG 2024 II - RefE nun mit einer Klarstellung hinsichtlich der politischen Betätigung gemeinnütziger Organisationen erste Schritte zur Umsetzung des Koalitionsvertrages im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts unternimmt. Diese bleiben jedoch unvollständig, da nur Stellungnahmen zu tagespolitischen Themen außerhalb der steuerbegünstigten Satzungszwecke geregelt werden. Überdies bleibt eine Vielzahl anderer Themen gänzlich unberücksichtigt (s. nachfolgend Punkt 3).

Umso bemerkenswerter ist es, dass das BMF in Artikel 8 Nr. 2 und Artikel 9 JStG 2024 II - RefE mit der Abschaffung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung und den damit zusammenhängenden Regelungen zur Rücklagenbildung einen überraschenden Paradigmenwechsel vornimmt, der im Koalitionsvertrages nicht vorgesehen ist. Entsprechend erscheinen die Folgewirkungen auf gemeinnützige Organisationen noch nicht konsequent zu Ende gedacht.

Im Einzelnen sieht das JStG 2024 II - RefE folgende Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht vor:

- Regelung zu steuerlich unschädlichen Betätigungen wird angepasst; Einfügung eines § 58 Nr. 11 AO - RefE: „Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass [...] eine steuerbegünstigte Körperschaft außerhalb ihrer Satzungszwecke gelegentlich zu tagespolitischen Themen Stellung nimmt.“
- § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO wird aufgehoben; damit Abschaffung des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung.
- § 62 AO über Rücklagen und Vermögensbildung wird aufgehoben, mit Streichung der zeitnahen Mittelverwendung erfolgt folgerichtig auch die Aufhebung der Regelungen zur zeitnahen Mittelverwendung (insoweit Widerspruch zum Vorhaben gemäß JStG 2024 - RegE, § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO beizubehalten und zu ändern).
- § 63 Abs. 4 AO - RefE: Nach Aufhebung der Regelungen des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO erfolgt folgerichtig die Aufhebung der Regelungen für den Fall der Nichteinhaltung der zeitnahen Mittelverwendung.

Damit ist die Bundesregierung – nach wie vor – weit hinter dem eigenen Anspruch im Koalitionsvertrag zurückgeblieben, nämlich in dieser Legislaturperiode ein modernes

Gemeinnützigkeitsrecht zur Förderung des zivilgesellschaftlichen Engagements zu schaffen und in großem Stil Hürden (v.a. Bürokratie, Haftungsrisiken, Rechtsunsicherheiten) insbesondere für die Vielzahl ehrenamtlich geführter Vereine und Stiftungen, die sich in der Praxis zeigen, abzubauen. Es wäre wünschenswert, wenn weitere offene Punkte später über Formulierungshilfen der Bundesregierung in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht würden.

2. Bewertung im Einzelnen

2.1 Klarstellung bei der politischen Betätigung

Wir begrüßen ausdrücklich die gesetzliche Klarstellung, dass steuerbegünstigte Körperschaften auch gelegentlich zu tagespolitischen Themen Stellung beziehen dürfen, ohne dass sie ihre Gemeinnützigkeit gefährden.

Explizit würdigt das BMF in der Gesetzesbegründung das wichtige demokratische Engagement von politischen Stellungnahmen als Betätigungsmöglichkeit von gemeinnützigen Körperschaften (S. 68). Es steckt hier aber auch – mit Blick auf das Ausschließungsgebot in § 56 AO – den Rahmen ab. „Gelegentlich“ wird in der Gesetzesbegründung definiert als „nicht bei jeder sich bietenden Gelegenheit“. Darüber hinaus müssen die Äußerungen aufgrund eines besonderen Anlasses erfolgen und der steuerbegünstigten Zweckverfolgung untergeordnet sein. Dabei ist eine Gesamtbetrachtung zugrunde zu legen.

In zeitlicher Hinsicht sollen die Äußerungen ausnahmsweise auch aufgrund eines besonderen Anlasses wiederholt und über einen Zeitraum von mehreren Wochen möglich sein. Die aufgeführten Beispiele dürfen nicht im Sinne einer Einengung auf die Themen Rassismus oder Frieden verstanden werden, vielmehr sollten auch andere wichtige Themen der Zivilgesellschaft Beachtung finden. Das sollte klargestellt werden.

Leider fehlt im Entwurf eine Regelung zur politischen Betätigung innerhalb der Satzungszwecke, die der Koalitionsvertrag klar in Aussicht stellt (s. S. 131: „Wir wollen gesetzlich klarstellen, dass sich eine gemeinnützige Organisation innerhalb ihrer steuerbegünstigten Zwecke politisch betätigen kann sowie auch gelegentlich darüber hinaus zu tagespolitischen Themen Stellung nehmen kann, ohne ihre Gemeinnützigkeit zu gefährden.“). Die gesetzliche Regelung wäre – entsprechend der Gesetzesbegründung für die politische Betätigung außerhalb der Satzungszwecke – für den Anwender sichtbarer und verlässlicher als die bisherige Verwaltungsregelung.

Wir haben bereits in unserer Stellungnahme zum JStG 2024 I - RefE vom Mai 2024 auf die Notwendigkeit einer gesetzlichen Regelung hingewiesen und einen Formulierungsvorschlag vorgelegt (vgl. [Stiftungsposition 05-2024](#)).

Änderungsbedarf: § 52 Abs. 3 AO-neu

Eine Körperschaft kann sich in Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke auch politisch betätigen; eine Unterstützung oder Förderung von politischen Parteien oder Vereinen ohne Parteicharakter im Sinne von § 34g Satz 1 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes ist unzulässig.

2.2 Abschaffung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung

Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung bei steuerbegünstigten Körperschaften in § 55 Abs. 1 Nr. 5 soll abgeschafft werden. Eine (gesonderte) Mittelverwendungsrechnung ist dann nicht mehr erforderlich. Die Prüfung der gemeinnützigen Tätigkeit sowie die Mittelverwendung sollen die Finanzämter anhand der allgemeinen Rechnungslegung prüfen können. Die allgemeinen gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätze, insbesondere der Grundsatz der Ausschließlichkeit nach § 56 AO, sollen unberührt bleiben.

Ansatz zur Entbürokratisierung und Flexibilisierung gemeinnützigen Wirkens

Wir befürworten den Abbau von Bürokratie und begrüßen Verwaltungsvereinfachungen für den gemeinnützigen Sektor, insbesondere auch in der Rechnungslegung gegenüber dem Finanzamt. Die Abschaffung der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung und nachfolgend der komplizierten Regelungen über Rücklagen- und Vermögensbildung erscheint auf den ersten Blick für viele kleinere Organisationen hilfreich, geht aber in der geplanten Pauschalität („Kahlschlag“) zu weit und birgt Risiken für das Ansehen gemeinnütziger Organisationen im Allgemeinen und gemeinnütziger Stiftungen im Besonderen.

Notwendige Abschätzung von Folgewirkungen

Die ersatzlose Abschaffung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung und damit einhergehend die Aufhebung der umfangreichen Regelungen zur Rücklagen- und Vermögensbildung stellen einen überraschenden Paradigmenwechsel dar, der im Hinblick auf seine Folgewirkung gut überlegt sein will. Wir halten es für sinnvoll, eine ausführliche Debatte mit den betroffenen Organisationen zu führen. Die Gelegenheit zur Stellungnahme mit einer Frist von fünf Arbeitstagen im Rahmen der Verbändeanhörung und der sehr kurze Zeitraum bis zur Kabinettsbefassung mit dem Entwurf sind offensichtlich ungeeignet, um alle Aspekte und Folgen mit der gebotenen Sorgfalt zu beleuchten und zu bewerten.

Zu keinem Zeitpunkt hat hierzu ein fachlicher Austausch mit dem Bundesverband Deutscher Stiftungen stattgefunden. Wir verweisen an dieser Stelle daher ausdrücklich auf die [Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates](#) zur Öffentlichen Anhörung des Rechtsausschusses am 5. Juni 2024 zum Bürokratieentlastungsgesetz IV (BEG IV): „Als Säule II des Bürokratieabbaus müssen qualitative Instrumente der Besseren Rechtsetzung verstärkt berücksichtigt werden. Das heißt: Digital- und Praxischecks sowie Evaluierung von Gesetzen müssen breiter, frühzeitiger und intensiver eingesetzt werden. Es ist Aufgabe der Bundesregierung, bei der Vorbereitung neuer Regelungen die Betroffenen, Experten und den Vollzug frühzeitig zu beteiligen. Der Bundestag sollte ihr die dafür erforderliche Zeit zur Gesetzesvorbereitung einräumen, aber den Einsatz dieser Instrumente in der Breite stärker einfordern und die Ministerien dafür in die Pflicht nehmen.“

Bewährung der bisherigen Regelung als Qualitätsmerkmal gemeinnütziger Organisationen

Die durch das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen“ vom 14.07.2000 eingeführten Regelungen zur zeitnahen Mittelverwendung in § 55 Absatz 1 Nr. 5 AO und zur Rücklagen- und Vermögensbildung in § 62 AO sichern die regelmäßige Verwendung der Mittel für die Zweckverwirklichung und verhindern eine Admassierung der Mittel in der Stiftung. Sie sind ein Qualitätsmerkmal der durch das Finanzamt regelmäßig geprüften und attestierten Gemeinnützigkeit geworden und sorgen für Transparenz und Vertrauen. Aus verfassungsrechtlicher Sicht gewährleisten sie zudem den Zusammenhang zwischen dem Verzicht auf Steuern und dem zivilgesellschaftlichen Beitrag zum Gemeinwohl.

Geplante Abschaffung der Zeitvorgaben als Verwaltungserleichterung

Unzweifelhaft führt die Abschaffung der Zeitvorgaben für die Mittelverwendung zu einer Verwaltungserleichterung. Es muss keine Mittelverwendungsrechnung mehr gefertigt und dem Finanzamt zur Prüfung vorgelegt werden. Entsprechendes gilt für die Abschaffung der Regelungen zur Rücklagenbildung mit Blick auf die Fertigung und das Vorhalten von Aufzeichnungen in Form eines Rücklagenspiegels.

Zwingend erforderliche Berücksichtigung der Praxistauglichkeit und Rechtssicherheit für gemeinnützige Organisationen und Finanzverwaltung

Die Begründung des Gesetzesentwurfs für den ersatzlosen Wegfall der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ist indes defizitär. Sie trägt einen derartigen Paradigmenwechsel in ihrer aktuellen Form nicht:

Das in der Begründung (S. 94) angeführte Beispiel der Vermietung einer mit zeitnah zu verwendenden Mittel erworbenen Immobilie an eine andere gemeinnützige Organisation und des Wiederauflebens des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung ist u.E. viel zu speziell, um einen derartigen Paradigmenwechsel zu rechtfertigen. Für den geschilderten

Fall gibt es andere Lösungen, etwa ein Verwendungsmoratorium (s. auch Ausführungen unten).

Nachdenklich stimmt zudem, dass ausweislich der Gesetzesbegründung für die Prüfung, ob die Körperschaft tatsächlich gemeinnützig tätig ist und wie sie die Mittel einsetzt, ganz allgemein die „bereits vorhandenen Aufzeichnungen“ der Körperschaft als Grundlage ausreichen sollen. Weiterhin liege es nach der Begründung „im eigenen Interesse“ der zu überprüfenden steuerbegünstigten Körperschaften, ihre Mittel weiterhin regelmäßig zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden. Durch die allgemeinen Grundsätze, insbesondere den Grundsatz der Ausschließlichkeit nach § 56 AO, sei sichergestellt, „dass es zukünftig in Extremfällen“ nicht zur Ansammlung von Mitteln ohne Verwendung für satzungsgemäße Zwecke komme.

Es muss allen Beteiligten bewusst sein, dass die Rücknahme staatlicher Kontrolle auch hier mit einem Verlust an „Checks and Balances“ einhergeht, ein Governance-Instrument wird aufgegeben. Das in der Begründung angeführte „Interesse der Spender“ an einer zeitnahen Mittelverwendung kann den Wegfall des gesetzlichen Gebots nicht kompensieren. Zu beachten ist auch, dass die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung eine „Sowieso-Anforderung“ ist, wenn öffentliche Fördermittel im Spiel sind. Auch Zuwendungsvereinbarungen mit Verwendungszeitrahmen für konkrete Projekte erfordern Aufzeichnungen zur Mittelverwendung. Zuwendungsrechtlich besteht in der Regel ein Rücklagenverbot bzw. die Rücklagen werden angerechnet.

Zudem deutet die Begründung – mit dem dogmatisch unzutreffenden Hinweis auf § 56 AO – bereits an, dass die Finanzverwaltung nicht tatenlos zusehen wird, wenn Mittel tatsächlich in großem Stil zurückgelegt werden. Es ist davon auszugehen, dass die Verwaltung hier eigene Grundsätze entwickeln wird, sofern der Gesetzgeber keine Mindeststandards setzt. Gegenüber einer gesetzlichen Regelung mit klaren Fristen ist das ein Rückschritt. Das gilt auch für die Abschaffung von § 63 Abs. 4 AO und der dort geregelten Möglichkeit einer Fristsetzung bei unzulässiger Mittelansammlung.

Mögliche Alternativlösungen mit geringerer Eingriffstiefe

Aus derzeitiger Sicht könnte bereits die Anhebung der Freigrenze in § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO von derzeit 45.000 € auf 100.000 € hilfreich sein, um für die vielen kleinen und mittelgroßen Organisationen eine Vereinfachung bei der Mittelverwendung und Rechnungslegung zu erreichen. Erhebliche Erleichterung könnte auch eine Klarstellung dahingehend bringen, dass Einnahmen, die schon im Grundsatz nicht zeitnah zu verwenden sind (insbesondere Erbschaften, Zustiftungen), bei der Bemessung der Bagatellgrenze von dann 100.000 € auszublenzen sind, wie bereits in der Stellungnahme zum JStG 2024 I - RefE (vgl. [Stiftungsposition 05-2024](#), S. 10) ausgeführt.

Weiterhin würde auch eine Verlängerung der Mittelverwendungsfrist mehr Flexibilität bringen und den Verwendungsdruck gerade bei kleinen und mittleren Stiftungen senken.

Zudem könnte für den Fall eines gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphärenwechsels ein Verwendungsmoratorium im Gesetz festgeschrieben werden. Dies betrifft bspw. den im JStG 2024 II - RefE genannten Fall, dass eine gemeinnützige Körperschaft eine Immobilie, die zur unmittelbar gemeinnützigen Zweckverfolgung mit zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft oder hergestellt hat, später an eine andere gemeinnützige Körperschaft außerhalb einer Fördertätigkeit i.S. des § 58 Nr. 1 AO und außerhalb einer Kooperation nach § 57 Abs. AO („planmäßiges Zusammenwirken“) vermietet.

Erfordernis einer Übergangsregelung

Die neuen Regelungen sollen mit Wirkung zum 01.01.2025 in Kraft treten. Unklar bleibt, wie Altfälle behandelt werden sollen. Wenn zum Stichtag ein Verwendungsrückstand besteht, ist fraglich, ob dieser von der gemeinnützigen Körperschaft noch zu beseitigen ist. Eine Übergangsregelung wäre hier dringend notwendig.

Notwendige Angleichung des JStG 2024 I und II bei der ex-ante-Sicht

Weiterhin sind das JStG 2024 I - RefE/RegE und das JStG 2024 II - RefE mit Blick auf § 62 AO nicht aufeinander abgestimmt. Während durch das erste Jahressteuergesetz die ex-ante-Sicht in § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO eingeführt wird, soll im zweiten Jahressteuergesetz § 62 AO ersatzlos gestrichen werden. Diese Unstimmigkeit lässt den Schluss zu, dass die Abschaffung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung und der Regelungen zur Rücklagen- und Vermögensbildung nicht abschließend durchdacht sind.

Zusammenfassung

Der Bundesverband Deutscher Stiftungen erkennt die grundsätzliche Stoßrichtung und gute Intention des BMF an, dem Anliegen gemeinnütziger Organisationen nach Vereinfachung und Bürokratieabbau Rechnung zu tragen. Dieser Vorstoß ist allerdings im gesamten Dritten Sektor mit großer Überraschung zur Kenntnis genommen worden. Die Abschaffung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung gehört u.E. zudem nicht zu den drängendsten Bedarfen einer Modernisierung des Gemeinnützigkeitsrechts (s. dazu Punkt 3), wenngleich Mitgliedsstiftungen sich regelmäßig zu Rechnungslegungsfragen und insbesondere zu einer gesetzeskonformen Handhabung der als detailverliebt wahrgenommenen bestehenden Regelungen an den Bundesverband wenden. Es sollte ergebnisoffen diskutiert werden, wie eine spürbare Reduzierung des Erfüllungs- und Bürokratieaufwands im Spannungsfeld von Mittelverwendung, Rücklagen- und Vermögensbildung gesetzgeberisch sinnvoll abgebildet werden kann.

In der Gesamtschau der vorgetragenen Argumente haben wir jedenfalls erhebliche Zweifel daran, dass der mit dem JStG 2024 II - RefE angedachte Paradigmenwechsel eine geeignete und zukunftsfähige Verbesserung des Rechtsrahmens darstellt. Die Gesetzesbegründung ist für einen derart umfassenden „Einschnitt“ unzureichend. Wir rufen das federführende BMF daher dringend dazu auf, eine ausführliche fachliche Erörterung und Würdigung der Folgewirkungen im Austausch u.a. mit den im Bündnis für Gemeinnützigkeit organisierten Dachverbänden, unabhängigen Organisation und Expert:innen sowie auch der Finanzverwaltung vorzunehmen.

Der Dritte Sektor braucht auch zukünftig verlässliche Leitplanken für die Mittelverwendung, Rücklagen- und Vermögensbildung, die dem Bedürfnis nach Transparenz und Vertrauen in das Handeln steuerlich privilegierter Organisationen gerecht werden. Für die im Bundesverband Deutscher Stiftungen vertretenen Mitglieder gilt im Sinne unserer [Grundsätze guter Stiftungspraxis](#), dass eine kontinuierliche und regelmäßige Verwirklichung des Stiftungszwecks unserem Anspruch an eine gute, aktive Stiftungspraxis entspricht (vgl. insbesondere Grundsatz Nr. 7). In Bezugnahme auf das in der Begründung betonte Kriterium des eigenen Interesses wäre es erwägenswert, gemeinsam mit seinen Mitgliedern Regelungen für eine freiwillige Governance der Mittelverwendung zu erörtern, die in einer Selbstverpflichtung münden könnten.

Bis der im JStG 2024 - RefE vorgeschlagene ersatzlose Entfall der zeitnahen Mittelverwendung einer eingehenden Prüfung und Abwägung unterzogen ist, würde dem Wunsch nach einer spürbaren Reduzierung des Erfüllungs- und Bürokratieaufwands in diesem Bereich aus Sicht des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen bereits mit der nachfolgenden Änderung – mindestens übergangsweise – Genüge getan.

Änderungsvorschlag zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO (s. auch Ausführungen oben „Mögliche Alternativlösungen mit geringerer Eingriffstiefe“):

„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 folgenden [X] Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Satz 1 gilt nicht für Körperschaften mit zeitnah zu verwendenden jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 100 000 Euro.“

Wenn der Gesetzgeber im Ergebnis dabei bleiben sollte, das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung streichen zu wollen, sollte eine Regelung eingeführt werden, die klarstellt, dass es gemeinnützigen Körperschaften auch in Zukunft gestattet ist, Rücklagen und Vermögen zu bilden. So könnte in § 62 AO die untenstehende „Minimalregelung“

eingeführt werden. Zudem sollte die bestehende Möglichkeit einer „Heilung“ durch Erteilung und Erfüllung einer Verwendungsaufgabe (§ 63 Abs. 4 AO) beibehalten werden.

Änderungsvorschlag zu § 62 AO:

Die Körperschaft kann für die nachhaltige Förderung steuerbegünstigter Zwecke einschließlich der dazu erforderlichen Stärkung des Vermögens angemessene Rücklagen bilden.

3. Fehlende, von der Bundesregierung im Koalitionsvertrag vereinbarte Maßnahmen

Konkrete Reformvorschläge des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen für ein modernes Gemeinnützigkeitsrecht liegen seit Langem auf dem Tisch ([vgl. Stiftungsposition 01-2024: Forderungen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen zur Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts](#)). Wir rufen weiterhin dringend dazu auf, zumindest diejenigen Änderungen im JStG 2024 I bzw. II umzusetzen, die sich unmittelbar aus dem Koalitionsvertrag ergeben und dort bislang nicht aufgenommen worden sind.

3.1 Entlastung des Ehrenamts von Bürokratie und möglichen Haftungsrisiken

Koalitionsvertrag „Mehr Fortschritt wagen“ (2021-2025): Kapitel VI. Freiheit und Sicherheit in der modernen Demokratie, Zivilgesellschaft und Demokratie, S. 93: „Wir wollen Menschen, die sich bürgerschaftlich engagieren, unterstützen, gerade auch junge Menschen für das Ehrenamt begeistern und daher das Ehrenamt von Bürokratie und möglichen Haftungsrisiken entlasten.“

3.1.1 Implementierung der Business Judgement Rule in der AO

Organe müssen mehr Rechtssicherheit haben. Dazu muss der Gesetzgeber klarstellen, dass Maßnahmen, die ex ante sinnvoll erscheinen, sich aber ex post als Fehlentscheidungen erweisen, nicht zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen und den Organen insoweit ein weiter Einschätzungsspielraum zukommt. Das gilt für Maßnahmen zur Mittelbeschaffung, aber auch darüber hinaus. Verluste bei der Mittelbeschaffung sind daher entgegen der Auffassung der Verwaltung nicht auszugleichen, wenn die Aktivitäten sinnvoll waren. Die Notwendigkeit, die „Business Judgement Rule“ (BJR) für den Dritten Sektor ausdrücklich zu regeln, wurden im Gesetzgebungsverfahren zum neuen Stiftungsrecht gesehen. Dort findet sich eine Regelung für die Organmitglieder von Stiftungen (vgl. § 84a BGB). Der Gesetzgeber sollte im Steuerrecht nachziehen und die BJR in der Abgabenordnung rechtsformunabhängig implementieren, um den Organen gemeinnütziger Organisationen Rechtssicherheit zu geben. Wir schlagen vor, § 63 Abs. 1 AO einen Satz 2 hinzuzufügen (Änderung markiert):

Änderungsbedarf: § 63 Abs. 1 Satz 2 AO

(3) 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. Maßgeblich ist, ob die Körperschaft vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Informationen die Geschäfte zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu handeln.

3.1.2 Abgestufte Sanktionen für kleinere Verstöße bei der Mittelverwendung

Darüber hinaus halten wir die Regeln über die Rechtsfolgen bei kleineren Verstößen gegen Gemeinnützigkeitsvorschriften für unverhältnismäßig, da nach geltender Rechtslage auch kleinere Verstöße den vollständigen Verlust der Gemeinnützigkeit und damit der Steuervergünstigung zur Folge haben können. Wir fordern deshalb eine Neuregelung, die auf ein abgestuftes Sanktionssystem zielt, das auf kleinere Verstöße bei der gemeinnützigen Mittelverwendung mit Strafzahlungen reagiert (ebenso zum Beispiel § 16 REIT-G). Wir schlagen daher eine Änderung des § 63 Abs. 2 AO vor (Änderungen markiert):

Änderungsbedarf: § 63 Abs. 2 AO

(3) Hat die Körperschaft nach Maßgabe des § 60 Abs. 2 AO gegen die Gemeinnützigkeitsvorschriften verstoßen, verliert sie die Steuerbegünstigung. Die Steuerbegünstigung kann auf Antrag der Körperschaft dann gewährt werden, wenn bis zu 10 v. H. der Mittel für nicht satzungsgemäße Zwecke verwendet wurden und eine Ausgleichszahlung in der Höhe bis zum fehlverwendeten Betrag je nach Schwere des Verstoßes vom Finanzamt festgesetzt wird.

3.2 Erleichterung grenzüberschreitender Kooperationen

Koalitionsvertrag „Mehr Fortschritt wagen“ (2021-2025): Kapitel VII. Deutschlands Verantwortung für Europa und die Welt, Rechtsstaatlichkeit, S. 105: „Wir wollen das zivilgesellschaftliche Engagement durch die Stärkung gemeinnütziger Tätigkeit über Grenzen hinweg fördern. Wir wollen EU-Rechtsformen für Vereine und Stiftungen, die Äquivalenzprüfungen für Gemeinnützigkeit aus anderen Mitgliedstaaten vereinfachen und so grenzüberschreitende Spenden und Kooperationen EuGH-konform erleichtern.“

3.2.1 Förderung des demokratischen Staatswesens

Aus deutscher Sicht besteht eine große Notwendigkeit, Demokratie weltweit zu fördern, damit die von autoritären Regimen erzeugten Probleme nicht die Entwicklung und Stabilität auch in Deutschland belasten. Der Katalog der gemeinnützigen Zwecke sieht demgegenüber in § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO vor, dass die Förderung des demokratischen Staatswesens auf Deutschland begrenzt ist. Um die weltweite Förderung zu erleichtern und Abgrenzungsfragen zur Förderung der Bildung oder Entwicklungszusammenarbeit zu beseitigen, die gegenwärtig für Rechtsunsicherheit sorgen, sollte auf die Begrenzung des Anwendungsbereichs verzichtet werden. Wir schlagen daher vor, in § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO die Begrenzung des räumlichen Anwendungsbereichs zu streichen (Änderung markiert):

Änderungsbedarf: § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO

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

3.2.2 Struktureller Inlandsbezug

Bereits 2009 ist, als „Abwehrmaßnahme“ gegen die durch Europäischen Gerichtshof erzwungene Öffnung des Gemeinnützigkeitsstatus für ausländische EU- und EWR-Körperschaften, ein Absatz 2 in § 51 AO hinzugefügt worden. Demnach gilt für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland, dass bei der Förderung natürlicher Personen diese ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben müssen oder die Tätigkeit der steuerbegünstigten Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.

Es erschließt sich auf den ersten Blick, dass die Voraussetzungen („Ansehenssteigerung“) kaum justiziabel sind. Darüber hinaus ist jedenfalls die unterschiedliche Anwendung auf inländische und ausländische Körperschaften unionsrechtlich unzulässig. Einer gesonderten gesetzlichen Regelung bedarf es nicht. Die steuerbegünstigten Zwecke können im In- und Ausland verwirklicht werden, es sei denn, der spezielle Förderzweck ist ausdrücklich auf das Inland beschränkt. Will man den Kampf gegen demokratiefeindliche Bestrebungen wie auch den Klimaschutz oder Bildungsbemühungen etc. weltweit verbessern, da dies auch im deutschen Interesse ist, versteht es sich von selbst, dass die Zwecke weltweit verwirklicht werden können. Dies sollte in der Gesetzesbegründung und in der Folge auch im AEAO (vgl. AEAO zu § 51 Abs. 2 AO Tz. 7 Abs. 2 und 3) klargestellt werden. Wir schlagen vor:

Änderungsbedarf: § 51 Abs. 2 AO ist ersatzlos zu streichen.

3.2.3 Grenzüberschreitendes Engagement

Im JStG 2020 wurde § 58 Nr. 1 AO weitgehend geändert. Bezüglich des grenzüberschreitenden Engagements ist diese Änderung allerdings missglückt und fällt hinter die Rechtslage von 2020 zurück. Nach dem derzeitigen Gesetzeswortlaut setzt die zulässige Weitergabe von Mitteln an eine unbeschränkt (§ 1 KStG) steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. Ein deutscher gemeinnütziger Kulturförderverein, der für sein Projekt die Mittel von einer deutschen gemeinnützigen Kulturstiftung erhält, kann seine Steuerbegünstigung unproblematisch durch die Vorlage z. B. seines Freistellungsbescheids nachweisen.

Allerdings verlangt der § 58 Nr. 1 AO auch, dass beschränkt steuerpflichtige Körperschaften (§ 2 KStG) selbst steuerbegünstigt sind. So muss z. B. eine französische oder englische „gemeinnützige“ Stiftung, die einen deutsch-französischen bzw. deutsch-englischen Jugendaustausch organisiert und dafür von einer deutschen Jugendstiftung Projektmittel erhalten soll, die gleichen Anforderungen erfüllen wie ein deutscher Mittelempfänger, wenn die ausländische Stiftung Einkünfte in Deutschland (z. B. aus Immobilienbesitz) hat.

Vor 2020 war dies nur für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften des privaten Rechts als Mittelempfänger vorgesehen. Die Finanzverwaltung hat zwar den Wortlaut des § 58 Nr. 1 S. 3 AO – contra legem – notdürftig dahingehend korrigiert, dass beschränkt steuerpflichtige Körperschaften nur dann in Deutschland wegen Gemeinnützigkeit steuerbegünstigt sein müssen, wenn sie im EU-/EWR-Ausland ansässig sind (vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 2 Hs. 2 KStG), nicht hingegen bei steuerlicher Ansässigkeit in einem Drittstaat (z. B. Großbritannien). Für die Schlechterstellung beschränkt steuerpflichtiger ausländischer EU-/EWR-Körperschaften gegenüber beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften aus Drittstaaten besteht aber kein sachlicher Grund. Im Übrigen erschließt sich schon in der Sache nicht, warum die Zulässigkeit von Mittelzuwendungen an ausländische EU-/EWR-Körperschaften vom Bestehen oder Nichtbestehen inländischer Einkommensquellen abhängig sein soll.

Der Gesetzgeber sollte auf die Rechtslage vor Inkrafttreten des JStG 2020 zurückschwenken und die Gemeinnützigkeit nur noch für in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Empfängerkörperschaften verlangen. Wir schlagen vor, in § 58 Nr. 1 Satz 3 AO die Wörter „beschränkt oder“ zu streichen (Änderung markiert):

Änderungsbedarf: § 58 Nr. 1 AO

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 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.

3.3 Beseitigung umsatzsteuerrechtlicher Hürden für Sachspenden („Spenden statt Vernichten“)

Koalitionsvertrag „Mehr Fortschritt wagen“ (2021-2025): Kapitel VIII. Zukunftsinvestitionen und Nachhaltige Finanzen, Steuern, S. 131: „Wir werden bestehende steuerrechtliche Hürden für Sachspenden an gemeinnützige Organisationen durch eine rechtssichere, bürokratiearme und einfache Regelung beseitigen, um so die Vernichtung dieser Waren zu verhindern.“

Stiftungen und andere gemeinnützige Organisationen sind häufig auf Sachspenden von Unternehmen angewiesen. Waren mit eingeschränkter Verkehrsfähigkeit, Retourartikel oder Neuware, die aus wirtschaftlichen Gründen ausgesondert wird, werden zur Zweckverwirklichung genutzt (z. B. Unterrichtsmaterial bei kostenloser Hausaufgabenbetreuung) oder an bedürftige Menschen (z. B. zur medizinischen Versorgung von obdachlosen Menschen) weitergegeben. Die steuerrechtlichen Hürden für Sachspenden von Unternehmen sind bürokratisch, kompliziert und führen regelmäßig zu Streit mit den Finanzämtern. Regelmäßig fällt – je nach Kategorie der gespendeten Waren – Umsatzsteuer (als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG) an. Der Sachverhalt wird quasi gleichgestellt mit einer Entnahme zu privaten Zwecken, also zum Eigenverbrauch. Für das Unternehmen führt das zu dem schwer vermittelnden Umstand, dass es für die gespendeten Waren Umsatzsteuer abführen muss.

Größter Streitpunkt ist dabei die Feststellung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Eine Hilfestellung bietet zwar Abschn. 10.6 UStAE für Spenden von Lebensmitteln und Non Food-Artikeln kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums oder Frischware ohne Verkaufsfähigkeit, da hier die Bemessungsgrundlage mit „0“ bestimmt werden darf. Für alle anderen Sachspenden (also z. B. Retourartikel) gibt es bisher keine zufriedenstellenden Lösungen, so dass die Unternehmen die Waren eher vernichten als spenden. Vor dem Hintergrund, dass der Bedarf an Sachspenden bei gemeinnützigen Organisationen wie den Tafeln permanent steigt, und auch unter Nachhaltigkeitsaspekten stellt dies einen unhaltbaren Zustand dar.

Eine Lösung wäre – vergleichbar wie in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union - die Erweiterung des Ausnahmetatbestandes in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG über Geschenke von geringem Wert und Warenproben hinaus auf Sachspenden an gemeinnützige Organisationen. Wir schlagen daher vor, § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG wie folgt zu ergänzen (Änderung markiert):

Änderungsbedarf: § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG

Nr. 3 jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens und Sachspenden an gemeinnützige Organisationen.

3.4 Modernisierung des Gemeinnützigkeitsrechts: Klarstellung bei der politischen Betätigung (vgl. Punkt 2.1)

Koalitionsvertrag „Mehr Fortschritt wagen“ (2021-2025): Kapitel VI. Freiheit und Sicherheit in der modernen Demokratie, Zivilgesellschaft und Demokratie, S. 93: „Wir modernisieren das Gemeinnützigkeitsrecht, um der entstandenen Unsicherheit nach der Gemeinnützigkeitsrechtsprechung des Bundesfinanzhofes entgegenzuwirken und konkretisieren und ergänzen gegebenenfalls hierzu auch die einzelnen Gemeinnützigkeitszwecke.“

Koalitionsvertrag „Mehr Fortschritt wagen“ (2021-2025): Kapitel VIII. Zukunftsinvestitionen und Nachhaltige Finanzen, Steuern, S. 131: „Wir wollen gesetzlich klarstellen, dass sich eine gemeinnützige Organisation innerhalb ihrer steuerbegünstigten Zwecke politisch betätigen kann sowie auch gelegentlich darüber hinaus zu tagespolitischen Themen Stellung nehmen kann, ohne ihre Gemeinnützigkeit zu gefährden.“

Die Frage, inwieweit sich steuerbegünstigte Körperschaften politisch betätigen dürfen, war in den letzten Jahren Gegenstand gerichtlicher Auseinandersetzungen. Der Bundesfinanzhof hat in den Entscheidungen „Attac I“ und „Attac II“ seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach eine katalogzweckfremde politische Betätigung nicht steuerbegünstigt sei.

Steuerbegünstigungsfähig sei eine parteipolitisch neutrale Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung allein zur Verfolgung eines in § 52 Abs. 2 S. 1 AO genannten Zwecks. Sie müsse aber gegenüber anderen Fördertätigkeiten in den Hintergrund treten. Die Finanzverwaltung hat dieses enge Verständnis selbst der katalogzweckbezogenen politischen Betätigung in den AEAO übernommen.

Die Ausführungen im AEAO konnten die Verunsicherung der steuerbegünstigten Organisationen nicht mindern. Außerdem besteht für die Verweisung einer katalogzweckbezogenen Betätigung auf den Hintergrund der Gesamttätigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft weder ein einfachgesetzlicher noch ein verfassungsrechtlicher Anknüpfungspunkt. Wie auch bei nichtpolitischer Fördertätigkeit genügt es, wenn die politische Betätigung zur Förderung eines gesetzlichen Katalogzwecks aus Sicht der Körperschaft geeignet ist. In diesem Fall kann sich die Körperschaft auch darauf beschränken, ihre Satzungszwecke durch Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung zu fördern. Der erheblichen Unsicherheit im Dritten Sektor kann daher nur durch eine gesetzliche Klarstellung, wie sie auch der Koalitionsvertrag vorsieht, entgegengetreten werden. Wir schlagen die Einfügung eines Absatzes 3 in § 52 AO vor:

Änderungsbedarf: § 52 Abs. 3 AO-neu

Eine Körperschaft kann sich in Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke auch politisch betätigen; eine Unterstützung oder Förderung von politischen Parteien oder Vereinen ohne Parteicharakter im Sinne von § 34g Satz 1 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes ist unzulässig.

Der Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. ist im Lobbyregister für die Interessenvertretung gegenüber dem Deutschen Bundestag und der Bundesregierung eingetragen und übt seine Interessenvertretung auf der Grundlage des Verhaltenskodex für Interessenvertreterinnen und Interessenvertreter im Rahmen des Lobbyregistergesetzes aus. Registereintrag: R004378.