BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE SCHRIFTEN
ZUR UNTERNEHMENSBESTEUERUNG
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Universität Duisburg-Essen / Mercator School of Management
Prof. Dr. Volker Breithecker

Betriebswirtschaftliche Aspekte der Gemeinnützigkeit

M.Sc. Nina Stroh

zugleich Masterarbeit Universität Duisburg-Essen, 2023
Veröffentlicht bei DuePublico dem Publikationsserver der Universität Duisburg-Essen

Referent: Prof. Dr. Volker Breithecker

Korreferentin: Prof. Dr. Annette G. Köhler

Impressum

1. Auflage 2025

Alle Rechte vorbehalten

ISBN: 978-3-940402-79-0

URN: urn:nbn:de:hbz:465-20240910-072336-1

DOI: 10.17185/duepublico/82431

Erschienen in:

Betriebswirtschaftliche Schriften zur Unternehmensbesteuerung, Band 24

Herausgeber:

Universität Duisburg-Essen

Mercator School of Management

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Prof. Dr. Volker Breithecker

Geleitwort

An der MSM werden herausragende Leistungen honoriert – sei es über das Deutschlandstipendium, den Nationalbankpreis, den FASSELT-Förderpreis, die Preise der Gesellschaft für Operations Research, den Sparkassenpreis, den Preis der UDE oder über Auslandsstipendien (PROMOS und DUE-Mobil) (vgl. https://www.msm.uni-due.de/mercator-school-of-management/preise-und-foerderungen/) – und dabei fehlt noch der vom Duisburger Ehemaligenverein seit vielen Jahren ausgelobte Seminarpreis (siehe https://www.bwsl.msm.uni-due.de/ehemaligenverein/seminarpreis/)!

Dennoch drohen sehr gute Abschlussarbeiten angesichts ihrer Vielzahl unbeachtet zu bleiben – allein für die alleinige Erinnerung erstellt. Dies wollen und werden wir mit der Schriftenreihe BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE SCHRIFTEN ZUR UNTERNEHMENSBESTEUERUNG verhindern. Mit dieser Reihe belegen wir, dass die AbsolventInnen der Mercator School of Management, die AbsolventInnen vom Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre in Duisburg ökonomische Probleme kreativ und wissenschaftlich fundiert bearbeiten und lösen können. Wir haben uns mit dieser Schriftenreihe zum Ziel gesetzt, insbesondere exzellente Masterarbeiten (mit einer ISBN-Nummer) zu publizieren und über Hochschulbibliotheken zu verbreiten – natürlich sind auch Dissertationen herzlich willkommen!

Uns bleibt die Hoffnung, dass diese Bände bei allen Interessierten weiterhin positiv wahrgenommen werden – meldet Euch bei uns, damit wir Euch ein Exemplar kostenlos zusenden können! Für Studierende sollen diese Arbeiten sowohl ein Beleg sein, wie schöne Masterarbeiten aussehen können, als auch einen Anreiz darstellen, in der Erstellung der Masterarbeit so zu performen, dass es zu einer Veröffentlichung kommt! Es gibt nichts Schöneres als sich bei den Menschen, die Dir ein Studium ermöglicht und es positiv begleitet haben, mit einem eigenen Buch zu bedanken!

Duisburg im August 2025

Inga Hardeck, Volker Breithecker, Friederike Bauhoff, Marvin Kraft, Beatrice Renges und Simon Schmid

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis V

Abkürzungsverzeichnis IX

Abbildungsverzeichnis XVII

Tabellenverzeichnis XVIII

1 Einleitung 1

2 Gemeinnützigkeitsrechtliche Grundlagen 4

2.1 Gemeinnützigkeitsrechtliche Formalvoraussetzungen 4

2.2 Rechtsfolgen aus der Gemeinnützigkeit 12

2.2.1 Vier-Sphären-Modell 12

2.2.2 Steuervergünstigungen 17

3 Grundsätze der Gemeinnützigkeit 23

3.1 Grundsatz der Selbstlosigkeit i. S. d. § 55 AO 23

3.1.1 Verbot der vorrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke 23

3.1.2 Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung 27

3.1.2.1 Definitorische Grundlagen und Überblick über die gesetzliche Regelung 27

3.1.2.2 Gebot eines angemessenen Ausgabenverhaltens 30

3.1.2.3 Gemeinnützlichkeitsrechtliche Behandlung von Verlusten steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe sowie der Vermögensverwaltung 34

3.1.2.4 Spezielle Mittelverwendungsverbote 42

3.1.2.5 Grundsatz der Vermögensbindung 49

3.1.2.6 Gebot der zeitnahen Mittelverwendung 50

3.1.2.6.1 Überblick über die gesetzlichen Regelungen 50

3.1.2.6.2 Ausnahmen vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung 52

3.2 Grundsatz der Ausschließlichkeit i. S. d. § 56 AO 63

3.3 Grundsatz der Unmittelbarkeit i. S. d. § 57 AO 67

3.3.1 Überblick 67

3.3.2 Unmittelbarkeit durch eigenes Handeln der Körperschaft sowie durch Einschaltung einer Hilfsperson i. S. d. § 57 Abs. 1 AO 68

3.3.3 Unmittelbarkeit bei Dachorganisationen i. S. d. § 57 Abs. 2 AO 72

3.3.4 Unmittelbarkeit bei Zusammenwirken mit anderen steuerbegünstigten Körperschaften i. S. d. § 57 Abs. 3 AO 74

3.3.5 Unmittelbarkeit bei Holdingkörperschaften i. S. d. § 57 Abs. 4 AO 78

4 Steuerlich unschädliche Betätigungen i. S. d. § 58 AO 81

4.1 Mittelweitergaben 81

4.1.1 Zulässige Mittelweitergaben 81

4.1.2 Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben 84

4.2 Vermögensausstattung anderer Körperschaften 85

4.3 Überlassung von Arbeitskräften und Räumen 87

4.4 Sonstige unschädliche Betätigungen 90

5 Erlangung des Status der Gemeinnützigkeit 95

5.1 Gemeinnützigkeitsfähige Subjekte 95

5.1.1 Überblick 95

5.1.2 Verein 99

5.1.2.1 Grundlegendes zum Verein 99

5.1.2.2 Gründung eines Vereins 101

5.1.2.3 Organe eines Vereins 105

5.1.3 Stiftung 106

5.1.3.1 Grundlegendes zur Stiftung 106

5.1.3.2 Entstehung einer Stiftung 109

5.1.3.3 Organe einer Stiftung 113

5.1.4 Kapitalgesellschaften 114

5.1.4.1 Grundlegendes zu Kapitalgesellschaften 114
5.1.4.2 Gründung einer Kapitalgesellschaft 116
5.1.4.2.1 Gründung einer GmbH sowie einer UG 116
5.1.4.2.2 Gründung einer AG 120
5.1.4.3 Satzung einer Kapitalgesellschaft 122
5.1.4.3.1 Satzung einer GmbH sowie einer UG 122
5.1.4.3.2 Satzung einer AG 123
5.1.4.4 Organe einer Kapitalgesellschaft 124
5.1.4.4.1 Organe einer GmbH sowie einer UG 124
5.1.4.4.2 Organe einer AG 125
5.1.5 Optierende Personenhandelsgesellschaft 126
5.2 Anerkennung der Körperschaft als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO 129
5.2.1 Anforderungen an die Satzung 129
5.2.2 Anerkennungsverfahren 136
6 Rechnungslegung und Steuerdeklaration 139
6.1 Rechnungslegung 139
6.1.1 Zivilrecht 139
6.1.2 Handelsrecht 141
6.1.3 Stellungnahmen des IDW 143
6.1.4 Allgemeines Steuerrecht 147
6.1.5 Gemeinnützigkeitsrecht 149
6.2 Diskrepanzen zwischen Handels- und Gemeinnützigkeitsrecht 152
6.3 Erstellung einer Mittelverwendungsrechnung 157
6.3.1 Methodik 158
6.3.2 Fallbeispiel: Mittelverwendungsrechnung 161
6.4 Steuerdeklaration 164

6.4.1 Grundlegendes zur Steuerdeklaration 164

6.4.2 Fallbeispiel: Steuerdeklaration 165

7 Umstrukturierung unter Beibehaltung der Gemeinnützigkeit 170

7.1 Grundlagen der Umstrukturierungen i. S. d. Umwandlungsrechts 170

7.1.1 Zivilrechtliche Grundlagen 170

7.1.2 Steuerrechtliche Grundlagen 177

7.1.2.1 Ertragsteuern 177

7.1.2.2 Sonstige Steuern 178

7.1.2.3 Gemeinnützigkeitsrecht 179

7.2 Fallbeispiel: Ausgliederung eines Zweckbetriebs auf eine gGmbH 180

8 Umstrukturierung unter Aufgabe der Gemeinnützigkeit 187

8.1 Vorüberlegungen 187

8.2 Aufhebung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke 190

8.3 Aufhebung oder Änderung der satzungsmäßigen Vermögensbindung 193

8.4 Verstoß gegen die tatsächliche Geschäftsführung 196

8.5 Fazit zum Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit 199

Anhang 202

Literaturverzeichnis 205

Rechtsprechungsverzeichnis 230

Verzeichnis sonstiger Quellen 238

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
Abschn.	Abschnitt
ADAC	Allgemeiner Deutscher Automobil-Club e. V.
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der EU
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
AO-E	Abgabenordnung-Entwurf
AOStB	AO-Steuerberater
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayObLGZ	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Zivilsachen
BayStG	Bayerisches Stiftungsgesetz
BB	Betriebs-Berater
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
BeckOK	Beck'sche Online-Kommentare
BeckVerw	Datenbank der Verwaltungserlasse in beck-online
Begr.	Begründer
BewG	Bewertungsgesetz

BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BremStiftG	Bremisches Stiftungsgesetz
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BuW	Betrieb und Wirtschaft
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
Co.	Compagnie
CSU	Christlich-Soziale Union in Bayern e. V.
DAO	Decentralized Autonomous Organizations
DB	Der Betrieb
DMYV	Deutscher Motoryachtverband e. V.
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStR-Beih	Deutsches Steuerrecht-Beihefter
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
e. S.	eingetragene Stiftung
e. VS.	eingetragene Verbrauchsstiftung
e.V.	eingetragener Verein

E-Bilanz	Elektronische Bilanz
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
eG	eingetragene Genossenschaft
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alia
EU	Europäische Union
EUR	Euro
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWRAbk	EWR-Abkommen
f.	folgende
FamFG	Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
FDP/F.D.P.	Freie Demokratische Partei
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin.	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
FR	FinanzRundschau
g	gemeinnützige
gAG	gemeinnützige Aktiengesellschaft
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GemEntBG	Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
GewStG	Gewerbesteuergesetz

GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
gGmbH	gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Compagnie Kommanditgesellschaft
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbHRundschau
GmbHStB	GmbH-Steuerberater
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStR	Grundsteuer-Richtlinien
gSE	gemeinnützige Societas Europaea
gUG	gemeinnützige Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
HmbStiftG	Hamburgisches Stiftungsgesetz
Hrsg.	Herausgeber
HS.	Halbsatz
HStiftG	Hessisches Stiftungsgesetz
https	Hypertext Transfer Protocol Secure
i. d. F.	in der Fassung
i. G.	in Gründung
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des/im Sinne der
i. V. m.	in Verbindung mit

IAB	Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IDW RS	IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung
InsO	Insolvenzordnung
JStG	Jahressteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KI	Kreditinstitute
KöMoG	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
Lfg.	Lieferung
LS	Leitsatz
LStiftG	Rheinland-Pfälzisches Landesstiftungsgesetz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz)
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
npoR	Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen
NRW	Nordrhein-Westfalen
NStiftG	Niedersächsisches Stiftungsgesetz
NWB	Neue Wirtschaft-Briefe

NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o. S.	ohne Seitenangabe
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
PartG	Gesetz über die politischen Parteien (Parteiengesetz)
PartGG	Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe
PublG	Publizitätsgesetz
R	Richtlinie
R E	Richtlinie zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz
ReWir	Recklinghäuser Beiträge zu Recht und Wirtschaft
RG	Reichsgericht
RGZ	Reichsgericht in Zivilsachen
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
S.	Satz
SächsStiftG	Sächsisches Stiftungsgesetz
SB	StiftungsBrief
SE	Societas Europaea
SGB XII	Zwölftes Buch Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannter/sogenannte/sogenanntes
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
SStiftG	Saarländisches Stiftungsgesetz
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst

StiftG	Schleswig-Holstein Gesetz über rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts
StiftG Bln	Berliner Stiftungsgesetz
StiftG BW	Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg
StiftG LSA	Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt
StiftG M-V	Stiftungsgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern
StiftG NRW	Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
StiftGBbg	Stiftungsgesetz für das Land Brandenburg
StiftRG	Stiftungsregistergesetz
StMBG	Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz
ThürStiftG	Thüringer Stiftungsgesetz
u. a.	unter anderem
UAbs.	Unterabsatz
UG (haftungsbeschränkt)	Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)
UmwG	Umwandlungssgesetz
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungsteuergesetz
URL	Uniform Resource Locator
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
VereinsG	Gesetz zur Regelung des öffentlichen Vereinsrechts
VG	Vermögensgegenstände
vgl.	vergleiche
WD	Wissenschaftliche Dienste
wiGB	wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
www	world wide web
Z.	Randziffer
z. B.	zum Beispiel

ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZiviZ	Zivilgesellschaft in Zahlen
ZögU	Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit 5

Abbildung 2: Sphären einer steuerbegünstigten Körperschaft.....13

Abbildung 3: Systematisierung der Mittelverwendungsgebote und -verbote 30

Abbildung 4: Verlustausgleichsmöglichkeiten im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb 41

Abbildung 5: Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung 53

Abbildung 6: Grundsatz der Unmittelbarkeit i. S. d. § 57 AO.....68

Abbildung 7: Ausgliederung des Altenhilfebetriebs der Altenhilfe Stiftung.....69

Abbildung 8: Beteiligungsstruktur der Altenhilfe Stiftung.....77

Abbildung 9: Anforderung an die Satzung eines Idealvereins.....102

Abbildung 10: Ausgliederung des Kindergartens der Helfende Hand gGmbH auf die KiTa gGmbH 181

Abbildung 11: Wege aus der Gemeinnützigkeit 188

Abbildung 12: Aberkennung der Gemeinnützigkeit unter Beibehaltung der Rechtsform.....201

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Direkte Steuervergünstigungen 20

Tabelle 2: Beispiel zur Berechnung der Rücklage aus dem Überschuss der Vermögensverwaltung 58

Tabelle 3: Anzahl der steuerbegünstigten Körperschaften in den Jahren 2016 und 2022 98

Tabelle 4: Mittelverwendungsrechnung nach Buchna/Leichinger/Seeger/Brox 160

Tabelle 5: Bilanz zum 31.12.2021 der Altenhilfe gGmbH 161

Tabelle 6: GuV für das Jahr 2021 der Altenhilfe gGmbH 162

Tabelle 7: Mittelverwendungsrechnung für das Jahr 2021 der Altenhilfe gGmbH 163

Tabelle 8: Relevante Rechtsträger einer Verschmelzung im Gemeinnützigkeitsrecht 173

Tabelle 9: Unterschiede zwischen den Spaltungsarten 175

Tabelle 10: Relevante Rechtsträger einer Spaltung im Gemeinnützigkeitsrecht 176

Tabelle 11: Relevante Rechtsträger eines Formwechsels im Gemeinnützigkeitsrecht 177

1 Einleitung

Der Non-Profit-Sektor[1] in Deutschland hat in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen. Im Kern des Sektors sind hierbei steuerbegünstigte Körperschaften[2] – insbesondere Vereine, Stiftungen sowie Kapitalgesellschaften –[3] angesiedelt.[4] Die steigenden Zahlen stellen ein Indiz dafür dar, dass die Anerkennung der Gemeinnützigkeit als erstrebenswert angesehen wird.[5] Durch die Anerkennung erlangt die Körperschaft den Status der Gemeinnützigkeit, welcher in der Literatur auch als „staatliches Gütesiegel" bezeichnet wird.[6] Ursächlich für das hohe Ansehen des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status ist, dass dieser – neben dem positiven Beitrag zum Wohl der Allgemeinheit – mit einer Vielzahl an steuerlichen Vorteilen einhergeht.[7]

Angesichts der vorstehenden Vorteile ist es grundsätzlich denkbar, dass die Rechtsform einer steuerbegünstigten Körperschaft – insbesondere einer gAG, gGmbH, gUG oder eines steuerbegünstigten Vereins – bei Gründern[8] im Rahmen der Suche nach einer geeigneten Rechtsform verstärkt in den Fokus rückt.[9] Ebenso kann die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO auch für bereits bestehende Organisationen[10] – insbesondere, wenn sich diese bereits gemeinnützig betätigen – an Bedeutung gewinnen. Darüber hinaus sind auch parallele Organisationsstrukturen – beispielsweise eine steuerbegünstigte Körperschaft neben einer erwerbswirtschaftlichen Kapitalgesellschaft – möglich.[11]

Bei der Entscheidung für die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO wird jedoch oftmals verkannt, dass der gemeinnützigkeitsrechtliche Status mit einer

---

1 Der Non-Profit-Sektor wird auch als *Dritter Sektor* bezeichnet werden. Unter dem Begriff des *Dritten Sektors* werden Organisationen zwischen Markt und Staat verstanden, die typischerweise als steuerbegünstigte Körperschaften i. S. d. §§ 51 bis 68 AO anerkannt sind. Der Übergang zu den Bereichen des Markts sowie des Staats ist jedoch fließend, vgl. *Schauhoff* (2023a): Z. 24.

2 Hierunter sind Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG zu verstehen.

3 Im Jahr 2022 gab es ca. 615.000 Vereine, 24.600 Stiftungen sowie 14.500 steuerbegünstigte Kapitalgesellschaften, vgl. *Schubert/Tahmaz/Krimmer* (2023a): 7. Siehe hierzu ausführlich Kapitel 5.1.1, Tabelle 3, Seite 102 m. w. N.

4 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 1.5.

5 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 1.48.

6 *Hüttemann* (2021a): Z. 1.48. Abschnitt in Anlehnung an *Stroh* (2021): 1.

7 Zu nennen sind hier beispielsweise die Befreiung von der Körperschaft-, Gewerbe-, Grund- oder Erbschaft- und Schenkungsteuer, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG, § 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG, § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG. Ebenso ist der ermäßigte Steuersatz i. S. d. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG anzuführen.

8 In Rahmen dieser Arbeit wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit das generische Maskulinum verwendet. Weibliche sowie anderweitige Geschlechteridentitäten werden dabei ausdrücklich mitgemeint.

9 Vgl. *Breithecker/Schomaker/Stroh* (2023): 429f.

10 Für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist das Bestehen einer Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG erforderlich, vgl. § 51 Abs. 1 S. 2 AO. Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel 5.1.1.

11 Vgl. *Breithecker/Schomaker/Stroh* (2023): 429f.

Vielzahl an Restriktionen verbunden ist.[12] Ursächlich hierfür ist, dass das Gesetz für die Gewährung der Steuerbegünstigungen nicht nur die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO voraussetzt, sondern auch die Art und Weise der Zweckverfolgung nach den Grundsätzen der Selbstlosigkeit, der Ausschließlichkeit sowie der Unmittelbarkeit i. S. d. §§ 55 bis 57 AO fordert.[13] Die Restriktionen gehen mit Herausforderungen einher, die einerseits aus der Komplexität der Vorschriften resultieren sowie andererseits den wirtschaftlichen Handlungsspielraum der steuerbegünstigten Körperschaft einschränken.[14] Ein Verstoß gegen die Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts kann hierbei mit erheblichen Sanktionen verbunden sein.[15]

Darüber hinaus gilt zu beachten, dass steuerbegünstigte Körperschaften – unter Berücksichtigung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften – auch den Regularien unterliegen, die für erwerbswirtschaftliche Körperschaften gelten. Daraus resultierend werden steuerbegünstigte Körperschaften zumindest partiell wie erwerbswirtschaftlich tätige Körperschaften behandelt, obwohl diese nicht auf die vorrangige Verfolgung der eigenwirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder oder Gesellschafter gerichtet sind, sondern die Förderung der Allgemeinheit – folglich die gemeinnützige Mittelverwendung – zum Ziel haben. Hierbei ist es von besonderer Bedeutung, sowohl diese Vorschriften als auch die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften zu beachten.[16]

Vor diesem Hintergrund ist die vorliegende Arbeit angesiedelt, deren Ziel es zum einen ist, die Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts darzustellen und hierbei aufzuzeigen, welche Vorschriften, die steuerbegünstigte Körperschaft aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht zu beachten hat.[17] Zum anderen greift diese Arbeit betriebswirtschaftliche Fragenstellungen – insbesondere im Hinblick auf die relevanten Rechtsformen steuerbegünstigter Körperschaften,[18] die Rechnungslegung[19] sowie die Umstrukturierung[20] einer steuerbegünstigten Körperschaft – auf. Durch die vorliegende Arbeit soll ein grundlegendes Verständnis im Bereich des Gemeinnüt-

[12] Vgl. *Schauhoff* (2003): 134.

[13] Vgl. § 59 AO.

[14] Vgl. *Schauhoff* (2003): 134.

[15] Siehe hierzu Kapitel 8. Abschnitt in Anlehnung an *Overfeld* (2016): 1.

[16] Abschnitt in Anlehnung an *Schauhoff/Kampermann* (2022a): Z. 2.

[17] Siehe hierzu Kapitel 2 bis 4.

[18] Die Subjekte, die für die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO in Betracht kommen, sind in Kapitel 5 dargestellt.

[19] Siehe hierzu Kapital 6.

[20] Hierbei kann es sich um eine Umstrukturierung unter Beibehaltung der Gemeinnützigkeit sowie unter Aufgabe der Gemeinnützigkeit handeln. Siehe hierzu Kapitel 7 und 8.

zigkeitsrechts sowie ein – stets unter Berücksichtigung der Gemeinnützigkeit – betriebswirtschaftliches Verständnis geschaffen werden.

2 Gemeinnützigkeitsrechtliche Grundlagen

2.1 Gemeinnützigkeitsrechtliche Formalvoraussetzungen

Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit führt zu keiner gesellschaftsrechtlichen Sonderform, sondern zu einem Erlangen eines steuerrechtlichen Sonderstatus.[21] Die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbegünstigungen sind in den §§ 51 bis 68 AO geregelt. Dieser Teil kann als **allgemeiner Teil des Gemeinnützigkeitsrechts** bezeichnet werden.[22]

Den Status der Gemeinnützigkeit erlangt die Körperschaft nicht im Rahmen eines staatlichen Verleihungsaktes.[23] Stattdessen wird ihr die Steuervergünstigung gemäß § 59 HS. 1 AO durch die Finanzverwaltung gewährt, wenn sich aus der Satzung der Körperschaft ergibt,

- welchen Zweck die Körperschaft verfolgt,
- dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 54 AO entspricht und
- dass er selbstlos, ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird.

Die *tatsächliche Geschäftsführung*[24] hat diesen Satzungsbestimmungen zu entsprechen und kann nur im Nachhinein geprüft werden.[25] Abbildung 1 veranschaulicht die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit.

[21] Vgl. *Schlüter* (2002): 538, *Wallenhorst* (2017a): Z. 7b, *Helm/Haaf* (2021): Z. 9. Der strukturelle Aufbau des Kapitels 2.1 ist angelehnt an *Stroh* (2021): 3-6.

[22] Vgl. *Brill* (2006): 29, *Seer* (2020a): Z. 1, *Hüttemann* (2021a): Z. 1.2. Der besondere Teil des Gemeinnützigkeitsrechts ist in Kapitel 2.2 dargestellt.

[23] Vgl. *Brill* (2006): 29f.

[24] Die tatsächliche Geschäftsführung umfasst alle der Körperschaft zuzurechnenden Handlungen, vgl. *BFH* (2003a): Z. 16.

[25] Vgl. § 59 HS. 2 AO.

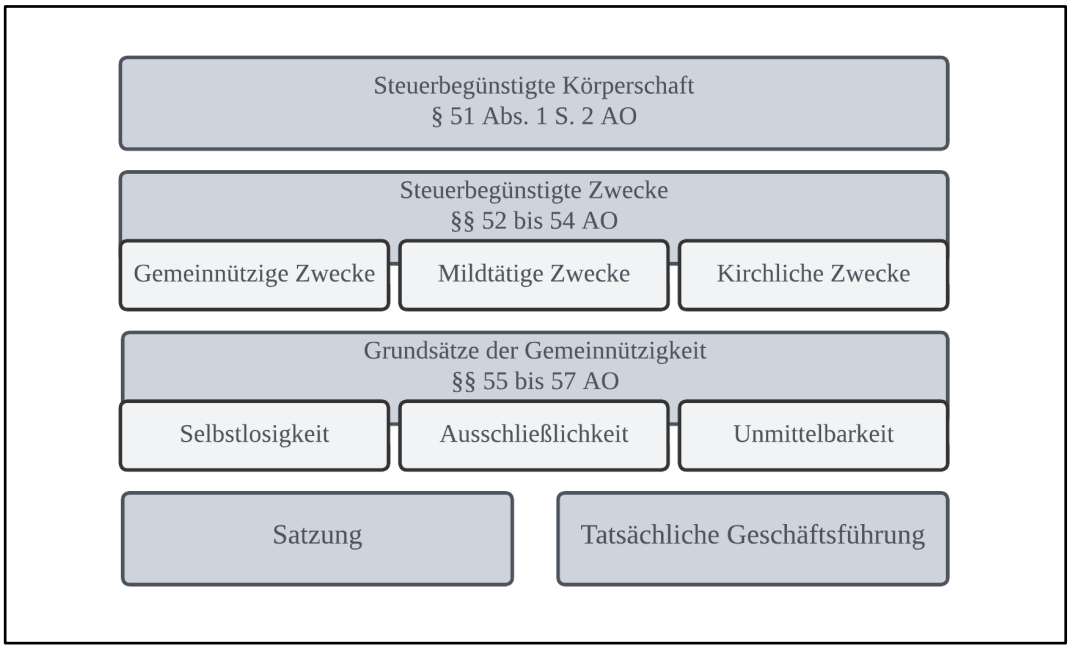

Abbildung 1: Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit[26]

Körperschaften (§ 51 Abs. 1 S. 2 AO)

Das Gesetz gewährt gemäß § 51 Abs. 1 S. 2 AO ausschließlich Körperschaften den Status der Gemeinnützigkeit.[27] Unter dem Begriff der Körperschaften i. S. d. § 51 Abs. 1 S. 2 AO werden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG verstanden.[28] Als steuerbegünstigte Körperschaften kommen in der Praxis insbesondere Vereine[29], Stiftungen[30] sowie gGmbHs vor.[31]

[26] In Anlehnung an *Demir* (2016): 6.

[27] Natürliche Personen sowie Personengesellschaften sind folglich von der Inanspruchnahme des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status ausgeschlossen. Siehe hierzu ausführlich Kapitel 5.1 m. w. N.

[28] Im Rahmen dieser Arbeit wird der Begriff der Körperschaften verwendet. Hiermit sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG gemeint.

[29] Zur Differenzierung zwischen – rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen – Idealvereinen und wirtschaftlichen Vereinen siehe Kapitel 5.1.2.1.

[30] Zur Unterscheidung zwischen – rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen – Stiftungen des privaten Rechts und Stiftungen des öffentlichen Rechts siehe Kapitel 5.1.3.1.

[31] Siehe hierzu ausführlich Tabelle 3, Seite 102 m. w. N.

Steuerbegünstigte Zwecke (§§ 52 bis 54 AO)

Eine Körperschaft kann gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.[32] Diese Zwecke werden gemäß § 51 Abs. 1 S. 1 AO unter dem Begriff der *steuerbegünstigten Zwecke*[33] subsumiert und sind in den §§ 52 bis 54 AO geregelt.

Gemäß § 52 Abs. 1 S. 1 AO verfolgt eine Körperschaft **gemeinnützige Zwecke**, wenn diese ihre Tätigkeit darauf richtet, „(…) die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern." Die *Förderung* setzt ein eigenes Handeln der Körperschaft voraus, welches etwas voranbringen, verbessern oder vervollkommnen soll.[34] Bei der *Förderung der Allgemeinheit* handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff.[35] § 52 Abs. 1 S. 2 AO enthält jedoch eine Negativabgrenzung, wonach die Förderung der Allgemeinheit nicht gegeben ist, sofern der Kreis der geförderten Personen *fest abgeschlossen*[36] ist oder infolge seiner

[32] Vgl. § 51 Abs. 1 S. 1 AO. Diese sind gleichrangig und unabhängig voneinander, vgl. *Scholtz* (1996a): Z. 4, *Musil* (2017a): Z. 8. Die Verfolgung der Zwecke kann nebeneinander erfolgen, vgl. AEAO Nr. 2 S. 1 zu § 56 AO, *Musil* (2017a): Z. 8.

[33] In der Literatur wird – abweichend von der gesetzlichen Terminologie der AO, die unter den gemeinnützigen Zwecken ausschließlich die in § 52 AO kodifizierten Zwecke versteht – der Begriff der gemeinnützigen Zwecke als Synonym für die steuerbegünstigten Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO verwendet, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 3.1, *Kraus* (2023): Z. 21. *Seer* bezeichnet die steuerbegünstigten Zwecke als *gemeinnützige Zwecke im weiteren Sinne*, vgl. *Seer* (2020a): Z. 3. Ebenso *Jachmann* (2007): Z. 1, *Wallenhorst* (2017a): Z. 60.

[34] Vgl. *BFH* (1978a): Z. 20, *BFH* (1988): Z. 23. Das Handeln kann sowohl durch die Organe der Körperschaft als auch durch ihre Mitglieder erfolgen, vgl. *BFH* (1991a): Z. 19, *Gersch* (2022a): Z. 10. Eine Vollendung der Förderung ist nicht erforderlich, vielmehr sind vorbereitende Handlungen ausreichend, vgl. *BFH* (1978a): Z. 31.

[35] Vgl. *BFH* (1978a): Z. 19, *BFH* (1997a): Z. 18.

[36] Für einen *fest abgeschlossenen Kreis* ist es von Bedeutung, dass eine endgültige Begrenzung von bestimmten geförderten Personen vorliegt. In diesem Fall ist es unerheblich, wie viele Personen gefördert werden, vgl. *Gersch* (2022a): Z. 4. Eine schädliche Eingrenzung ist gegeben, wenn sich die Abgrenzungsmerkmale nicht an den gemeinnützigen Zwecken selbst orientieren, sondern sachfremde Kriterien herangezogen werden, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 73. Als sachfremde Kriterien führt das Gesetz die Zugehörigkeit zu einer Familie oder zu einem Unternehmen an, vgl. § 52 Abs. 1 S. 2 AO. Eine Körperschaft, die Kinderbetreuungseinrichtungen betreibt, fördert demnach nicht die Allgemeinheit, sofern diese – auf Grundlage der Belegungspräferenz ihrer Vertragspartner – vorrangig die Betreuungsplätze an die Beschäftigten der Vertragspartner vergibt. Der Kreis der geförderten Personen stellt in diesem Fall keinen Ausschnitt der Allgemeinheit dar, vgl. *BFH* (2022): Z. 18. Für weitere Beispiele eines fest abgeschlossenen Kreises siehe *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 73-75.

Abgrenzung *dauernd nur sehr klein*[37] sein kann.[38] Für die Förderung der Allgemeinheit ist eine qualifizierte Förderung notwendig, weshalb diese auf *materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet*[39] erfolgen muss.[40]

§ 52 Abs. 2 S. 1 AO enthält eine Auflistung der gemeinnützigen Zwecke.[41] Der Zweckkatalog ist somit abschließend.[42] Allerdings ermöglicht die Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 S. 2 AO Zwecke auch dann als gemeinnützig anzuerkennen, wenn diese nicht in der Auflistung des § 52

---

[37] Anders als bei einem fest abgeschlossenen Kreis zielt ein *dauernd nur sehr kleiner Kreis* auf die Anzahl der geförderten Personen ab, vgl. *Gersch* (2022a): Z. 5. Es ist hierbei jedoch nicht erforderlich, dass stets eine unbegrenzte Anzahl an Personen einen Anspruch auf die Leistungen der Körperschaft hat. Die Förderung eines dauernd nur sehr kleinen Personenkreises ist auch dann als Förderung der Allgemeinheit anzusehen, wenn dieser Personenkreis als Allgemeinheit angesehen werden kann und durch diesen das Wohl der Allgemeinheit gefördert wird, vgl. *BFH* (1978a): Z. 23, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 75f. Gemäß § 52 Abs. 1 S. 2 AO können räumliche oder berufliche Merkmale als Abgrenzungskriterium herangezogen werden. Weitere Abgrenzungsmerkmale, die einen dauerhaft nur sehr kleinen Kreis begründen, sind in *Gersch* (2022a): Z. 7 sowie *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 75f. dargestellt. Das Kriterium des dauernd nur sehr kleinen Kreises ist insbesondere bei Vereinen relevant, die ausschließlich ihre Mitglieder fördern, vgl. *Gersch* (2022a): Z. 5. So ist die Förderung der Allgemeinheit beispielsweise nicht gegeben, wenn aufgrund der Höhe der laufenden Mitgliedsbeiträge, der Aufnahmebeiträge oder der Umlagen die Annahme getroffen werden kann, dass „deren Höhe eine Repräsentation der Allgemeinheit im Mitgliederbestand nicht mehr gewährleistet", vgl. *BFH* (1997b): Z. 20 (teilweise wörtlich). Ebenso *BFH* (1982): Z. 12, *BFH* (1996a): Z. 10. Dies ist beispielsweise regelmäßig bei exklusiven Golf- oder Segelclubs anzunehmen, vgl. *Gersch* (2022a): Z. 7, *Gilberg* (2020): 194. Die Höchstgrenzen für Mitgliedsbeiträge, Umlagen oder Aufnahmegebühren sind im *AEAO* festgelegt. Danach ist die Förderung der Allgemeinheit bei einem Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugutekommt, anzunehmen, „wenn die Mitgliedsbeiträge und Mitgliedsumlagen zusammen im Durchschnitt 1.023 [EUR] je Mitglied und Jahr und die Aufnahmegebühren für die im Jahr aufgenommenen Mitglieder im Durchschnitt 1.534 [EUR] nicht übersteigen", AEAO Nr. 1.1 UAbs. 2 zu § 52 AO. Darüber hinaus darf die Investitionsumlage höchstens 5.113 EUR innerhalb von zehn Jahren je Mitglied betragen, vgl. AEAO Nr. 1.2 UAbs. 2 S. 1 zu § 52 AO. Siehe hierzu ausführlich AEAO Nr. 1.1 bis 1.3.2 sowie *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 77-82.

[38] Durch die Regelung des § 52 Abs. 1 S. 2 AO soll die Förderung exklusiver Kreise verhindert werden, vgl. *Seer* (2021a): Z. 10. Die Förderung der Allgemeinheit ist nur insoweit gegeben, wie jede Person eine Möglichkeit des Zutritts zur Körperschaft hat (sog. Zugangsoffenheit) und der Kreis der geförderten Personen somit als Ausschnitt der Allgemeinheit anzusehen ist, vgl. *BFH* (1973): Z. 6, *BFH* (1978a): Z. 23, *BFH* (1997a): Z. 20, *BFH* (1997b): Z. 20, *Seer* (2021a): Z. 11, *Gersch* (2022a): Z. 5, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 75f.

[39] Unter der Förderung auf *materiellem Gebiet* versteht man die Verbesserung der finanziellen Ausstattung oder der wirtschaftlichen Versorgung. Hierunter fallen beispielsweise die materielle Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO) oder der Jugend- und Altenhilfe (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO) sowie die mildtätige Unterstützung hilfsbedürftiger Personen (§ 53 AO). Die Förderung erfolgt auf *geistigem Gebiet*, wenn sie sich auf das Denken des Menschen bezieht und dadurch die Erkenntnisfähigkeit fördert. Dies erfolgt z. B. durch die Förderung von Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO), von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 AO) oder von Bildung und Erziehung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO). Die Förderung auf *sittlichem Gebiet* umfasst die Förderung von Sitte, Ethik und Moral. Hierzu zählt beispielsweise die Förderung der Religion (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO), vgl. *Koenig* (2021a): Z. 9, *Musil* (2021a): Z. 42, *Seer* (2021a): Z. 6, *Gersch* (2022a): Z. 13-15.

[40] Vgl. *Seer* (2021a): Z. 6.

[41] Dazu zählen beispielsweise die Förderung der Jugend- und Altenhilfe, die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe oder die Förderung des Wohlfahrtswesens, vgl. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4, 7 und 10 AO. Für den vollständigen Zweckkatalog siehe § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 bis 26 AO.

[42] Vgl. AEAO Nr. 2 S. 1 zu § 52 AO, *BFH* (2017a): Z. 9, *Gersch* (2022a): Z. 25, *Koenig* (2021a): Z. 28, *Musil* (2021a): Z. 101, *Seer* (2021a): Z. 18. Anderer Auffassung ist *Hüttemann*. Seines Erachtens sei der Zweckkatalog nicht abschließender Natur, habe „jedoch eine präjudizielle Bedeutung für die Gemeinnützigkeitsprüfung", vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 3.40 (teilweise wörtlich).

Abs. 2 S. 1 AO enthalten sind, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos fördern.[43]

§ 53 AO bestimmt den Begriff der **Mildtätigkeit**. Im Gegensatz zu der Gemeinnützigkeit i. S. d. § 52 AO, die die Förderung der Allgemeinheit voraussetzt, zielt die Mildtätigkeit auf die Förderung von in Notlage geratenen Personen ab.[44] Die Tätigkeit der Körperschaft muss gemäß § 53 AO darauf gerichtet sein, diese Personen selbstlos zu unterstützen, wobei zwischen der persönlichen Hilfsbedürftigkeit und der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit unterschieden wird.[45] Persönliche Hilfsbedürftigkeit liegt vor, wenn die Personen aufgrund ihres „körperlichen[46], geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind".[47] Unter wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen werden diese verstanden, deren Bezüge das Vierfache sowie bei alleinstehenden oder alleinerziehenden Personen das Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe i. S. d. § 28 SGB XII nicht übersteigen.[48]

Kirchliche Zwecke werden gemäß § 54 Abs. 1 AO verfolgt, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine *Religionsgemeinschaft des öffentlichen Rechts*[49] selbstlos zu fördern.[50] Die Verfol-

---

43 Ebenso AEAO Nr. 2.10 S. 1 zu § 52 AO. Die Entscheidung über die Anerkennung der Zwecke als gemeinnützig erfolgt bundeseinheitlich, vgl. AEAO Nr. 2.10 S. 2 zu § 52 AO.

44 Vgl. *BFH* (2017b): Z. 36, *Seer* (2020b): Z. 1 *Hüttemann* (2021a): Z. 3.182, *Gersch* (2022b): Z. 1, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 124. Daraus resultierend ist es möglich, dass sich die Förderung auf einen dauerhaft kleinen und abgeschlossenen Personenkreis beschränkt, vgl. *BFH* (2017b): Z. 36, *Seer* (2020b): Z. 1, *Hüttemann* (2021a): Z. 3.182, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 124. Die Förderung dieses Personenkreises liegt im Interesse der Allgemeinheit, vgl. *Seer* (2020b): Z. 1.

45 Vgl. *Seer* (2020b): Z. 3f., *Gersch* (2022b): Z. 2, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 125.

46 Bei Personen, die das 75. Lebensjahr vollendet haben, wird die Annahme getroffen, dass diese körperlich hilfsbedürftig sind, vgl. AEAO Nr. 4 S. 4 zu § 53 AO.

47 § 53 Nr. 1 AO. Hierbei ist es unerheblich, ob die Hilfsbedürftigkeit der Personen dauerhaft oder für einen längeren Zeitraum vorliegt. Folglich können auch Hilfeleistungen wie „Essen auf Rädern", die Pflegekraftgestellung bei vorrübergehender Krankheit oder der Fahrdienst für behinderte oder kranke Menschen steuerbegünstigt sein, vgl. AEAO Nr. 4 S. 2 und 3 zu § 53 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 126.

48 § 53 Nr. 2 S. 1 AO, AEAO Nr. 5 S. 2 zu § 53 AO. Zu den *Bezügen* gehören gemäß § 53 Nr. 2 S. 4 AO sowohl Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG als auch „andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge, aller Haushaltsangehörigen". Siehe hierzu ausführlich AEAO Nr. 5 bis 9 zu § 53 AO sowie *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 128-132. Bei den Bezügen handelt es sich um monatliche Bezüge, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 3.193, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 132. *Hüttemann* führt an, dass die „vergleichsweise hohen Eckwerte" zur Folge haben, dass beispielsweise Altersheime regelmäßig als mildtätig anzusehen seien, da „Rentenbezüge der allermeisten Bewohner die Grenzen des § 53 Nr. 2 AO nicht erreichen" würden. Dies sei vom Gesetzgeber beabsichtigt, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 3.193 (teilweise wörtlich). Siehe hierzu auch *Deutscher Bundestag* (1975): 20.

49 Dies sind beispielsweise die evangelische und die katholische Kirche als Landeskirche, Pfarrgemeinde oder Bistum, die jüdische Kirchengemeinde sowie andere kirchliche Gemeinschaften, welche als Körperschaften des öffentlichen Rechts durch die jeweiligen Landesregierungen anerkannt sind, vgl. *Gersch* (2022c): Z. 5f., *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 135.

50 Ebenso AEAO S. 1 zu § 54 AO. Durch die Regelung des § 54 AO werden keine Steuerbegünstigungen für die Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts selbst vermittelt, da diese als juristische Personen mit Erfüllung ihrer hoheitlichen Aufgaben nicht der Besteuerung unterliegen, vgl. *Cube* (2020): Z. 1, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 135. Sie unterliegen ausschließlich dann der Besteuerung, sofern sie Betriebe gewerblicher Art unterhalten, vgl.

gung der kirchlichen Zwecke setzt hierbei – ebenso wie die Verfolgung mildtätiger Zwecke i. S. d. § 53 AO – nicht die Förderung der Allgemeinheit voraus.[51] In § 54 Abs. 2 AO werden typische kirchliche Zwecke aufgelistet.[52] Sofern es sich um eine Religionsgesellschaft handelt, die keine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, kann diese die Steuervergünstigung über die Förderung der Religion i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. AO erlangen.[53]

Grundsätze der Gemeinnützigkeit (§ 55 bis 57 AO)[54]

Die Verfolgung der vorgenannten steuerbegünstigten Zwecke ist allein nicht ausreichend, um die steuerlichen Begünstigungen in Anspruch nehmen zu können.[55] Vielmehr muss die Körperschaft auch die Grundsätze der Selbstlosigkeit, der Unmittelbarkeit sowie der Ausschließlichkeit i. S. d. §§ 55 bis 57 AO erfüllen.[56]

Der Grundsatz der **Selbstlosigkeit**[57] ist eine zentrale Voraussetzung für die Verfolgung eines jeden steuerbegünstigten Zwecks.[58] Die Förderung oder Unterstützung geschieht gemäß § 55 Abs. 1 HS. 1 AO selbstlos, wenn durch diese nicht in erster Linie *eigenwirtschaftliche Zwecke*[59] verfolgt werden und die Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO erfüllt sind.[60] Im Umkehrschluss wird selbstloses Handeln nicht mehr angenommen, „(...) wenn die ihm eigene Opferwilligkeit zugunsten anderer wegfällt oder in den Hintergrund gedrängt wird und an deren

§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG. Unter Betrieben gewerblicher Art werden gemäß § 4 Abs. 1 KStG alle Einrichtungen verstanden, „(...) die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich."

51 Vgl. *BFH* (2017b): Z. 36, *Cube* (2020): Z. 30, *Seer* (2020c): Z. 1, *Musil* (2022a): Z. 8, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 135. Folglich ist eine Beschränkung des Personenkreises – beispielsweise auf Angehörige der jeweiligen Religion oder Gemeindemitglieder einzelner Kirchengemeinden – möglich, vgl. *Cube* (2020): Z. 30.

52 Zu den kirchlichen Zwecken zählen beispielsweise die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen oder die Unterhaltung von Gotteshäusern, vgl. § 54 Abs. 2 AO. Die Aufzählung der kirchlichen Zwecke ist beispielhaft und somit nicht abschließend, vgl. *Seer* (2020c): Z. 7, *Cube* (2020): Z. 16, *Hüttemann* (2021a): Z. 3.207, *Koenig* (2021b): Z. 7, *Gersch* (2022c): Z. 1.

53 Vgl. AEAO S. 2 zu § 54 AO, *Hüttemann* (2021a): Z. 3.205.

54 Die Grundsätze der Gemeinnützigkeit sind ausführlich in Kapitel 3 dargestellt.

55 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.1. Somit knüpft das Gesetz zur Gewährung der steuerlichen Vergünstigungen nicht nur an die Verfolgung der Zwecke i. S. d. § 52 bis 54 AO an, sondern legt auch die Art und Weise der Verfolgung dieser Zwecke fest, vgl. *Unger* (2016a): Z. 1, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.1.

56 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.1.

57 Selbstlosigkeit wird im allgemeinen Sprachgebrauch als altruistisches oder uneigennütziges Handeln verstanden, vgl. *Koenig* (2021c): Z. 4.

58 Vgl. § 52 Abs. 1 S. 1 AO, § 53 S. 1 AO, § 54 Abs. 1 AO.

59 Das Gesetz führt als Beispiele gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke an, vgl. § 55 Abs. 1 HS. 1 AO.

60 Zu einer ausführlichen Darstellung des Verbots der vorrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke siehe Kapitel 3.1.1. Zu den Voraussetzungen i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO siehe ausführlich Kapitel 3.1.2.4 bis Kapitel 3.1.2.6.

Stelle in erster Linie Eigennutz eintritt."[61] Es zeigt sich, dass die Selbstlosigkeit lediglich unter wirtschaftlichen Aspekten definiert ist.[62]

Ausschließlichkeit i. S. d. § 56 AO wird angenommen, wenn die Körperschaft nur die in ihrer Satzung festgeschriebenen steuerbegünstigten Zwecke verfolgt. Hierbei kann die Körperschaft mehrere steuerbegünstigte Zwecke nebeneinander verfolgen, sofern es sich um Satzungszwecke handelt.[63] Verfolgt die Körperschaft neben den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken ebenfalls nicht steuerbegünstigte Zwecke, liegt grundsätzlich ein Verstoß gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit vor.[64]

Darüber hinaus verlangt der Grundsatz der **Unmittelbarkeit** i. S. d. § 57 AO, dass die Körperschaft ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht.[65] Neben der persönlichen Zweckverfolgung durch die Körperschaft kann die unmittelbare Verfolgung dieser Zwecke gemäß § 57 Abs. 1 S. 2 AO ebenfalls durch Hilfspersonen geschehen, „(…) sofern das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist."[66]

---

61 *BFH* (1978a): Z. 39.

62 Vgl. *Koenig* (2021c): Z. 1, *Seer* (2021b): Z. 3.

63 Vgl. AEAO Nr. 2 S. 1 und 2 zu § 56 AO.

64 Vgl. AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 56 AO. Die Unterhaltung der Vermögensverwaltung oder der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ist insoweit für die Steuerbegünstigung der Körperschaft schädlich, als dass diese in der Gesamtschau zum Selbstzweck werden und in diesem Sinne neben die Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken treten, vgl. AEAO Nr. 1 S. 2 zu § 56 AO. Siehe hierzu ausführlich Kapitel 3.2.

65 Vgl. § 57 Abs. 1 S. 1 AO.

66 Weitere Ausnahmen vom Grundsatz der Unmittelbarkeit sind in den Kapiteln 3.3.3 bis 3.3.5 dargestellt.

Satzungserfordernis (§§ 59 bis 61 AO)[67]

Die in den Einzelsteuergesetzen enthaltenen Steuervergünstigungen können nur gewährt werden, sofern die **satzungsmäßigen Voraussetzungen** erfüllt sind.[68] Demnach muss sich gemäß § 59 HS. 1 AO aus der Satzung ergeben,

- welchen Zweck die Körperschaft verfolgt,
- dass es sich um einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck i. S. d. §§ 52 bis 54 AO handelt und
- dass dieser Zweck selbstlos, ausschließlich und unmittelbar i. S. d. §§ 55 bis 57 AO verfolgt wird.[69]

§ 59 AO wird durch die §§ 60 und 61 AO ergänzt und konkretisiert.[70] Gemäß § 60 Abs. 1 AO müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so präzise bestimmt sein, dass durch die Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen vorliegen (**formelle Satzungsmäßigkeit**).[71] Hierbei muss die Satzung die in Anlage 1 zu § 60 AO bezeichneten Festlegungen enthalten.[72] Ferner bestimmt § 61 Abs. 1 AO, dass die Vermögensbindung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO in der Satzung so genau festgelegt sein muss, dass mittels Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck – im Fall der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks – steuerbegünstigt ist.[73]

Tatsächliche Geschäftsführung i. S. d. § 63 AO

Gemäß § 63 Abs. 1 AO muss sich die *tatsächliche Geschäftsführung*[74] der Körperschaft auf die tatsächliche selbstlose, ausschließliche und unmittelbare Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke richten (**materielle Satzungsmäßigkeit**).[75] Folglich darf sich die Körperschaft weder anderweitig betätigen noch die Verfolgung der steuerbegünstigten Ziele

---

67 Siehe hierzu ausführlich Kapitel 5.2.1.

68 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 263.

69 Ebenso AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 59 AO.

70 Vgl. *Seer* (2020d): Z. 1, *Seer* (2020e): Z. 1.

71 Ebenso AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 60 AO.

72 Vgl. § 60 Abs. 1 S. 2 AO. Die Mustersatzung ist im Anhang dargestellt, vgl. Anhang 1, Seite 211-213.

73 Ebenso AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 61 AO.

74 Zum Begriff der tatsächlichen Geschäftsführung siehe Fn. 24.

75 Vgl. *Musil* (2020a): Z. 5, *Seer* (2020f): Z. 1, *Bott* (2023a): Z. 89. *Seer* verweist unter Bezugnahme auf das Urteil des *FG Hamburg* auf die Bedeutsamkeit der Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung und der Satzung der Körperschaft, vgl. *Seer* (2020f): Z. 1. So entspricht beispielsweise der Bau und Betrieb von Solaranlagen auf der Dachterrasse einer Hochschule nicht dem Satzungszweck eines Vereins zur Förderung von Wissenschaft, Forschung und Lehre auf dem Gebiet der erneuerbaren Energien an selbiger Hochschule, wenn die Solaranlage nicht in den Forschungs- sowie Lehrbereich der Hochschule Eingang findet, vgl. *FG Hamburg* (2007): Z. 18-20, *Seer* (2020f): Z. 1.

endgültig aufgeben.[76] Sofern die Körperschaft neben ihren bisherigen satzungsmäßigen Zwecken andere steuerbegünstigte Zwecke verfolgen möchte, bedarf dies einer entsprechenden Satzungsänderung.[77]

2.2 Rechtsfolgen aus der Gemeinnützigkeit

Der Status der Gemeinnützigkeit kann als steuerlicher Tatbestand bezeichnet werden, an den die Einzelsteuergesetze die Gewährung von steuerlichen Vergünstigungen knüpfen.[78] Die Einzelsteuergesetze, welche als **besonderer Teil des Gemeinnützigkeitsrechts** bezeichnet werden, legen die Art und Höhe der jeweiligen Steuervergünstigung fest.[79] Für die Beurteilung der Besteuerung sind die Sphären der steuerbegünstigten Körperschaft von besonderer Bedeutung.[80] Die Sphären sowie die Art und Höhe der jeweiligen Steuervergünstigten werden nachfolgend dargestellt.[81]

2.2.1 Vier-Sphären-Modell

Die Tätigkeit der steuerbegünstigten Körperschaft wird – sofern vorhanden – in vier Sphären – ideeller Bereich, steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Vermögensverwaltung und (steuerbegünstigter) Zweckbetrieb – aufgeteilt,[82] denen die jeweiligen Einnahmen und Ausgaben zuzuordnen sind.[83] Abbildung 2 stellt einen Überblick über die verschiedenen Tätigkeitsfelder einer steuerbegünstigten Körperschaft dar.[84]

---

76 Vgl. *BFH* (1974): Z. 3

77 Vgl. *Becker* (2010): 954f., *Musil* (2020a): Z. 4, *Seer* (2020d): Z. 7.

78 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 1.1.

79 Vgl. *Brill* (2006): 29, *Seer* (2020a): Z. 1, *Hüttemann* (2021a): Z. 1.2, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 329. Zu den steuerlichen Vergünstigungen, die sich aus den Einzelsteuergesetzen ergeben, siehe Kapitel 2.2.2.

80 Siehe Kapitel 2.2.1.

81 Abschnitt in Anlehnung an *Stroh* (2021): 6.

82 Vgl. *Feit et al.* (1988): 30, *Orth* (2003): 182, *Augsten* (2015): 130, *Lorenz* (2020): Z. 11f., *Maydell* (2020): Z. 5, *Helm/Haaf* (2021): Z. 4, *Hüttemann* (2021a): Z. 6.3, *Bott* (2023b): Z. 37, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 327f., *Kirchhain* (2023a): Z. 1.

83 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 327.

84 An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass es sich bei den – den Sphären zuzuordnenden – Einnahmen nicht um eine abschließende Aufzählung handelt.

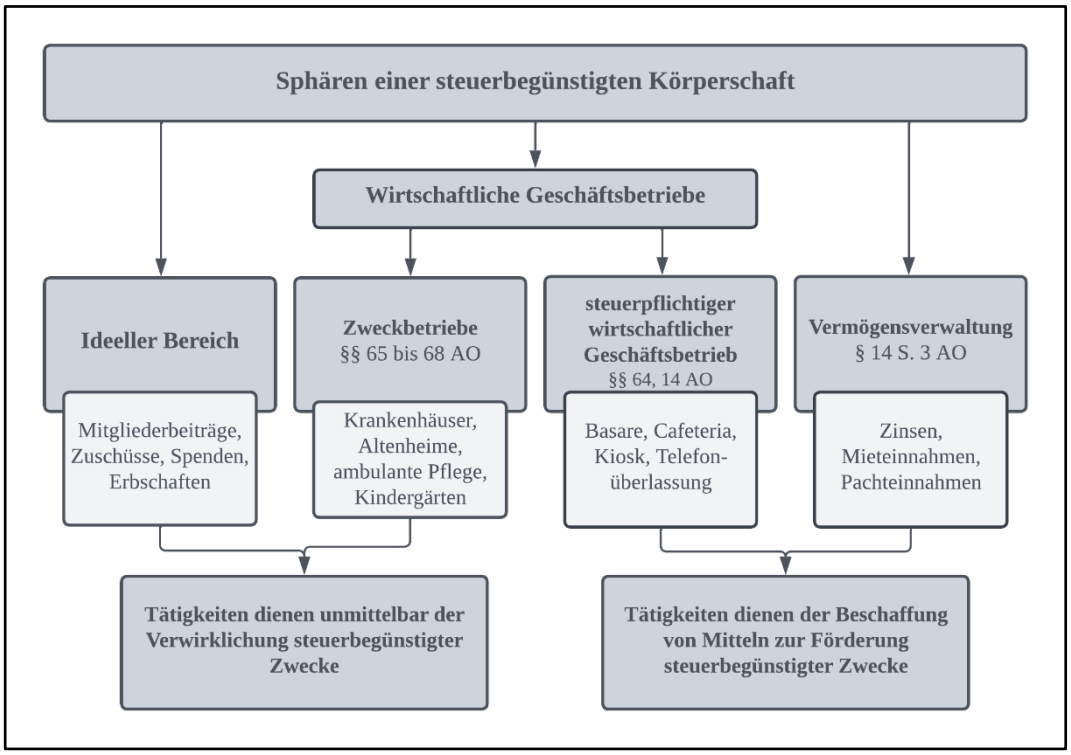

Abbildung 2: Sphären einer steuerbegünstigten Körperschaft[85]

Ideeller Bereich

Der ideelle Bereich dient zur Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der gemeinnützigen Körperschaft.[86] Die Körperschaft erzielt Einnahmen, welche nicht auf einer Gegenleistung im Sinne eines Leistungsaustausches beruhen.[87] Hierzu zählen beispielsweise Spenden[88], Zuschüsse[89], Erbschaften sowie Mitgliedsbeiträge.[90/91] Im ideellen Bereich besteht keine Einnahmen- und Gewinnerzielungsabsicht.[92]

---

85 In Anlehnung an *Overfeld* (2016): 7, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 328.

86 Vgl. *Augsten* (2015): 129f., *Lorenz* (2020): Z. 12, *Maydell* (2020): Z. 5, *Hüttemann* (2021a): Z. 6.60, *Bott* (2023b): Z. 37.

87 Vgl. *Augsten* (2015): 129, *Helm/Haaf* (2021): Z. 40, *Kirchhain* (2023a): Z. 1.

88 Zum Begriff der Spende siehe Fn. 137.

89 Dem ideellen Bereich sind sog. echte Zuschüsse zuzuordnen. Daneben besteht die Möglichkeit, dass der Zuschuss in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb – anfällt. Zur Abgrenzung von sog. echten Zuschüssen zu unechten Zuschüssen siehe beispielsweise *Kirchhain* (2023a): Z. 102-105.

90 Zur Abgrenzung von sog. echten Mitgliedsbeiträgen i. S. d. § 8 Abs. 5 KStG zu unechten Mitgliedsbeiträgen siehe *BFH* (1989a): 1. LS, *BFH* (1997c): Z. 21.

91 Vgl. *Lorenz* (2020): Z. 12, *Helm/Haaf* (2021): Z. 4, *Hüttemann* (2021a): Z. 6.3, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 328, *Kirchhain* (2023a): Z. 1.

92 Vgl. *Augsten* (2015): 129, *Lorenz* (2020): Z. 12.

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Unter einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird gemäß § 14 S. 1 AO „eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht", verstanden. Eine Gewinnerzielungsabsicht wird nicht vorausgesetzt.[93] Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb wird unterteilt in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und die Zweckbetriebe i. S. d. §§ 65 bis 68 AO.[94]

Sofern eine steuerbegünstigte Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, der nicht die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Zweckbetriebs i. S. d. §§ 65 bis 68 AO erfüllt und keine vermögensverwaltende Tätigkeit i. S. d. § 14 S. 3 AO begründet, handelt es sich um einen **steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb**.[95] Unterhält die Körperschaft mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, werden diese für Zwecke der Besteuerung als ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.[96]

Erfüllt der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb die Voraussetzungen der §§ 65 bis 68 AO, wird dieser als **Zweckbetrieb** bezeichnet.[97] Gemäß § 65 AO liegt ein Zweckbetrieb vor, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

---

93 Vgl. § 14 S. 2 AO. Für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sind die vorgenannten Erfordernisse kumulativ zu erfüllen, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 331. Unter einer *Tätigkeit* wird jedes wirtschaftliche Verhalten verstanden, welches zum Zweck der Erzielung von Einnahmen dient, vgl. *Koenig* (2021d): Z. 9. Die Voraussetzung der *Selbstständigkeit* gilt als erfüllt, wenn sich die Tätigkeit von der Gesamtbetätigung der steuerbegünstigten Körperschaft abhebt, *Feit et al.* (1988): 41. Eine Tätigkeit ist *nachhaltig*, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Die Tätigkeit muss folglich von dem Entschluss getragen sein, sie zu wiederholen und daraus eine (ständige) Erwerbsquelle zu machen, und diese muss dann tatsächlich wiederholt werden. Der Begriff der Nachhaltigkeit entspricht demjenigen des UStG (§ 2 Abs. 1 S. 3 UStG) und EStG (§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG), vgl. *BFH* (1985a): Z. 18f. Darüber hinaus müssen die *Einnahmen oder sonstige wirtschaftlichen Vorteile* tatsächlich *durch* die Tätigkeit erzielt werden, vgl. § 14 S. 1 AO. Eine Einnahmenerzielungsabsicht ist nicht ausreichend, vgl. *Schober* (2021): Z. 41. Die Formulierung des § 14 S. 1 AO stimmt mit dem Einnahmenbegriff i. S. d. § 8 EStG überein, vgl. *Koenig* (2021d): Z. 18, *Schober* (2021): Z. 40. Aus der Formulierung *durch* resultiert, dass die Tätigkeit ursächlich für die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile sein muss, vgl. *Seer* (2020g): Z. 6, *Koenig* (2021d): Z. 19, *Schober* (2021): Z. 43. Zuletzt ist eine *Gewinnerzielungsabsicht* nicht erforderlich, sodass Tätigkeiten, die zu Selbstkosten durchgeführt werden, ebenfalls einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen, vgl. *BFH* (1993): Z. 23, *Koenig* (2021d): Z. 21.

94 Vgl. *Maydell* (2020): Z. 3, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 328. Zur Problematik bei der Abgrenzung zwischen einem Zweckbetrieb und einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. d. § 64 AO siehe beispielsweise *Theuffel-Werhahn* (2019): 165-168.

95 Vgl. § 64 Abs. 1 AO i. V. m. § 14 AO. Als Beispiel für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kann die Veranstaltung von Basaren oder Flohmärkten genannt werden, vgl. *BFH* (2009a): Z. 10. Ebenso ist beispielsweise der Betrieb einer Cafeteria, eines Restaurants oder eines Cafés ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, vgl. Fn. 99 sowie ausführlich *Maydell* (2020): Z. 84. Für weitere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe siehe *Maydell* (2020): Z. 84, *Gersch* (2022d): Z. 5a sowie *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 357-366.

96 Vgl. § 64 Abs. 2 AO.

97 Vgl. § 64 Abs. 1 AO, AEAO Nr. 1 S. 2 zu § 65 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 378f.

- in seiner Gesamtausrichtung tatsächlich und unmittelbar die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwirklicht,[98]
- für die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke unentbehrlich[99] ist und
- nicht in größerem Umfang zu nicht steuerbegünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art in Wettbewerb tritt, als es für die Erfüllung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke erforderlich ist.[100/101]

[98] Vgl. AEAO Nr. 2 S. 1 zu § 65 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 379. Eine mittelbare Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke – beispielsweise durch Verwendung der Erträge des Betriebs für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke – ist nicht ausreichend, vgl. AEAO Nr. 2 S. 3 zu § 65 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 379. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss demnach in seiner Gesamtausrichtung mit den ihn begründenden Tätigkeiten und nicht nur mit den durch ihn erzielten Einnahmen der Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke dienen, vgl. *BFH* (1995a): 819f. Daraus folgt, „dass die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit selbst der Zweckverwirklichung und nicht lediglich zur Mittelbeschaffung“ dienen muss, vgl. *BFH* (2010a): Z. 31 (teilweise wörtlich).

[99] Vgl. AEAO Nr. 3 S. 1 und 2 zu § 65 AO, *Gersch* (2022d): Z. 4, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 381. Bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb muss es sich somit um einen für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke *unentbehrlichen Hilfsbetrieb* handeln, vgl. *BFH* (2009b): Z. 10, *BFH* (2010a): Z. 31. Folglich darf sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks trennen lassen, sondern muss vielmehr als „das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen sein“, vgl. *BFH* (1987): Z. 19 (teilweise wörtlich). Ebenso *BFH* (1986): Z. 13. So kann beispielsweise ein Verein, dessen steuerbegünstigter satzungsmäßiger Zweck auf die Betreuung von Kindern gerichtet ist, den Zweck nur durch den Betrieb eines Kindergartens erfüllen, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 382. Der Betrieb eines Cafés in einem Jugendzentrum durch einen steuerbegünstigten Verein, der die Förderung der Jugendhilfe verfolgt, gilt dagegen nicht als für die Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks unentbehrlich. So kann durch ein Jugendzentrum auch dann der steuerbegünstigte satzungsmäßige Zweck erreicht werden, wenn dieser nicht mit der gastronomischen Einrichtung verbunden ist, vgl. *BFH* (1990a): Z. 16. Für ein weiteres Beispiel zu einer Tätigkeit, die nicht für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unentbehrlich ist, siehe *BFH* (1987).

[100] Vgl. AEAO Nr. 4 S. 1 zu § 65 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 383. Ein *Wettbewerb* i. S. d. § 65 Nr. 3 AO liegt vor, wenn „der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und die nicht steuerbegünstigten Betriebe demselben Kundenkreis im selben Einzugsgebiet vergleichbare Leistungen anbieten oder anbieten könnten“, vgl. *BFH* (2021a): Z. 37 (teilweise wörtlich). Durch die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO soll der tatsächliche sowie der potenzielle Wettbewerb umfänglich geschützt werden, vgl. *BFH* (1986): Z. 19, *BFH* (1988): Z. 34f., *BFH* (1993): Z. 20, *BFH* (2009c): Z. 4, *BFH* (2010b): Z. 6. Die Regelung des § 65 Nr. 3 AO ist „Ausfluss des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie des Gebots staatlicher Wettbewerbsneutralität“, vgl. *Koenig* (2021e): Z. 9 (teilweise wörtlich). Ebenso *Scholtz* (1996b): Z. 8. Von der Wettbewerbsklausel ausgenommen und somit unschädlich ist der uneingeschränkte Wettbewerb zwischen Zweckbetrieben, welche demselben steuerbegünstigten Zweck in der gleichen oder in ähnlicher Form verwirklichen, vgl. AEAO Nr. 4 S. 5 zu § 65 AO.

[101] Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, vgl. *BFH* (1987): Z. 17, *BFH* (1990b): Z. 17. Für eine beispielhafte Aufzählung von Zweckbetrieben i. S. d. § 65 AO siehe *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 387-391.

Für die in den §§ 66 bis 68 AO genannten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (sog. **Katalogzweckbetriebe**[102]) – welche als leges speciales § 65 AO vorgehen –[103] müssen die vorgenannten Voraussetzungen des § 65 Nr. 1 bis 3 AO grundsätzlich nicht erfüllt sein.[104]

Vermögensverwaltung

Gemäß § 14 S. 3 AO liegt eine Vermögensverwaltung vor, wenn das Vermögen der Körperschaft – beispielsweise für die verzinsliche Kapitalanlage oder die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen – genutzt wird. Die Vermögensverwaltung ist somit von dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abzugrenzen, da das vorhandene Vermögen der Körperschaft zur Erzielung von Einnahmen einsetzt wird, während beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb neue Vermögenswerte geschaffen werden.[105] Nach Auffassung der Literatur sind der Vermögensverwaltung regelmäßig die auf die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG oder aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG gerichteten Tätigkeiten zuzuordnen.[106]

---

[102] § 66 AO umfasst Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, § 67 AO Krankenhäuser und § 67a AO sportliche Veranstaltungen. Zweckbetriebe i. S. d. § 68 AO sind beispielsweise Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime sowie Mahlzeitendienste, wenn diese in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dienen (§ 68 Nr. 1 Buchst. a AO). Ebenso sind kulturelle Einrichtungen, beispielsweise Museen oder Theater (§ 68 Nr. 7 AO), aber auch Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenwohnheime, Schullandheime sowie Jugendherbergen (§ 68 Nr. 1 Buchst. b AO) von § 68 AO umfasst. Für weitere Einrichtungen, die als Zweckbetriebe aufgeführt sind, siehe § 68 AO.

[103] Zu § 66 AO siehe *Unger* (2015a): Z. 4, *FG Köln* (2017): Z. 47, *Musil* (2018a): Z. 3, *Koenig* (2021f): Z. 1. Zu § 67 AO siehe *BFH* (2013a): Z. 31, *Unger* (2015b): Z. 5, *Musil* (2018b): Z. 1, *Bertels* (2020a): Z. 3, *Koenig* (2021g): Z. 1, *Gersch* (2022e): Z. 1. § 67 AO ist zudem lex specialis zu § 66 AO, vgl. § 66 Abs. 3 S. 2 AO, *BFH* (2013a): Z. 31, *Unger* (2015b): Z. 1, *Musil* (2018b): Z. 1, *Bertels* (2020a): Z. 3, *Gersch* (2022e): Z. 1. Zu § 67a AO siehe *BFH* (1996b): Z. 28, *Musil* (2019): Z. 2, *Unger* (2019): Z. 5, *Seer* (2020h): Z. 2. Zu § 68 AO siehe AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 68 AO, *BFH* (1994): Z. 12, *BFH* (1995b): Z. 17, *BFH* (1996b): Z. 28, *BFH* (2003b): Z. 16, *BFH* (2013a): Z. 31, *BFH* (2017c): Z. 22, *Unger* (2017): Z. 5, *Gersch* (2022d): Z. 1. Sofern ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht die Voraussetzungen der §§ 66 bis 68 AO erfüllt, kann uneingeschränkt auf § 65 AO (lex generalis) zurückgegriffen werden, vgl. *BFH* (2012a): Z. 11, *Unger* (2013): Z. 8, *BFH* (2016): Z. 44, *Hüttemann* (2021a): Z. 6.237, *Gersch* (2022d): Z. 1, *Kirchhain* (2023a): Z. 164.

[104] Vgl. *Deutscher Bundestag* (1989a): 12, *BFH* (1995b): Z. 16, *BFH* (1996b): Z. 28, *Fischer* (2012): Z. 45, *Unger* (2013): Z. 8, *Kirchhain* (2023a): Z. 164. Die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO ist bei der Prüfung der Zweckbetriebe i. S. d. §§ 66 bis 68 AO somit nicht anzuwenden, vgl. *BFH* (2003b): Z. 16, *Fischer* (2012): Z. 45, *FG Köln* (2017): Z. 47, *Kirchhain* (2023a): Z. 164. Die Katalogzweckbetriebe müssen jedoch – analog zu § 65 Nr. 1 AO – in ihrer Gesamtausrichtung dazu dienen, mindestens einen steuerbegünstigten Zweck zu verwirklichen, vgl. *BFH* (2003b): Z. 17, *Fischer* (2012): Z. 45, *Hüttemann* (2021a): Z. 6.239, *Kirchhain* (2023a): Z. 164. *Hüttemann* führt an, dass ein Rückgriff auf § 65 AO jedoch nicht möglich sei, sofern eine Vorschrift – beispielsweise § 68 Nr. 6 AO (Lotterien) – alle Voraussetzungen des § 65 Nr. 1 bis 3 AO durchbreche. Siehe hierzu ausführlich *Hüttemann* (2021a): Z. 6.238-6.240. Ebenso *Deutscher Bundestag*, der – bezugnehmend auf § 68 AO – anführt, dass in einigen Fällen die allgemeinen Zweckbetriebsvoraussetzungen nie erfüllt sein können, vgl. *Deutscher Bundestag* (1989a): 12.

[105] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 335, *Kirchhain* (2023a): Z. 124.

[106] Vgl. *Augsten* (2015): 36, *Helm/Haaf* (2021): Z. 52, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 335, *Kirchhain* (2023a): Z. 124.

2.2.2 Steuervergünstigungen

Der Status der Gemeinnützigkeit geht mit der Gewährung steuerlicher Vergünstigungen einher.[107] Hierbei wird zwischen direkten und indirekten Steuervergünstigungen differenziert. Während **direkte Steuervergünstigungen** auf die steuerbegünstigte Körperschaft gerichtet sind, richten sich die **indirekten Steuervergünstigungen** an Dritte, welche gewisse Steuerentlastungen durch die Unterstützung steuerbegünstigter Körperschaften erhalten.[108]

Direkte Steuervergünstigungen

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG ist die Körperschaft persönlich von der **Körperschaftsteuer** befreit, sofern diese nach ihrer Satzung und persönlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar den steuerbegünstigten Zwecken i. S. d. §§ 52 bis 54 AO dient. Die Steuerbefreiung ist insoweit ausgeschlossen, als die Körperschaft einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.[109] Die partielle Steuerpflicht greift jedoch erst, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb 45.000,00 EUR im Jahr übersteigen.[110] Die Gewinne aus Zweckbetrieben sind von der Körperschaftsteuer befreit.[111] Die Überschüsse aus dem Bereich der Vermögensverwaltung fallen ebenfalls unter die Befreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.[112] Die Einnahmen aus dem ideellen Bereich sind – in Abhängigkeit der Rechtsform der Körperschaft – von der Körperschaftsteuer befreit oder nicht steuerbar.[113]

Daneben ist die Körperschaft gemäß § 3 Nr. 6 S. 1 GewStG von der **Gewerbesteuer** befreit. Von der Befreiung ist der Gewinn des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeschlossen.[114] Der Gewinn aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterliegt jedoch nur der Besteuerung, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer den Betrag

---

[107] Der strukturelle Aufbau des Kapitels 2.2.2 ist angelehnt an *Stroh* (2021): 8-10.

[108] Abschnitt in Anlehnung an *Hüttemann* (2021a): Z. 1.25.

[109] Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG i. V. m. § 64 Abs. 1 AO.

[110] Vgl. § 64 Abs. 3 AO. § 64 Abs. 3 AO enthält eine ertragsteuerliche Freigrenze, welche für die Körperschaft- sowie die Gewerbesteuer gilt, vgl. Koenig (2021h): Z. 7.

[111] Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG i. V. m. § 64 Abs. 1 AO.

[112] Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG i. V. m. § 14 S. 1 AO.

[113] Die Einnahmen aus dem ideellen Bereich stellen bei Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG – beispielsweise Vereine oder Stiftungen – keine Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG dar und bleiben somit gemäß § 8 Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG – beispielsweise Kapitalgesellschaften – erzielen rechtsformbedingt gemäß § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG. Folglich ergibt sich die Ertragsteuerbefreiung für Einnahmen aus dem ideellen Bereich für gemeinnützige Kapitalgesellschaften durch den Status der Gemeinnützigkeit, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG. Mitgliedsbeiträge sind hingegen bereits gemäß § 8 Abs. 5 KStG von der Besteuerung ausgenommen.

[114] Vgl. § 3 Nr. 6 S. 2 GewStG i. V. m. § 64 Abs. 1 AO.

i. H. v. 45.000,00 EUR übersteigen.[115] Die Gewinne aus Zweckbetrieben i. S. d. §§ 65 bis 68 AO sowie die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung unterliegen hingegen nicht der Gewerbesteuerpflicht.[116] Ebenso sind Einnahmen aus dem ideellen Bereich – in Abhängigkeit der Rechtsform – von der Gewerbesteuer befreit oder nicht steuerbar.[117]

Neben der Befreiung im Bereich der Ertragsteuern gibt es für steuerbegünstigte Körperschaften auch Begünstigungen bei der Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Umsatzsteuer. Der Grundbesitz der steuerbegünstigten Körperschaft gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG von der **Grundsteuer** befreit, soweit dieser für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke genutzt wird und keine Wohnung[118] i. S. d. § 5 Abs. 2 GrStG darstellt.[119] Von der Befreiung ausgenommen ist der Grundbesitz, auf dem ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ausgeübt wird sowie der Grundbesitz, der für die reine Vermögensverwaltung genutzt wird.[120] Sofern ein räumlich abgegrenzter Teil des Grundbesitzes für steuerbegünstigte Zwecke genutzt wird, unterliegt nur dieser Teil der Steuerbefreiung.[121]

---

[115] Vgl. § 64 Abs. 3 AO. Siehe hierzu auch Fn. 110.

[116] Für die Steuerbefreiung für Gewinne aus Zweckbetrieben siehe § 3 Nr. 6 S. 2 GewStG i. V. m. § 64 Abs. 1 AO. Die Steuerbefreiung für Überschüsse aus der Vermögensverwaltung resultiert aus § 3 Nr. 6 S. 2 GewStG i. V. m. § 14 AO.

[117] Siehe hierzu Fn. 113.

[118] Im bewertungsrechtlichen Sinne wird unter einer Wohnung die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen verstanden, welche in ihrer Gesamtheit so beschaffen sind, dass sie die Führung eines selbstständigen Haushalts auf Dauer ermöglichen. Die Zusammenfassung der Räume muss eine von anderen Wohnungen oder Räumen baulich abgrenzbare, in sich abgeschlossene Wohneinheit mit eigenem Zugang bilden und die für die Führung eines selbstständigen Haushalts erforderlichen Nebenräume (Küche, Toilette, Bad oder Dusche) beinhalten. Darüber hinaus soll die Wohnfläche mindestens 20 Quadratmeter betragen, vgl. § 249 Abs. 10 BewG.

[119] Zur Inanspruchnahme der Befreiung muss der Grundbesitz grundsätzlich *unmittelbar* für den steuerbegünstigten Zweck genutzt werden. Die unmittelbare Nutzung liegt vor, sobald der Grundbesitz für den steuerbegünstigten Zweck hergerichtet wird, vgl. § 7 GrStG. Die unmittelbare Nutzung ist auch gegeben, sofern auf dem Grundbesitz ausschließlich eine – für den steuerbegünstigten Zweck unentbehrliche – Hilfstätigkeit ausgeübt wird, vgl. Abschn. 31 Abs. 1 S. 2 GrStR. So sind beispielsweise Verwaltungsräume von der Grundsteuer befreit, sofern diese für die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unentbehrlich sind, vgl. *BFH* (1954a): Z. 11. Eine in einem Altenheim befindliche Cafeteria ist hingegen für den steuerbegünstigten Zweck nicht unentbehrlich, weshalb die Räumlichkeiten grundsteuerpflichtig sind, vgl. *Spak* (2020a): Z. 5. Die Steuerbefreiung setzt hingegen nicht voraus, dass der Grundbesitz für eigene steuerbegünstige Zwecke genutzt wird, vgl. § 3 Abs. 1 S. 2 GrStG. Daraus resultiert, dass auch der Grundbesitz von der Grundsteuer befreit ist, den eine steuerbegünstigte Körperschaft einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zur Nutzung für deren steuerbegünstigten Zwecke überlässt, vgl. Abschn. 12 Abs. 6 Nr. 5 GrStR, *Eisele/Leissen* (2021a): Z. 45.

[120] Vgl. Abschn. 12 Abs. 6 Nr. 2 und 5 GrStR. Die Grundsteuerpflicht für den Grundbesitz, auf dem ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ausgeübt wird, greift auch, wenn die Besteuerungsgrenze i. H. v. 45.000,00 EUR einschließlich Umsatzsteuer nicht überschritten wurde, vgl. *Eisele/Leissen* (2021a): Z. 45. Ebenfalls von der Befreiung ausgenommen ist unbebauter Grundbesitz, soweit dieser nicht für den steuerbegünstigten Zweck hergerichtet wird, sowie land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundbesitz, soweit § 6 GrStG nicht anzuwenden ist, vgl. Abschn. 12 Abs. 6 Nr. 3 und 4 GrStR.

[121] Vgl. § 8 Abs. 1 GrStG. Sofern eine räumliche Abgrenzung nicht möglich ist, ist der Grundbesitz nur von der Grundsteuer befreit, sofern die steuerbegünstigten Zwecke überwiegen, vgl. § 8 Abs. 2 GrStG. Eine überwiegende Nutzung ist anzunehmen, sofern die Nutzung mehr als 50 % beträgt, vgl. *Spak* (2020b): Z. 4, *Eisele/Leissen* (2021b): Z. 4, *Krumm/Paeßens* (2022): Z. 7. Sofern die Räume sowohl Wohnzwecken als auch

Zudem sind Zuwendungen an die steuerbegünstigte Körperschaft gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG von der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** befreit.[122] Von der Befreiung sind Zuwendungen ausgeschlossen, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugutekommen.[123]

Im Gegensatz zu den vorgenannten Steuerarten ist für Zwecke der **Umsatzsteuer** grundsätzlich keine Steuerbefreiung aufgrund des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status der Körperschaft vorgesehen.[124] Die Umsatzsteuerpflicht der steuerbegünstigten Körperschaft ergibt sich aus den allgemeinen Vorgaben des UStG.[125] § 4 UStG enthält einzelne Steuerbefreiungstatbestände, die die Körperschaft aufgrund der Erbringung von besonderen Leistungen – folglich nicht aufgrund des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status – erhält.[126] Sofern eine Umsatzsteuerbefreiung i. S. d. § 4 UStG greift, ist ein Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 S. 1 UStG grundsätzlich ausgeschlossen. Neben den Umsatzsteuerbefreiungen, die die Körperschaft aufgrund der Erbringung bestimmter Leistungen i. S. d. § 4 UStG erlangen kann, enthält § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG eine Steuervergünstigung für die Körperschaft, die aus der Anerkennung der Gemeinnützigkeit resultiert. Danach ermäßigt sich die Steuer für Lieferungen und Leistungen der steuerbegünstigten Körperschaft von 19 %[127] auf 7 %.[128] Von dem ermäßigten Steuersatz sind die Leistungen ausgeschlossen, die im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erbracht werden.[129] Der ermäßigte Steuersatz gilt somit – vorbehaltlich des § 12 Abs. 2

steuerbegünstigten Zwecken dienen, greift die Regelung des § 8 Abs. 2 GrStG nicht. In diesem Fall gilt allein § 5 GrStG, vgl. Abschn. 32 Abs. 3 GrStR.

[122] Die Befreiung ist von besonderer Relevanz, sofern die Körperschaft Spenden und Zuwendungen von Todes wegen erhält. Diese wären ohne die Befreiungsvorschrift mit einem Steuersatz von bis zu 50 % erbschaft- und schenkungsteuerpflichtig, wodurch die Finanzierungsmöglichkeiten der Körperschaft eingeschränkt werden würden, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 1.33.

[123] Vgl. R E 13.8 Abs. 2 S. 4 ErbStR.

[124] Vgl. *Fischer/Helios/Freitag* (2008): 253, *Bertels* (2020b): Z. 20, *Hüttemann* (2021a): Z. 1.37, *Schauhoff/Kraus* (2022): Z. 94.

[125] Vgl. *Fischer/Helios/Freitag* (2008): 253, *Hüttemann* (2021a): Z. 1.36. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind Lieferungen oder sonstige Leistungen, die ein Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens erbringt, umsatzsteuerbar und – sofern keine Befreiungsvorschrift i. S. d. § 4 UStG einschlägig ist – umsatzsteuerpflichtig.

[126] Vgl. *Bertels* (2020b): Z. 21. Eine Vielzahl der Steuerbefreiungen i. S. d. § 4 UStG betreffen die Leistungen der steuerbegünstigten Körperschaft, vgl. *Bertels* (2020b): Z. 21, *Hüttemann* (2021a): Z. 1.37. Siehe hierzu Tabelle 1 auf der Folgeseite, letzte Zeile. Zu den einzelnen Befreiungsnormen siehe ausführlich beispielsweise *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 777-915.

[127] Vgl. § 12 Abs. 1 UStG.

[128] Vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 1 UStG.

[129] Vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 2 UStG, Abschn. 12.9 Abs. 3 S. 1 UStAE.

Nr. 8 Buchst. a S. 3 UStG –[130] für Leistungen im Rahmen eines Zweckbetriebs.[131] Ebenso ist der ermäßigte Steuersatz – nach Auffassung der *Finanzverwaltung* –[132] auf Leistungen, die im Rahmen der Vermögensverwaltung erbracht werden, anzuwenden.[133]

Tabelle 1 fasst die vorgenannten direkten Steuervergünstigungen für die steuerbegünstigte Körperschaft zusammen.[134]

Steuerart	Vorschrift	Rechtsfolge
Körperschaftsteuer	§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	Befreiung
Gewerbesteuer	§ 3 Abs. 1 Nr. 6 GewStG	Befreiung
Grundsteuer	§ 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG	Befreiung
Erbschaft- und Schenkungsteuer	§ 3 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG	Befreiung
Umsatzsteuer	§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG § 4 Nr. 14, 15b bis 18, 20 bis 27, 29 UStG	Ermäßigter Steuersatz Befreiung

Tabelle 1: Direkte Steuervergünstigungen[135]

[130] Vgl. Abschn. 12.9 Abs. 3 S. 3 und 6 UStAE. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 3 UStG gilt der ermäßigte Steuersatz für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, i. H. v. 7 % nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.

[131] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 1.38.

[132] Vgl. Abschn. 12.9 Abs. 3 S. 6 UStAE.

[133] Anderer Auffassung ist der *BFH*. In seinem Urteil vom 20.03.2014 entschied er, dass die entgeltliche Überlassung von Sportanlagen über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht. Eine Vermögensverwaltung liegt nach Auffassung des *BFHs* ausschließlich bei nichtunternehmerischen Tätigkeiten – beispielsweise dem bloßen Halten von Gesellschaftsanteilen – vor, vgl. *BFH* (2014): Z. 26. Daraus resultierend komme der Vermögensverwaltung für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes keine Bedeutung mehr zu, vgl. *Heuermann* (2014): 1543, *Wäger* (2014): 1526, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 941.

[134] Weitere – im Rahmen dieser Arbeit nicht dargestellten – steuerlichen Vergünstigungen ergeben sich beispielsweise aus dem KraftStG sowie dem RennwLottG. Siehe hierzu *Hüttemann* (2021a): Z. 7.392, 7.397.

[135] In Anlehnung an *Köster* (2014): 152, *Klaßmann/Notz/Schmidbauer* (2017): 36. Von der Körperschaft-, Gewerbe-, Grund- sowie Erbschaft- und Schenkungsteuerbefreiung ist der Gewinn des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgenommen. Siehe hierzu ausführlich die vorstehenden Ausführungen zu den einzelnen Steuerarten. Zu dem ermäßigten Steuersatz sowie der Umsatzsteuerbefreiung, welche nicht aus dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Status der Körperschaft resultiert, siehe ausführlich die vorstehenden Ausführungen zur Umsatzsteuer.

Indirekte Steuervergünstigungen[136]

Aus dem Status der Gemeinnützigkeit resultiert, dass die Körperschaft berechtigt ist, *Zuwendungen*[137] zur Förderung ihrer steuerbegünstigten Zwecke zu empfangen sowie **Zuwendungsbestätigungen**[138] auszustellen.[139] Auf Seiten des Zuwendenden mindern die Ausgaben zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke den Gesamtbetrag der Einkünfte einer natürlichen Person,[140] die Einkünfte einer Körperschaft[141] sowie den Gewerbeertrag.[142/143] Gemäß § 10b

[136] Neben dem Spendenabzug bei der Einkommen-, Körperschaft- sowie Gewerbesteuer führt *Hüttemann* als weitere indirekte steuerliche Vergünstigung die Freibeträge für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten an, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 1.25. § 3 Nr. 26 EStG gewährt für Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten – beispielsweise als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren Tätigkeiten, für künstlerische Tätigkeiten oder für die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen – im Dienst oder Auftrag einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts oder einer steuerbegünstigten Körperschaft zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke einen Freibetrag bis zu einer Höhe von insgesamt 3.000 EUR im Jahr (sog. *Übungsleiterfreibetrag*). § 3 Nr. 26a EStG bestimmt, dass Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts oder einer steuerbegünstigten Körperschaft zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke bis zu einer Höhe von 840 EUR im Jahr von der Einkommensteuer befreit sind (sog. *Ehrenamtspauschale*). Siehe hierzu ausführlich *Hüttemann* (2021a): Z. 9.25-9.58.

[137] Das Gesetz unterscheidet zwischen Spenden und Mitgliedsbeiträgen, vgl. § 10b Abs. 1 S. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 GewStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG. Unter dem Begriff der *Spende* wird eine freiwillige und unentgeltliche Ausgabe verstanden, welche das geldwerte Vermögen des Zuwendenden – zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke – im Zuge eines freiwilligen Vermögensopfers mindern, vgl. *BFH* (1985b): Z. 11f., *BFH* (1991b): Z. 16, *BFH* (2019a): Z. 40. Beim Zuwendenden wird eine endgültige wirtschaftliche Belastung vorausgesetzt, vgl. *BFH* (1991b): Z. 16, *BFH* (2019a): Z. 48. Als Spende kommen Geldspenden, Sachspenden (§ 10b Abs. 3 S. 1 bis 4 EStG) oder Aufwandsspenden (§ 10b Abs. 3 S. 5 und 6 EStG) in Betracht. Zum spendenfähigen Gegenstand siehe ausführlich *Meyn* (2020): Z. 16-27. Die Differenzierung zwischen Mitgliedsbeiträgen und den vorgenannten Spenden beschränkt sich darauf, dass *Mitgliedsbeiträge* an bestimmte Körperschaften vom Spendenabzug ausgeschlossen sind, vgl. § 10b Abs. 1 S. 8 EStG, *Meyn* (2020): Z. 40. Zu diesen Körperschaften zählen beispielsweise solche, die den Sport i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO oder die Heimatpflege und Heimatkunde i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 22 AO fördern. Für weitere Beispiele siehe § 10b Abs. 1 S. 8 EStG. Ursächlich für den Ausschluss vom Spendenabzugs ist, dass diesen steuerbegünstigten Zwecken die überwiegende uneigennützige Spendenmotivation fehlt, vgl. *Meyn* (2020): Z. 40, *Hüttemann* (2021a): Z. 8.98. Kritisch hierzu *Hüttemann* (2021a): Z. 8.99.

[138] Diese müssen nach dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck i. S. d. § 50 Abs. 1 EStDV ausgestellt werden. Hinsichtlich der Ausgestaltung der Zuwendungsbestätigung sind die Vorgaben des *BMF* zu beachten, vgl. *BMF* (2013a): o. S., *BMF* (2014b): o. S. Darüber hinaus dürfen die Zuwendungsbestätigungen gemäß § 63 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 und 2 AO nur ausgestellt werden, wenn „das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids nicht länger als 5 Jahre“ oder – sofern bislang keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder ein Freistellungsbescheid erteilt wurde – die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen i. S. d. § 60a Abs. 1 AO nicht länger als drei Jahre zurückliegt. Die Fristberechnung hat tagesgenau zu erfolgen, vgl. § 63 Abs. 5 S. 2 AO. Sofern die Körperschaft vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder verlasst, sodass die Zuwendung nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet diese für die entgangene Steuer (sog. *Spendenhaftung*), vgl. § 10b Abs. 4 S. 2 EStG, § 9 Abs. 3 S. 2 KStG, § 9 Nr. 5 S. 13 GewStG. Zur Spendenhaftung siehe auch Kapitel 8.3.

[139] Vgl. § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG. Steuerbegünstigte Körperschaften generieren im Durchschnitt rund ein Fünftel ihrer Einnahmen über Spenden, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 503. Das Spendenaufkommen in Deutschland lag im Jahr 2022 bei 5,7 Milliarden EUR. Das Spendenniveau ist gegenüber 2021 um 1,6 % gesunken. Laut dem *Deutscher Spendenrat e.V.* ist es jedoch das zweitbeste Ergebnis seit dem Beginn der Erhebung im Jahr 2005, vgl. *Deutscher Spendenrat e.V.* (2023): 6, 11.

[140] Vgl. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG.

[141] Vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

[142] Vgl. § 9 Nr. 5 GewStG.

[143] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 541.

Abs. 1 Satz 1 EStG können Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke – unter bestimmten Voraussetzungen –[144] insgesamt bis zu

- 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder
- 4 Promille der Summe der Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter

als Sonderausgaben abgezogen werden.[145] Darüber hinaus besteht gemäß § 10b Abs. 1 S. 9 EStG die Möglichkeit eines zeitlich unbeschränkten Spendenvortrags.[146]

[144] Die Voraussetzungen für den Abzug sind in § 50 EStDV kodifiziert.

[145] § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sowie § 9 Nr. 5 GewStG erhalten vergleichbare Vorschriften zum Abzug. Für ein Beispiel zur Berechnung des allgemeinen Abzugshöchstbetrags siehe *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 543-545. Zur Besonderheit bei Spenden zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer Stiftung siehe § 10b Abs. 1a EStG sowie § 9 Nr. 5 GewStG. Im Rahmen der Körperschaftsteuer ist ein entsprechender Abzugsbetrag nicht gegeben, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 1.42. Für eine ausführliche Darstellung der Regelung des § 10b Abs. 1a EStG siehe *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 551-558.

[146] Ebenso § 9 Nr. 5 S. 2 GewStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 9 KStG.

3 Grundsätze der Gemeinnützigkeit

3.1 Grundsatz der Selbstlosigkeit i. S. d. § 55 AO

Der Grundsatz der Selbstlosigkeit i. S. d. § 55 AO ist eine zwingende Voraussetzung zur Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke.[147] Die Vorschrift des § 55 AO enthält einerseits das **Verbot der vorrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke** (§ 55 Abs. 1 HS. 1 AO) und andererseits **Vorschriften zur gemeinnützigen Mittelverwendung** (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO).[148] In der Praxis zeigt sich, dass insbesondere Verstöße gegen das Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung eine Gefährdung für den gemeinnützigkeitsrechtlichen Status der Körperschaft darstellen, weshalb steuerbegünstigte Körperschaften diesem Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts besondere Beachtung schenken sollten.[149]

Nachfolgend wird zunächst das Verbot der vorrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke dargestellt. Im Anschluss daran werden die Vorschriften zur gemeinnützigen Mittelverwendung einer näheren Betrachtung unterzogen.

3.1.1 Verbot der vorrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke

Eine Körperschaft handelt gemäß § 55 Abs. 1 HS. 1 AO selbstlos, wenn diese nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt.[150] Die Frage hinsichtlich des Adressaten des § 55 Abs. 1 HS. 1 AO ist umstritten. Der Auffassung der *Finanzverwaltung*, dass – neben den **Mitgliedern**[151] der Körperschaft –[152] auch die Körperschaft selbst Adressat des § 55 Abs. 1 HS. 1 AO sei,[153] steht die *herrschende Meinung* der Literatur entgegen.[154] So sei für die Frage, in

[147] Vgl. § 52 Abs. 1 S. 1 AO, § 53 S. 1 AO, § 54 Abs. 1 AO. Die steuerbegünstigten Zwecke sind in Kapitel 2.1 dargestellt. Der strukturelle Aufbau des dritten Kapitels ist angelehnt an *Overfeld* (2016): 10-59.

[148] Vgl. *Unger* (2016a): Z. 1, *BFH* (2019b): Z. 24, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.188, *Seer* (2021b): Z. 1.

[149] Vgl. *Kümpel* (2001): 153, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 147. Der Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit kann eine bis zu zehnjährige Nachversteuerung zur Folge haben, vgl. § 61 Abs. 3 AO i. V. m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO und § 63 Abs. 2 HS. 2 AO. Siehe hierzu Kapitel 8.2 und 8.3.

[150] Vgl. AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Kapitel 3.1.1 in Anlehnung an *Overfeld* (2016): 22f.

[151] Zum Begriff der Mitglieder siehe den folgenden Abschnitt.

[152] Der Auffassung, dass die Mitglieder der Körperschaft Adressat des § 55 Abs. 1 HS. 1 AO sind, wird von der Literatur gefolgt, vgl. *Ullrich* (2011): 13, *Unger* (2016a): Z. 17, *Märtens* (2018): 1479, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.150, *Koenig* (2021c): Z. 5, *Musil* (2021b): Z. 46, *Seer* (2021b): Z. 4, Gersch (2022f): Z. 2, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 140.

[153] Vgl. AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Der Formulierung des *AEAO* folgend *Gersch* (2022f): Z. 2, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 140. Ebenso wird in der Rechtsprechung die Formulierung des *AEAO* übernommen, vgl. statt vieler *BFH* (2007a): Z. 27, *BFH* (2019b): Z. 25. Zur Kritik hierzu siehe Fn. 157.

[154] Vgl. *Ullrich* (2011): 15, *Unger* (2016a): Z. 17f., *Märtens* (2018): 1479f., *Hüttemann* (2021a): Z. 4.146-4.148, *Musil* (2021b): Z. 91, *Seer* (2021b): Z. 5. *Hüttemann* führt an, dass das Adjektiv *eigenwirtschaftlich* keine Auslegung im Sinne *eigener wirtschaftlicher* Zwecke der Körperschaft nahelege, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.150.

welchem Umfang die Körperschaft selbst eigenwirtschaftliche Interessen verfolgen dürfe, nicht § 55 Abs. 1 HS. 1 AO, sondern § 56 AO maßgebend.[155] Dies sei darauf zurückzuführen, dass – nach Aufgabe der Geprägetheorie[156] – auch nach der Rechtsprechung die Vereinbarkeit einer wirtschaftlichen Tätigkeit mit dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Status nur noch anhand des Ausschließlichkeitsgrundsatzes i. S. d. § 56 AO geprüft werde.[157] *Meines Erachtens* ist – unter Bezugnahme der vorstehenden Ausführungen – der herrschenden Meinung der Literatur zu folgen. Die Körperschaft handelt folglich selbstlos, wenn diese nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke **zugunsten ihrer Mitglieder** verfolgt.

Begriff der Mitglieder

Mitglieder i. S. d. § 55 Abs. 1 AO sind gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO die Mitglieder und Gesellschafter der Körperschaft. Gemäß § 55 Abs. 3 S. 1 AO gilt dies sinngemäß bei Stiftungen für die Stifter und ihre Erben sowie bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts für die Körperschaft.[158]

Definition der eigenwirtschaftlichen Zwecke

Unter **eigenwirtschaftlichen Zwecken** – beispielsweise gewerblichen oder sonstigen Erwerbszwecken –[159] werden insbesondere solche Tätigkeiten verstanden, welche auf die Erzielung von wirtschaftlichen Vorteilen der Mitglieder gerichtet sind.[160] Wirtschaftliche Vorteile sind anzunehmen, wenn durch das Wirken der steuerbegünstigten Körperschaft die Einkünfte[161] oder das Vermögen[162] der Mitglieder vermehrt werden.[163] Der Grundsatz der Selbstlosigkeit schließt hierbei jedoch nicht jegliche Förderung eigenwirtschaftlicher Zwecke der Mitglieder aus.[164]

---

155 Vgl. *Ullrich* (2011): 15, *Unger* (2016a): Z. 18, *Wallenhorst* (2017a): Z. 61a, *Märtens* (2018): 1480, *Holt* (2020a): Z. 9, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.148, *Musil* (2021b): Z. 91, *Seer* (2021b): Z. 5. Nach Auffassung von *Märtens* sei die Definition der eigenwirtschaftlichen Zwecke nicht mehr zeitgemäß und bedürfe daher einer Korrektur, vgl. *Märtens* (2018): 1480. Ebenso *Hüttemann* (2021a): Z. 4.146.

156 Zur Geprägetheorie siehe Fn. 441.

157 Vgl. *BFH* (2007a): Z. 28-30. *Märtens* kritisiert, dass sich der *BFH* – trotz der Tatsache, dass er die Grenzen der wirtschaftlichen Betätigung nicht mehr im Rahmen des § 55 AO prüfe – von der Definition der eigenwirtschaftlichen Zwecke loslöse und die überkommene Definition nutze, vgl. *Märtens* (2018): 1480.

158 Nachfolgend wird der Begriff der Mitglieder verwendet.

159 Vgl. § 55 Abs. 1 HS. 1 AO.

160 Vgl. *Unger* (2016a): Z. 22f., *BFH* (2019b): Z. 28, *Hüttemann* (2021a): 4.128, 4.130, *Musil* (2021b): Z. 46f., *Seer* (2021b): Z. 6.

161 Hierunter sind Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG zu verstehen, vgl. *Unger* (2016a): Z. 22, *Hüttemann* (2021a): 4.128. Siehe hierzu Beispiel Nr. 1.

162 Das Vermögen der Mitglieder kann durch die Ersparnis von Aufwendungen erhöht werden, vgl. *Unger* (2016a): Z. 22, *BFH* (2019b): Z. 28, *Hüttemann* (2021a): 4.130, *Musil* (2021b): Z. 47. Siehe hierzu Beispiele Nr. 2 und 3 auf der Folgeseite.

163 Vgl. *Unger* (2016a): Z. 22f., *Hüttemann* (2021a): 4.128, 4.130, *Musil* (2021b): Z. 46f., *Seer* (2021b): Z. 6.

164 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.132.

Erst wenn das Wirken der Körperschaft **in erster Linie** auf die **Erzielung eigenwirtschaftlicher Interessen** gerichtet ist, liegt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit i. S d. § 55 Abs. 1 HS. 1 AO vor.[165] Die Formulierung des Gesetzgebers zielt hierbei auf eine Abwägung zwischen den eigenwirtschaftlichen Vorteilen der Mitglieder und der Förderung der Allgemeinheit ab.[166] Sofern die Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke zugunsten der Mitglieder der Antrieb für das Wirken der Körperschaft darstellt, mangelt es an einem selbstlosen Handeln.[167]

Beispiele zur vorrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke

Beispiel Nr. 1

Eine steuerbegünstigte Körperschaft, welche ausschließlich durch Darlehen ihrer Gründungsmitglieder finanziert ist und dieses Fremdkapital satzungsmäßig tilgen und verzinsen muss, verstößt gegen das Verbot der vorrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke i. S. d. § 55 Abs. 1 HS. 1 AO.[168]

[165] Vgl. § 55 Abs. 1 HS. 1 AO, *BFH* (1978a): Z. 39, *BFH* (1989b): Z. 21, *BFH* (2005a): Z. 25, *BFH* (2013b): Z. 28, *Unger* (2016a): Z. 26, *BFH* (2019b): Z. 26, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.132, *Musil* (2021b): Z. 50.

[166] Vgl. *BFH* (1978a): Z. 39, *Unger* (2016a): Z. 26, *BFH* (2019b): Z. 27, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.132, *Musil* (2021b): Z. 50.

[167] Vgl. *BFH* (1978a): Z. 39, *Unger* (2016a): Z. 26, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.132. In seinem Urteil vom 27.11.2013 formuliert der *BFH* dies wie folgt: „Bei vielen Körperschaften ist die Förderung der Mitglieder oder Gesellschafter notwendiges Nebenprodukt der Tätigkeit. An der Selbstlosigkeit fehlt es erst dann, wenn der Eigennutz der Mitglieder in den Vordergrund tritt“, *BFH* (2013b): Z. 28. Ebenso *BFH* (1989b): Z. 21, *BFH* (2005a): Z. 25, *BFH* (2019b): Z. 26.

[168] Vgl. *BFH* (1989b): 2. LS.

Beispiel Nr. 2

Ein Verein, der sich auf die Vermittlung preisgünstiger Reisen und die Gewährung zinsgünstiger Darlehen für seine Mitglieder beschränkt, verstößt ebenfalls gegen das Verbot der vorrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke i. S. d. § 55 Abs. 1 HS. 1 AO.[169]

Beispiel Nr. 3

Eine steuerbegünstigte GmbH handelt nicht selbstlos i. S. d. § 55 Abs. 1 HS. 1 AO, wenn diese die durch Spenden ihrer Gesellschafter erlangten (nicht gebundenen) Vermögensmittel ausschließlich und von vornherein zur Finanzierung von diesen Gesellschaften beherrschten Personengesellschaft einsetzt.[170]

Bei einem **Zusammenschluss von Gewerbetreibenden, Land- und Forstwirten oder Freiberuflern** sind die wirtschaftlichen **Interessen der Mitglieder vorrangiger Antrieb für das Wirken der Körperschaft** und die Selbstlosigkeit folglich zu verneinen.[171] Bei berufsständischen Vereinigungen,[172] Fremdenverkehrsvereinen,[173] Wirtschaftsförderungsgesellschaften,[174] Börsenvereinen[175] und Tierzuchtverbänden[176] ist die Selbstlosigkeit somit regelmäßig nicht anzunehmen.[177]

[169] Beispiel in Anlehnung an *BFH* (1989a).

[170] Vgl. *BFH* (2019b): LS. In dem Urteil aus dem Jahr 2019 gründeten vier Gesellschafter, welche ebenfalls an einer Personengesellschaft zu 98 % beteiligt waren, eine GmbH. Zweck der GmbH war die Förderung des Gesundheitswesens sowie die Unterstützung von Krankenhäusern und Kliniken. Nachdem die GmbH als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO anerkannt wurde, erhielt sie von den Gesellschaftern eine Spende i. H. v. 3 Millionen EUR in den Vermögensstock. Die Gesellschafter erhielten für diese Spende eine Zuwendungsbestätigung. Die Spende wurde der Personengesellschaft von der gGmbH in voller Höhe als Darlehen zur Verfügung gestellt. Der Zins für das Darlehen lag unter dem marktüblichen Zins. Im darauffolgenden Jahr überwies die Personengesellschaft der gGmbH die Darlehenszinsen, welche die gGmbH einer Kinderklinik überließ. Die Zuwendung der erzielten Zinserträge – zur Erfüllung des Gesellschaftszwecks – an die Kinderklinik war für den *BFH* von untergeordneter Bedeutung. Nach Auffassung des *BFHs* diente die gGmbH in den Streitjahren vorrangig eigenwirtschaftlichen Zwecken, vgl. *BFH* (2019b), *Gersch* (2020): 3.

[171] Vgl. *Unger* (2016a): Z. 27, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.129, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 145.

[172] Vgl. *Seer* (2021b): Z. 8, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 145.

[173] Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (1995): 2500.

[174] Vgl. *BFH* (2005b).

[175] Vgl. *BFH* (1954b): Z. 10.

[176] Vgl. *BFH* (2009b): Z. 12.

[177] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.133, *Seer* (2021b): Z. 8, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 145. Für weitere Beispiele siehe *Hüttemann* (2021a): Z. 4.133, *Seer* (2021b): Z. 8, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 145f.

3.1.2 Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung

3.1.2.1 Definitorische Grundlagen und Überblick über die gesetzliche Regelung

Allgemeines Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung

Das **Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung**[178] i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO verlangt, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel **ausschließlich für ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verwendet**.[179] Daraus resultiert im Umkehrschluss, dass die Mittel der Körperschaft nicht für satzungswidrige Zwecke verwendet dürfen (sog. **Verbot der zweckwidrigen Mittelverwendung)**.[180]

Definition der Mittel

Unter dem Begriff der **Mittel** werden – ungeachtet ihrer Herkunft – sämtliche Vermögenswerte der steuerbegünstigten Körperschaft verstanden.[181] Ursächlich für die weit gefasste Formulierung des Mittelbegriffes ist das Erfordernis, nicht nur bestimmte Teile der Vermögenswerte, sondern sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke zu binden.[182] Dem weiten Mittelbegriff sind folglich

- die Einnahmen des **ideellen Bereichs** (Mitgliedsbeiträge, Geld- und Sachspenden, Zuschüsse),
- die Gewinne aus den **Zweckbetrieben**,
- die Gewinne aus den **steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben** und
- die Überschüsse aus der **Vermögensverwaltung** sowie

[178] Das Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO wird auch als *allgemeiner Grundsatz der Mittelbindung* bezeichnet, vgl. *Unger* (2016a): Z. 49, *Musil* (2021b): Z. 120, *Seer* (2021b): Z. 9.

[179] Vgl. AEAO Nr. 3 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Folglich dürfen die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, die Gewinne aus dem Zweckbetrieb oder dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur für die in der Satzung festgeschriebenen steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden, vgl. AEAO Nr. 3 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Daraus resultiert, dass das von der steuerbegünstigten Körperschaft erwirtschaftete Vermögen nur in begrenzten Umfang genutzt werden kann, um Marktchancen in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben wahrzunehmen, vgl. *Holt/Koch* (2015): Z. 187. Kapitel 3.1.2.1 und 3.1.2.2 in Anlehnung an *Overfeld* (2016): 23-32.

[180] Vgl. *Herbert* (1991): 178, *Unger* (2016a): Z. 35, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.1, *Musil* (2021b): Z. 120, *Seer* (2021b): Z. 9.

[181] Vgl. *BFH* (1991a): Z. 25. Ebenso *BFH* (1998a): Z. 20.

[182] Vgl. *Deutscher Bundestag* (1975): 21, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.19. Der Gesetzgeber will durch die Vorschrift des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO klarstellen, dass nicht nur die Einkünfte im technischen Sinne, sondern auch Spenden ausschließlich für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden dürfen, vgl. *Deutscher Bundestag* (1975): 21.

- alle anderen Vermögenswerte (= die **Wirtschaftsgüter** des ideellen Bereichs, der Zweckbetriebe, der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe oder der Vermögensverwaltung)[183]

zuzuordnen.

Die **Verwendungspflicht** i. S. d. § 55 Abs. 1 S. 1 und Abs. 1 Nr. 5 AO ist – sofern die Definition des weiten Mittelbegriffes herangezogen wird – kein Mittelbegriff, da diese eine tatsächliche und rechtliche Möglichkeit der Mittelverwendung voraussetzt.[184] Folglich sind diejenigen Mittel, die durch Gesetze oder Verträge auf Dauer gebunden sind, grundsätzlich von dieser Pflicht ausgenommen.[185] Zu den gebundenen Mittel zählen das Ausstattungskapital[186], die Verbindlichkeiten[187] sowie die Rückstellungen[188] der steuerbegünstigten Körperschaft. Außerdem werden durch die Bildung von *gemeinnützlichkeitsrechtlichen Rücklagen*[189] und *(Dauer-)Vermögen*[190] **Mittel**, die gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO **zeitnah zu verwenden** wären, von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen.[191]

Soweit es um die Verwendung von Vermögenswerten bei der Auflösung oder Aufhebung einer Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks geht, verwendet das Gesetz anstelle des Begriffs der Mittel den Begriff des **Vermögens**.[192] Der Kreis der Vermögenswerte ist jedoch identisch.[193]

---

183 Vgl. AEAO Nr. 3 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 148.

184 Vgl. *Thiel* (1992): 1901, *Wallenhorst* (2017a): Z. 82, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.22.

185 Vgl. *Thiel* (1992): 1901, *Wallenhorst* (2017a): Z. 82. Bei der Bindung handelt es sich i. d. R. nicht um eine gegenständliche, sondern nur um eine betragsmäßige Bindung, vgl. *Thiel* (1992): 1901.

186 Ursächlich für die Bindung des Ausstattungskapitals – die Grundausstattung eines steuerbegünstigten Vereins, das Grund- oder Stammkapital einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft sowie das Grundstockvermögen einer steuerbegünstigten Stiftung – ist, dass der durch den Stifter oder Spender zugewendete Betrag oder Gegenstand im Vermögen der Körperschaft verbleiben soll, vgl. *Thiel* (1992): 1902. Das Ausstattungskapital ist allerdings nur während des Bestehens der Steuerbegünstigung von der Verwendungspflicht ausgenommen. Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO muss das Ausstattungskapital bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks grundsätzlich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). Für steuerbegünstigte Kapitalgesellschaften sieht § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO eine Ausnahme vor. Siehe hierzu ausführlich Kapitel 3.1.2.4.

187 Erhält eine Körperschaft ein Darlehen, ist der empfangene Wert aufgrund der Verpflichtung zur Darlehensrückzahlung gebunden, vgl. *Thiel* (1992): 1902, *Fischer/Helios/Freitag* (2008): 72.

188 Vgl. *Thiel* (1992): 1902, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 195.

189 Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO i. V. m. § 62 Abs. 1 AO sowie Ausführungen in Kapitel 3.1.2.6.2.

190 Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO i. V. m. § 62 Abs. 3 AO sowie Ausführungen in Kapitel 3.1.2.6.2.

191 Zum Gebot der zeitnahen Mittelverwendung siehe Kapitel 3.1.2.6.

192 Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 AO. Zum Vermögen gehören auch die (nicht bilanzierten) stillen Reserven, vgl. *Kirchhain* (2011): 645.

193 Vgl. *Herbert* (1991): 178, *Kirchhain* (2011): 645.

Überblick über die einzelnen Mittelverwendungsgebote und -verbote

Aus dem Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO leitet sich das

- Gebot eines **angemessen Ausgabeverhaltens**[194] sowie
- das Verbot, **Verluste des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes** oder der **Vermögensverwaltung** mit Mitteln, die **für den ideellen Bereich gebunden** sind, **auszugleichen**,[195]

ab. Daneben sind in § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO weitere **spezielle Mittelverwendungsverbote** kodifiziert.[196] § 55 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AO ergänzen das Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung jeweils um ein zeitliches Element. So bestimmt der **Grundsatz der Vermögensbindung**[197] i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO, dass die gemeinnützige Mittelbindung auch bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres steuerbegünstigten Zwecks besteht. Während sich der vorgenannte Grundsatz der Vermögensbindung auf das Ende der Körperschaft oder auf den Wegfall der Steuerbegünstigung bezieht, betrifft das **Gebot der zeitnahen Mittelverwendung**[198] den laufenden Einsatz von Vermögenswerten während des Bestehens der steuerbegünstigten Körperschaft.[199] Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO bestimmt, dass die Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden hat. § 58 AO enthält **Ausnahmen vom Grundsatz der gemeinnützigen Mittelverwendung**.[200]

Abbildung 3 skizziert die einzelnen Mittelverwendungsgebote und -verbote, die in den folgenden Kapiteln dargestellt werden.

[194] Vgl. *BFH* (1998b): Z. 16, *Orth* (2003): 209, *Schauhoff* (2023b): Z. 23.

[195] Vgl. AEAO Nr. 4 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, AEAO Nr. 9 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. AEAO Nr. 4 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Zum Verlustausgleichsverbot siehe Kapitel 3.1.2.3.

[196] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.2. Siehe hierzu ausführlich Kapitel 3.1.2.4.

[197] Zum Grundsatz der Vermögensbindung siehe ausführlich Kapitel 3.1.2.5.

[198] Siehe hierzu ausführlich Kapitel 3.1.2.6.

[199] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.12.

[200] Siehe hierzu ausführlich Kapitel 4.

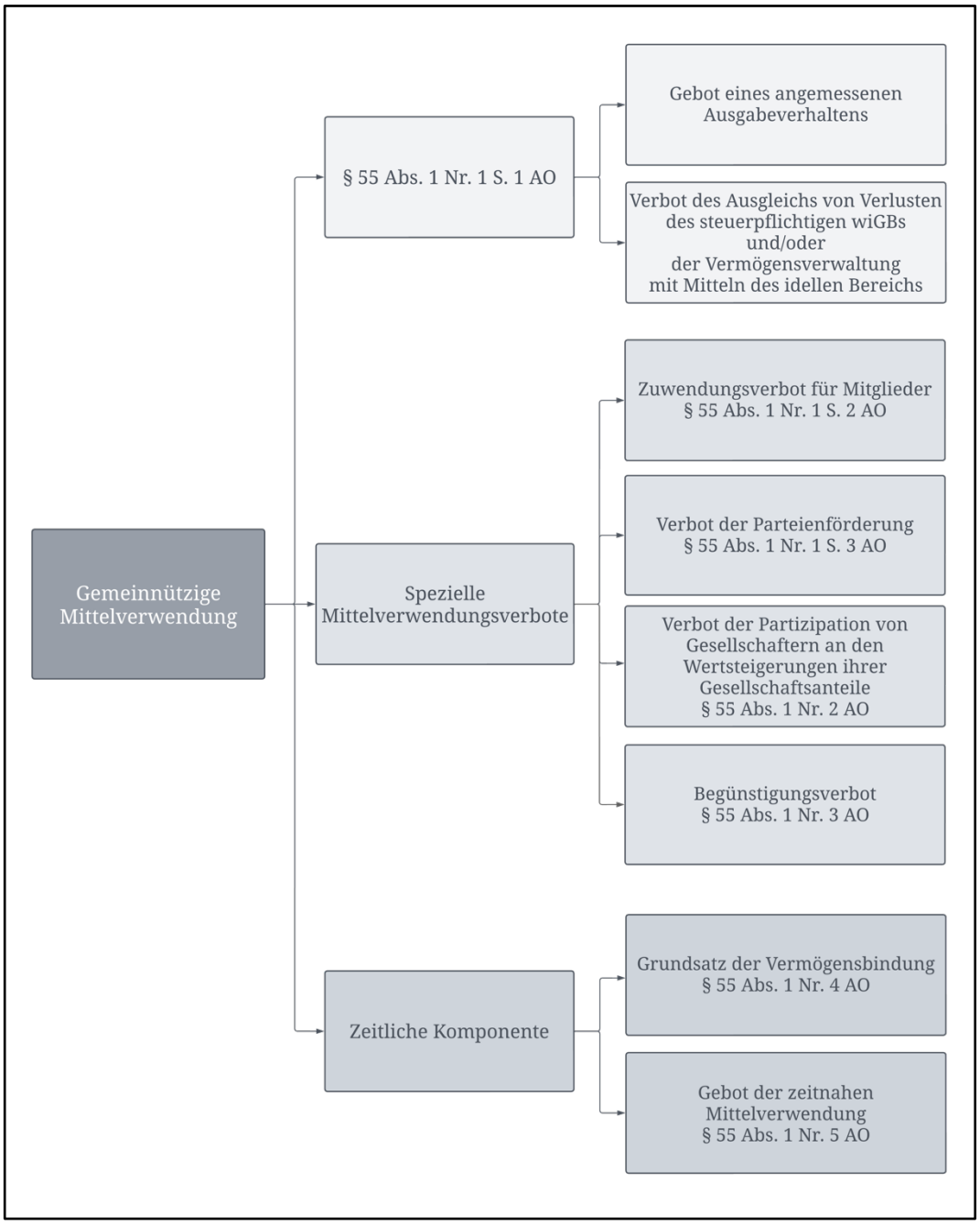

Abbildung 3: Systematisierung der Mittelverwendungsgebote und -verbote[201]

3.1.2.2 Gebot eines angemessenen Ausgabenverhaltens

Das Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO impliziert die Forderung eines **angemessenen Ausgabenverhaltens**[202] steuerbegünstigter Körperschaften.[203] Diese Forderung wird gewahrt, sofern das Ausgabeverhalten wirtschaftlich sinnvoll ist

[201] In Anlehnung an *Overfeld* (2016): 27.

[202] *Schauhoff* bezeichnet dies als Forderung einer *angemessenen Mittelverwendung*, vgl. *Schauhoff* (2023b): Z. 23.

[203] Vgl. *BFH* (1998b): Z. 16, *Orth* (2003): 209, *Schauhoff* (2023b): Z. 23.

und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv der Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zugutekommt.[204] Diesen Grundsatz haben steuerbegünstigte Körperschaft in allen vier Sphären gleichermaßen zu beachten.[205]

Darüber hinaus hat der *BFH* bestätigt, dass steuerbegünstigte Körperschaften auch Maßnahmen durchführen dürfen, die nur mittelbar die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke fördern.[206] Derartige Ausgaben seien erforderlich, um die Funktionsfähigkeit der Körperschaft sicherzustellen und damit für die nachhaltige Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke unabdingbar.[207] Folglich sind auch die **Ausgaben der allgemeinen Verwaltung einschließlich der Werbung für Spenden**[208] für die Steuervergünstigung unschädlich, sofern diese angemessen sind.[209] Bei der Prüfung der Angemessenheit allgemeiner Verwaltungsausgaben orientiert sich die Praxis – mangels näherer gesetzlicher Regelungen – vorrangig an den **Grundsätzen der Finanzverwaltung**.[210]

Für den Umfang der allgemeinen Verwaltungsausgaben bestehen keine absoluten oder prozentualen Obergrenzen.[211] Maßgeblich ist, ob das Ausgabeverhalten der Körperschaft unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls **angemessen** ist.[212] Nach *Auffassung der Finanzverwaltung* ist zur Beurteilung der Angemessenheit

- einerseits das Verhältnis zwischen den allgemeinen Verwaltungsausgaben zu den gesamten vereinnahmten Mitteln **(1. Stufe der Angemessenheitsprüfung)**[213]
- und andererseits die Angemessenheit einzelner Verwaltungsausgaben **(2. Stufe der Angemessenheitsprüfung)**[214]

zu prüfen.

---

[204] Vgl. *BFH* (1998c): Z. 35, *BFH* (1999): Z. 28, *BFH* (2002): Z. 13.

[205] Vgl. *BFH* (2004a): Z. 16f., *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 150f.

[206] Vgl. *BFH* (2002): Z. 13, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 151.

[207] Vgl. *BFH* (2002): Z. 13.

[208] Nachfolgend als Verwaltungsausgaben oder allgemeine Verwaltungsausgaben bezeichnet.

[209] Vgl. *BFH* (1998c): Z. 35, *BFH* (1999): Z. 28, *BFH* (2002): Z. 13, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 151.

[210] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.55.

[211] Vgl. *BFH* (1998c): Z. 35, *BFH* (1999): Z. 28, *BFH* (2002): Z. 13. Absolute Obergrenzen lassen sich – nach Ansicht von *Geserich* – nicht festlegen, weil steuerbegünstigte Körperschaften Unterscheidungen hinsichtlich ihrer Struktur sowie ihrer Einnahmen und Ausgaben aufweisen würden. Prozentuale Obergrenzen seien lediglich als Aufgriffsgrenzen für die Finanzverwaltung sinnvoll, vgl. *Geserich* (2001): 606.

[212] Vgl. AEAO Nr. 19 UAbs. 2 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *BFH* (1998c): Z. 35, *BFH* (1999): Z. 28, *BFH* (2002): Z. 13.

[213] Vgl. AEAO Nr. 19 UAbs. 2 S. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[214] Vgl. AEAO Nr. 21 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

1. Stufe der Angemessenheitsprüfung

Ein Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO liegt grundsätzlich dann vor, wenn die allgemeinen Verwaltungsausgaben im Verhältnis zu den gesamten vereinnahmten Mitteln einen **angemessenen Rahmen** übersteigen.[215] Davon ist auszugehen, wenn die allgemeinen Verwaltungsausgaben einschließlich der Spendenwerbung 50 % der vereinnahmten Mittel übersteigen.[216] Nach Auffassung der *Finanzverwaltung* kann – in Abhängigkeit des Einzelfalls – eine schädliche Mittelverwendung jedoch bereits auch dann vorliegen, wenn der prozentuale Anteil dieser Ausgaben deutlich geringer als 50 % ist.[217]

Es gilt bei der Prüfung der Angemessenheit zu berücksichtigen, ob sich die Körperschaft noch in der **Gründungs- oder Aufbauphase** befindet.[218] Innerhalb dieser Phase kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die Körperschaft einen unvermeidbaren hohen Anteil ihrer Mittel für die Verwaltung einschließlich der Spendenwerbung verwenden muss.[219] In diesem Fall kann daher auch die überwiegende Verwendung der vereinnahmten Mittel für die allgemeine Verwaltung wirtschaftlich sinnvoll sein und somit keinen Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO darstellen.[220] Die Länge der Gründungs- oder Aufbauphase, in der höhere Ausgaben für die allgemeine Verwaltung zulässig sind, ist von den Verhältnissen des Einzelfalls abhängig.[221] In seinem Beschluss vom 23.09.1998 hatte der *BFH* einer steuerbegünstigten Körperschaft eine Aufbauphase von vier Jahren zugestanden.[222] Nach Auffassung der *Finanzverwaltung* sei die Entscheidung des *BFHs* durch die *Besonderheit des Einzelfalls*[223] begründet, weshalb eine vierjährige Aufbauphase als Obergrenze zu verstehen sei.[224] I. d. R. sei von einer kürzeren Aufbauphase auszugehen.[225]

---

[215] Vgl. AEAO Nr. 19 UAbs. 1 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[216] Vgl. AEAO Nr. 19 UAbs. 2 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *BFH* (1998c): Z. 41, *BFH* (1999): Z. 28, *Seer* (2021b): Z. 11. Nach Ansicht von *Hüttemann* sei die vom BFH aufgestellte 50%-Grenze nicht als eine Orientierungsmarke für effektives Wirtschaften gedacht, sondern markiere nur den äußersten Rahmen für zulässige Verwaltungskosten außerhalb einer Aufbauphase, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.54.

[217] Vgl. AEAO Nr. 19 UAbs. 2 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[218] Vgl. *BFH* (1998c): Z. 35, *BFH* (1999): Z. 28, *BFH* (2002): Z. 13.

[219] Vgl. *BFH* (1998c): Z. 35, *BFH* (1999): Z. 28, *BFH* (2002): Z. 13.

[220] Vgl. AEAO Nr. 20 UAbs. 1 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *BFH* (1998c): Z. 38, *BFH* (1999): Z. 28, *BFH* (2002): Z. 13-15.

[221] Vgl. AEAO Nr. 20 UAbs. 1 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[222] Vgl. *BFH* (1998c): Z. 20-48.

[223] Neben den besonderen Aufgaben und der Struktur der Körperschaft hat der *BFH* berücksichtigt, dass nach der kurzzeitigen Aberkennung der Gemeinnützigkeit und dem dadurch einhergehenden starken Rückgang der Spendeneinnahmen eine zweite Aufbauphase erforderlich war. Siehe hierzu ausführlich *BFH* (1998c).

[224] Vgl. AEAO zu § 55 Nr. 20 UAbs. 2 S. 2.

[225] Vgl. AEAO zu § 55 Nr. 20 UAbs. 2 S. 3. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* gehen von einem Zeitraum von bis zu zwei Jahren aus, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 152.

2. Stufe der Angemessenheitsprüfung

In der zweiten Stufe der Angemessenheitsprüfung ist zu prüfen, ob **jede einzelne Verwaltungsausgabe**[226] für sich angemessen bzw. wirtschaftlich sinnvoll ist.[227] Sofern einzelne Ausgaben unangemessen sind, kann auch dann ein Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO vorliegen, wenn die allgemeinen Verwaltungsausgaben unterhalb der 50%-Grenze liegen.[228] Sofern eine Körperschaft Dritte durch unverhältnismäßige Zahlungen begünstigt, verstößt sie neben § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO zugleich gegen das Begünstigungsverbot i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO.[229]

Beispiel zur Angemessenheitsprüfung[230]

Ein im Mai 2020 gegründeter steuerbegünstigter Verein fördert nach seiner Satzung gemeinnützige und mildtätige Zwecke i. S. d. §§ 52 und 53 AO. Ziel des Vereins ist es, die Verantwortung gegenüber hilfsbedürftigen Menschen zu wecken und weltweit zur Linderung der Not beizutragen. Hierbei sollen insbesondere Kinder und Jugendliche, die infolge ihres sozialen oder krankheitsbedingten Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind, unterstützt werden. Die Satzungszwecke werden u. a. durch die Förderung der Hilfe zur Selbsthilfe, die Unterstützung von Missionaren, Kinderdörfern und Waisenheimen sowie durch den Bau, die Erweiterung und die Verbesserung von Kindertagesstätten und -heimen verwirklicht. Die Mittel zur Verwirklichung der Satzungszwecke sollen primär durch Geld- und Sachspenden erzielt werden.

Für 2020 ergaben sich folgende Einnahmen und Ausgaben:

(1) Einnahmen (ausschließlich durch Geldspenden)	**400.000 EUR**
(2) Ausgaben der Projektförderung	100.000 EUR
(3) Ausgaben für Spendenwerbung	190.000 EUR
(4) Ausgaben für die Verwaltung	110.000 EUR
(5) Ausgaben insgesamt = (2) + (3) + (4)	**400.000 EUR**

[226] Als Beispiel kann ein Geschäftsführergehalt angeführt werden, vgl. AEAO Nr. 21 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[227] Vgl. AEAO Nr. 21 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[228] Vgl. AEAO Nr. 21 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *Geserich* (2001): 607, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.55, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 152. Die zweite Stufe der Angemessenheitsprüfung gehört zu den wesentlichen Prüfungsfeldern der steuerlichen Außenprüfung und ist somit von besonderer Relevanz in der Praxis, vgl. *Klaßmann/Notz/Schmidbauer* (2017): 84.

[229] Vgl. *BFH* (2004a): Z. 14-17.

[230] Beispiel in naher Anlehnung an *BFH* (1998c).

Die Einnahmen aus Geldspenden sind der ideellen Sphäre zuzuordnen. Bei den Ausgaben für die Projektförderung handelt es sich um Ausgaben zur unmittelbaren Erfüllung der Satzungszwecke und somit um eine gemeinnützigkeitskonforme Mittelverwendung.[231]

Die Verwaltungsausgaben einschließlich der Spendenwerbung bedürfen einer Angemessenheitsprüfung.

$$\textit{Anteil der allgemeinen Verwaltungsausgaben an den vereinnahmten Mitteln} = \frac{\textit{allgemeine Verwaltungskosten}}{\textit{vereinnahmte Mittel}} = \frac{190.000 + 110.000}{400.000} = 0{,}75$$

Da die allgemeinen Verwaltungsausgaben mit 75 % den überwiegenden Teil der vereinnahmten Mittel ausmachen, liegt grundsätzlich ein Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO vor. [232]

In diesem Fall ist jedoch zu berücksichtigen, dass sich der Verein noch in der **Aufbauphase** befindet. Die hohen allgemeinen Verwaltungsausgaben sind insbesondere auf die **Spendenwerbung** zurückzuführen. Um in **überschaubarer Zeit eine zur Finanzierung seiner satzungsmäßigen Zwecke ausreichend große Zahl von Spendern** zu erreichen, musste der Verein zunächst erhebliche Mittel für die Spendenwerbung einsetzen. Die intensive Spendenwerbung in der Anfangsphase war somit wirtschaftlich sinnvoll.[233] Sofern daneben auch die einzelnen Verwaltungsausgaben angemessen sind, ist ein angemessenes Ausgabeverhalten des Vereins zu bejahen.

3.1.2.3 Gemeinnützlichkeitsrechtliche Behandlung von Verlusten steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe sowie der Vermögensverwaltung

Verluste im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Nach Auffassung der *Finanzverwaltung* sowie der *Rechtsprechung* resultiert aus dem Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO, dass Verluste eines *steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs*[234] grundsätzlich schädlich für die Steuer-

[231] § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO i. V. m. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO.

[232] Vgl. AEAO Nr. 19 S. 1 und 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[233] Vgl. AEAO Nr. 20 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *BFH* (1998c): Z. 38.

[234] Die nachstehenden Grundsätze gelten auch, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer die Grenze i. S. d. § 63 Abs. 3 AO i. H. v. 45.000 EUR nicht überschreiten, vgl. *BFH* (2009d): Z. 16.

begünstigung der Körperschaft sind.[235] Ursächlich hierfür ist, dass in diesem Fall die **Mittel, die für den ideellen Bereich gebunden sind** – anstatt für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke – für den **Ausgleich von Verlusten** innerhalb des **steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** verbraucht werden würden.[236] Damit würde eine Mittelfehlverwendung und folglich ein Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO vorliegen.[237] Unter bestimmten – nachfolgend dargestellten – Voraussetzungen sind diese jedoch ausnahmsweise unschädlich.[238]

Horizontaler Verlustausgleich

Für die Prüfung des Vorliegens eines schädlichen Verlustes ist das **Ergebnis des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** i. S. d. § 64 Abs. 2 AO maßgeblich.[239] Eine gemeinnützlichkeitsschädliche Mittelverwendung ist somit nicht gegeben, soweit der Verlust eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bereits im Jahr der Entstehung mit Gewinnen anderer steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ausgeglichen werden kann (**horizontaler Verlustausgleich**).[240]

---

235 Vgl. AEAO Nr. 4 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, AEAO Nr. 9 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. AEAO Nr. 4 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *BFH* (1996a): Z. 20-24, *BFH* (2009d): Z. 15f. *Hüttemann* kritisiert, dass ein striktes Verlustausgleichsverbot an den Realitäten des wirtschaftlichen Handels vorbeigehe. So dürfe nicht einerseits die Aufnahme wirtschaftlicher Betätigung zur Mittelbeschaffung gestattet, aber andererseits die gleichzeitige Erwirtschaftung von Verlusten strikt verboten sein, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 6.21. Ebenso *BFH* (2009d): Z. 12.

236 Vgl. AEAO Nr. 4 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, AEAO Nr. 9 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. AEAO Nr. 4 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *BFH* (1996a): Z. 20-24, *BFH* (2009d): Z. 15f.

237 Vgl. *BFH* (1996a): Z. 22, *Thüringer FG* (2007): 15, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 155, 162, *Kirchhain* (2023a): Z. 20. Eine Mittelfehlverwendung kann grundsätzlich zur Versagung der Steuerbegünstigung für den entsprechenden Veranlagungszeitraum führen, vgl. *Bott* (2023a): Z. 104, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 162. Beim Entzug der Gemeinnützigkeit handelt es sich – nach Auffassung des *BFHs* – nicht um eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung, weshalb „das Verhältnismäßigkeitsprinzip und der ihm innewohnende Bagatellvorbehalt ein unverzichtbares Korrektiv dar[stellen], um in Einzelfällen die einschneidende Rechtsfolge des Verlustes der Gemeinnützigkeit auszuschließen“, vgl. *BFH* (2020a): Z. 61 (teilweise wörtlich). *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* führen – unter Bezugnahme auf die vorstehenden Ausführungen des *BFHs* – an, dass es fraglich sei, ob „die insoweit geführte Abwägung zwischen dem Umfang fehlverwendeter Mittel und der ordnungsgemäßen Gesamttätigkeit der Körperschaft auch auf Dauersachverhalte (z. B. die (dauer-)defizitäre Unterhaltung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs) Anwendung“ finde. *Ihres Erachtens* könne „die Berücksichtigung einer Bagatellgrenze bei Erwirtschaftung geringfügiger einmaliger Verluste eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit […] verhindern.“ Auf Dauerverluste sei dies jedoch nicht anzuwenden, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 155f. (teilweise wörtlich). Ebenso *Bott* (2023a): Z. 112. Dauerhaft defizitäre steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind einzustellen, vgl. *Unger* (2010): 145f., *Kirchhain* (2023a): Z. 25. Zu dauerhaft defizitären steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben siehe auch Fn. 240 sowie das Beispiel auf Seite 69.

238 Vgl. AEAO Nr. 4 bis 8 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *BFH* (1996a): Z. 24f., *BFH* (2009d): Z. 9-11.

239 Vgl. AEAO Nr. 4 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

240 Vgl. AEAO Nr. 4 S. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *Orth* (2009): 1041, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 157. Sofern ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dauerhaft defizitäre Ergebnisse aufweist und diese von der steuerbegünstigten Körperschaft billigend in Kauf genommen werden, ist ein Verlustausgleich innerhalb der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nicht zulässig. So kann beispielsweise angenommen werden, dass ein Verlust einkalkuliert wurde, wenn der steuerpflichtige wirtschaftliche

Intertemporaler Verlustausgleich

Ein darüber hinaus bestehender Verlust ist unschädlich, wenn der einheitliche steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dem ideellen Bereich in den vorherigen **sechs Jahren Mittel in mindestens gleicher Höhe** zugeführt hat.[241]

Geschäftsbetrieb Leistungen unterhalb marktüblicher Konditionen erbringt. Der eingetretene Verlust ist demnach bereits dem Grunde nach gemeinnützigkeitsschädlich. In diesem Fall liegt ein Mittelfehlverwendung sowie ein Verstoß gegen § 56 AO vor, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 157. Siehe hierzu auch das Beispiel auf Seite 69.

[241] Vgl. AEAO Nr. 4 S. 4 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. In diesem Fall sei der Verlustausgleich – nach Auffassung der *Finanzverwaltung* – im Entstehungsjahr als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht bedingte Gewinnabführungen anzusehen, vgl. AEAO Nr. 4 S. 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Ebenso *BFH* (2009d): Z. 10.

Beispiel zum intertemporalen Verlustausgleich[242]

Ein steuerbegünstigter Verein hat in den Jahren 01 bis 06 insgesamt einen Gewinn i. H. v. 130.000 EUR (vor Steuern) im Rahmen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erzielt. Ein Teil des Gewinns wurde verwendet, um die angefallenen – unter Berücksichtigung des Verlustrücktrags aus 07 – Ertragsteuern i. H. v. 40.000 EUR zu zahlen. Daneben wurde eine Rücklage i. H. v. 60.000 EUR für die Erweiterung des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gebildet. Der verbleibende Betrag wurde dem ideellen Bereich zugeführt.

(1) Gewinn 01-06	**130.000 EUR**
(2) Ertragsteuern	40.000 EUR
(3) Zuführung zur Rücklage	60.000 EUR
(4) Zuführung zum ideellen Bereich	**30.000 EUR**
= (1) - (2) - (3)	
(5) Verlust 07	**- 40.000 EUR**
(6) Ausgleich durch Mittel des ideellen Bereichs	30.000 EUR
(7) Verbleibender Verlust	**- 10.000 EUR**
= (5) + (6)	

Die in 07 angefallenen Verluste können – aufgrund der Zuführung der Gewinne aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu dem ideellen Bereich – in den Jahre 01 bis 06 bis zu einer Höhe von 30.000 EUR mit Mitteln des ideellen Bereichs ausgeglichen werden. Der verbleibende Verlust i. H. v. 10.000 EUR kann durch die gebildete Rücklage ausgeglichen werden. Sofern der verbleibende Verlust hingegen durch weitere Mittel des ideellen Bereichs ausgeglichen wird, liegt ein schädlicher Verlust vor.

Abschreibungsverluste sowie gemischt genutzte Aufwendungen

Darüber hinaus sind nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelten Verluste aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die durch die Berücksichtigung von **anteiligen AfA auf gemischt genutzte Wirtschaftsgüter**[243] (sog. Abschreibungsverluste) oder durch die Berücksichtigung **anderer gemischter Aufwendungen**[244] entstanden sind, zulässig, wenn

[242] In naher Anlehnung an *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 161.

[243] Als Beispiel kann der Gaststättenbetrieb einer Sporthalle angeführt werden, vgl. AEAO Nr. 5 UAbs. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[244] Hierzu zählt beispielsweise der zeitweise Einsatz von Personal aus dem ideellen Bereich im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, vgl. AEAO Nr. 5 UAbs. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

- das Wirtschaftsgut für den ideellen Bereich angeschafft oder hergestellt wurde und nur teilweise für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt wird,[245]
- die steuerbegünstigte Körperschaft die Leistungen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu marktüblichen Entgelten anbietet und
- der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb keinen eigenständigen Sektor[246] eines Gebäudes bildet.[247]

Sofern die Aufwendungen dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unmittelbar zugeordnet werden können, sind die durch die Aufwendungen entstandenen Verluste hingegen grundsätzlich schädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft.[248] Aufwendungen, die außerhalb des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs angefallen sind, werden nicht in die Gewinnermittlung einbezogen.[249]

[245] Gründe für die teil- oder zeitweise Nutzung des Wirtschaftsguts für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb können die bessere Kapitalauslastung oder Mittelbeschaffung sein. Es gilt jedoch zu beachten, dass nicht aufgrund der teil- oder zeitweisen Nutzung ein größeres Wirtschaftsgut für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angeschafft oder hergestellt wurde, als es für den ideellen Bereich der Körperschaft notwendig war, vgl. AEAO Nr. 5 UAbs. 2 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[246] Für ein Beispiel siehe Fn. 243.

[247] Vgl. AEAO Nr. 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[248] Vgl. *Klaßmann/Notz/Schmidbauer* (2017): 105, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 158. Diese Zuordnung zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist grundsätzlich dann anzunehmen, wenn ein räumlich abgrenzbarer Teil des Gebäudes genutzt wird, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 158.

[249] Vgl. *Holt* (2020a): Z. 93. *Holt* bezeichnet diese als *Sowieso-Kosten*, vgl. *Holt* (2020a): Z. 93.

Beispiel zur Ermittlung des Verlustes des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs[250]

Eine gGmbH betreibt eine Cafeteria für Besucher (= steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) in einem Krankenhaus. Der Gewinn der Cafeteria ermittelt sich wie folgt:

(1) Einnahmen	**100.000 EUR**
(2) Ausgaben	**101.000 EUR**
- Wareneinkauf	70.000 EUR
- anteilige AfA	5.000 EUR
- Raumkosten	2.000 EUR
- anteilige Personalkosten	20.000 EUR
- Sonstige Kosten	4.000 EUR
(3) Verlust	**- 1.000 EUR**
= (1) - (2)	

Der ermittelte Verlust wird gemeinnützigkeitsrechtlich insoweit modifiziert, als gemischte Aufwendungen, welche aufgrund der Beköstigung der Krankenhauspatienten sowie des Personals – folglich ohne den Betrieb der Cafeteria – entstanden wären, eliminiert werden. Nach Neutralisation der Personalkosten sowie der Abschreibungen ergibt sich ein Gewinn i. H. v. 24.000 EUR.

Verlust aufgrund einer Fehlkalkulation

Insoweit nach Anwendung der vorstehenden Grundsätze ein Verlust des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verbleibt, ist der Verlust für die Steuerbegünstigung der Körperschaft unschädlich, wenn

- er auf einer **Fehlkalkulation**[251] beruht,

[250] In naher Anlehnung an *Klaßmann/Notz/Schmidbauer* (2017): 106. Für zwei weitere Beispiele siehe *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 159.

[251] Die Feststellungslast hinsichtlich des Vorliegens einer Fehlkalkulation trägt hierbei die steuerbegünstigte Körperschaft, vgl. *Werner/Bartmuß* (2021): 2586. Nach Ansicht von *Werner/Bartmuß* sei eine Fehlkalkulation anzunehmen, wenn vor Investitionsbeginn eine Prognoserechnung vorgenommen werde, die einen profitablen Geschäftsverlauf vorzeichne, jedoch im Endergebnis zu Verlusten anstelle eines prognostizierten Gewinns führe, vgl. *Werner/Bartmuß* (2021): 2586. Nach Ansicht der *Finanzverwaltung* liegt eine Fehlkalkulation vor, wenn etwaige Verluste bei Betrieben, die schon längere Zeit bestehen, vorliegen würden, vgl. AEAO Nr. 8 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

- die Körperschaft **innerhalb von zwölf Monaten** nach Ende des Wirtschaftsjahrs dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder **Mittel in entsprechender Höhe zuführt** und
- die **zugeführten Mittel** entweder aus in dem Jahr nach der Verlustentstehung **erzielten Gewinn des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs**[252] oder für den Verlustausgleich bestimmte **Umlagen oder Zuschüsse**[253] stammen.[254]

Sofern eine Rückführung der Mittel zum ideellen Bereich nach den vorgenannten Voraussetzungen nicht möglich ist, wird der Körperschaft innerhalb des genannten Zeitraums die Möglichkeit einer Mittelbeschaffung im Wege der **Aufnahme eines Darlehens** eingeräumt.[255] In diesem Fall sind Zinszahlungen sowie Tilgungen ausschließlich aus den Mitteln des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu leisten.[256]

Bei **Anlaufverlusten** eines neuen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes liegt auch dann keine schädliche Mittelverwendung vor, wenn die Körperschaft mit Verlusten gerechnet hat.[257] Die Körperschaft muss dem ideellen Bereich jedoch innerhalb von drei Jahren nach dem Ende des Verlustentstehungsjahres Mittel in entsprechender Höhe zuführen.[258]

Abbildung 4 stellt die vorstehenden Verlustausgleichsmöglichkeiten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zusammenfassend dar.

[252] Die zugeführten Mittel dürfen folglich nicht aus Zweckbetrieben, dem Bereich der Vermögensverwaltung oder aus Beiträgen oder anderen Zuwendungen, welche zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind, stammen, vgl. AEAO Nr. 6 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[253] Derartige Zuwendungen sind keine steuerbegünstigten Spenden, vgl. AEAO Nr. 6 UAbs. 2 S. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[254] Vgl. AEAO Nr. 6 UAbs. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Ebenso *BFH* (1996a): Z. 22.

[255] Vgl. AEAO Nr. 7 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *Holt* (2020a): Z. 96, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 161.

[256] Vgl. AEAO Nr. 7 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *Holt* (2020a): Z. 96, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 161. *Holt* führt an, dass die Finanzverwaltung in der Praxis regelmäßig „mit der Option einer – ggf. auch rückwirkend gestaltbaren – innerbetrieblichen Darlehensgewährung des ideellen Bereichs an den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu marktüblichen Konditionen einverstanden“ sei, vgl. *Holt* (2020a): Z. 96 (teilweise wörtlich).

[257] Vgl. AEAO Nr. 8 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[258] Vgl. AEAO Nr. 8 S. 4 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

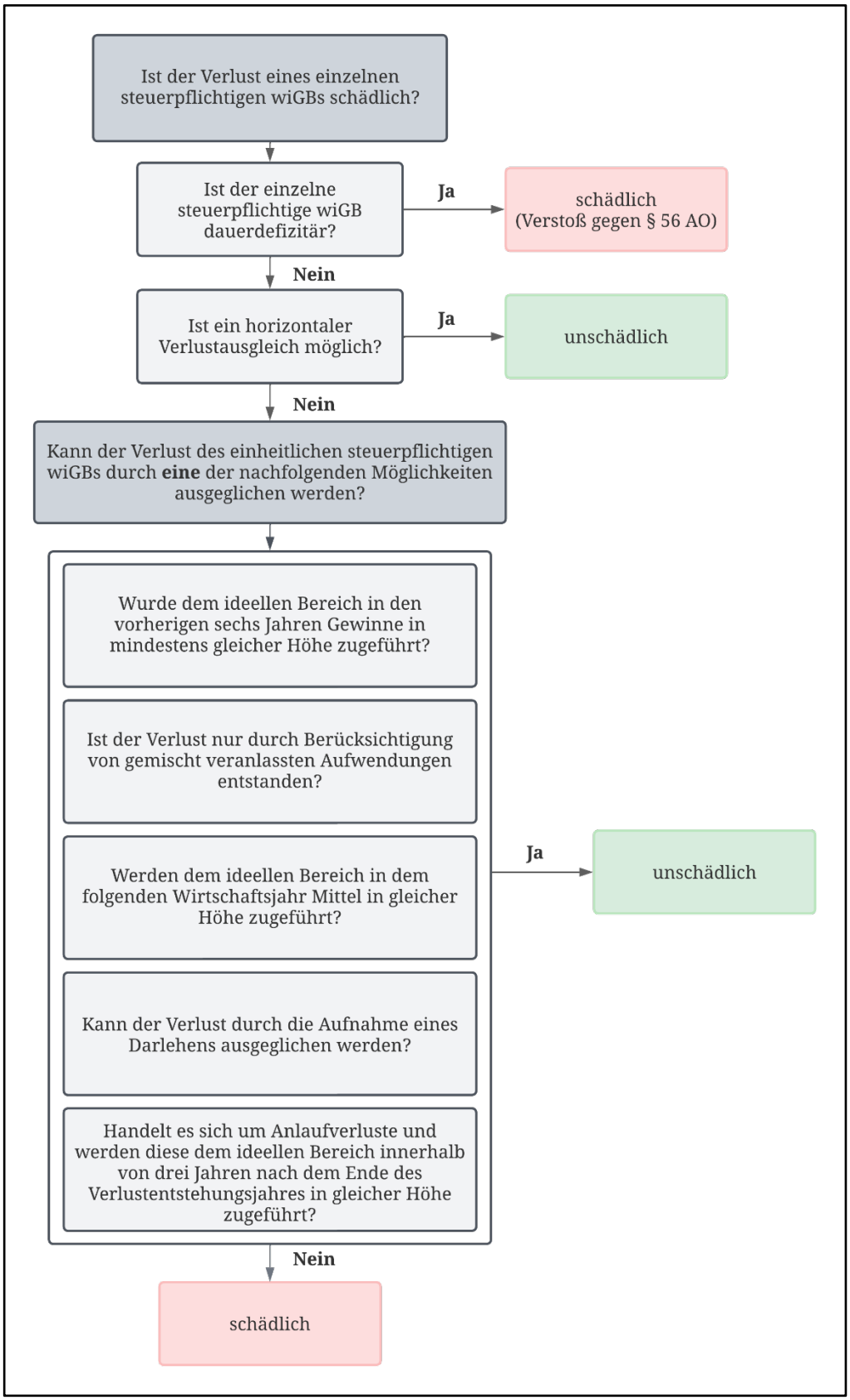

Abbildung 4: Verlustausgleichsmöglichkeiten im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb[259]

[259] In Anlehnung an *Overfeld* (2016): 36.

Verluste im Bereich der Vermögensverwaltung

Die Vermögensverwaltung stellt keinen steuerbegünstigten Zweck i. S. d. §§ 52 bis 54 AO dar.[260] Daraus resultierend gelten die vorstehenden Grundsätze analog für Verluste im Bereich der Vermögensverwaltung.[261] Diese Verluste dürfen somit nicht mit Mitteln des ideellen Bereichs ausgeglichen werden.[262] Ebenso dürfen die Mittel des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht für den Verlustausgleich im Bereich der Vermögensverwaltung genutzt werden.[263]

3.1.2.4 Spezielle Mittelverwendungsverbote

Nachfolgend werden die in § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO kodifizierten **Mittelverwendungsverbote** dargestellt.[264] Bei diesen Verboten handelt es sich – neben Konkretisierungen des allgemeinen Gebots der gemeinnützigen Mittelverwendung – zugleich um Konkretisierungen des Grundsatzes der Selbstlosigkeit i. S. d. § 55 Abs. 1 HS. 1 AO und/oder des Grundsatzes der Ausschließlichkeit i. S. d. § 56 AO.[265]

Zuwendungsverbot für Mitglieder (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO)

Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO dürfen die **Mitglieder**[266] steuerbegünstigter Körperschaften „(…) **keine Gewinnanteile** und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch **keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft** erhalten.“[267] Ursächlich hierfür ist, dass

[260] Vgl. *BFH* (2007b): Z. 11.

[261] Vgl. AEAO Nr. 9 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *Klaßmann/Notz/Schmidbauer* (2017): 111. In der Literatur werden die fehlenden Vorgaben der *Finanzverwaltung* hinsichtlich einer entsprechenden Anwendung in der Praxis kritisiert, vgl. *Fischer/Helios/Freitag* (2008): 77, *Hüttemann* (2002): 1431, *Schauhoff* (2004): 473f., *Hüttemann* (2021a): Z. 6.20, *Kirchhain* (2023a): Z. 22. Zur Kritik an der analogen Anwendung auf den Bereich der Vermögensverwaltung siehe *Hüttemann* (2002): 1431, *Hüttemann* (2021a): Z. 6.20-6.22, 6.26.

[262] Vgl. AEAO Nr. 9 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. AEAO Nr. 4 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[263] Vgl. *Orth* (2009): 1401, *Sobotta/Cube* (2009): 2088, *Klaßmann/Notz/Schmidbauer* (2017): 111, *Schauhoff/Kampermann* (2022b): Z. 71. Anderer Auffassung ist *Alber*. Dieser führt – unter Berufung auf eine Entscheidung der *Finanzverwaltung* in Baden-Württemberg – an, dass Verluste aus dem Bereich der Vermögensverwaltung mit Gewinnen aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgeglichen werden dürfen, vgl. *Alber* (2022): 274.

[264] Einen Überblick bietet die in Kapitel 3.1.2.1, Seite 31, aufgeführte Abbildung 3. Kapitel 3.1.2.4 in Anlehnung an *Overfeld* (2016): 37-42.

[265] So beziehen sich die Reglungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und S. 3, Nr. 2, Nr. 3 und Nr. 4 AO auf den Grundsatz der Ausschließlichkeit i. S. d. § 56 AO, wohingegen die Regelungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 3 und Nr. 4 AO den Grundsatz der Selbstlosigkeit i. S. d. § 55 Abs. 1 HS. 1 AO konkretisieren, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.119, *Seer* (2021b): Z. 1.

[266] Zum Begriff der Mitglieder siehe Kapitel 3.1.1, Abschnitt Begriff der Mitglieder.

[267] Hervorhebung durch die *Verfasserin*. Dies gilt auch für den Umweg über den Mitgliedern nahestehenden Personen, vgl. *Seer* (2021b): Z. 16.

Zuwendungen an Mitglieder nicht der Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke dienen.[268] Eine Ausnahme von der Vorschrift des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO bildet § 58 AO.[269]

Eine **Zuwendung** in diesem Sinne ist „ein **wirtschaftlicher Vorteil**, den die Körperschaft **bewusst unentgeltlich oder gegen ein zu geringes Entgelt**" einem Mitglied zukommen lässt.[270] Das Mitglied erhält die Zuwendung aus den Mitteln der Körperschaft, wenn diese eingesetzt werden, um dem Mitglied einen wirtschaftlichen Vorteil zukommen zu lassen.[271]

Beispiele zum Zuwendungsverbot i. S. d. § 51 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO

Beispiel Nr. 1

Eine steuerbegünstigte Körperschaft, die in erheblichem Umfang ohne Vereinbarung unentgeltliche Pflegeleistungen gegenüber ihrem Geschäftsführer erbringt, die sie gegenüber anderen pflegebedürftigen Menschen nur entgeltlich oder in Ausnahmefällen verbilligt erbringt, ist nicht selbstlos tätig.[272]

Beispiel Nr. 2

Ein steuerbegünstigter Verein verstößt gegen das Zuwendungsverbot i. S. d. § 51 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO, wenn er seinem Mitglied – dem Vorsitzenden des Vereinsvorstands – für die Vorstandstätigkeit eine Vergütung zahlt, obwohl der Vorstand entsprechend der Vereinssatzung unentgeltlich tätig ist.[273]

Das Zuwendungsverbot erstreckt sich sowohl auf offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen.[274] Folglich sind die Grundsätze über die *verdeckte Gewinnausschüttung*[275] i. S. d. § 8

[268] Vgl. *Seer* (2021b): Z. 16.

[269] Siehe hierzu Kapitel 4.

[270] Vgl. *BFH* (1991a): Z. 25 (teilweise wörtlich). Hervorhebung durch die *Verfasserin*.

[271] Vgl. *BFH* (1991a): Z. 25.

[272] Vgl. *FG Düsseldorf* (2019): 1. LS.

[273] Vgl. *BFH* (2001): LS.

[274] Vgl. *BFH* (2010c): Z. 20, *Unger* (2016a): Z. 68, *BFH* (2020a): Z. 40, *Musil* (2021b): Z. 193f., *Seer* (2021b): Z. 16, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 177. Von der Regelung unberührt bleiben Gewinnausschüttungen in der Form einer gemeinnützigkeitsrechtlichen Zuwendung i. S. d. § 58 Nr. 1 AO an steuerbegünstigte Körperschaften, welche Gesellschafter der steuerbegünstigten Körperschaft sind. Siehe hierzu Kapitel 4.1.

[275] Eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist „eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags [i. S. d.] § 4 Abs. 1 [S.] 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften ist auf die Einkünfte abzustellen. Eine […] Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist auch dann gegeben, wenn die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft zugunsten einer […] nahestehenden Person erfolgt", vgl. R 8.5 Abs. 1 S. 1 und 2 KStR (teilweise wörtlich).

Abs. 3 KStG anzuwenden.[276] Daraus resultierend folgt, dass keine Zuwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO vorliegt, wenn der Leistung der Körperschaft eine Gegenleistung des Mitglieds gegenübersteht und die Werte von Leistung und Gegenleistung nach wirtschaftlichen Grundsätzen gleichwertig sind.[277] Somit kommt es bei *entgeltlichen Leistungsbeziehungen*[278] zwischen Mitgliedern und Körperschaft entscheidend auf die Marktüblichkeit des gezahlten Entgelts an.[279] Geeignetes Mittel zur Feststellung einer durch die Mitgliedschaft indizierte Zuwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO ist daher der **Fremdvergleich**.[280]

Erhalten Mitglieder **Annehmlichkeiten**, **die im Rahmen der Mitgliederbetreuung** allgemein üblich und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind, handelt es sich nach Ansicht der *Finanzverwaltung* nicht um schädliche Zuwendungen.[281] Eine betragsmäßige Grenze besteht hierbei nicht.[282] Die Steuerbegünstigung der Körperschaft ist nach Auffassung von *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* nicht gefährdet, wenn

- die Geschenke nicht zu einer besonderen Bereicherung der Mitglieder führen,
- Sonderzuwendungen[283] an einzelne Mitglieder vermieden werden und
- die Abgabe von Geldschenken ausgeschlossen ist.[284]

Zur verdeckten und offenen Gewinnausschüttung steuerbegünstigter Kapitalgesellschaften siehe beispielsweise *Reimer/Waldhoff* (2002): 322f.

276 Vgl. *Seer* (2021b): Z. 16, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 177.

277 Vgl. AEAO Nr. 12 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, *Klaßmann/Notz/Schmidbauer* (2017): 77.

278 Der *AEAO* führt als Beispiele Kauf-, Dienst- oder Werkverträge an, vgl. AEAO Nr. 12 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

279 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.80, *Seer* (2021b): Z. 16.

280 Vgl. *BFH* (2013b): Z. 32, *Seer* (2021b): Z. 16, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): Z. 177.

281 Vgl. AEAO Nr. 11 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

282 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 181. Nach Auffassung von *Kirchhain* könne man sich grundsätzlich – in Anlehnung an die Lohnsteuer-Richtlinien – an einem jährlichen Aufwand pro Mitglied i. H. v. 60,00 EUR orientieren. Die Angemessenheit orientiere sich jedoch stets nach den konkreten Umständen des Einzelfalls, vgl. *Kirchhain* (2019): 154.

283 Hiervon ausgenommen sind Geschenke zu persönlichen Ereignissen der Mitglieder. Als Beispiel kann ein Geburtstag oder eine Ehrung des Mitglieds angeführt werden, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 181.

284 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 181. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* führen an, dass Blumen, Genussmittel, Bücher oder angemessene Zuschüsse zu Vereinsfesten oder -ausflügen denkbar sind, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 181.

Beispiel zum Vorliegen einer steuerunschädlichen Zuwendung[285]

Es ist keine steuerschädliche Zuwendung anzunehmen, wenn ein steuerbegünstigter Verein, der nach seiner Satzung die Pflege des guten Buches, die deutsche Buchkunst sowie die Wissenschaft vom Buch fördert, die von ihm veröffentlichen Bücher seinen Mitgliedern unentgeltlich zur Verfügung stellt, sofern die Zahl der an die Mitglieder verteilten Bücher im Verhältnis zur Gesamtauflage gering ist und die Verteilung an die Mitglieder den Zweck hat, die Ziele des Vereins zu publizieren und dadurch seine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu fördern.

Verbot der Unterstützung politischer Parteien (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 AO)

§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 AO bestimmt, dass steuerbegünstigte Körperschaften ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden dürfen.[286] Die Selbstlosigkeit und damit die Steuerbegünstigung ist bei einer Spende an eine politische Partei – unabhängig von der absoluten oder relativen Höhe dieser Spende – zu versagen.[287] Gleichzeitig ist es den Parteien gemäß § 25 Abs. 2 Nr. 2 PartG verboten, Spenden von steuerbegünstigten Körperschaften anzunehmen.[288]

Rückzahlung von Kapitalanteilen und Rückgewähr von Sacheinlagen (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO)

Die Vorschrift des § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO dehnt das in § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO kodifizierte Zuwendungsverbot auf die Liquidation der Körperschaft sowie das Ausscheiden eines Mitglieds aus.[289] Die Mitglieder dürfen folglich bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft nicht mehr als ihre **eingezahlten Kapitalanteile (Bareinlagen)** und den *gemeinen Wert*[290] ihrer **geleisteten Sacheinlage** zurückerhalten.[291]

Unter den in § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO genannten Sacheinlagen sind – nach Ansicht der *Finanzverwaltung* sowie der *Literatur* – ausschließlich Einlagen i. S. d. Handelsrechts zu verstehen, für die den Gesellschaftern Gesellschaftsrechte eingeräumt worden sind.[292] Nach *herrschender*

[285] In Anlehnung an *BFH* (1956).

[286] Durch die Vorschrift soll verhindert werden, dass steuerbegünstigte Körperschaften als Durchlaufstellen zur Parteienfinanzierung dienen, vgl. *Unger* (2016a): Z. 73, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.98, *Seer* (2021b): Z. 20.

[287] Vgl. *BFH* (1997d): Z. 17, *Musil* (2021b): Z. 200, *Seer* (2021b): Z. 20, *Gersch* (2022f): Z. 29.

[288] Die Konsequenzen eines Verstoßes resultieren aus § 31c PartG.

[289] Vgl. *Herbert* (1991): 185, *Unger* (2016a): Z. 74, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.84, *Seer* (2021b): Z. 21.

[290] Gemäß § 9 Abs. 2 S. 1 BewG bestimmt sich der gemeine Wert durch den Preis, „der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre." Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind hierbei nicht zu berücksichtigen, vgl. § 9 Abs. 2 S. 2 BewG.

[291] Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO.

[292] Vgl. AEAO Nr. 24 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO, *Scholtz* (1996c): Z. 10, *Unger* (2016a): Z. 75, *Wallenhorst* (2017a): Z. 73, *Koenig* (2021c): Z. 21, *Musil* (2021b): Z. 206, *Seer* (2021b): Z. 21, *Gersch* (2022f): Z.

Meinung betrifft die Regelung des § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO somit nur Kapitalgesellschaften.[293] Werden für eine Kapitalerhöhung Gesellschaftsmittel[294] verwendet, handelt es sich nicht um eingezahlte Kapitalanteile i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO.[295]

Bei der Rückgewähr von Einlagen ist bei Bareinlagen der Nennwert und bei Sacheinlagen der **gemeine Wert**[296] zum Zeitpunkt der Einbringung maßgeblich.[297] Zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerungen von eingebrachten Wirtschaftsgütern müssen für steuerbegünstigte Zwecke gebunden bleiben.[298] Der Empfänger hat somit die Wertdifferenz in Geld auszugleichen.[299]

Aus dem Grundsatz der Selbstlosigkeit resultiert eine **wesentliche Einschränkung der Vermögensrechte von Gesellschaftern** steuerbegünstigter Kapitalgesellschaften. Die Gesellschafter einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft verlieren einerseits ihre **Gewinnbezugsrechte**, da die Gesellschaft gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO keine Ausschüttungen an ihre Gesellschafter vornehmen darf,[300] andererseits partizipieren die Gesellschafter gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht an den Wertsteigerungen ihrer Geschäftsanteile, da sie gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Kapitalgesellschaft nicht mehr als den Wert ihrer Einlage zurückerhalten.[301]

Allgemeines Begünstigungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO)

Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO darf eine steuerbegünstigte Körperschaft **keine Person** durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe

32, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 182f. Anderer Auffassung sind hingegen *Holt* (2020a): Z. 42, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.232, *Kraus* (2023): Z. 103. Zweifelnd *Kirchhain* (2011): 646-648.

293 Vgl. AEAO Nr. 24 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO, *Unger* (2016a): Z. 75, *Koenig* (2021c): Z. 21, *Musil* (2021b): Z. 206, *Seer* (2021b): Z. 21, *Gersch* (2022f): Z. 32.

294 Als Beispiel kann § 57c GmbHG genannt werden, vgl. AEAO Nr. 24 S. 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO.

295 Vgl. AEAO Nr. 24 S. 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO. Selbiges gilt für § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO. Eine Kapitalerhöhung i. S. d. §§ 55 und 56 GmbHG ist hingegen eine Einlage i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 4 AO.

296 Siehe hierzu Fn. 290.

297 Vgl. § 55 Abs. 2 AO, *Koenig* (2021c): Z. 21, *Musil* (2021b): Z. 208f.

298 Vgl. AEAO Nr. 31 zu § 55 Abs. 2 AO.

299 Vgl. AEAO Nr. 31 zu § 55 Abs. 2 AO.

300 Anders als bei einer erwerbswirtschaftlichen Kapitalgesellschaft darf bei einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft keine Beteiligung, welche zur Erzielung von eigenwirtschaftlichen Vorteilen führt, vorliegen, vgl. *Ullrich* (2011): 13. Für die Gesellschafter ist die steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft für die gewinnbringende Verzinsung ihres eingebrachten Eigenkapitals folglich ungeeignet, vgl. *Holt/Koch* (2015): Z. 187.

301 Vgl. *Priester* (1999): 153, *Weidmann/Kohlhepp* (2020): 39, *Bott* (2023a): Z. 19. Bei einer nicht steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft hätten die Gesellschafter im Fall ihres Ausscheidens einen Anspruch auf ein Abfindungsguthaben, welches sich nach dem vollen wirtschaftlichen Wert der Beteiligung bemisst. Im Fall der Liquidation der Gesellschaft stünde ihnen das nach Erfüllung der Verbindlichkeiten verbleibende Vermögen i. S. d. § 72 GmbHG im Verhältnis ihrer Beteiligung zu, vgl. *Priester* (1999): 153, 155.

Vergütungen[302] **begünstigen**.[303] Das sog. **Begünstigungsverbot** unterscheidet sich vom Zuwendungsverbot für Mitglieder i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO dadurch, dass es Leistungsbeziehungen zu Dritten erfasst, welche nicht zugleich Mitglied i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 AO sind.[304] Hierzu zählen beispielsweise Arbeitnehmer, Vorstände ohne Mitgliedschaft, Vertragspartner oder Tochtergesellschaften der steuerbegünstigten Körperschaft.[305]

Generelles Verbot der Drittbegünstigung (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1 AO)

Das Begünstigungsverbot gilt für alle Rechtsbeziehungen gegenüber Dritten.[306] Zur Beurteilung der Verhältnismäßigkeit eines gezahlten Entgelts wird auf einen Fremdvergleich abgestellt.[307] Die gezahlten Entgelte sind mit solchen Entgelten zu vergleichen, die unter anderen fremden Dritten üblicherweise für entsprechende Leistungen vereinbart und gezahlt werden.[308] Steht der Leistung der Körperschaft keine entsprechende Gegenleistung des Dritten gegenüber, ist dies gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO für die Steuervergünstigung nur unschädlich, wenn die Leistung der Körperschaft durch einen satzungsmäßigen Zweck gerechtfertigt ist.[309]

Beispiel zum Verstoß gegen das Begünstigungsverbot i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO[310]

Ein gemeinnütziger Verein, der **ohne vertragliche Verpflichtung** neben dem monatlichen Pachtzins für ein Grundstück die Kosten des Grundstückserwerbs und die Finanzierungskosten trägt, verstößt gegen das Begünstigungsverbot i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO. Grund dafür ist, dass sich das Nutzungsrecht an dem Grundstück bereits durch den Pachtvertrag und die monatlich geleisteten Pachtzinsen ergibt. Den zusätzlichen Leistungen der Körperschaft – in Form von Grundstückserwerbs- und Finanzierungskosten – steht somit keine weitere Gegenleistung des Verpächters gegenüber.

[302] Unter dem Begriff der Vergütung sind alle von der steuerbegünstigten Körperschaft zu zahlenden Entgelte zu verstehen, vgl. *Hofmeister* (2003): 175. Nach Ansicht des *BFHs* sei § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO eine Ausprägung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO, vgl. *BFH* (2004a): Z. 17. Daraus resultierend bezieht sich das Verbot auf sämtlich aus Mitteln der Körperschaft aufzubringende Entgelte.

[303] Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO.

[304] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.86, *Musil* (2021b): Z. 212, *Seer* (2021b): Z. 22.

[305] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.86, *Musil* (2021b): Z. 212, *Seer* (2021b): Z. 22.

[306] Vgl. *Musil* (2021b): Z. 218.

[307] Vgl. *Hofmeister* (2003): 175, *Musil* (2021b): Z. 22, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 183f.

[308] Vgl. *Seer* (2021b): Z. 22.

[309] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.86. Hier kann beispielsweise die finanzielle Unterstützung wirtschaftlich Hilfsbedürftiger i. S. d. § 53 Nr. 2 AO zur Erfüllung mildtätiger Zwecke angeführt werden, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.86.

[310] In Anlehnung an *BFH* (2011a).

Vergütung von Geschäftsführern sowie Mitarbeitern (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2 AO)

Die Vorschrift des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO gilt zudem für Zuwendungen an Vorstände, Beiratsmitglieder oder Geschäftsführer steuerbegünstigter Körperschaften, da die Vorschrift des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 AO diese Zahlungen nicht vollumfänglich umfasst. Verstöße gegen § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO liegen regelmäßig aufgrund von überhöhten Aufwandsentschädigungen, Sitzungsgeldern oder Reisekostenvergütungen an Vorstände, Aufsichts- sowie Beiratsmitglieder vor.[311]

Hinsichtlich der Beurteilung der Angemessenheit von Geschäftsführergehältern sei – nach Ansicht des *BFH* sowie der *Finanzverwaltung* – ein Fremdvergleich – unter Berücksichtigung der Grundsätze einer verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 KStG – anzustellen.[312] Hierbei seien sowohl interne als auch externe Vergleiche zulässig.[313] Maßstab des externen Vergleiches können auch die Vergütungen für vergleichbare Tätigkeiten nicht steuerbegünstigter Körperschaften sein.[314] Ein Geschäftsführergehalt sei nur unangemessen, sofern die Gesamtvergütung im Rahmen einer Bandbreiten-Betrachtung in einem „krassen Missverhältnis" zu internen oder externen Vergleichsgrößen stehe.[315] Dies sei dann anzunehmen, wenn die Angemessenheitsgrenze um 20 % überschritten werde.[316]

Darüber hinaus gilt zu beachten, dass bei Vorstandsmitglieder eines Vereins oder einer Stiftung nur dann ein Anspruch auf Zahlung einer Vergütung besteht, wenn dies in der Satzung geregelt ist.[317] Für andere Organe eines Vereins oder einer Stiftung gelten diese Grundsätze gleichermaßen.[318] Stiftungs- bzw. Vereinsorgane sind somit gemäß §§ 27 Abs. 3 S. 2 bzw. 84a Abs. 1

[311] Vgl. *Musil* (2021b): Z. 213, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 183.

[312] Vgl. AEAO Nr. 25 UAbs. 3 S. 1 und 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO, *BFH* (2020a): Z. 40.

[313] Vgl. AEAO Nr. 25 UAbs. 3 S. 4 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO *BFH* (2020a): Z. 42. Die Vergleiche beziehen sich hierbei auf die Gesamtausstattung des Geschäftsführers, folglich alle Vorteile, die der Geschäftsführer von der Gesellschaft oder von Dritten für deren Rechnung bezieht. Hierunter fallen neben dem Gehalt beispielsweise Weihnachts- und Urlaubsgeld, Pensionszusagen oder die PKW-Nutzung, vgl. *Görden* (2020): 314.

[314] Vgl. AEAO Nr. 25 UAbs. 3 S. 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO 43.

[315] Vgl. AEAO Nr. 25 UAbs. 4 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO (teilweise wörtlich), *BFH* (1989c): Z. 27, *BFH* (2020a): Z. 53.

[316] Vgl. AEAO Nr. 25 UAbs. 3 S. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO, *BFH* (1989c): Z. 27, *BFH* (2020a): Z. 53.

[317] Vgl. AEAO Nr. 25 UAbs. 1 S. 1 und UAbs. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO, *BMF* (2014a): 122, *Musil* (2021b): Z. 214, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 185. Bei einer Zahlung einer Vergütung ohne eine entsprechende Regelung in der Satzung des steuerbegünstigten Vereins oder der steuerbegünstigten Stiftung liegt ein Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO vor, vgl. *BMF* (2014a): 122, *Musil* (2021b): Z. 214, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 185.

[318] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 185.

S. 2 BGB grundsätzlich unentgeltlich tätig und haben gemäß § 670 BGB – unter Vorbehalt einer abweichenden Satzungsbestimmung – nur Anspruch auf Aufwendungsersatz.[319]

3.1.2.5 Grundsatz der Vermögensbindung

Der in § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 AO kodifizierte **Grundsatz der Vermögensbindung** schreibt vor, dass das Vermögen der Körperschaft nach **Auflösung** oder **Aufhebung**[320] der Körperschaft sowie bei **Wegfall ihres bisherigen Zwecks** – soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder sowie den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt –[321] nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf.[322] Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO ist diese Voraussetzung auch dann erfüllt, wenn das – nach Wegfall der Steuerbegünstigung der Körperschaft – verbleibende Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen wird. Der Grundsatz der Vermögensbindung stellt somit sicher, dass die Mittel der Körperschaft auch mit dem Erlöschen der Steuervergünstigung ausschließlich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden und betrifft damit den letzten Akt der gemeinnützigen Mittelverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO.[323]

Fraglich ist, was Gegenstand des Grundsatzes der Vermögensbindung ist. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO verwendet – anstelle des Begriffs der Mittel – den Begriff des Vermögens der Körperschaft.[324] Es gilt jedoch zu beachten, dass der Kreis der jeweiligen Vermögenswerte identisch ist.[325] Der Grundsatz der Vermögensbindung umfasst das **Gesamtvermögen**, welches der Körperschaft zur eigenen Disposition zur Verfügung steht und keinem Rückgewähranspruch i. S. d. § 55

[319] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 185. Handelt es sich bei den Stiftungs- oder Vereinsorganen um Mitglieder der Körperschaft, gilt § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO.

[320] Eine Aufhebung kommt nur bei Stiftungen in Betracht, vgl. § 87a BGB. Ebenso *BFH* (2011b): Z. 15.

[321] Siehe hierzu Kapitel 3.1.2.4.

[322] Die steuerbegünstigten Zwecke müssen hierbei nicht mit den steuerbegünstigten Zwecken, die die Körperschaft in ihrer eigenen operativen Tätigkeit verfolgt hat, identisch sein, vgl. *Scholtz* (1996c): Z. 13, *Unger* (2016a): Z. 84, *Koenig* (2021c): Z. 27, *Musil* (2021b): Z. 231, *Seer* (2021b): Z. 23. Kapitel 3.1.2.5 in Anlehnung an *Overfeld* (2016): 43-46.

[323] Vgl. AEAO Nr. 26 UAbs. 2 S. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.231, *Bott* (2023a): Z. 138. *Bott* folgert daraus, dass der Grundsatz der Vermögensbindung insbesondere dann eine überschießende Wirkung entfalten könne, wenn die Vermögenbildung kein Ausfluss der gewährten Steuerbegünstigungen sei oder die Steuerbegünstigung nur kurze Zeit bestanden habe, vgl. *Bott* (2023a): Z. 138.

[324] Der Begriff des *Vermögens* ist vom Begriff des *sonstigen Vermögens* i. S. d. § 62 Abs. 3 und 4 AO abzugrenzen. § 62 Abs. 3 und 4 AO bezieht sich ausschließlich auf diejenigen Mittel, die nicht der Pflicht der zeitnahen Mittelverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO unterliegen. Der Begriff des Vermögens im Rahmen Vermögensbindung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO ist jedoch weiter gefasst, da dieser nicht nur zeitnah zu verwendende Mittel, sondern auch nutzungsgebundenes Vermögen der steuerbegünstigten Körperschaft umfasst, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.232.

[325] Vgl. Kapitel 3.1.2.1 m. w. N.

Abs. 1 Nr. 2 AO unterliegt.[326] Die Berechnung hat hierbei unter Ansatz des gemeinen Werts i. S. d. § 9 BewG zu erfolgen.[327] Aus diesem Grund hat die Körperschaft letztlich ihr gesamtes Reinvermögen bzw. einen entsprechenden Geldbetrag für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden.[328] Das Gesamtvermögen umfasst sowohl das Vermögen, das sich vor Eintritt in die Steuerbegünstigung gebildet hat, als auch das Vermögen, das seit dem Eintritt in die Steuerbegünstigung gebildet wurde.[329]

Gemäß § 61 AO muss die Vermögensbindung ausdrücklich in der Satzung geregelt sein (sog. **satzungsmäßige Vermögensbindung**).[330] Nach dieser Vorschrift liegt eine gemeinnützlichkeitsrechtlich ausreichende Vermögensbindung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO vor, wenn der Zweck, für den das verbleibende Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung sowie bei Wegfall des bisherigen Zwecks der Körperschaft verwendet werden soll, in der Satzung genau so bestimmt ist, dass mittels Satzung der Körperschaft geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.[331] Sofern die **satzungsmäßige Vermögensbindung aufgehoben** oder in der Weise **geändert** wird, dass sie den steuerlichen Anforderungen nicht mehr entspricht, gilt sie gemäß § 61 Abs. 3 AO als **von Anfang an steuerlich nicht ausreichend**.[332]

3.1.2.6 Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

3.1.2.6.1 Überblick über die gesetzlichen Regelungen

Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO muss eine steuerbegünstige Körperschaft ihre Mittel – vorbehaltlich des § 62 AO – grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden

[326] Vgl. *Thiel* (1992): 1901, *Kirchhain* (2011): 645, *Unger* (2016a): Z. 85, *Wallenhorst* (2017a): Z. 72a, *Holt* (2020a): Z. 54, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.232.

[327] Vgl. *Kirchhain* (2011): 645.

[328] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.233.

[329] Vgl. AEAO Nr. 26 UAbs. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO, *FinMin. Hessen* (1993): 758, *Gmach* (1995): 90, *Scholtz* (1996c): Z. 12, *Unger* (2016a): Z. 83, *Wallenhorst* (2017a): Z. 192, *Musil* (2021b): Z. 230, *Seer* (2021b): Z. 23, *Gersch* (2022f): Z. 55, *Bott* (2023a): Z. 137. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 187.

[330] Zur satzungsmäßigen Vermögensbindung siehe ausführlich Kapitel 5.2.1.

[331] Vgl. § 61 Abs. 1 AO.

[332] Zu den Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung siehe ausführlich Kapitel 8.3.

(sog. **Gebot zur zeitnahen Mittelverwendung**[333]).[334] Eine zeitnahe Mittelverwendung liegt vor, wenn die Mittel[335] spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.[336] Von dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung sind Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 EUR ausgeschlossen.[337]

Eine **Mittelverwendung** i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO erfordert keinen Mittelabfluss, sondern meint jede zulässige Disposition.[338] Eine Verwendung in diesem Sinne umfasst somit auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, welche den **satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecken** dienen (sog. **nutzungsgebundenes Vermögen**[339]).[340] Sofern die Mittel einem förderungswürdigen Empfänger durch eine verbindliche Zusage zugewandt, aber noch nicht ausgezahlt werden, gelten die Mittel ebenfalls bereits als verwendet.[341]

Die steuerbegünstigte Körperschaft hat die gemeinnützigkeitskonforme Mittelverwendung anhand einer sog. **Mittelverwendungsrechnung**[342] nachzuweisen.[343] Hinsichtlich der Ausgestaltung der Mittelverwendungsrechnung besteht keine gesetzliche Konkretisierung. Die *Finanz-*

---

333 Gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung wird in der Praxis am häufigsten verstoßen, vgl. *Kümpel* (2001): 153. Nach Ansicht von *Kümpel* kollidiere der „anscheinend vorhandene Urtrieb von (Vereins-) Vorständen, Mittel für „schlechte Zeiten" zurückzubehalten, um später für diese umsichtige Mittelverwaltung Ansehen im Verein zu erlangen, mit einer der Grundregeln für die Gewährung der Steuerbegünstigung", vgl. *Kümpel* (2001): 153 (teilweise wörtlich). Gleicher Ansicht ist *Thiel*. Er führt an, dass neben dem Fehlen von förderungswürdigen Projekten, der Wille des Vorstands, die erforderlichen Mittel im Hinblick auf die ungesicherte Finanzlange der steuerbegünstigten Körperschaft einzubehalten, Ursache für den Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung sei, vgl. *Thiel* (1992): 1900.

334 Hinter der Vorschrift des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO, durch sparsames Wirtschaften dauerhaft Mittel anzusammeln, steht der Wille des Gesetzgebers, dass die Körperschaft ihre Mittel kontrollierbar, somit kurzfristig für diejenigen Zwecke verwendet, für welche die steuerlichen Vergünstigungen gewährt werden, vgl. *Schotenroehr/Schotenroehr* (2013): 1161. Kapitel 3.1.2.6.1 in Anlehnung an *Overfeld* (2016): 49-51.

335 Zum Mittelbegriff siehe Kapitel 3.1.2.1.

336 Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO.

337 Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 AO. Die Regelung des S. 4 wurde durch das JStG 2020 in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO eingefügt. Die Abschaffung der Zeitvorgaben hinsichtlich der Mittelverwendung der steuerbegünstigten Körperschaften mit Einnahmen von nicht mehr als 45.000 EUR führe zu einem Abbau bestehender Bürokratie, da die Mittelverwendungsrechnung nicht mehr erforderlich sei, vgl. *Deutscher Bundestag* (2020): 201.

338 Vgl. *Fischer/Helios/Freitag* (2008): 70.

339 Vgl. *Schauhoff* (2023b): Z. 80.

340 Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO. Ebenso AEAO Nr. 28 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

341 Vgl. *Thiel* (1992): 1901, *Orth* (2003): 218.

342 Zur Mittelverwendungsrechnung siehe ausführlich Kapitel 6.3.

343 Vgl. AEAO Nr. 29 S. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Von der Aufstellung einer Mittelverwendungsrechnung ausgenommen sind steuerbegünstigte Körperschaften mit Einnahmen von nicht mehr als 45.000 EUR, vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 AO, *Deutscher Bundestag* (2020): 201.

verwaltung fordert lediglich, dass der Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung „zweckmäßigerweise durch eine Nebenrechnung (Mittelverwendungsrechnung)“ erfolgen müsse.[344]

Sofern die Körperschaft ihre Mittel nicht zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwendet (sog. **Verwendungsrückstand**), liegt ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung vor.[345] Das Finanzamt kann der steuerbegünstigen Körperschaft gemäß § 63 Abs. 4 S. 1 AO eine **angemessene Frist**[346] für die Verwendung der Mitteln setzen.[347] Die tatsächliche Geschäftsführung gilt als ordnungsgemäß, wenn die Körperschaft die Mittel innerhalb der gesetzten Frist ihre steuerbegünstigte Zwecke verwendet.[348] Sofern die steuerbegünstigte Körperschaft der Mittelverwendung innerhalb der gesetzten Frist nicht nachkommt oder bewusst und planmäßig gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung verstoßen hat, ist der Körperschaft der gemeinnützigkeitsrechtliche Status grundsätzlich zu versagen.[349]

3.1.2.6.2 Ausnahmen vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO hat eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden. § 62 AO stellt eine Ausnahme von Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung dar.[350] Hierbei wird zwischen der **Bildung von Rücklagen** sowie der **Zuführung von Mitteln zum Vermögen der Körperschaft** differenziert.[351] Abbildung 5 gibt einen Überblick über diese gesetzlich zugelassenen Ausnahmen.

---

344 Vgl. AEAO Nr. 29 S. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO (teilweise wörtlich).

345 Vgl. *Bott* (2023a): Z. 100, 106.

346 Die Frist ist einzelfallabhängig, sollte jedoch i. d. R. zwei bis drei Jahre nicht übersteigen, vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 803.

347 Bei der Vorschrift des § 63 Abs. 4 AO handelt es sich um eine Ermessensvorschrift, vgl. *Unger* (2016c): Z. 55, *Seer* (2020f): Z. 19, *Hüttemann* (2021): Z. 4.236, *Gersch* (2022f): Z. 4. Nach Ansicht der *Literatur* sei jedoch „davon auszugehen, dass die Frist für die steuerbegünstigte Mittelverwendung grds. zu setzen ist“, *Seer* (2020f): Z. 19. Ebenso *Musil* (2020a): Z. 19, *Hüttemann* (2021): Z. 4.236, *Gersch* (2022f): Z. 4.

348 Vgl. § 63 Abs. 4 S. 3 AO, *Bott* (2023a): Z. 109. Siehe hierzu auch Kapitel 8.3.

349 Vgl. *Bartmuß/Werner* (2020): Z. 27, *Bott* (2023a): Z. 116, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 325. Der steuerrechtliche Sonderstatus ist bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer für den entsprechenden Veranlagungszeitraum und bei anderen Steuern für die entsprechenden Zeitpunkte zu versagen, vgl. *Gersch* (2022f): Z. 4. Eine planmäßige unzulässige Ansammlung der Mittel – somit ein bewusster und hartnäckiger Verstoß – kann zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit für den jeweiligen Veranlagungszeitraum ohne eine Fristsetzung i. S. d. § 63 Abs. 4 AO führen, vgl. *Unger* (2016c): Z. 55, *Märtens* (2020a): Z. 214, *Musil* (2020a): Z. 19, *Seer* (2020f): Z. 13, *Hüttemann* (2021): Z. 4.236, *Gersch* (2022f): Z. 4, *Bott* (2023a): Z. 109, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 325.

350 Vgl. *Bundesrat* (2012): 18.

351 Diese dienen der dauerhaften Sicherung der Erfüllung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft, vgl. *Bundesrat* (2012): 18.

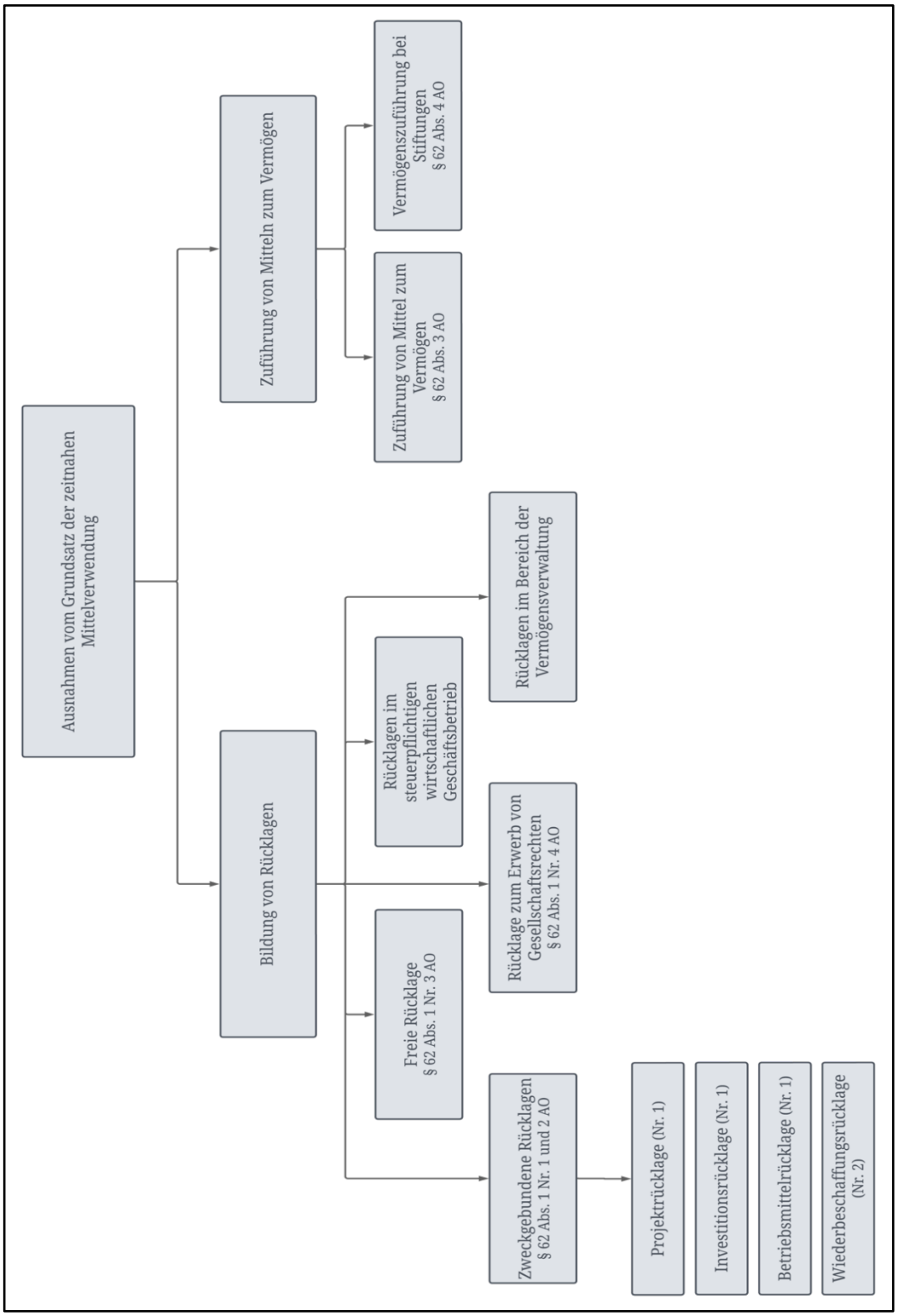

Abbildung 5: Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung[352]

[352] Eigene Darstellung.

Projekt-, Investitions- und Betriebsmittelrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Die Bildung einer Rücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist nur insoweit zulässig, als diese für die **nachhaltige Erfüllung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke** der Körperschaft **erforderlich** ist.[353] Das Bestreben der Körperschaft, allgemein ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten, ist für die Bildung einer solchen Rücklage nicht zulässig.[354] Vielmehr müssen die Mittel im Vorhinein für bestimmte – die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verwirklichende – Vorhaben angesammelt werden, für welche bereits eine konkrete Zeitvorstellung hinsichtlich der Veranlassung vorliegt.[355] Die steuerbegünstigte Körperschaft hat somit die Möglichkeit, eine Rücklage für konkrete zweckverwirklichende Projekte (sog. **Projektrücklage**) oder für Investitionen in – den steuerbegünstigten Zwecken dienende – Wirtschaftsgüter (sog. **Investitionsrücklage**) zu bilden.[356]

Sofern hinsichtlich der Durchführung des Vorhabens keine konkrete Zeitvorstellung besteht, ist die Bildung der Rücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO nur insoweit zulässig, als die Durchführung des Vorhabens glaubhaft dargestellt wird sowie – unter Berücksichtigung der finanziellen Verhältnisse der steuerbegünstigten Körperschaft – in einem angemessenen Zeitraum durchführbar ist.[357] Nach Auffassung der *OFD Frankfurt am Main* sollte ein Zeitraum von 6 Jahren nicht überschritten werden.[358]

Zu den zweckgebundenen Rücklagen i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO gehört – neben der Projekt- sowie Investitionsrücklage – die sog. **Betriebsmittelrücklage**.[359] Hierbei handelt es sich um eine **Rücklage für periodisch wiederkehrende Ausgaben**[360] in Höhe des Mittelbedarfs der steuerbegünstigten Körperschaft für eine angemessene Zeitperiode.[361] Die Rücklage dient hierbei der Sicherstellung der Liquidität der Körperschaft – demnach der Vorsorge für den Fall, dass die Mittel für diese Ausgaben zu einem späteren Zeitpunkt nicht in erforderlicher Höhe

[353] Vgl. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO. Ebenso AEAO Nr. 4 S. 1 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[354] Vgl. AEAO Nr. 4 S. 2 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[355] Vgl. AEAO Nr. 4 S. 3 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 294.

[356] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 294.

[357] Vgl. AEAO Nr. 4 S. 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

[358] Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 803. Der Auffassung folgend *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 294.

[359] Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 803.

[360] Bei den periodisch wiederkehrenden Aufwendungen handelt es sich um laufende Verpflichtungen gegenüber Dritten, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 295. Zu den periodisch wiederkehrenden Ausgaben zählen daher beispielsweise Löhne, Gehälter sowie Mieten, vgl. AEAO Nr. 4 S. 5 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO. Die AfA werden somit nicht berücksichtigt, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 295.

[361] Vgl. AEAO Nr. 4 S. 5 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

zur Verfügung stehen.[362] Fraglich ist, wie die Höhe der Betriebsmittelrücklage sowie die Höhe einer angemessenen Zeitperiode bestimmt wird.

Zur Festlegung einer **sachgerechten Höhe der Betriebsmittelrücklage** ist die Gesamtsituation der steuerbegünstigten Körperschaft – insbesondere, in welchem Umfang diese regelmäßige Einnahmen erzielt – maßgebend.[363] Insoweit bestimmt sich die Zeitperiode für die Berechnung der Rücklage nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls.[364] Auch nach Auffassung von *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* könne keine allgemeingültige Zeitperiode für die Berechnung der Höhe einer Betriebsmittelrücklage angegeben werden.[365] Deshalb sei es bei der Bestimmung der Höhe von Bedeutung, in welcher Höhe die Körperschaft regelmäßige Einnahmen erziele und in welchem Umfang mit einer tatsächlichen Gefährdung der Einnahmen zu rechnen sein müsse.[366] Die Zeitperiode sei hierbei umso weiter zu fassen, je unsicherer die Einnahmen der Körperschaft seien.[367] Daraus resultierend sei bei einer steuerbegünstigten Körperschaft, die sich neben „sicheren" Einnahmen beispielsweise auch aus Zuschüssen oder Spenden finanziere, i. d. R. ein **dreimonatiger Mittelbedarf** anzunehmen.[368] Bei einer Körperschaft, die sich weitestgehend über „unsichere" Einnahmen finanziere, könne der vorgenannte Zeitraum höher liegen.[369] Hierbei gilt jedoch zu beachten, dass die Zeitperiode höchstens ein Geschäftsjahr betragen darf.[370]

Die Rücklagen i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO können unabhängig von dem Vorhandensein und der Höhe einer freien Rücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gebildet werden.[371] Auf die Herkunft der Mittel kommt es dabei nicht an.[372]

---

362 Vgl. AEAO Nr. 4 S. 5 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 295. Nach Auffassung von *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* handelt es sich bei der Betriebsmittelrücklage daher um eine Ansammlung von Mitteln für „schlechte Zeiten", vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 295 (teilweise wörtlich).

363 Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 803.

364 Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 803, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 295.

365 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 295.

366 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 295.

367 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 295.

368 Vgl. *Klaßmann/Notz/Schmidbauer* (2017): 116.

369 Vgl. *Klaßmann/Notz/Schmidbauer* (2017): 116.

370 Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 803, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 295.

371 Vgl. AEAO Nr. 5 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

372 Vgl. AEAO Nr. 3 S. 1 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO. Den Rücklagen dürfen folglich auch zeitnah zu verwendende Mittel i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zugeführt werden, vgl. AEAO Nr. 3 S. 2 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Wiederbeschaffungsrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO)

Gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 AO kann die steuerbegünstigte Körperschaft für die beabsichtigte **Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern**, für deren Anschaffung die laufenden Einnahmen nicht ausreichen, eine Rücklage bilden (sog. **Wiederbeschaffungsrücklage**).[373] Hierbei wird – ebenso wie bei den vorgenannten zweckgebundenen Rücklagen – vorausgesetzt, dass das entsprechende Wirtschaftsgut für die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke erforderlich ist.[374] Darüber hinaus muss tatsächlich eine Neuanschaffung des Wirtschaftsguts geplant und in einem angemessenen Zeitraum möglich sein.[375] Die Zuführungshöhe bemisst sich grundsätzlich nach der Höhe der regulären AfA eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts.[376] Sofern die Zuführung von Mitteln in Höhe der regulären AfA für eine beabsichtigte Wiederbeschaffung nicht ausreichend ist, ist eine höhere Zuführung von Mitteln zur Wiederbeschaffungsrücklage möglich.[377]

Freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)

Im Gegensatz zu den vorgenannten zweckgebundenen Rücklagen, dient die freie Rücklage nicht der Finanzierung konkreter zukünftiger Vorhaben.[378] Vielmehr ist die Körperschaft bei der Verwendung der in die freie Rücklage eingestellten Mittel folglich „frei".[379] Daraus resultierend kann die steuerbegünstigte Körperschaft die Mittel beispielsweise für einen dauerhaften Vermögensaufbau nutzen.[380] Restringiert wird lediglich die Bildung der freien Rücklage durch die Vorschrift des § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

Gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO kann die Körperschaft

- höchstens ein **Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung** sowie

[373] Ebenso AEAO Nr. 6 S. 1 zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.

[374] Vgl. § 62 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 AO.

[375] Vgl. AEAO Nr. 6 S. 2 zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO. Grundsätzlich ist die Bildung der Rücklage als Nachweis für die Wiederbeschaffungsabsicht ausreichend. Von der Vereinfachungsregelung ausgenommen sind Immobilien, vgl. AEAO Nr. 6 S. 3 und 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.

[376] Vgl. § 62 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO und § 7 Abs. 1 EStG. AfA stellen nur buchmäßige Vermögensminderungen dar. Sie begründen keine Auszahlungen und mindern folglich nicht die zeitnah zu verwendenden Mittel. Dürfte die steuerbegünstigte Körperschaft die Mittel in Höhe der AfA nicht gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ausnehmen, würden ihr zu einem späteren Zeitpunkt Mittel für die Instandsetzung des vorhandenen Vermögens oder zur Anschaffung von Ersatzwirtschaftsgütern fehlen, vgl. *Schauhoff* (2004): 474.

[377] Vgl. AEAO Nr. 6 S. 5 zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO. Die steuerbegünstigte Körperschaft hat in diesem Fall die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung nachzuweisen, vgl. § 62 Abs. 2 S. 3 AO. Ebenso AEAO Nr. 6 S. 6 zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO. Ein höherer Bedarf kann beispielsweise entstehen, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut frühzeitig ersetzt werden muss, vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 804.

[378] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.165.

[379] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.165.

[380] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.165.

- höchstens **10 % der sonstigen gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel**[381]

der freien Rücklage zuführen.

Zur Bestimmung des **Überschusses aus der Vermögensverwaltung** ist auf die Einnahmen über die Ausgaben der Vermögensverwaltung eines Jahres abzustellen. Hierbei ist der Überschuss aus dem gesamten Bereich der Vermögensverwaltung maßgebend. Folglich sind die einzelnen Bereiche der Vermögensverwaltung – beispielsweise Zinserträge aus Spareinlagen, Dividenden aus Wertpapieren oder Miet- und Pachteinnahmen – zusammenzurechnen. Es gilt zu beachten, dass ein Überschuss der Ausgaben (sog. Unterdeckung) vorzutragen ist und somit in den Folgejahren zunächst mit den Überschüssen aus der Vermögensverwaltung verrechnet werden muss. Daraus resultierend führt eine Unterdeckung auch in die Folgejahren zu einer Einschränkung der Bildung der freien Rücklage.[382]

[381] Unter dem Begriff der *Mittel* werden die Gewinne aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, die Gewinne aus den Zweckbetrieben sowie die Einnahmen aus dem ideellen Bereich verstanden, vgl. AEAO Nr. 10 S. 2 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

[382] Abschnitt in Anlehnung an *OFD Frankfurt am Main* (2014): 804, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 300.

Beispiel zur Berechnung der Rücklage aus dem Überschuss der Vermögensverwaltung

	2018	2019	2020
Ermittlung des Überschusses aus der Vermögensverwaltung			
Überschuss aus der Vermögensverwaltung			
- Gebäudevermietung	500 EUR	- 2.000 EUR	1.000 EUR
- Wertpapiererträge	1.000 EUR	1.000 EUR	1.000 EUR
Gesamt (1)	**1.500 EUR**	**- 1.000 EUR**	**2.000 EUR**
Ermittlung der höchstzulässigen Rücklagen			
1/3 von (1)	500 EUR[383]	-[384]	334 EUR[385]

Tabelle 2: Beispiel zur Berechnung der Rücklage aus dem Überschuss der Vermögensverwaltung[386]

Zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage der **sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel** i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO sind die Verluste aus Zweckbetrieben mit entsprechenden Überschüssen zu verrechnen.[387] Verluste, die darüber hinaus gehen, mindern die Bemessungsgrundlage nicht.[388] Dies gilt analog für Verluste aus dem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.[389] Ein Überschuss aus der Vermögensverwaltung ist nicht in die Bemessungsgrundlage der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel einzubeziehen.[390] Umgekehrt mindert auch der Verlust aus der Vermögensverwaltung die Bemessungsgrundlage nicht.[391]

Sofern der jährliche Höchstbetrag der Mittel, der grundsätzlich in die freie Rücklage hätte eingestellt werden können, im laufenden Jahr nicht ausgeschöpft wurde, hat die Körperschaft die

383 1.500 EUR * 1/3 = 500 EUR.

384 (-1.000 EUR) * 1/3 ≈ - 334 EUR. Aufgrund eines Kostenüberhangs ist die Rücklagenbildung im Jahr 2019 nicht zulässig. Der Verlust i. H. v. 1.000 EUR ist auf das Jahr 2020 vorzutragen.

385 (2.000 EUR - 1.000 EUR) * 1/3 ≈ 334 EUR. Aufgrund des Verlustvortrages aus dem Jahr 2019 beträgt der Überschuss aus der Vermögensverwaltung im Jahr 2020 1.000 EUR.

386 In Anlehnung an *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 301.

387 Vgl. AEAO Nr. 10 UAbs. 2 S. 1 HS. 1 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO

388 Vgl. AEAO Nr. 10 UAbs. 2 S. 1 HS. 2 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

389 Vgl. AEAO Nr. 10 UAbs. 2 S. 2 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

390 Vgl. AEAO Nr. 10 UAbs. 2 S. 3 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO. Dies gilt unabhängig davon, ob der Überschuss in eine Rücklage eingestellt wurde, vgl. AEAO Nr. 10 UAbs. 2 S. 3 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

391 Vgl. AEAO Nr. 10 UAbs. 2 S. 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

Möglichkeit, den nicht ausgeschöpften Betrag in den darauffolgenden zwei Jahren in die freie Rücklage einzustellen.[392]

Beispiel zur Einstellung von Mitteln in die freie Rücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO[393]

Die steuerbegünstigte Körperschaft kann im Jahr 2019 insgesamt 30.000 EUR in die freie Rücklage einstellen. Tatsächlich stellt sie in dem Jahr nur 25.000 EUR in die Rücklage ein. In den darauffolgenden Jahren besteht daher die Möglichkeit – zusätzlich zu dem jährlichen Höchstbetrag i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO – 5.000 EUR in die freie Rücklage einzustellen. Hierbei kann die Körperschaft entweder den gesamten Betrag i. H. v. 5.000 EUR in einem der beiden Jahre – 2020 oder 2021 – der freien Rücklage zuführen oder diesen Betrag auf die Jahre 2020 und 2021 aufteilen.

Rücklagen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO)

Gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO kann die steuerbegünstigte Körperschaft ihre neu zufließenden Mittel ganz oder teilweise einer **Rücklage zum künftigen Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften** zuführen. Die Herkunft der Mittel ist dabei unerheblich.[394] Die Bildung der Rücklage ist jedoch nur insoweit zulässig, als ein hinreichend konkreter Anlass für eine Kapitalerhöhung besteht.[395] Folglich muss sich die Kapitalerhöhung bereits konkret abzeichnen.[396]

Die Bildung einer derartigen Rückstellung kommt nur für den Fall einer **Kapitalerhöhung**, an der die steuerbegünstigte Körperschaft entsprechend ihrer bisherigen Beteiligungsquote teilnimmt, in Betracht.[397] Auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder auf den Erwerb von Anteilen zur Erhöhung der prozentualen Beteiligung ist § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO folglich nicht anzuwenden.[398]

Die **Höhe der Rücklage** i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO ist grundsätzlich unbegrenzt, findet ihre Grenze jedoch in dem zu erwartenden Anteil am Betrag der Kapitalerhöhung.[399] Zu beachten

[392] Vgl. AEAO UAbs. 1 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

[393] In Anlehnung an AEAO UAbs. 2 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

[394] Vgl. AEAO Nr. 12 S. 2 zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO.

[395] Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 804.

[396] Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 804.

[397] Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 804.

[398] Vgl. AEAO Nr. 12 S. 3 zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO, *OFD Frankfurt am Main* (2014): 804. In diesen Fällen kann die steuerbegünstigte Körperschaft beispielsweise die in der freien Rücklage i. S. d. § 61 Abs. 1 Nr. 3 AO angesammelten Mittel verwenden, vgl. AEAO Nr. 12 S. 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO, AEAO Nr. 17 UAbs. 1 S. 4 zu § 58 Nr. 10 AO, *OFD Frankfurt am Main* (2014): 804.

[399] Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 804.

gilt hierbei, dass die Mittel, welche für den Erwerb von Gesellschaftsrechten verwendet wurden, den Höchstbetrag mindern, bis zu dem eine freie Rücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gebildet werden darf.[400] Sofern der für den Erhalt der Beteiligungsquote verwendete oder in die Rücklage eingestellte Betrag die Höchstgrenze zur Bildung einer freien Rücklage des entsprechenden Jahres übersteigt, „(…) ist auch in den Folgejahren eine Zuführung zu der freien Rücklage erst wieder möglich, wenn die für eine freie Rücklage verwendbaren Mittel insgesamt die für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendeten oder in die Rücklage eingestellten Mittel übersteigen."[401]

Rücklagen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie im Bereich der Vermögensverwaltung

Neben den vorgenannten Rücklagen i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 AO darf die steuerbegünstigte Körperschaft unter bestimmten Voraussetzungen auch **Rücklagen** innerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der Vermögensverwaltung bilden.[402]

Im **steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** können Rücklagen nur durch die Zuführung des versteuerten Gewinns aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gebildet werden.[403] Vorausgesetzt wird, dass die Rücklage bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.[404] Ferner muss ein konkreter Anlass gegeben sein, der auch aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage rechtfertigt.[405] Nach Ansicht der *Finanzverwaltung* und der *Rechtsprechung* ist auch die nahezu vollständige Zuführung des Gewinns zu einer Rücklage im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb für die Steuerbegünstigung der Körperschaft unschädlich, sofern diese nachweist, dass die betriebliche Mittelverwendung zur Sicherung ihrer Existenz erforderlich war.[406]

Im Bereich der Vermögensverwaltung ist die Rücklagenbildung – ausschließlich durch Zuführung von Überschüssen aus der Vermögensverwaltung – für die Umsetzung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen i. S. d. § 21 EStG möglich.[407] Für

[400] Vgl. § 62 Abs. 1 Nr. 4 2. HS AO, *Schauhoff/Kirchhain* (2013): 304.

[401] Vgl. AEAO Nr. 13 S. 2 zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO (teilweise wörtlich).

[402] Vgl. AEAO Nr. 1 zu § 62 AO.

[403] Vgl. AEAO Nr. 1 UAbs. 1 S. 1 zu § 62 AO, *OFD Frankfurt am Main* (2014): 804, *Musil* (2020b): Z. 7.

[404] Vgl. AEAO Nr. 1 UAbs. 1 S. 2 zu § 62 AO, § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG.

[405] Vgl. AEAO Nr. 1 UAbs. 1 S. 3 zu § 62 AO. Hier kann beispielsweise eine geplante Betriebsverlegung, eine Werkserneuerung oder die Ausweitung der Kapazitäten angeführt werden, vgl. AEAO Nr. 1 UAbs. 1 S. 3 zu § 62 AO.

[406] Vgl. AEAO Nr. 1 UAbs. 1 S. 4 zu § 62 AO, *BFH* (1998a): 3. LS.

[407] Vgl. AEAO Nr. 1 UAbs. 2 S. 1 zu § 62 AO.

die Bildung einer solchen Rücklage ist es maßgeblich, dass derartige Maßnahmen für den Erhalt oder die Wiederherstellung des Vermögensgegenstandes erforderlich sind und die Durchführung in einem angemessenen Zeitraum möglich ist.[408]

Frist zur Bildung sowie Auflösung der Rücklagen (§ 62 Abs. 2 AO)

Die Frist zur Bildung sowie Auflösung der vorgenannten Rücklagen bestimmt § 62 Abs. 2 AO. Gemäß § 62 Abs. 2 S. 1 AO hat die Bildung der Rücklagen innerhalb der Mittelverwendungsfrist i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO zu erfolgen. Demnach muss die Körperschaft innerhalb der nach dem Mittelzufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre die jeweilige Rücklage gebildet haben.[409] Hierfür ist ein Beschluss des satzungsmäßig zuständigen Organs der Körperschaft erforderlich.[410] Weiterhin muss die Körperschaft die Rücklagen in ihrer Rechnungslegung oder in einer Nebenrechnung gesondert ausweisen, damit eine aufwandsarme und dauerhafte Kontrolle möglich ist.[411]

Sobald der Grund für die Bildung der Rücklage entfallen ist, muss die Rücklage unverzüglich aufgelöst werden.[412] Die freigewordenen Mittel sind sodann innerhalb der Mittelverwendungsfrist i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO zu verwenden.[413] Daneben ist es möglich, dass die Körperschaft eine neue Rücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 AO für ein anderes Vorhaben bildet.[414] Von der Regelung des § 62 Abs. 2 AO ist die freie Rücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO ausgenommen.[415]

Zuführung von Mitteln zum Vermögen (§ 62 Abs. 3 AO)

Gemäß § 62 Abs. 3 und 4 AO darf die steuerbegünstigte Körperschaft ihrem Vermögen bestimmte Mittel zuführen. Das Vermögen i. S. d. § 62 Abs. 3 und 4 AO umfasst hierbei diejenigen Vermögenswerte, welche weder den Rücklagen zuzuordnen sind noch dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen.[416] In der *Literatur* wird das Vermögen i. S. d. § 62 Abs. 3

[408] Vgl. AEAO Nr. 1 UAbs. 2 S. 2 zu § 62 AO. Als Beispiel kann die geplante Erneuerung eines undichten Dachs angeführt werden, vgl. AEAO Nr. 1 UAbs. 2 S. 2 zu § 62 AO.

[409] Vgl. § 62 Abs. 2 S. 1 AO i. V. m. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO. Die Körperschaft hat nachzuweisen, dass die Voraussetzung für die Bildung der Rücklage erfüllt sind, vgl. AEAO Nr. 14 UAbs. 1 S. 2 zu § 62 Abs. 2 AO.

[410] Vgl. *Seer* (2020i): Z. 14, *Musil* (2020b): Z. 27.

[411] Vgl. AEAO Nr. 14 UAbs. 1 S. 3 zu § 62 Abs. 2 AO.

[412] Vgl. § 62 Abs. 2 S. 2 AO.

[413] Vgl. § 62 Abs. 2 S. 3 AO.

[414] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 307.

[415] Vgl. § 62 Abs. 2 S. 3 AO, der die freie Rücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO nicht aufzählt. Ebenso *Seer* (2020i): Z. 14.

[416] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.191. Damit unterscheidet sich der Vermögensbegriff i. S. d. § 62 Abs 3 und 4 AO von dem Begriff des Vermögens i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 AO und § 61 AO. Während der Vermögensbegriff i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 AO und § 61 AO sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft

und 4 AO auch als **(Dauer-)Vermögen** bezeichnet.[417] Im Unterschied zum sog. nutzungsgebundenen Vermögen[418] dient dieses Vermögen der Einkommenserzielung und somit nur mittelbar den steuerbegünstigten Zwecken der Körperschaft.[419]

Gemäß § 62 Abs. 3 AO kann die steuerbegünstigte Körperschaft die nachfolgenden Zuwendungen ihrem Vermögen zuführen.[420]

- Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat (§ 62 Abs. 3 Nr. 1 AO)
- Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Vermögensausstattung oder -erhöhung der Körperschaft bestimmt sind (§ 62 Abs. 3 Nr. 2 AO)
- Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, sofern aus dem Spendenaufruf der Körperschaft ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden (§ 62 Abs. 3 Nr. 3 AO)[421]
- Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören (§ 62 Abs. 3 Nr. 4 AO).[422]

Die steuerbegünstigte Körperschaft hat hierbei grundsätzlich das Wahlrecht, diese Mittel zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden oder diese auf Dauer ihrem Vermögen zuzuführen.[423]

Vermögenszuführungen bei Stiftungen (§ 62 Abs. 4 AO)

Darüber hinaus ist es Stiftungen gemäß § 62 Abs. 4 AO erlaubt, im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren ihre Überschüsse aus der Vermögensverwaltung sowie

umfasst, meint der Begriff des Vermögens i. S. d. § 62 Abs. 3 und 4 AO hingegen nur eine Teilmenge des Gesamtvermögens der steuerbegünstigten Körperschaft, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.191.

417 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.191, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 308.

418 § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO.

419 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.192. Sofern eine steuerbegünstigte Körperschaft beispielsweise durch eine Erbschaft eine Immobilie erhält, ist die Zuordnung zum nutzungsgebundenen oder zum (Dauer-)Vermögen davon abhängig, wie die Immobilie genutzt werden soll. Führt die Körperschaft die bisherige Nutzung als Mietshaus – zur Erzielung von Mieteinnahmen für die Verwendung für steuerbegünstigte satzungsmäßige Zwecke – fort, handelt es sich um (Dauer-)Vermögen. Entscheidet sich die Körperschaft hingegen, die Immobilie als Geschäftsstelle zu nutzen, handelt es sich um nutzungsgebundenes Vermögen, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.192.

420 Vgl. § 62 Abs. 3 AO, AEAO Nr. 16 S. 1 zu § 62 Abs. 3 AO. Nach Auffassung der *Finanzverwaltung* ist die Aufzählung abschließend, vgl. AEAO Nr. 16 S. 1 zu § 62 Abs. 3 AO. Anderer Auffassung ist *Seer*. Seines Erachtens seien Fälle denkbar, in denen der Zuwendende zwar nicht ausdrücklich die weite Zweckbestimmung erklärt habe, diese aber aus den Umständen entnommen werden könne, vgl. *Seer* (2020i): Z. 17.

421 Als Beispiel kann der Spendenaufruf eines Bürgerhausvereins angeführt werden, vgl. *Seer* (2020i): Z. 16.

422 Als Beispiel kann ein Mietwohngrundstück angeführt werden, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 308. Hierzu zählen nach Auffassung von *Schindler* auch die Zuwendung eines Aktienpakets oder die Beteiligung an einer Personengesellschaft, vgl. *Schindler* (2000): 2080. Der Auffassung folgend *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 308.

423 Vgl. § 62 Abs. 3 AO, AEAO Nr. 16 UAbs. 1 S. 1 zu § 62 Abs. 3 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 308.

ihre Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuzuführen.[424] Sofern in einem Kalenderjahr sowohl positive als auch negative Ergebnisse aus der Vermögensverwaltung, dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie den Zweckbetrieben resultieren, ist zunächst eine Verrechnung der Ergebnisse vorzunehmen.[425] Eine Zuführung vom Vermögen begrenzt sich auf den nach der Verrechnung verbleibenden positiven Betrag.[426]

3.2 Grundsatz der Ausschließlichkeit i. S. d. § 56 AO

Der Grundsatz der Ausschließlichkeit erfordert, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft **ausschließlich ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt**.[427] Hierbei ist es der Körperschaft möglich, mehrere steuerbegünstigte Zwecke – unter der Voraussetzung, dass diese in der Satzung der Körperschaft festgeschrieben sind – zu verfolgen.[428] Eine Verfolgung von nicht steuerbegünstigten Zwecken neben den steuerbegünstigten Zwecken führt hingegen grundsätzlich zum Ausschluss der Steuerbegünstigung.[429] Folglich erschöpft sich der Regelungsgehalt des § 56 AO in einem steuerrechtlichen **Aufspaltungsverbot**.[430] Der Ausschließlichkeitsgrundsatz betrifft hierbei nur den **Endzweck der Körperschaft**, nicht die Maßnahmen zur Erreichung der Zwecke.[431] Daraus resultierend sind die verfolgten Ziele der steuerbegünstigten Körperschaft, nicht die Mittel zu ihrer Verwirklichung betroffen.[432] Demnach müssen ausschließlich die Zwecke der Körperschaft für sich genommen steuerbegünstigt sein, nicht jedoch die Tätigkeiten, mit denen die Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke erfüllt.[433] Sofern die Körperschaft Tätigkeiten im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes oder der Vermögensverwaltung ausübt, sind diese daher aus gemeinnüt-

[424] Ebenso AEAO Nr. 17 UAbs. 1 S. 1 zu § 62 Abs. 4 AO. Von der Regelung des § 62 Abs. 4 AO sind sonstige Mittel – beispielsweise Zuwendungen und Zuschüsse – ausgenommen, vgl. AEAO Nr. 17 UAbs. 1 S. 2 zu § 62 Abs. 4 AO.

[425] Vgl. AEAO Nr. 17 UAbs. 2 zu § 62 Abs. 4 AO.

[426] Vgl. AEAO Nr. 17 UAbs. 2 zu § 62 Abs. 4 AO.

[427] Vgl. § 56 AO. Kapitel 3.2 in Anlehnung an *Overfeld* (2016): 10-13.

[428] Vgl. AEAO Nr. 2 S. 1 und 2 zu § 56 AO. Sofern die Körperschaft weitere steuerbegünstigte Zwecke verfolgen möchte, die bislang nicht in ihrer Satzung festgeschrieben sind, hat sie demnach zunächst ihre Satzung entsprechend anzupassen, vgl. AEAO Nr. 2 S. 3 zu § 56 AO.

[429] Vgl. AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 56 AO. Ebenso *BFH* (1978b): Z. 17. Siehe hierzu auch Fn. 435.

[430] Vgl. *BFH* (1978b): Z. 17, *Jachmann/Unger* (2009a): Z. 2, *Holt* (2020b): Z. 2, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.6, *Musil* (2022b): Z. 4. Die Aufspaltung der Tätigkeit der Körperschaft in eine steuerbegünstigte und eine steuerpflichtige Betätigung ist somit grundsätzlich nicht möglich, vgl. *BFH* (1978b): Z. 17, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.6, *Musil* (2022b): Z. 4.

[431] Vgl. *Hüttemann* (2003): 58, *Seer* (2020j): Z. 2, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.8, *Musil* (2022b): Z. 4.

[432] Vgl. *Hüttemann* (2003): 58, *Seer* (2020j): Z. 2, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.8.

[433] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.9f.

zigkeitsrechtlicher Sicht insoweit unschädlich, als sie „um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgen".[434] Stellt diese Tätigkeit hingegen nicht nur ein Mittel zum Zweck dar, sondern werden in ihrer Gesamtschau als Selbstzweck angesehen, liegt ein Verstoß gegen § 56 AO vor.[435] Die Regelungen des § 58 Nr. 6 bis 8 AO lassen in bestimmten Fällen Ausnahmen vom Grundsatz der Ausschließlichkeit zu.[436]

[434] Vgl. AEAO Nr. 1 S. 3 zu § 56 AO (teilweise wörtlich). Nach Auffassung der *Finanzverwaltung* erfolgt die Tätigkeit dann um des steuerbegünstigten Zwecks willen, wenn die Tätigkeit der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks der Körperschaft dient, vgl. AEAO Nr. 1 S. 3 zu § 56 AO. Für die Beurteilung, ob die Unterhaltung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgt, kann der Umfang des Zeit- sowie Personaleinsatzes in dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb herangezogen werden, vgl. *BFH* (2020b): Z. 17. Siehe hierzu auch Beispiel Nr. 2 auf der Folgeseite m. w. N.

[435] Vgl. AEAO Nr. 1 S. 2 zu § 56 AO. Bei einem Verstoß gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit i. S. d. § 56 AO ist die tatsächliche Geschäftsführung i. S. d. § 63 Abs. 1 AO nicht während des gesamten Veranlagungszeitraums auf die ausschließliche Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet. Ein solcher Verstoß geht grundsätzlich mit einem Wegfall der Steuerbefreiung für diesen Veranlagungszeitraum einher, vgl. § 63 Abs. 2 AO i. V. m. § 60 Abs. 2 AO, *Maciejewski* (2021): 73f., *Bott* (2023a): Z. 100, *Schauhoff* (2023b): Z. 47. Die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die tatsächliche Geschäftsführung sind jedoch unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes am Ausmaß sowie Gewicht der Pflichtverletzung auszurichten, vgl. *BFH* (2020a): Z. 60, *BFH* (2021b): Z. 50, *Bott* (2023a): Z. 100, *Schauhoff* (2023b): Z. 47. Nach Ansicht von *Maciejewski* werde der Grundsatz der Ausschließlichkeit i. S. d. § 56 AO „nur in Extremfällen verletzt, in denen die [steuerbegünstigten] Zwecke nur als vorgeschoben erscheinen, um die wahren Ziele der Körperschaft zu verdecken", *Maciejewski* (2021): 73. Als Beispiele führt *Maciejewski* das Urteil des *BFHs* vom 23.02.2012 sowie den Beschluss des *BFHs* vom 04.03.2020 an, vgl. *Maciejewski* (2021): 73. Siehe hierzu Beispiel Nr. 1 und 2.

[436] Siehe hierzu ausführlich Kapitel 4.

Beispiele zu einem – in der Gesamtschau vorliegenden – Selbstzweck[437]

Beispiel Nr. 1

Eine steuerbegünstigte GmbH, welche die Hilfe für Menschen mit Behinderung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 10) fördert, verstößt gegen § 56 AO, wenn die Beschäftigung von Menschen mit Behinderung im Rahmen eines Integrationsprojektes nach der Vertragsgestaltung sowie deren tatsächlicher Durchführung erkennbar dazu dient, den ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG) zugunsten einer nicht steuerbegünstigten GmbH zu nutzen.[438]

Beispiel Nr. 2

Eine steuerbegünstigte UG, welche die Kunst und Kultur i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 AO fördert, verfolgt ihren steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck nicht ausschließlich, wenn der überwiegende Teil der tatsächlichen Geschäftsführung auf die Durchführung von Aktiengeschäften gerichtet ist. Die Allgemeinheit hat demgegenüber mit Ausnahme einer einwöchigen Kunstausstellung keinen Nutzen von der steuerbegünstigten UG.[439]

Beispiel Nr. 3

Ein Studentenverband verstößt gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit, wenn er neben seiner steuerbegünstigten Tätigkeit (Förderung der Bildung i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO) zusätzlich allgemeinpolitischen Betätigungen nachgeht.[440]

Nach Aufgabe der Geprägetheorie[441] ist der **Umfang etwaiger wirtschaftlicher Tätigkeiten** einer steuerbegünstigten Körperschaft für die Beurteilung, ob das Grundsatz der Ausschließlichkeit eingehalten wird, unerheblich geworden. Daraus folgt, dass dieser Grundsatz selbst dann als erfüllt anzusehen ist, wenn steuerbegünstigte Körperschaften sich gänzlich aus Mitteln

[437] Für weitere Beispiele siehe *Wallenhorst* (2017a): Z. 43.

[438] Vgl. *BFH* (2012b): 1134, 1137. Nach Auffassung des *BFH*s verdeutliche das „Missverhältnis" zwischen dem steuerlichen Vorteil i. H. v. ca. 850.000 EUR und der tatsächlichen Förderung der Hilfe für Menschen mit Behinderung durch die Beschäftigung nur einer Mitarbeiterin mit Behinderung, „dass die Abschöpfung des steuerlichen Vorteils und dessen Weiterleitung" an die nicht steuerbegünstigte GmbH im Vordergrund der Tätigkeit der steuerbegünstigten GmbH stehe, vgl. *BFH* (2012b): 1137 (teilweise wörtlich).

[439] Vgl. *BFH* (2020b): Z. 17f. In dem Beschluss entschied der *BFH*, dass der Umfang der Aktientransfers ein wesentliches Indiz dafür sei, dass die Tätigkeit nicht um des steuerbegünstigten Zwecks willen, sondern auf den professionellen Handel mit Wertpapieren gerichtet sei, vgl. *BFH* (2020b): Z. 18.

[440] Vgl. *FG Köln* (1998): 1665.

[441] Nach der Geprägetheorie wurde im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zwischen der steuerbegünstigten und der wirtschaftlichen Tätigkeit gewichtet, sofern die Körperschaft einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhielt. Sofern die wirtschaftliche Tätigkeit in der Gesamtbetrachtung der steuerbegünstigten Körperschaft das *Gepräge* gab, wurde ihr die Steuerbegünstigung versagt, vgl. *BMF* (2008): 50. Mit der Novellierung des *AEAO* durch das *BMF-Schreiben vom 17.01.2012* wurde die – innerhalb der Literatur umstrittene (vgl. beispielsweise *Hüttemann* (2002): 1338-1340) – Geprägetheorie aufgegeben, vgl. *BMF* (2012): 300, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 214. Die *Finanzverwaltung* hat sich damit dem *BFH* angeschlossen, der sich bereits im Urteil vom 04.04.2007 von der Geprägetheorie gelöst hat, vgl. *BFH* (2007b): 631

eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren, wie es insbesondere bei Förderkörperschaften[442] i. S. d. § 58 AO Nr. 1 AO der Fall ist.[443]

Verluste im Rahmen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

Gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit wird verstoßen, wenn die Tätigkeiten der Körperschaft in ihrer Gesamtschau zum Selbstzweck werden.[444] Ein Selbstzweck ist daneben auch dann anzunehmen, wenn die wirtschaftliche Betätigung der steuerbegünstigten Körperschaft keinen unmittelbaren Bezug zu den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken aufweist und keine Vorteile für die Verwirklichung dieser Zwecke bietet.[445] Daraus resultierend können dauerhaft verlustbringende Tätigkeiten ohne inhaltlichen Bezug zum steuerbegünstigten Zweck nicht dazu geeignet sein, die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke zu verfolgen oder für die Verfolgung dieser Mittel bereitzustellen.[446] Ist der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dauerdefizitär und wird die Tätigkeit nicht eingestellt, liegt somit grundsätzlich ein Verstoß gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit i. S. d. § 56 AO vor.[447]

[442] Siehe hierzu Kapitel 4.1.

[443] Vgl. AEAO Nr. 1 S. 6 zu § 56 AO.

[444] Vgl. AEAO Nr. 1 S. 2 zu § 56 AO.

[445] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 214.

[446] Vgl. *Hüttemann* (2012): 253, *Kümpel* (2014): 52, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 214.

[447] Vgl. *Kümpel* (2014): 52, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 214.

Beispiel zum Verlust im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs[448]

Ein steuerbegünstigter Sportverein, der nach seiner Satzung den Sport fördert (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO), erwirtschaftet mit der dem Verein angeschlossenen Gaststätte (= steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) einen jährlichen Verlust i. H. v. 5.000 EUR. Durch die Heimspiele der Bezirksliga-Mannschaft und seinen Fanshop erwirtschaftet der Verein einen jährlichen Gewinn i. H. v. 100.000 EUR. Somit weist der einheitliche wirtschaftliche Geschäftsbetrieb i. S. d. § 64 Abs. 2 AO (Gaststätte + Ligabetrieb + Fanshop) jährlich einen Gewinn i. H. v. 95.000 EUR auf.

Da es sich bei dem Betrieb der Gaststätte um eine dauerhaft verlustbringende Tätigkeit ohne inhaltlichen Bezug zu dem steuerbegünstigten Zweck der Körperschaft handelt, kann dieser nicht dazu geeignet sein, die steuerbegünstigten Zwecke des Vereins zu fördern. Um nicht gegen § 56 AO zu verstoßen, hat der Verein den Betrieb der Gaststätte daher einzustellen. Wird der Betrieb der Gaststätte fortgeführt, ist davon auszugehen, dass er aus einem gemeinnützlichkeitsfremden Grund (= Selbstzweck) unterhalten wird.

3.3 Grundsatz der Unmittelbarkeit i. S. d. § 57 AO

3.3.1 Überblick

Der Status der Gemeinnützigkeit setzt voraus, dass eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke **unmittelbar** verfolgt.[449] Die steuerbegünstigte Körperschaft kann den Grundsatz der Unmittelbarkeit sowohl durch **eigenes Handeln**[450] als auch durch die **Einschaltung einer Hilfsperson**[451] erfüllen.[452] Ebenso kann Unmittelbarkeit durch **Dachorganisationen** erreicht werden.[453] Durch das JStG 2020 wurde der Grundsatz der Unmittelbarkeit um das **planmäßige Zusammenwirken mit anderen steuerbegünstigten Körperschaften** sowie das ausschließliche Halten und Verwalten von Anteilen an mindestens einer steuer-

[448] In naher Anlehnung an *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 214.
[449] Vgl. § 59 AO.
[450] Vgl. § 57 Abs. 1 S. 1 AO.
[451] Vgl. § 57 Abs. 1 S. 2 AO.
[452] Siehe hierzu Kapitel 3.3.2.
[453] Vgl. § 57 Abs. 2 AO. Zur Vorschrift des § 57 Abs. 2 AO siehe Kapitel 3.3.3.

begünstigten Körperschaft (sog. **Holdingkörperschaften**) erweitert.[454] Abbildung 6 stellt die Regelung des § 57 AO zusammenfassend dar.

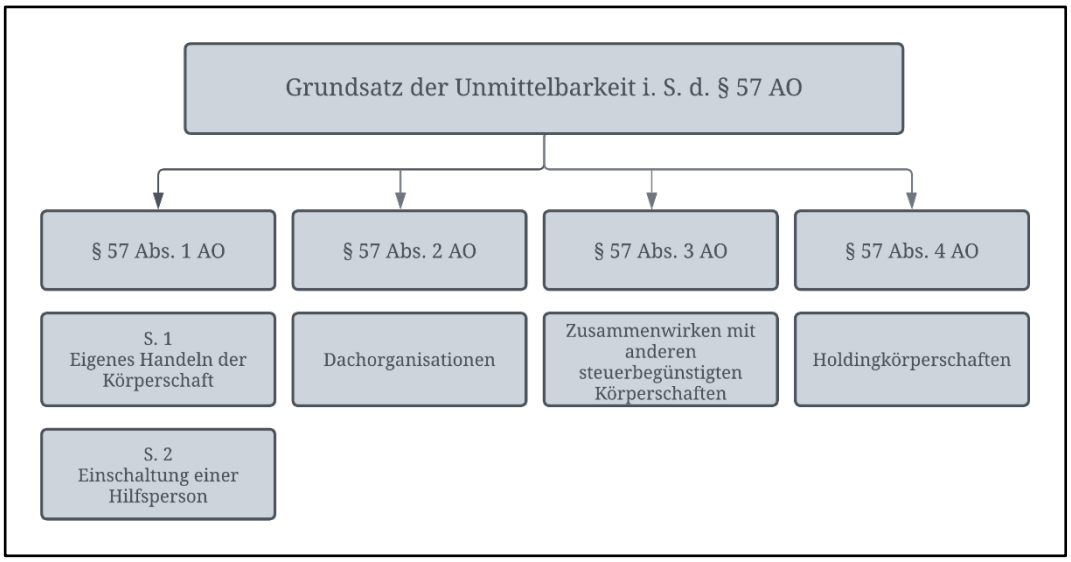

Abbildung 6: Grundsatz der Unmittelbarkeit i. S. d. § 57 AO[455]

3.3.2 Unmittelbarkeit durch eigenes Handeln der Körperschaft sowie durch Einschaltung einer Hilfsperson i. S. d. § 57 Abs. 1 AO

Unmittelbarkeit durch eigenes Handeln der Körperschaft

Eine steuerbegünstigte Körperschaft muss ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke **unmittelbar** verfolgen.[456] Dies ist gemäß § 57 Abs. 1 S. 1 AO dann gegeben, wenn die Körperschaft diese Zwecke *selbst* verwirklicht (sog. **Grundsatz der Selbstverwirklichung**[457]). Der Grundsatz der Selbstverwirklichung erfordert ein eigenes Tätigwerden der steuerbegünstigten Körperschaft, welches auf die direkte Förderung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke – ohne die Zwischenschaltung anderer Personen oder Leistungen – abzielt.[458] Der Unmittelbarkeitsgrundsatz betrifft somit die „Zurechnung eines bewirkten Erfolges zu einem Tätigwerden der Körperschaft."[459]

[454] Vgl. § 57 Abs. 3 und 4 AO. Das planmäßige Zusammenwirken i. S. d. § 57 Abs. 3 AO ist in Kapitel 3.3.4 dargestellt. Für die Vorschrift des § 57 Abs. 4 AO siehe Kapitel 3.3.5.

[455] Eigene Darstellung.

[456] Vgl. § 59 AO.

[457] Unter dem Grundsatz der Selbstverwirklichung wird das Tätigwerden der Organe der Körperschaft verstanden, vgl. *Musil* (2017b): Z. 11, *Seer* (2021c): Z. 3, *Gersch* (2022h): Z. 2. Es ist nicht erforderlich, dass das Tätigwerden zum Ziel führt, vielmehr ist die eigene Zweckverfolgung von Bedeutung, vgl. *Seer* (2021c): Z. 3.

[458] Vgl. *Niedersächsisches FG* (2004): Z. 29, *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 19, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 217.

[459] *Hüttemann/Schauhoff* (2007): 1133 m. w. N.

Beispiele zur Unmittelbarkeit durch eigenes Handeln der Körperschaft

Beispiel Nr. 1[460]

Die Altenhilfe Stiftung fördert nach ihrer Satzung die Altenhilfe (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO) und betreibt ein Altenpflegeheim auf einem eigenen Grundstück. Im Jahr 2021 gliedert die Stiftung den Altenpflegebetrieb auf die Altenpflege gGmbH aus. Die Stiftung hält 100 % der Anteile an der gGmbH. Das Grundstück nebst Immobilie verbleibt im Eigentum der Stiftung und wird von dieser an die Altenpflege gGmbH verpachtet. Abbildung 7 veranschaulicht den Sachverhalt.

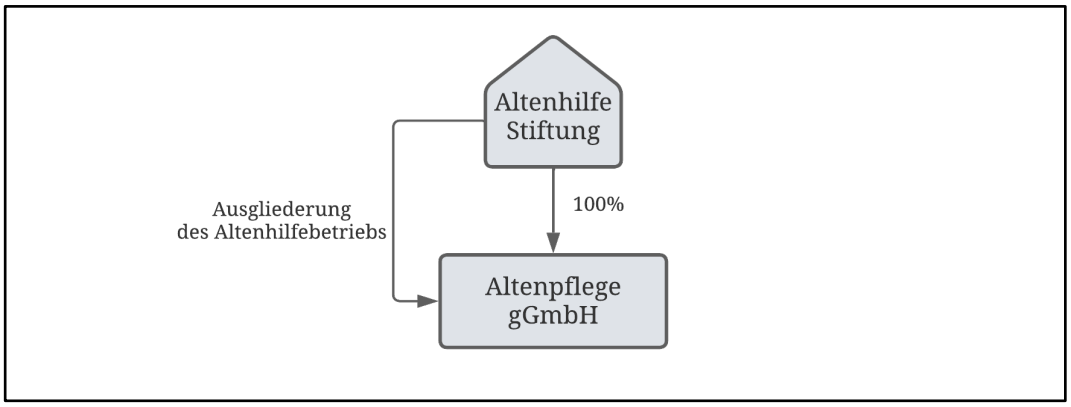

Abbildung 7: *Ausgliederung des Altenhilfebetriebs der Altenhilfe Stiftung*[461]

Nach der Ausgliederung wird die Stiftung mit dem Halten der Anteile sowie der Verpachtung nicht mehr unmittelbar gegenüber dem begünstigten Personenkreis tätig. Das Halten der Anteile ist der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Darüber hinaus stellt die Verpachtung des Grundstücks nebst Immobilie bei isolierter Betrachtung keinen Zweckbetrieb i. S. d. § 68 Nr. 1 AO dar. Da die Stiftung neben der Verpachtungsleistung keine weiteren Leistungen erbringt, ist der Grundsatz der Unmittelbarkeit i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO nicht mehr erfüllt.[462]

[460] In naher Anlehnung an *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 21.

[461] Eigene Darstellung.

[462] Die Altenhilfe Stiftung kann – anders als in Beispiel Nr. 2 auf der Folgeseite – nach der Ausgliederung nicht mehr als steuerbegünstigte Körperschaft anerkannt werden, da die Voraussetzungen zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht mehr gegeben sind, vgl. *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 21f. Zur Möglichkeit des planmäßigen Zusammenwirkens i. S. d. § 57 Abs. 3 AO siehe Kapitel 3.3.4, Beispiel Nr. 3, Seite 79.

Beispiel Nr. 2: Abwandlung des Beispiel Nr. 1

Sofern die Altenhilfe Stiftung neben der Altenhilfe (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO) auch die Jugendhilfe fördert (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO) und neben dem Altenpflegeheim beispielsweise auch einen Kindergarten betreibt, verfolgt sie nach Ausgliederung des Betriebs des Altenpflegeheims ihre steuerbegünstigten Zwecke teilweise weiterhin unmittelbar. Der Stiftung ist die Steuerbegünstigung somit nicht zu versagen. Die Überlassung des Grundstücks nebst Immobilie ist jedoch nun der Vermögensverwaltung zuzuordnen.[463]

Unmittelbarkeit durch Einschaltung einer Hilfsperson

Die unmittelbare Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke ist gemäß § 57 Abs. 1 S. 2 AO auch durch **Hilfspersonen** möglich, sofern „(…) 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."[464] Hilfspersonen i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO können natürliche Personen, Personenvereinigungen oder juristische Personen sein.[465] Der gemeinnützigkeitsrechtliche Status der Hilfsperson ist somit unerheblich.[466]

Beispiel zur Unmittelbarkeit durch Einschaltung einer Hilfsperson[467]

Eine von steuerbegünstigten Krankenhausträgern gegründete GmbH, die die Laborleistungen für die Krankenhäuser erbringt, verfolgt nicht unmittelbar selbst gemeinnützige oder mildtätige Zwecke. In diesem Fall verwirklicht die GmbH als Hilfsperson nur fremde steuerbegünstigte Zwecke der Krankenhausträger (Auftraggeber).

Nach Auffassung der *Finanzverwaltung*[468] setzt § 57 Abs. 1 S. 2 AO ein überwiegend fremdbestimmtes Handeln der Hilfsperson voraus. So haben die Hilfspersonen nach den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag auszuführen.[469] Die Körperschaft müsse durch die Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachweisen, dass sie den Inhalt sowie den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmen könne (sog. **Weisungsgebunden-**

[463] Es besteht die Möglichkeit, dass die Überlassung des Grundvermögens im Rahmen des planmäßigen Zusammenwirkens i. S. d. § 57 Abs. 3 AO der zweckbetrieblichen Sphäre der Stiftung zugeordnet werden kann. Siehe hierzu Kapitel 3.3.4.

[464] Hervorhebung durch die *Verfasserin*.

[465] Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 1 S. 3 zu § 57 Abs. 1 AO.

[466] Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 2 zu § 57 Abs. 1 AO. Zu den gemeinnützigkeitsfähigen Subjekten siehe Kapitel 5.1.1.

[467] In Anlehnung an *BFH* (2013c).

[468] Diese Auffassung wird in der Literatur teilweise geteilt, vgl. *Augsten* (2015): 11f.

[469] Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 1 S. 2 zu § 57 Abs. 1 AO.

heit der Hilfspersonen).[470] Demgegenüber steht die Auffassung der *Rechtsprechung*.[471] So sei nicht die Weisungsgebundenheit der Hilfspersonen entscheidend, sondern allein der Umstand, ob die Tätigkeit **mit dem Willen der übergeordneten Körperschaft erfolge**.[472] Dies läge letztendlich nur dann vor, wenn die Tätigkeit jedenfalls hinsichtlich ihres Ziels im Wesentlichen durch die übergeordnete Körperschaft veranlasst sei.[473]

Der Grundsatz der Unmittelbarkeit ist auch dann gewahrt, wenn sich eine Körperschaft zur Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke **ausnahmslos einer Hilfsperson bedient**.[474] Die Steuerbegünstigung ist der auftraggebenden Körperschaft hierbei unabhängig von dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Status der Hilfsperson zu gewähren.[475]

Steuerbegünstigung der Hilfspersonentätigkeit

§ 57 Abs. 1 S. 2 AO regelt lediglich die gemeinnützlichkeitsrechtliche Zurechnung des Handelns von Hilfspersonen zur beauftragenden Körperschaft.[476] Ob die Tätigkeit der Hilfsperson selbst eine steuerbegünstigte Tätigkeit darstellt, hängt davon ab, ob sie mit dieser Tätigkeit eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke unmittelbar verfolgt.[477]

Verwirklicht eine Hilfsperson nur die – nicht in ihrer eigenen Satzung verankerten – steuerbegünstigten Zwecke ihrer beauftragenden Körperschaft, begründet diese mittelbare Förderung steuerbegünstigter Zwecke keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit.[478] In diesem Fall resultiert aus der Hilfspersonentätigkeit – als Dienstleistung gegenüber der beauftragenden Körperschaft – ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.[479] Die Steuerbegünstigung ist hingegen nicht ausgeschlossen, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfstätigkeit zugleich ihre eigenen

---

470 Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 1 S. 4 zu § 57 Abs. 1 AO, *Seer* (2021c): Z. 4.

471 Vgl. *Niedersächsisches FG* (2010): Z. 17. Die Auffassung der *Finanzverwaltung* wird teilweise auch in der *Literatur* kritisiert, vgl. *Musil* (2017b): Z. 13, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.52.

472 Vgl. *Niedersächsisches FG* (2010): Z. 17.

473 Vgl. *Niedersächsisches FG* (2010): Z. 17. Aus Sicht des *Niedersächsische FG* lasse sich die Weisungsgebundenheit aus § 57 Abs. 1 S. 2 AO nicht ableiten. Dies sei insbesondere auf das widersprüchliche Beispiel des *AEAO* a.F., welcher als zulässige Vertragsform den Werksvertrag benennt, zurückzuführen. Der Abschluss eines Werkvertrages zeichne sich jedoch nicht durch die Weisungsgebundenheit, sondern durch die Weisungsunabhängigkeit des Werkunternehmers im Verhältnis zum Besteller aus, vgl. *Niedersächsisches FG* (2010): Z. 17. Ebenso *Hüttemann* (2021a): Z. 4.52. Mit Novellierung des *AEAO* durch das *BMF-Schreiben vom 17.01.2012* wurde der Verweis auf den Werkvertrag gestrichen, vgl. *BMF* (2012): 300, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 214.

474 Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 1 S. 8 zu § 57 Abs. 1 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 221.

475 Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 1 S. 8 zu § 57 Abs. 1 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 221.

476 Vgl. *Hüttemann/Schauhoff* (2007): 1137, *Schröder* (2008): 1072, *Holland* (2010): 2059, *Schröder/Salzberger* (2015): 369, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.58.

477 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.58.

478 Vgl. *BFH* (2007a): 628, *BFH* (2013a): 603, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 222.

479 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 222.

steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke fördert.[480] Zur Beurteilung, ob die steuerbegünstigten Satzungszwecke unmittelbar i. S. d. § 57 AO gefördert werden, ist zu prüfen, ob die Hilfsperson ihre Leistungen direkt gegenüber dem begünstigten Personenkreis erbringt und die Hilfspersonentätigkeit somit der zweckbetrieblichen Sphären zuzuordnen ist.[481]

3.3.3 Unmittelbarkeit bei Dachorganisationen i. S. d. § 57 Abs. 2 AO

Eine weitere Ausnahme vom Grundsatz der Unmittelbarkeit ist in § 57 Abs. 2 AO geregelt. Danach wird eine Körperschaft, in der mehrere steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, einer Körperschaft, welche unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, gleichgestellt.[482] Durch die gesetzliche Fiktion wird die Förderungswürdigkeit von **Dachorganisationen** – insbesondere von Dachverbänden sowie Spitzenverbänden –[483] steuerbegünstigter Körperschaften anerkannt.[484]

Ein **Zusammenschluss** i. S. d. § 57 Abs. 2 AO liegt vor, wenn die Körperschaft ausschließlich **allgemeine**, aus der Tätigkeit sowie der Aufgabenstellung der Mitgliederkörperschaften **erwachsene Interessen**[485] **wahrnimmt**.[486] Die Ausgliederung einzelner Tätigkeitsbereiche – beispielsweise Verwaltungs- oder Servicebereiche – auf eine dafür gegründete Körperschaft stellt hingegen keinen Zusammenschluss i. S. d. Vorschrift dar.[487]

---

480 Vgl. *Kirchhain* (2016): 507, *Hüttemann* (2021a): Z. 59, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 222.

481 Vgl. *Hüttemann/Schauhoff* (2007): 1138, *Schröder* (2008): 1072. Abschnitt zur Steuerbegünstigung der Hilfspersonentätigkeit in Anlehnung an *Overfeld* (2016): 17f.

482 Vgl. § 57 Abs. 2 AO.

483 Vgl. *Hakert* (2020): Z. 64, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.65, *Koenig* (2021i): Z. 6, *Seer* (2021c): Z. 6, *Gersch* (2022h): Z. 9, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 222, *Schauhoff* (2023b): Z. 76. Als Beispiel für eine Dachorganisation kann ein Dachverband von Sportvereinen genannt werden, vgl. *Hakert* (2020): Z. 64, *Schauhoff* (2023b): Z. 76.

484 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.65, *Seer* (2021c): Z. 6, *Unger* (2022): Z. 39.

485 Zu den als allgemeine Interessen umschriebenen Leistungen gehören beispielsweise die Rechtsberatung, die Informationsweitergabe sowie die Öffentlichkeitsarbeit nebst Durchführung von Veranstaltungen für die Mitglieder zum Austausch von Informationen, vgl. *Schunk* (2015): 9.

486 Vgl. AEAO Nr. 3 S. 1 zu § 57 Abs. 2 AO.

487 Vgl. *FG Düsseldorf* (1991): Z. 22f., *Niedersächsisches FG* (2007): Z. 63, *Hakert* (2020): Z. 65, *Unger* (2022): Z. 40, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 223.

Beispiel zum Ausschluss der Anwendbarkeit des § 57 Abs. 2 AO[488]

Bei einer Zentralwäscherei, welche von mehreren steuerbegünstigten Krankenhäusern in der Rechtsform einer GmbH betrieben wird, die ausschließlich die Wäsche ihrer Gesellschafter wäscht, handelt es sich nicht um einen Zusammenschluss i. S. d. § 57 Abs. 2 AO.

Ursächlich für den Ausschluss der Anwendbarkeit des § 57 Abs. 2 AO ist, dass es sich bei der gegründeten GmbH nicht um eine Körperschaft handelt durch die ihre steuerbegünstigten Körperschaften (hier: Gesellschafter) zusammengefasst sind. Vielmehr wird die Anwendbarkeit des § 57 Abs. 2 AO dadurch ausgeschlossen, dass nur Teilbereiche der Gesellschafter in der GmbH zusammengeschlossen wurden.[489]

§ 57 Abs. 2 AO gilt ausschließlich für Dachorganisationen, welche selbst nicht unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgen.[490] Die Steuerbegünstigung ist solchen Dachorganisationen nur dann zu gewähren, wenn **jede der zusammengefassten Körperschaften die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt**.[491] Folglich führt die Aberkennung der Gemeinnützigkeit einer Mitgliedsorganisation zum grundsätzlichen Verlust der Gemeinnützigkeit der Dachorganisation.[492]

Dachorganisationen, die **selbst unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgen**, sind von der Regelung des § 57 Abs. 2 AO nicht umfasst.[493] In diesem Fall ist die bloße Mitgliedschaft einer nicht steuerbegünstigten Organisation für die Steuervergünstigung unschädlich, da grundsätzlich jede natürliche oder juristische Person Mitglied einer steuerbegünstigten Körperschaft sein kann.[494] Die Körperschaft darf jedoch nicht die nicht steuerbegünstigten Mitgliedsor-

488 In Anlehnung *an FG Düsseldorf* (1991). Für ein weiteres Beispiel siehe *Niedersächsisches FG* (2007).

489 Eine Anwendung des § 57 Abs. 3 AO kann jedoch in Betracht gezogen werden, vgl. *Unger* (2022): Z. 40. Siehe hierzu Kapitel 3.3.4, Beispiel Nr. 5.

490 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.66.

491 Vgl. AEAO Nr. 3 S. 3 zu § 57 Abs. 2 AO.

492 Vgl. *Hakert* (2020): Z. 66, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.66, *Koenig* (2021i): Z. 6, *Gersch* (2022h): Z. 9, *Unger* (2022): Z. 45. Der Aberkennung der Gemeinnützigkeit des Dachverbands – bedingt durch den Verlust der Gemeinnützigkeit eines Mitglieds – kann entgegengewirkt werden. In der Satzung des Dachverbands sollte daher festgeschrieben werden, dass einem Mitglied die Mitgliedschaft automatisch entzogen wird, sobald dieses nicht mehr steuerbegünstigt i. S. d. §§ 51 bis 68 AO ist, vgl. *Schunk* (2015): 9, *Hakert* (2020): Z. 66, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.66, *Seer* (2021c): Z. 6, *Gersch* (2022h): Z. 9, *Unger* (2022): Z. 45, *Schauhoff* (2023b): Z. 76. *Schunk* führt als Beispiel die Satzung des *Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband – Gesamtverband e. V.* an, vgl. *Schunk* (2015): 9. Der Verein sieht in seiner Satzung vor, dass der Ausschluss eines Mitglieds durch den Vorstand erfolgt, wenn diesem Mitglied rechtskräftig die Gemeinnützigkeit aberkannt wird, vgl. *Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband – Gesamtverband e. V.* (2021): § 6 Abs. 3 Buchst. c.

493 Vgl. *Hakert* (2020): Z. 67, *Koenig* (2021i): Z. 6, *Seer* (2021c): Z. 6, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 223.

494 Vgl. AEAO Nr. 3 S. 4 zu § 57 Abs. 2 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 233.

ganisationen – aufgrund der Grundsätze der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit i. S. d. §§ 55 und 56 AO – mit Rat und Tat fördern.[495]

Von den Dachorganisationen sind **Holdingkörperschaften**, die sich auf das Halten von Beteiligungen an steuerbegünstigten Tochterkapitalgesellschaften beschränken, abzugrenzen.[496] Ursächlich hierfür ist, dass sich Dachorganisationen strukturell von Holdingkörperschaften unterscheiden.[497] Während der Zusammenschluss bei Dachorganisationen von *unten nach oben* geschieht, besitzt eine Holdingkörperschaft eine Konzentrations- sowie Steuerungsfunktion von *oben nach unten*.[498] Eine analoge Anwendung des § 57 Abs. 2 AO auf Holdingkörperschaften ist daher nicht möglich.[499] Durch die Einfügung des Abs. 4 in § 57 AO besteht nun jedoch eine eigene Vorschrift für Holdingkörperschaften.[500]

3.3.4 Unmittelbarkeit bei Zusammenwirken mit anderen steuerbegünstigten Körperschaften i. S. d. § 57 Abs. 3 AO

Mit dem JStG 2020 wurde der Unmittelbarkeitsgrundsatz des § 57 Abs. 1 S. 1 AO durch Abs. 3 erweitert.[501] Gemäß § 57 Abs. 3 S. 1 AO verfolgt eine Körperschaft auch dann ihre steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar, wenn sie **satzungsgemäß** durch **planmäßiges Zusammenwirken** mit mindestens einer **weiteren steuerbegünstigten** Körperschaft einen steuerbegünstigten Zweck verfolgt.[502]

Unter dem Begriff des planmäßigen Zusammenwirkens wird das „**gemeinsame**, **inhaltlich aufeinander abgestimmte** und **koordinierte Wirken** von zwei oder mehreren **steuerbe-**

[495] Vgl. AEAO Nr. 3 S. 5 zu § 57 Abs. 2 AO. So ist es beispielsweise schädlich, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft unentgeltliche Serviceleistungen an die nicht steuerbegünstigte Organisation erbringt. Ebenso darf die Körperschaft der nicht steuerbegünstigten Organisation keine Mittel zuweisen, vgl. AEAO Nr. 3 S. 5 zu § 57 Abs. 2 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 223. Aus diesem Grund sind Leistungen gegenüber den nicht steuerbegünstigten Organisationen nur zulässig, wenn sie zu einem angemessenen Entgelt erfolgen, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 223. Zum Begünstigungsverbot siehe Kapitel 3.1.2.4.

[496] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.66, *Seer* (2021c): Z. 6, *Unger* (2022): Z. 40.

[497] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.66, *Seer* (2021c): Z. 6.

[498] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.66, *Seer* (2021c): Z. 6, *Unger* (2022): Z. 40. Die Tochtergesellschaften sind demnach nicht in der Muttergesellschaft zusammengefasst, sondern die Muttergesellschaft ist an den Tochtergesellschaften beteiligt, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.66.

[499] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.66, *Seer* (2021c): Z. 6, *Unger* (2022): Z. 40.

[500] Siehe hierzu Kapitel 3.3.5.

[501] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2020): 103.

[502] Durch die Regelung des § 57 Abs. 3 AO wird es steuerbegünstigten Körperschaften ermöglicht, arbeitsteilig vorzugehen, um somit den gemeinsamen steuerbegünstigten Zweck zu verfolgen. Das Kriterium der Unmittelbarkeit ist, sofern die weiteren Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt sind, für alle beteiligten Körperschaften erfüllt, vgl. AEAO Nr. 4 S. 2 und 3 zu § 57 Abs. 3 AO. Anders als § 57 Abs. 2 AO handelt es sich bei der Regelung des § 57 Abs. 3 AO nicht um eine Fiktion, sondern um eine gesetzliche Konkretisierung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.71.

günstigten Körperschaften“ zur Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke verstanden.[503] Eine Wiederholungsabsicht ist hierbei nicht erforderlich.[504] Das Zusammenwirken i. S. d. Vorschrift beinhaltet alle Tätigkeiten, welche für die Verwirklichung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke in Kooperation mit einer anderen Körperschaft, geeignet sind.[505] Von der Regelung des § 57 Abs. 3 AO werden daher sowohl Dienstleistungen als auch Warenlieferungen und Nutzungsüberlassungen erfasst.[506]

Gemäß § 57 Abs. 3 S. 1 AO kann das planmäßige Zusammenwirken ausschließlich zwischen steuerbegünstigten Körperschaften erfolgen.[507] Eine finanzielle Eingliederung wird nicht erfordert.[508] Folglich kann das planmäßige Zusammenwirken auch zwischen **gesellschafts- oder verbandsrechtlich nicht verbundenen steuerbegünstigten Körperschaften** erfolgen.[509] Daraus resultierend sind beispielsweise auch Kooperationen zwischen zwei steuerbegünstigten Stiftungen oder Vereinen möglich.[510]

Sofern die **Leistungen zur Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks** im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen, stellen diese einen Zweckbetrieb dar, sofern die Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebs i. S. d. §§ 65 bis 68 AO vorliegen.[511] Hierbei sind für die Prüfung dieser Voraussetzungen die – im Rahmen des planmäßigen Zusammenwirkens – ausgeübten Tätigkeit aller beteiligten Körperschaften **in ihrer Gesamtheit zu beurteilen**.[512] Ist aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ein Zweckbetrieb i. S. d. §§ 65 bis 68 AO anzunehmen, gilt diese **zweckbetriebliche Beurteilung** für alle beteiligten Körperschaften **gleichermaßen**.[513] Für die Erbringung von Leistungen außerhalb des planmäßigen Zusammenwirkens gelten die allgemeinen Regelungen.[514]

---

503 Vgl. AEAO Nr. 5 UAbs. 1 zu § 57 Abs. 3 AO (teilweise wörtlich). Hervorhebung durch die *Verfasserin*.

504 Vgl. Vgl. AEAO Nr. 6 UAbs. 2 zu § 57 Abs. 3 AO.

505 Vgl. AEAO Nr. 5 UAbs. 2 S. 1 zu § 57 Abs. 3 AO.

506 Vgl. AEAO Nr. 5 UAbs. 2 S. 2 zu § 57 Abs. 3 AO.

507 Durch die Voraussetzung, dass die (Hilfs-)Körperschaft während des Zusammenwirkens ununterbrochen steuerbegünstigt i. S. d. §§ 51 bis 68 AO ist, besteht ein Unterschied zu der Einschaltung einer Hilfsperson i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO, vgl. *Gersch* (2022h): Z. 13. Zur Unmittelbarkeit durch Einschaltung einer Hilfsperson siehe Kapitel 3.3.2.

508 Vgl. AEAO Nr. 6 UAbs. 2 zu § 57 Abs. 3 AO.

509 Vgl. AEAO Nr. 6 UAbs. 2 zu § 57 Abs. 3 AO.

510 Vgl. *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 35.

511 Vgl. AEAO Nr. 11 UAbs. 1 S. 1 zu § 57 Abs. 3 AO.

512 Vgl. AEAO Nr. 11 UAbs. 1 S. 1 zu § 57 Abs. 3 AO.

513 Vgl. AEAO Nr. 11 UAbs. 1 S. 3 zu § 57 Abs. 3 AO.

514 Vgl. *Deutscher Bundestag* (202): 202. Die erbrachten Leistungen sind somit in einer der vier Sphären der Körperschaft einzuordnen. Zu den vier Sphären siehe Kapitel 2.2.1. Siehe hierzu auch Beispiel Nr. 5 auf Seite 80, in dem die Wäscherei GmbH Leistungen an Dritte erbringt.

Die beim planmäßigen Zusammenwirken im Zweckbetrieb oder in dem ideellen Bereich eingesetzten **Wirtschaftsgüter** sind bei den zusammenwirkenden Körperschaften dem Zweckbetrieb oder dem ideellen Bereich zuzuordnen.[515] Folglich können diese mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden.[516] Sofern die steuerbegünstigte Körperschaft an einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft beteiligt ist, ist die **Beteiligung** dem ideellen Bereich zuzuordnen.[517]

§ 57 Abs. 3 S. 1 AO erfordert, dass das planmäßige Zusammenwirken **satzungsgemäß** ist. Das bedeutet, dass das Zusammenwirken mit anderen steuerbegünstigten Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Zwecks in den jeweiligen Satzungen der beteiligten Körperschaften festgeschrieben sein muss.[518] Hierbei müssen sowohl die **Körperschaften**, mit denen kooperiert wird, als auch die **Art und Weise der Kooperation** in den **Satzungen** benannt werden.[519]

[515] Vgl. AEAO Nr. 12 S. 1 zu § 57 Abs. 3 AO.
[516] Vgl. AEAO Nr. 12 S. 2 zu § 57 Abs. 3 AO.
[517] Vgl. AEAO Nr. 12 S. 4 zu § 57 Abs. 3 AO.
[518] Vgl. AEAO Nr. 8 UAbs. 1 S. 1 zu § 57 Abs. 3 AO.
[519] Vgl. AEAO Nr. 8 UAbs. 1 S. 2 zu § 57 Abs. 3 AO.

Beispiele zum planmäßigen Zusammenwirken

Beispiel Nr. 3: Fortführung des Beispiel Nr. 1[520]

Durch das planmäßige Zusammenwirken i. S. d. § 57 Abs. 3 AO begründet die Verpachtung des Grundstücks nebst Immobilie einen Zweckbetrieb i. S. d. § 68 Nr. 1 AO, da das Zusammenwirken beider Gesellschaften einheitlich zu beurteilen ist. Daraus resultierend bleibt die Steuerbegünstigung der Altenhilfe Stiftung bestehen.[521] Es wird jedoch vorausgesetzt, dass das planmäßige Zusammenwirken i. S. d. § 57 Abs. 3 AO satzungsgemäß ist. Demnach müssen die Körperschaften gemäß ihrer Satzung die Altenhilfe i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO fördern. Darüber hinaus muss in den Satzungen festgeschrieben sein, dass der Satzungszweck auch durch das planmäßige Zusammenwirken i. S. d. § 57 Abs. 3 AO verwirklicht wird. Die Altenhilfe Stiftung hat die Erbringung von Vermietung- und Verpachtungsleistungen an die Altenpflege gGmbH als Art der Zweckverwirklichung in ihrer Satzung festzuschreiben. Die Altenpflege gGmbH hat das Empfangen dieser Leistungen als Art der Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks in ihre Satzung aufzunehmen.[522]

Beispiel Nr. 4: Abwandlung des Beispiel Nr. 1[523]

Abbildung 8 stellt eine Abwandlung des Beispiels Nr. 1 dar.

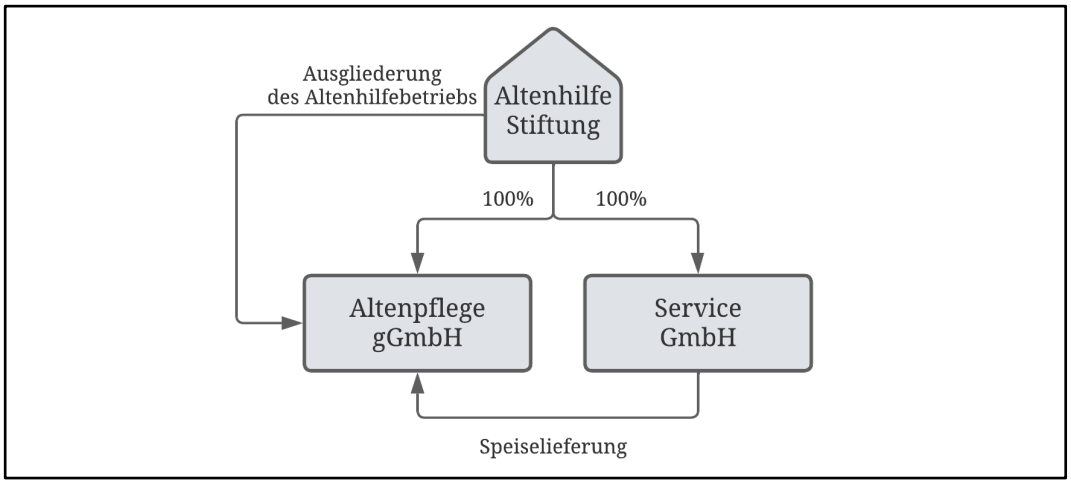

Abbildung 8: Beteiligungsstruktur der Altenhilfe Stiftung[524]

[520] Zu Beispiel Nr. 1 siehe Kapitel 3.3.2, Seite 71.

[521] Es wird angenommen, dass die weiteren Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt sind.

[522] Formulierung hinsichtlich des planmäßigen Zusammenwirkens in der Satzung in Anlehnung an *Hüttemann* (2021a): Z. 4.72.

[523] Zu Beispiel Nr. 1 siehe Kapitel 3.3.2, Seite 71.

[524] Eigene Darstellung.

Die Speiseversorgung des Altenpflegeheims, welches durch die Altenpflege gGmbH betrieben wird, wird durch die erwerbswirtschaftliche Service GmbH gewährleistet. An der Service GmbH ist die Altenhilfe Stiftung zu 100 % beteiligt. Durch die Vorschrift des § 57 Abs. 3 AO wird der Service GmbH die Überführung in die Gemeinnützigkeit ermöglicht, da diese durch das planmäßige Zusammenwirken mit der Altenpflege gGmbH einen gemeinsamen steuerbegünstigten Zweck (Förderung der Altenhilfe i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO) verfolgt. Hierbei wird ebenfalls vorausgesetzt, dass das planmäßige Zusammenwirken satzungsgemäß ist.

Beispiel Nr. 5[525]

Die Krankenhaus gGmbH gliedert den zum Zweckbetrieb i. S. d. § 67 AO gehörenden Wäschereibetrieb auf eine Tochtergesellschaft (Wäscherei GmbH) aus. Bei isolierter Betrachtung handelt es sich bei den ausgegliederten Tätigkeiten nicht um ideelle oder zweckbetriebliche Tätigkeiten, sodass der Grundsatz der Unmittelbarkeit i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 1 AO dazu führt, dass die Wäscherei GmbH nicht steuerbegünstigt i. S. d. §§ 51 bis 68 AO ist. Sie fördert folglich nur mittelbar den steuerbegünstigten Zweck der Krankenhaus gGmbH.

Für die Wäscherei GmbH besteht die jedoch Möglichkeit, als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO anerkannt zu werden.[526] Durch die Regelung des § 57 Abs. 3 AO sind die gegenüber der Krankenhaus gGmbH erbrachten Wäschereileistungen der Wäscherei GmbH innerhalb des planmäßigen Zusammenwirkens als zweckbetriebliche Leistungen i. S. d. § 67 AO zu beurteilen. Daraus resultierend erbringt sowohl die Krankenhaus gGmbH als auch die Wäscherei GmbH Leistungen im Rahmen des Zweckbetriebs i. S. d. § 67 AO. Sofern die Wäscherei GmbH Wäschereileistungen an Dritte erbringt, begründet sie damit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Es wird vorausgesetzt, dass das planmäßige Zusammenwirken satzungsgemäß ist.

3.3.5 Unmittelbarkeit bei Holdingkörperschaften i. S. d. § 57 Abs. 4 AO

Neben dem planmäßigen Zusammenwirken i. S. d. § 57 Abs. 3 AO wurde durch das JStG 2020 auch die Einfügung des Abs. 4 in § 57 AO beschlossen.[527] Danach wird der Unmittelbarkeitsgrundsatz i. S. d. § 57 AO auch dann erfüllt, wenn eine Körperschaft[528] ausschließlich Anteile an mindestens einer steuerbegünstigten Körperschaft hält sowie verwaltet (sog. **Holdingkör-**

[525] In naher Anlehnung an *Deutscher Bundestag* (2020): 202.

[526] Hierbei wird angenommen, dass die weiteren Voraussetzungen i. S. d. §§ 51 bis 68 AO erfüllt sind.

[527] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2020a): 103.

[528] Bei der Körperschaft muss es sich nicht zwingend um eine Kapitalgesellschaft handeln. Die Regelung des § 57 Abs. 4 ist auch auf andere juristische Personen – beispielsweise auf Stiftungen – anwendbar, vgl. *Kirchhain* (2021): 136, *Seer* (2021c): Z. 20.

perschaft).[529] Der Status als steuerbegünstigte Holdingkörperschaft wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass diese neben der Beteiligung an mindestens einer steuerbegünstigten Körperschaft auch an nicht steuerbegünstigten Körperschaften beteiligt ist.[530]

Die Beteiligung an der steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft, ist dem **ideellen Bereich**[531] zuzuordnen, sofern die Beteiligungsgesellschaft auch die steuerbegünstigten Zwecke der Holdingkörperschaft verfolgt.[532] Die Regelung des § 57 Abs. 4 AO stellt hierbei eine Art der Zweckverwirklichung dar.[533] Das Halten der Beteiligung muss somit den vorhandenen steuerbegünstigten Satzungszwecken der Körperschaft dienen.[534] Zur Sicherstellung der Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke über mindestens eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft, bedarf es daher einer (teilweisen) **Zweckidentität**.[535]

Die Zuordnung der Beteiligung an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft zum ideellen Bereich der Holdingkörperschaft impliziert eine Beurteilung als sog. **nutzungsgebundenes Vermögen** i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO, wodurch der der Einsatz der zeitnah zu verwendenden Mittel ermöglicht wird.[536] Die Ausgliederung von Zweckbetrieben i. S. d. §§ 65 bis 68 AO auf eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft führt somit nicht zu einem Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.[537] An die Stelle der

[529] Vgl. § 57 Abs. 4 AO, AEAO Nr. 13 S. 1 und 2 zu § 57 Abs. 4 AO. Eine Mindestbeteiligungsquote ist hierbei nicht erforderlich, vgl. AEAO Nr. 13 S. 3 zu § 57 Abs. 4 AO. Durch die Regelung des § 57 Abs. 4 AO wird dem Prinzip des *verlängerten Arms* gefolgt. Dieses geht von der Annahme aus, dass die Holdingkörperschaft – ungeachtet des bei Kapitalgesellschaften geltenden Trennungsprinzips – über ihre Beteiligung an einer oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften einer unmittelbaren Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke nachkommt, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 229. Die Lenkungsfunktion der Holdingkörperschaft ist ausreichend, sodass sie demnach keine operativen oder fördernden steuerbegünstigten Tätigkeiten entfalten muss, vgl. *Kirchhain* (2021): 136, *Schauhoff* (2023b): Z. 77. Vor Einfügung des § 57 Abs. 4 AO übte eine Körperschaft, die ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Körperschaften hielt – beispielsweise nach Ausgliederung aller operativen Tätigkeiten auf Beteiligungsgesellschaften –, keine steuerbegünstigte Tätigkeit mehr aus, vgl. *Deutscher Bundestag* (2020): 202. Siehe hierzu Kapitel 3.3.2, Beispiel Nr. 1, Seite 71.

[530] Vgl. AEAO Nr. 13 S. 4 zu § 57 Abs. 4 AO.

[531] Das Halten einer Beteiligung an einer steuerbegünstigten Körperschaft wurde bis zur Einfügung des § 57 Abs. 4 AO der Sphäre der Vermögensverwaltung zugeordnet, vgl. AEAO Nr. 3 S. 4 zu § 64 Nr. 3 S. 4, *FinMin. Brandenburg* (2004): 290, *BFH* (2010d): Z. 11, *Koenig* (2021d): Z. 26, *Seer* (2021c): Z. 16, *Gersch* (2022i): Z. 18.

[532] Vgl. AEAO Nr. 14 S. 1 zu § 57 Abs. 4 AO. Demnach sind die Einnahmen folglich nicht der Sphäre der Vermögensverwaltung zuzurechnen, vgl. AEAO Nr. 14 S. 1 zu § 57 Abs. 4 AO. Daraus resultiert, dass etwaige Ausschüttungen dem ideellen Bereich zufließen und demnach zu 10 % in die Bemessungsgrundlage der freien Rücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO eingehen, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 229. Zur freien Rücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO siehe Kapitel 3.1.2.6.2.

[533] Vgl. *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 65.

[534] Vgl. *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 65.

[535] Vgl. AEAO Nr. 14 S. 1 zu § 57 Abs. 4 AO. *Seer* (2021c): Z. 20, *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 65, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 229.

[536] Vgl. AEAO Nr. 15 S. 2 zu § 57 Abs. 4 AO.

[537] Vgl. AEAO Nr. 15 S. 3 zu § 57 Abs. 4 AO.

in die steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft eingebrachten Wirtschaftsgüter tritt die Beteiligung an dieser.[538] Es kommt somit lediglich zu einem Aktivtausch.[539] Daraus resultierend kann der Erwerb von Anteilen an steuerbegünstigten Körperschaften mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden.[540]

Beispiele zur Unmittelbarkeit bei Holdingkörperschaften

Beispiel Nr. 6: Fortführung des Beispiel Nr. 3[541]
Aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens zwischen der Altenhilfe Stiftung und der Altenpflege gGmbH ist die Beteiligung dem ideellen Bereich zuzuordnen.[542]

Beispiel Nr. 7: Abwandlung des Beispiel Nr. 1[543]
Die Altenhilfe Stiftung gliedert den Altenpflegebetrieb auf die Altenpflege gGmbH aus. Darüber hinaus überträgt sie das Grundstück nebst Immobilie auf die Altenpflege gGmbH. Die Stiftung hält und verwaltet somit ausschließlich die Anteile an der Altenpflege gGmbH. In den Satzungen der Körperschaften ist jeweils die Verfolgung der Altenhilfe i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO festgeschrieben. Durch die Vorschrift des § 57 Abs. 4 AO ist der Unmittelbarkeitsgrundsatz i. S. d. § 57 AO weiterhin erfüllt.

Beispiel 8: Fortführung des Beispiel Nr. 4[544]
Neben der Altenpflege gGmbH ist die Altenhilfe Stiftung an der Service gGmbH beteiligt. Die Altenhilfe Stiftung hält 100 % der Anteile an der Service gGmbH. Durch die Überführung der Service gGmbH – aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens i. S. d. § 57 Abs. 3 AO zwischen der Service gGmbH und der Altenpflege gGmbH – in die Gemeinnützigkeit, ist die Beteiligung bei der ideellen Sphäre der Altenhilfe Stiftung zuzuordnen. Sowohl die Altenhilfe Stiftung als auch die Service gGmbH fördern die Altenhilfe i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO.

538 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.88.

539 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.88.

540 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.88.

541 Zu Beispiel Nr. 3 siehe Kapitel 3.3.4, Seite 79.

542 Vgl. AEAO Nr. 12 S. 4 zu § 57 Abs. 3 AO i. V. m. AEAO Nr. 14 zu § 57 Abs. 4 AO. Die Ausgliederung des Betriebs hatte für die Altenhilfe Stiftung bislang den Wechsel von der zweckbetrieblichen Sphäre zur Sphäre der Vermögensverwaltung zur Folge. Die Steuerbegünstigung wäre der Stiftung daher nach Ausgliederung grundsätzlich zu versagen gewesen, vgl. *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 68.

543 Zu Beispiel Nr. 1 siehe Kapitel 3.3.2, Seite 71.

544 Siehe hierzu Beispiel Nr. 4 in Kapitel 3.3.4, Seite 79f. In Anlehnung an *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 68f.

4 Steuerlich unschädliche Betätigungen i. S. d. § 58 AO

Nachfolgend erfolgt eine Betrachtung der **steuerlich unschädlichen Betätigungen** i. S. d. § 58 AO. Die Vorschrift des § 58 AO kann hierbei in drei Gruppen differenziert werden:

- Überlassung von Mitteln, Personal sowie Räumen an andere zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke (§ 58 Nr. 1, 3, 4 und 5 AO),
- Verwendung von Mitteln für nicht steuerbegünstigte Zwecke durch die steuerbegünstigte Körperschaft selbst (§ 58 Nr. 6 bis 8 und 10 AO) sowie
- die Vergabe von Zuschüssen an nicht steuerbegünstigte Wirtschaftsunternehmen zur Verfolgung eigener steuerbegünstigter satzungsmäßiger Zwecke (§ 58 Nr. 9 AO).[545]

Diese Betätigungen stehen nicht im Einklang mit den Grundsätzen der Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit und/oder Selbstlosigkeit i. S. d. §§ 55 bis 57 AO.[546] Sie sind jedoch kraft ausdrücklicher Regelung in § 58 AO ausnahmsweise für die Steuerbegünstigung der Körperschaft unschädlich.[547]

4.1 Mittelweitergaben

4.1.1 Zulässige Mittelweitergaben

Gemäß **§ 58 Nr. 1 S. 1 AO**[548] wird die Steuervergünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft einer

- anderen **Körperschaft** oder

[545] Vgl. *Musil* (2021c): Z. 16. Die steuerunschädlichen Betätigungen – mit Ausnahme des § 58 Nr. 1 S. 4 und Nr. 9 AO – müssen grundsätzlich nicht in der Satzung der steuerbegünstigten Körperschaft erwähnt sein, vgl. *Musil* (2021c): Z. 16.

[546] Vgl. *Seer* (2021d): Z. 1, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 231. Eine differenzierte Einzelzuordnung des Gesetzes zur Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit und Selbstlosigkeit ist teilweise unterblieben, da sich die einzelnen Ausnahmevorschriften des § 58 AO mitunter der Durchbrechung mehrerer Grundsätze zuordnen lassen, vgl. *Seer* (2021d): Z. 1.

[547] Vgl. § 58 HS. 1 AO.

[548] Bis Änderung des § 58 AO durch das JStG 2020 unterschied § 58 AO mit Wirkung bis zum 28.12.2020 – nachfolgend a.F. – zwischen steuerbegünstigten Körperschaften, die Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke anderer inländischer steuerbegünstigter Körperschaften, ausländischer Körperschaften oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts beschafften (§ 58 Nr. 1 AO a.F.) und Förderkörperschaften, die ihre Mittel teilweise einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendeten (§ 58 Nr. 2 AO a.F.). Die Unterscheidung zwischen der Mittelbeschaffung und einer teilweisen Mittelzuwendung wurde durch das JStG 2020 beendet. § 58 Nr. 2 AO wurde aufgehoben. Der neu gefasste § 58 Nr. 1 AO führt die Regelungen des § 58 Nr. 1 AO a.F. und § 58 Nr. 2 AO a.F. zusammen, vgl. *Koenig* (2021j): Z. 4, *Seer* (2021d): Z. 1. Somit ist es unerheblich, ob die Körperschaft die Mittel selbst beschafft und weitergibt oder die Zuwendung aus ihrem Vermögen entnimmt, vgl. *Hüttemann* (2021b): 72. Zu den Unterschieden zwischen § 58 AO und § 58 AO a.F. siehe ausführlich *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 231f.

- einer **juristischen Person des öffentlichen Rechts**

Mittel[549] für die **Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet**.[550] Durch die Regelung des § 58 Nr. 1 AO wird einerseits die Möglichkeit geschaffen, Förderkörperschaften[551] als steuerbegünstigt i. S. d. §§ 51 bis 68 AO anzuerkennen und andererseits steuerbegünstigten Körperschaften die Möglichkeit gegeben, nicht benötigte Mittel an andere Körperschaften für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuzuwenden.[552] Daneben ist eine Mittelzuwendung i. S. d. Vorschrift auch anzunehmen, wenn ein Werttransfer zwischen der zuwendenden und der empfangenden Körperschaft vorliegt.[553] Das bedeutet, dass es sich um eine unentgeltliche oder zumindest vergünstigte Leistung handeln muss.[554]

549 Gemäß § 58 Nr. 1 S. 2 AO sind unter dem Begriff der Mittel sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft zu verstehen. Der Begriff umfasst somit auch Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen sowie die Überbringung von Dienstleistungen, vgl. AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 58 Nr. 1 AO. Durch die Neufassung des § 58 Nr. 1 AO wurde die enge Auslegung des Mittelbegriffs, welcher nur solche Mittel als Fördermittel akzeptierte, die ausdrücklich mit dem Ziel der Mittelweitergabe beschafft worden waren, ausdrücklich abgelegt, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 234.

550 Der Begriff der Mittelzuwendung umfasst somit einerseits die Mittelbeschaffungstätigkeit und andererseits die Weitergabe bereits vorhandener Mittel an andere Körperschaften, vgl. *Deutscher Bundestag* (2020): 203.

551 Hierzu zählen Spendensammel- sowie Fördervereine. Zu nennen sind beispielsweise Vereine zur Förderung der Errichtung von Sportanlagen oder Schul- sowie Universitätsfördervereine, vgl. *Musil* (2021c): Z. 30, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 233. Ebenso sind sog. Bürgerhausvereine bzw. Dorfgemeinschaftshausvereine anzuführen, vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2018): 233.

552 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.96. Die Vorschrift des § 58 Nr. 1 AO ist daher auch für steuerbegünstigte Kapitalgesellschaften von besonderer Relevanz. Entgegen dem Zuwendungsverbot i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO sind Gewinnausschüttungen in der Form einer gemeinnützigkeitsrechtlichen Zuwendung i. S. d. § 58 Nr. 1 AO an steuerbegünstigte Anteilseigner zulässig, vgl. AEAO Nr. 2 Buchst. c zu § 60 AO, der darauf verweist, dass „Körperschaften, deren Gesellschafter oder Mitglieder steuerbegünstigte Körperschaften sind und/oder juristische Personen des öffentlichen Rechts, die die Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwenden“ auf die Regelung in § 3 Satz 2 der Mustersatzung „Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft.“ verzichten können.

553 Vgl. *Seer* (2021d): Z. 3.

554 Vgl. *Seer* (2021d): Z. 3, *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 85. Hierzu zählen beispielsweise unentgeltliche Dienstleistungen, eine verbilligte Raumüberlassung sowie die zinslose oder -verbilligte Darlehensgewährung, vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2018): 233, *Seer* (2021d): Z. 3. Die Leistungen dürfen höchstens in Höhe der Selbstkosten erbracht werden. Sofern durch die erbrachten Leistungen Überschüsse erzielt werden, kann die Steuerbegünstigung nur noch über die Regelung des satzungsgemäßen planmäßigen Zusammenwirkens i. S. d. § 57 Abs. 3 AO erreicht werden, vgl. *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 85. Handelt es sich bei den Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen oder der Erbring von Dienstleistungen bereits um den Gegenstand einer Kooperation i. S. d. § 57 Abs. 3 AO, richtet sich deren Behandlung nach der Vorschrift des planmäßigen Zusammenwirkens i. S. d. § 57 Abs. 3 AO. Zum planmäßigen Zusammenwirken siehe Kapitel 3.3.4.

Als **Mittelempfänger** kommen

- inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
- in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführte Körperschaften (beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus EU-/EWR-Staaten),
- inländische und ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts,
- ausländische Körperschaften, die nicht beschränkt steuerpflichtig sind, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird, und
- beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus Nicht-EU-/EWR-Staaten, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird

in Betracht. [555]

Die Weitergabe von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt gemäß § 58 Nr. 1 S. 3 AO voraus, dass diese Körperschaft selbst steuerbegünstigt ist.[556] Die *Finanzverwaltung* differenziert bei den beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften zwischen Körperschaften aus einem EU-/EWR-Staat und aus einem Drittstaat.[557] Während beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus einem EU-/EWR-Staat nur insoweit gefördert werden dürfen, als sie die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllen,[558] werden letztere – entgegen dem Gesetzeswortlaut[559] – gefördert, wenn die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird.[560]

---

555 AEAO Nr. 2 zu § 58 Nr. 1 AO.

556 Gemäß § 58 Nr. 1 AO a.F. wurde die Voraussetzung des Vorliegens der Steuerbegünstigung bislang nur an unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften des privaten Rechts gestellt. Eine Steuerbegünstigung für juristische Personen des öffentlichen Rechts nebst ihren Betrieben gewerblicher Art ist nicht erforderlich.

557 Vgl. AEAO Nr. 2 zu § 58 Nr. 1 AO.

558 Dies sei nach Ansicht von *Kirchhain* „aufgrund der Satzungsstrenge des deutschen Rechts praktisch nur sehr selten der Fall", *Kirchhain* (2021): 132. Ebenso *Hüttemann* (2021b): 78. *Hüttemann* kritisiert die Neuregelung und sieht diese als Verschärfung des § 58 Nr. 1 AO, vgl. *Hüttemann* (2021b): 78. Nach Auffassung von *Koenig* werde durch die Einbeziehung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften des privaten Rechts die Zuwendung an ausländische Körperschaften eindeutig erschwert, vgl. *Koenig* (2021j): Z. 6. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* führen an, dass die Regelung eine Korrespondenz zu den Regelungen des Zuwendungsrecht schaffe. So fordere auch § 10 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG die Erfüllung der genannten Voraussetzungen, soweit ein Zuwendungsabzug durch Spenden an eine EU-/EWR-Körperschaft begehrt werde, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 236.

559 Gemäß § 58 Nr. 1 S. 3 AO setzt die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist.

560 Vgl. AEAO Nr. 2 zu § 58 Nr. 1 AO. Ebenso *Schauhoff/Kampermann* (2022b): Z. 98.

Bei der Zuwendung von Mitteln handelt es sich um eine **Art der Zweckverwicklung** und nicht um einen eigenen steuerbegünstigten Zweck.[561] Daraus resultiert, dass der steuerbegünstigte Zweck weiterhin in der Satzung anzugeben ist.[562] § 58 Abs. 1 S. 4 AO bestimmt jedoch, dass die Weitergabe von Mitteln in der **Satzung** der steuerbegünstigten Körperschaft zu benennen ist, sofern die Mittelweitergabe die **einzige Art der Zweckverwirklichung** darstellt.[563] In diesem Fall handelt es sich um eine sog. **Förderkörperschaft**.[564]

4.1.2 Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben

Im Rahmen des JStG 2020 wurde der **Vertrauensschutz** bei Mittelweitergaben i. S. d. § 58a AO eingefügt.[565] Dieser besagt, dass die steuerbegünstigte Körperschaft, die Mittel einer anderen Körperschaft zuwendet, unter bestimmten Voraussetzungen **darauf vertrauen** darf, dass die **empfangende Körperschaft im Zeitpunkt der Zuwendung steuerbegünstigt ist** und die **Zuwendung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet** wird.[566]

Der Vertrauensschutz wird gemäß § 58a Abs. 2 AO gewahrt, wenn sich die zuwendende Körperschaft die Steuerbegünstigung der empfangenden Körperschaft zum Zeitpunkt der Zuwendung hat nachweisen lassen. Der **Nachweis** kann durch eine Ausfertigung[567]

- der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid, deren Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder

[561] Vgl. AEAO Nr. 3 S. 1 zu § 58 Nr. 1 AO.

[562] Vgl. AEAO Nr. 3 S. 2 zu § 58 Nr. 1 AO.

[563] Hierbei ist die Benennung der Körperschaften, die die Mittel erhalten sollen, nicht erforderlich, vgl. AEAO Nr. 3 S. 4 zu § 58 Nr. 1 AO.

[564] Vgl. *Seer* (2021d): Z. 2a. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* führen an, dass insbesondere bei Förderkörperschaften die Gefahr der „Überladung" der Satzung mit steuerbegünstigten Zwecken bestehe. Aufgrund des Umstands, dass die Förderung überwiegend bzw. ausschließlich durch die Zuwendung von Mitteln erfolge, würden Förderkörperschaften vielfach eine Vielzahl von steuerbegünstigten Satzungszwecken bzw. im Einzelfall sogar sämtliche steuerbegünstigte Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO in die Satzung aufnehmen. Da bei der Aufnahme sämtlicher steuerbegünstigter Zwecke im Regelfall einzelne Zwecke nur in geringem Umfang gefördert würde, sei es ratsam im Vorhinein die tatsächlich von der Förderkörperschaft verfolgten Zwecke zu bestimmen, da sämtliche Zwecke der Körperschaft ernsthaft und nachhaltig verfolgt werden müssen, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 239.

[565] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2020): 104. Vor Einfügung des § 58a AO war es gesetzlich nicht geregelt, ob und unter welchen Voraussetzungen eine steuerbegünstigte Körperschaft, welche Mittel an andere steuerbegünstigte Körperschaften weiterleitete, schutzwürdig war. § 58a AO schließt die bisherige Regelungslücke, vgl. *Deutscher Bundestag* (2020): 103.

[566] Vgl. § 58a Abs. 1 AO. Dies ist insbesondere dann relevant, wenn die empfangende Körperschaft entweder den Status der Gemeinnützigkeit verliert oder die Mittel nicht für steuerbegünstigte Zwecke verwendet. Grundsätzlich würden die vorgenannten Tatbestände dazu führen, dass die zuwendende steuerbegünstigte Körperschaft die eigene Steuerbegünstigung – aufgrund einer Mittefehlverwendung – verliere, vgl. *Deutscher Bundestag* (2020): 204, *Koenig* (2021k): Z. 1.

[567] Hierbei ist eine (elektronische) Kopie der aufgeführten Unterlagen ausreichend, vgl. AEAO Nr. 3 zu § 58a AO.

- des Freistellungsbescheids, dessen Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder
- des Bescheides über die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen i. S. d. § 60 Abs. 1 AO, dessen Datum nicht länger als drei Jahre zurückliegt, wenn der empfangenden Körperschaft bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde,

erfolgen.[568]

Mittel, die juristischen Personen des öffentlichen Rechts für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke zugewendet werden, unterliegen – ungeachtet des § 58a AO – stets dem Vertrauensschutz.[569]

Der Vertrauensschutz ist gemäß § 58a Abs. 3 Nr. 1 AO nicht zu gewähren, sofern dem Zuwendenden die fehlende Steuerbegünstigung der empfangenden Körperschaft bekannt war oder aufgrund von grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Ebenso scheidet der Vertrauensschutz aus, wenn die zuwendende Körperschaft der empfangenden Körperschaft die Verwendung für nicht steuerbegünstigte Zwecke vorgibt.[570]

4.2 Vermögensausstattung anderer Körperschaften

Gemäß § 58 Nr. 3 AO kann eine steuerbegünstigte Körperschaft

- ihre Gewinne aus den Zweckbetrieben und den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie ihre Überschüsse aus der Vermögensverwaltung ganz oder teilweise und
- darüber hinaus höchstens 15 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel

einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts **zur Vermögensausstattung** (sog. **Endowment**) **zuwenden**.[571] Für die Ermittlung dieser Grenzen sind die Verhältnisse des vorangegangenen Kalender- oder Wirtschaftsjahres

[568] Vgl. § 58a Abs. 2 AO.

[569] Vgl. AEAO Nr. 2 zu § 58a AO. Ursächlich hierfür ist, dass die Verwaltung der juristischen Person des öffentlichen Rechts gemäß Art. 20 Abs. 3 GG „an Gesetz und Recht gebunden ist, so dass Zuwendende darauf vertrauen dürfen, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts die zugewendeten Mittel entsprechend ihrer Bestimmung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.“, vgl. AEAO Nr. 2 zu § 58a AO (teilweise wörtlich).

[570] Vgl. § 58a Abs. 3 Nr. 2 AO.

[571] Vgl. § 58 Nr. 3 S. 1 AO. Die Gesetzesbegründung führt als Beispiel die Einrichtung von sog. Stiftungsprofessuren an, vgl. *Deutscher Bundestag* (2013): 22. Die Regelung des § 58 Nr. 3 AO beschränkt sich jedoch nicht darauf. Vielmehr sei die Regelung rechtsformneutral, vgl. *Hüttemann* (2013): 775, *Wallenhorst* (2017a): Z. 124, *Musil* (2021): Z. 47, *Seer* (2021d): Z. 6. Siehe hierzu das Beispiel zur Kapitalausstattung i. S. d. § 58 Nr. 3 AO auf der folgenden Seite. Kapitel 4.2 in Anlehnung an *Overfeld* (2016): 68-70.

maßgebend.[572] Die Vermögensausstattung einer steuerbegünstigten Körperschaft kann durch die Hingabe von Kapital bei Neugründung oder im Rahmen einer Kapitalerhöhung bzw. Zustiftung erfolgen.[573] Der Erwerb von Anteilen an einer bereits bestehenden Körperschaft fällt hingegen nicht unter § 58 Nr. 3 AO.[574]

§ 58 Nr. 3 S. 2 AO bestimmt, dass die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke der Empfängerkörperschaft mit den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft übereinstimmen müssen. Eine vollständige Kongruenz der Satzungszwecke auf Seiten der Geber- und der Empfängerkörperschaft ist hingegen nicht erforderlich.[575]

Beispiel zur Zweckidentität[576]

Sofern die Geberkörperschaft ausschließlich kirchliche Zwecke i. S. d. § 54 AO fördert, die Empfängerkörperschaft neben kirchlichen Zwecken i. S. d. § 54 AO auch die Jugendhilfe i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO fördert, sind die weitergeleiteten Mittel nur für kirchliche Zwecke i. S. d. § 54 AO einzusetzen.

Gemäß § 58 Nr. 3 S. 3 AO darf die Empfängerkörperschaft die zugewandten Mittel sowie deren Erträge nicht für weitere Mittelweitergaben verwenden. Damit will der Gesetzgeber sicherstellen, dass die Mittel nicht fortwährend weitergeleitet (sog. Verbot von **Endowment-Kaskaden**[577]), sondern ihrem eigentlichen Bestimmungszweck zugeführt werden.[578]

Für den Nachweis, dass es sich um eine durch § 58 Nr. 3 AO legitimierte Vermögensausstattung handelt, hat die zuwendende Körperschaft die – für § 58 Nr. 1 AO geltenden – Nachweispflichten analog anzuwenden.[579] Sofern die zugewendeten Mittel bzw. deren Erträge – entgegen der Verwendungsauflage – für andere (steuerbegünstigte) Zwecke oder als Endowment

[572] Vgl. AEAO Nr. 8 UAbs. 1 S. 1 zu § 58 Nr. 3 AO. Kritisch zur Formulierung des *AEAO* Nr. 8 UAbs. 1 S. 1 zu § 58 Nr. 3 AO äußern sich *Wallenhorst*, *Musil* und *Hüttemann*. Die Vorjahresbetrachtung würde dazu führen, dass Endowments im Jahr der Gründung verhindert werden, vgl. *Wallenhorst* (2017a): Z. 123, *Musil* (2021c): Z. 49, *Hüttemann* (2023): Z. 5.224.

[573] Vgl. AEAO Nr. 8 UAbs. 3 S. 1 zu § 58 Nr. 3 AO.

[574] Vgl. AEAO Nr. 8 UAbs. 3 S. 1 zu § 58 Nr. 3 AO. Ursächlich hierfür ist, dass es sich hierbei nicht um eine Vermögensausstattung, sondern um eine Vermögensumschichtung handelt, vgl. *Unger* (2016b): Z. 36, *Seer* (2021d): Z. 6, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 244.

[575] Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2021): 1484, *Schauhoff/Kirchhain* (2013): 304, *Wallenhorst* (2017a): Z. 125, *Seer* (2021d): Z. 7, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 245.

[576] In Anlehnung an *OFD Frankfurt am Main* (2021): 1484.

[577] Vgl. *Unger* (2016b): Z. 34, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.225, *Seer* (2021d): Z. 8, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 246.

[578] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2013): 22, *Unger* (2016b): Z. 34, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 246.

[579] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 245. Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel 4.1.

i. S. d. § 58 Nr. 3 S. 1 AO verwendet werden, liegt eine Mittelfehlverwendung der Empfängerkörperschaft vor.[580] Die zuwendende Körperschaft genießt hingegen, soweit diese nicht bösgläubig ist, Vertrauensschutz.[581]

Beispiel zur Kapitalausstattung i. S. d. § 58 Nr. 3 AO[582]

§ 58 Nr. 3 AO ermöglicht einem steuerbegünstigten Verein mit ertragsreichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die Gründung bzw. Kapitalausstattung einer steuerbegünstigten Tochter-gGmbH oder steuerbegünstigten Stiftung vorzunehmen.

4.3 Überlassung von Arbeitskräften und Räumen

Überlassung von Arbeitskräften (§ 58 Nr. 4 AO)

Gemäß § 58 Nr. 4 AO ist es unschädlich, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft **ihre Arbeitskräfte** anderen Personen, Unternehmen, Einrichtung oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung **für steuerbegünstigte Zwecke überlässt**. Hierbei ist es unerheblich, ob die Empfänger ihrerseits steuerbegünstigt sind.[583] Die überlassenen Arbeitskräfte müssen jedoch von diesen für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden.[584] Ebenso ist es unschädlich, wenn mit den Arbeitskräften zugleich Arbeitsmittel bereitgestellt werden.[585]

Der Anwendungsbereich der Vorschrift liegt im Bereich der **unentgeltlichen oder verbilligten** Überlassung von Arbeitskräften.[586] Bei Überlassung gegen ein angemessenes Entgelt ist grundsätzlich ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen.[587] Die entgeltliche Überlassung der Arbeitskräfte als steuerlich unschädliche Betätigung geht somit nicht zwin-

580 Vgl. AEAO Nr. 8 Voraussetzung Nr. 4 S. 2 zu § 58 Nr. 3 AO. Ebenso *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 245. Eine Mittelfehlverwendung, welche nicht ein entsprechendes qualifiziertes Ausmaß i. S. d. § 63 Abs. 2 AO i. V. m. § 61 Abs. 3 AO erreicht, führt grundsätzlich zu einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit für diesen Veranlagungszeitraum, vgl. § 63 Abs. 2 AO i. V. m. § 60 Abs. 2 AO, vgl. *Bott* (2023a): Z. 104. Zu beachten gilt der Bagatellvorbehalt, vgl. *BFH* (2020): 3. LS, *Bott* (2023a): Z. 104.

581 Vgl. *Kirchhain* (2013): 2147f., *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 245.

582 In Anlehnung an *Hüttemann* (2013): 775.

583 Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2021): 1484.

584 Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2021): 1484. So kann beispielsweise das Pflegepersonal eines steuerbegünstigten Krankenhauses für die häusliche Pflege in einer Familie eingesetzt werden, vgl. *Gersch* (2022j): Z. 35.

585 Vgl. AEAO Nr. 9 zu § 58 Nr. 4 AO. Als Beispiel kann die Überlassung von Personal eines steuerbegünstigten Krankenhauses nebst Überlassung eines Krankenwagens an ein anderes Krankenhaus angeführt werden, vgl. AEAO Nr. 9 zu § 58 Nr. 4 AO.

586 Vgl. *Unger* (2016b): Z. 43, *Musil* (2021c): Z. 57, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 248. *Schauhoff* (2023b): Z. 70. So auch *Deutscher Bundestag*. Danach soll die Vorschrift bewirken, dass steuerbegünstigte Körperschaften ihre Arbeitskräfte „unentgeltlich oder gegen nicht angemessenes Entgelt für die Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke zur Verfügung stellen dürfen“, vgl. *Deutscher Bundestag* (2007a): 21 (teilweise wörtlich).

587 Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2021): 1484, *Schauhoff* (2023b): Z. 70.

gend mit der Einstufung der Überlassung von Arbeitskräften als Zweckbetrieb i. S. d. §§ 65 bis 68 AO einher.[588] Eine Beurteilung als Zweckbetrieb kann nur angenommen werden, wenn ein Fall i. S. d. § 57 Abs. 3 AO vorliegt.[589]

Beispiel zur Überlassung von Arbeitskräften

Es handelt sich um einen Fall i. S. d. § 58 Nr. 4 AO, wenn ein steuerbegünstigter Krankenhausträger mit einem Rettungsverband eine Vereinbarung trifft, wonach das Krankenhaus Ärzte für die Einsätze im Rettungsdienst abrufbereit hält sowie die für den jeweiligen Einsatz benötigten Medikamente und sonstigen Materialien unentgeltlich zur Verfügung stellt.[590]

Überlassung von Räumen (§ 58 Nr. 5 AO)

Neben der Überlassung von Arbeitskräften erlaubt § 58 Nr. 5 AO steuerbegünstigten Körperschaften, ihre **Räume**[591] **anderen steuerbegünstigten Körperschaften** oder juristischen Person des öffentlichen Rechts **zur Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke** zu **überlassen**.[592]

Anders als § 58 Nr. 4 AO setzt die Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO somit voraus, dass – neben den juristischen Personen des öffentlichen Rechts – ausschließlich steuerbegünstigte Körperschaften zulässige Empfänger sind.[593] Darüber hinaus müssen die Räume zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlassen werden.[594] Daraus resultiert, dass die Räume nicht für Zwecke eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder im Rahmen der Vermögensverwaltung überlassen werden dürfen.[595]

588 Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2021): 1484. Die Vorschrift des § 58 Nr. 4 AO begründe – nach Auffassung der *OFD Frankfurt am Main* – weder einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck noch eine Rechtsnorm für die Einstufung als Zweckbetrieb, vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2021): 1484.

589 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 248, *Schauhoff* (2023b): Z. 70. Zum planmäßigen Zusammenwirken i. S. d. § 57 Abs. 3 AO siehe Kapitel 3.3.4.

590 Vgl. *Klaßmann/Siebenmorgen/Notz* (2011): 189.

591 Zu den Räumen i. S. d. § 58 Nr. 5 AO zählen auch Sportstätten, Sportanlagen oder Freibäder. Der Begriff der Räume ist folglich weit zu fassen, vgl. AEAO Nr. 10 zu § 58 Nr. 5 AO, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 249. *Seer* führt an, dass die Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO die Formulierung „Räume oder Einrichtungen“ verwenden sollte, vgl. *Seer* (2021d): Z. 10 (teilweise wörtlich).

592 Nach Auffassung von *Musil* habe die Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO – welche vor Neufassung des § 58 Nr. 1 AO als lex specialis gegenüber dieser Vorschrift galt – kaum einen eigenen Anwendungsbereich, vgl. *Musil* (2021c): Z. 62. Ebenso *Schauhoff*, der anführt, dass es sich nicht erschließe, „was diese Vorschrift für die Überlassung von Räumlichkeiten im Verhältnis zu § 58 Nr. 1 AO nach der Gesetzesänderung 2020 noch soll“, vgl. *Schauhoff* (2023b): Z. 71 (teilweise wörtlich). *Meines Erachtens* ist den vorstehenden Autoren zuzustimmen. Der Anwendungsbereich des § 58 Nr. 5 AO erschließt sich *meines Erachtens* nicht, da § 58 Nr. 1 AO auch die unentgeltlichen oder vergünstigten Leistungserbringung erfasst, vgl. Kapitel 4.1 m. w. N.

593 Vgl. *Unger* (2016b): Z. 49.

594 Vgl. § 58 Nr. 5 AO.

595 Vgl. *Herbert* (1991): 182, *Unger* (2016b): Z. 49, *Brandl* (2021): Z. 22, *Musil* (2021c): Z. 65. Anderer Auffassung zur Vermögensverwaltung ist *Gersch* (2022j): Z. 38.

Der Anwendungsbereich des § 58 Nr. 5 AO liegt in der **unentgeltlichen oder vergünstigten Überlassung** von Räumen.[596] Ebenso wie bei der entgeltlichen Überlassung von Arbeitskräften geht die entgeltliche Überlassung von Räumen als steuerlich unschädliche Betätigung nicht zwingend mit der Einstufung als Zweckbetrieb i. S. d. §§ 65 bis 68 AO einher.[597] Die Überlassung von Räumen gegen ein angemessenes Entgelt ist regelmäßig der Sphäre der Vermögensverwaltung zuzuordnen.[598] Sofern die Überlassung der Räume Gegenstand des planmäßigen Zusammenwirkens i. S. d. § 57 Abs. 3 AO ist, richtet sich die Behandlung der Überlassung nach dieser Vorschrift.[599]

Beispiel zur Überlassung von Räumen[600]

Ein steuerbegünstigter Sportverein überlässt einem anderen steuerbegünstigten Sportverein seine Turnhalle für die Durchführung einer sportlichen Veranstaltung (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO). Es handelt sich um eine unschädliche Betätigung i. S. d. § 58 Nr. 5 AO.

Abwandlung des Beispiels zur Überlassung von Räumen[601]

Ein steuerbegünstigter Sportverein überlässt einem anderen steuerbegünstigten Sportverein seine Turnhalle zur Durchführung einer Unterhaltungsveranstaltung (= steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb). Die Überlassung ist nicht mit § 58 Nr. 5 AO vereinbar.[602]

---

596 Vgl. *Unger* (2016b): Z. 48, *Koenig* (2021j): Z. 13, *Musil* (2021c): Z. 62, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 249. Ebenso *Deutscher Bundestag*. Die Vorschrift soll bewirken, dass Räume „zur Nutzung für steuerbegünstigte Zwecke unentgeltlich oder gegen nicht angemessenes Entgelt überlassen werden dürfen“, vgl. *Deutscher Bundestag* (2007a): 21 (teilweise wörtlich).

597 Vgl. *OFD Frankfurt am Main (*2021): 1484. Ursächlich hierfür ist, dass die Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO weder einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck noch eine Rechtsnorm für die Einstufung als Zweckbetrieb begründe, vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2021): 1484.

598 Vgl. *Musil* (2021c): Z. 62, *Seer* (2021d): Z. 12. Es besteht darüber hinaus die Möglichkeit, dass es sich bei der Überlassung um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt, vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2021): 1484, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 249. Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist regelmäßig bei einer Vielzahl von Einzelvermietungen anzunehmen, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 6.149. Die Annahme eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bei einer Vielzahl von Einzelvermietungen zur Verbesserung der Kapazitätsauslastung hat der *BFH* hingegen verneint, vgl. *BFH* (1957): Z. 9. Siehe hierzu ausführlich *Hüttemann* (2021a): Z. 6.148-6.151. Darüber hinaus liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb auch dann vor, wenn die vermögensverwaltende Tätigkeit mit einer Personalgestellung verknüpft ist und die Tätigkeit nicht der zweckbetrieblichen Sphäre der Körperschaft zuzurechnen ist, vgl. *BFH* (2005c): Z. 17f., *Hüttemann* (2021a): Z. 6.150.

599 Vgl. *Gersch* (2022j): Z. 38.

600 In naher Anlehnung an *Seer* (2021d): Z. 10.

601 In naher Anlehnung an *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 249.

602 Die Überlassung der Räumlichkeiten darf somit nur gegen ein angemessenes Entgelt erfolgen, vgl. *Brandl* (2021): Z. 22, *Gersch* (2022j): Z. 38.

4.4 Sonstige unschädliche Betätigungen

Neben den vorstehenden Ausnahmeregelungen der § 58 Nr. 1 und 3 bis 5 AO sind in § 58 Nr. 6 bis 10 AO weitere Ausnahmen von den Grundsätzen der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit i. S. d. §§ 55 bis 57 AO kodifiziert. Diese werden im Folgenden kurz dargestellt.[603]

Versorgung der Stifterfamilie (§ 58 Nr. 6 AO)[604]

§ 58 Nr. 6 AO regelt eine Ausnahme vom Grundsatz der Selbstlosigkeit i. S. d. § 55 AO sowie dem Grundsatz der Ausschließlichkeit i. S. d. § 56 AO.[605] Gemäß § 58 Nr. 6 AO wird die Steuervergünstigung nicht ausgeschlossen, „wenn eine **Stiftung**[606] einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens[607] dazu verwendet, um **in angemessener Weise** den **Stifter** und seine nächsten **Angehörigen**[608] **zu unterhalten**, ihre **Gräber zu pflegen** und ihr **Andenken zu ehren**."[609] Das *Gesetz* setzt voraus, dass sich der Unterhalt, die Grabpflege sowie die Ehrung des Andenkens in einem **angemessenen Rahmen** befinden.[610] Durch dieses Erfordernis legt das Gesetz neben der relativen Grenze i. H. v. einem Drittel des Einkommens zusätzlich eine

603 Kapitel 4.4 in Anlehnung an *Overfeld* (2016): 79-82.

604 Ausführlich zur Regelung des § 58 Nr. 6 AO siehe *Kirchhain* (2006).

605 Vgl. *Kirchhain* (2006): 65, *Theuffel-Werhahn* (2020a): Z. 1, *Seer* (2021d): Z. 13, Buchna/Leichinger/Seeger/Brox (2023): 250.

606 Die Vorschrift des § 58 Nr. 6 AO gilt ausschließlich für rechtsfähige sowie nichtrechtsfähige Stiftungen, vgl. AEAO Nr. 18 S. 4 zu § 58 Nr. 2 bis 10 AO. Daraus resultierend führen entsprechende Ausgaben bei steuerbegünstigten Körperschaften anderer Rechtsform – auch bei stiftungsähnlichen steuerbegünstigten Körperschaften wie dem Stiftungs-Verein (sog. Nenn-Stiftungen) – stets zu einem Verstoß gegen die Grundsätze der §§ 55 und 56 AO, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 250.

607 Unter dem Begriff des Einkommens ist die Summe der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG zu verstehen, unabhängig davon, ob diese Einkünfte steuerpflichtig oder nicht steuerfrei sind, vgl. AEAO Nr. 11 Abs. 2 S. 1 zu § 58 Nr. 6 AO. Somit sind Spenden und echte Zuschüsse nicht zu berücksichtigen.

608 Der Begriff der nächsten Angehörigen ist von dem Begriff der Angehörigen i. S. d. § 15 AO zu unterscheiden, da dieser enger gefasst ist. Zu den *nächsten Angehörigen* zählen Ehegatten und Lebenspartner, Geschwister, Eltern, Großeltern, Kinder und Enkel (auch sofern diese durch Adoption verbunden sind) sowie Pflegekinder und Pflegeeltern, vgl. AEAO Nr. 12 zu § 58 Nr. 6 AO. *Seer* kritisiert, dass sich die Vorschrift des § 58 Nr. 6 AO auf die nächsten Angehörigen des Stifters beschränke. Seines Erachtens sei diese Beschränkung „(…) insoweit nicht gerecht, als Stiftungen in aller Regel für mehrere Generationen errichtet werden." Folglich seien alle Verwandten des Stifters in direkter Linie einzubeziehen, vgl. *Seer* (2021d): Z. 14 (teilweise wörtlich). Zustimmend *Hüttemann* (2023): Z. 4.27. Nur teilweise zustimmend *Musil* (2021c): Z. 77.

609 Hervorhebungen durch die *Verfasserin*. Die Vorschrift des § 58 Nr. 6 AO soll – bedingt durch die Absicherung des Stifters und seinen Angehörigen – Anreize zur Errichtung von Stiftungen schaffen, vgl. *Kirchhain* (2006): 76, *Hüttemann* (2023): Z. 4.23.

610 Vgl. AEAO Nr. 13 S. 1 zu § 58 Nr. 6 AO.

absolute Grenze fest.[611] Nach Auffassung der *Finanzverwaltung* sei der **Maßstab für die absolute Grenze** des Unterhalts der Lebensstandard des Zuwendungsempfängers.[612]

Gesellige Veranstaltungen (§ 58 Nr. 7 AO)

Bei der Vorschrift des § 58 Nr. 7 AO handelt es sich ebenfalls um eine Ausnahme von den Grundsätzen der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit i. S. d § 55 und 56 AO.[613] Die Steuervergünstigung wird gemäß § 58 Nr. 7 AO nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft **gesellige Zusammenkünfte**[614] veranstaltet, welche im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von **untergeordneter Bedeutung** sind. Eine Grenze, wann eine solche Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung ist, lassen sowohl das *Gesetz* als auch der *AEAO* offen.[615] Nach Auffassung von *Schauhoff* sei eine solche Veranstaltung von untergeordneter Bedeutung, wenn die Aufwendungen dieser verkehrsüblich seien und 10 % der Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen nicht übersteigen würden.[616]

Förderung des bezahlten Sports (§ 58 Nr. 8 AO)

§ 58 Nr. 8 AO bestimmt eine Ausnahme vom Grundsatz der Selbstlosigkeit i. S. d. § 55 AO.[617] Gemäß § 58 Nr. 8 AO ist es steuerlich unschädlich, wenn ein Sportverein neben dem unbezahlten Sport[618] auch den bezahlten Sport fördert. Diese Regelung ist vom Gesetzgeber als Ergänzung zu § 67a AO gedacht.[619] Gemäß § 67a AO stellen sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins einen Zweckbetrieb dar, wenn die Einnahmen aus diesen Veranstaltungen insgesamt

611 Vgl. AEAO Nr. 13 S. 2 zu § 58 Nr. 6 AO.

612 Vgl. AEAO Nr. 13 S. 3 zu § 58 Nr. 6 AO. Zustimmend *Koenig* (2021j): Z. 14, *Gersch* (2022j): Z. 40. Anderer Auffassung sind *Unger*, *Seer* und *Schauhoff*. Ihres Erachtens sei die Angemessenheit nach dem Lebensstandard des Stifters zur Zeit der Stiftungserrichtung zu beurteilen, wie hier *Unger* (2016b): Z. 55, *Seer* (2021d): Z. 13, *Schauhoff* (2023b): Z. 116. Differenzierend *Hüttemann* (2021a): Z. 4.28.

613 Vgl. *Seer* (2021d): Z. 16.

614 Gesellige Zusammenkünfte sind Veranstaltungen, welche der Pflege des Zusammengehörigkeitsgefühls, der Geselligkeit sowie des besseren Kennenlernens der Mitglieder und deren Angehörigen und der Werbung neuer Mitglieder dienen, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 256, *Schauhoff* (2023b): Z. 118.

615 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.32.

616 Vgl. *Schauhoff* (2023b): Z. 22. Ebenso *Seer* (2021d): Z. 16. *Hüttemann* geht ebenfalls von einer 10%-Grenze aus, bezieht sich jedoch nicht auf den finanziellen Aufwand. Nach Auffassung von *Hüttemann* könne man als „Faustregel“ annehmen, dass solche Veranstaltungen nicht mehr als 10 % der gesamten Aktivität ausmachen dürfen, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.32 (teilweise wörtlich).

617 Vgl. *Deutscher Bundestag* (1989a): 10, *Musil* (2021c): Z. 84, *Seer* (2021d): Z. 17.

618 Bei der Förderung des unbezahlten Sports handelt es sich um einen gemeinnützigen Zweck i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO.

619 Vgl. *Deutscher Bundestag* (1989a): 10. *Hüttemann* kritisiert, dass die Absicht des Gesetzgebers in § 58 Nr. 8 AO nur unzureichend zum Ausdruck komme, da insbesondere eine Bezugnahme auf § 67a AO fehle, vgl. *Hüttemann* (2023): Z. 4.35.

45.000 EUR einschließlich Umsatzsteuer im Jahr nicht übersteigen.[620] Folglich ist es denkbar, dass ein Sportverein, dessen Einnahmen die vorgenannte Grenze nicht übersteigt, Sportler in einem Zweckbetrieb bezahlt.[621] Grundsätzlich würde diese Bezahlung mit einem Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit i. S. d. § 55 AO einhergehen.[622] Durch die Vorschrift des § 58 Nr. 8 AO wird dies jedoch verhindert, weshalb der Einsatz von Mitteln des ideellen Bereichs für die Steuerbegünstigung der Körperschaft unschädlich ist.[623] Hierbei wird jedoch vorausgesetzt, dass es sich bei der Förderung des bezahlten Sports nur um einen Nebenzweck handelt.[624]

Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen (§ 58 Nr. 9 AO)

§ 58 Nr. 9 AO ermöglicht als Ausnahme vom Grundsatz der Unmittelbarkeit i. S. d. § 57 AO,[625] dass ausschließlich von einer oder mehreren **Gebietskörperschaften errichtete Stiftungen**[626] ihre **steuerbegünstigten Zwecke** auch **mittelbar** durch Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen verwirklichen können.[627] Daher ist es für die Steuerbegünstigung der Stiftung unerheblich, ob das geförderte Unternehmen eine Hilfsperson i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO darstellt.[628] Die mittelbare Zweckverwirklichung ist in der Satzung der Stiftung festzulegen.[629] Ebenso hat die

[620] Der Sportverein kann auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 AO – bindend für fünf Veranlagungszeiträume – durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt verzichten. Zur Regelung des § 67a AO siehe ausführlich *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 443-459.

[621] Vgl. *Musil* (2021c): Z. 84, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 258.

[622] Vgl. *Deutscher Bundestag* (1989a): 10.

[623] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 258. Sofern der Sportverein auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 AO verzichtet oder die Grenze des § 67a Abs. 1 AO überschritten ist, ist die Steuerbegünstigung nicht ausgeschlossen, wenn die Vergütungen oder andere Vorteile ausschließlich aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder von Dritten geleistet werden, vgl. § 67a Abs. 3 S. 3 AO.

[624] Vgl. *Seer* (2021d): Z. 17, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 258. Die Formulierung des Gesetzgebers, dass die Förderung des bezahlten Sports *neben dem* unbezahlten Sport unschädlich ist, ist nach Auffassung von *Hüttemann* unzureichend. Ausgehend von dieser Formulierung wäre sogar eine überwiegende Förderung des bezahlten Sports zulässig, vgl. *Hüttemann* (2023): Z. 4.35. Die Förderung des unbezahlten Sports muss nach herrschender Meinung jedoch im Vordergrund stehen und überwiegen, vgl. *Musil* (2021c): Z. 84, *Gersch* (2022j): Z. 48, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 258.

[625] Vgl. *Theuffel-Werhahn* (2020b): Z. 1, *Musil* (2021c): Z. 67, *Seer* (2021d): Z. 18, *Gersch* (2022j): Z. 50.

[626] Die Regelung des § 58 Nr. 9 AO gilt sowohl für rechtsfähige als auch für nichtrechtsfähige Stiftungen, vgl. AEAO Nr. 11 S. 1 zu § 58 Nr. 9 AO. Nach Auffassung der *Bundesregierung* ist die Beschränkung auf von Gebietskörperschaften gegründete Stiftungen zur Vermeidung von Missbräuchen notwendig. So würden diese Stiftungen regelmäßigen Kontrollen durch die Gründungskörperschaften und den Bundesrechnungshof oder einem Landesrechnungshof unterliegen, vgl. *Deutscher Bundestag* (1993a): 98. Zur Kritik an dieser Beschränkung siehe *Deutscher Bundestag* (1993b): 24.

[627] Vgl. AEAO Nr. 11 S. 1 zu § 58 Nr. 9 AO.

[628] Vgl. *Deutscher Bundestag* (1993a): 98. Würde es sich bei dem geförderten Unternehmen um eine Hilfsperson der Stiftung handeln, würde kein Fall des § 58 Nr. 9 AO vorliegen. Ursächlich hierfür ist, dass in einem solchen Fall das Wirken des geförderten Unternehmens gemäß § 57 Abs. 1 S. 2 AO wie eigenes Wirken der Stiftung anzusehen wäre. Demnach würde die Stiftung ihre steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar erfüllen und wäre nicht auf die Ausnahmeregelung des § 58 Nr. 9 AO angewiesen, vgl. *Deutscher Bundestag* (1993a): 97. Zur Unmittelbarkeit durch die Einschaltung einer Hilfsperson siehe Kapitel 3.3.2.

[629] Vgl. AEAO Nr. 11 S. 2 zu § 58 Nr. 9 AO.

Stiftung sicherzustellen, dass die überlassenen Mittel auch tatsächlich für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.[630]

Unterjähriger Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 58 Nr. 10 AO)

Gemäß § 58 Nr. 10 S. 1 AO darf eine steuerbegünstigte Körperschaft **Mittel im Jahr ihres Zuflusses** zum Erwerb von Gesellschaftsrechten **zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften** verwenden.[631] Auf die Herkunft der Mittel kommt es dabei nicht an.[632] § 58 Nr. 10 S. 2 AO sieht vor, dass der unterjährige Erwerb von Gesellschaftsrechten die Höhe der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO (sog. freie Rücklage) mindert. Nach Ansicht der *Literatur* ist diese Formulierung missverständlich.[633] Demnach dürfen die verwendeten Mittel den Höchstbetrag mindern, bis zu dem eine freie Rücklage in dem jeweiligen Jahr gebildet werden darf.[634] Sofern die für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendeten oder nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO bereitgestellten Mittel die Höchstgrenze der freien Rücklage desselben Jahres übersteigen, wird **der übersteigende Betrag auf das Rücklagepotential zukünftiger freier Rücklagen angerechnet**.[635] Folglich ist eine Zuführung von Mitteln zu der freien Rücklage in den Folgejahren erst wieder möglich, wenn die für eine freie Rücklage verwendbaren Mittel in der Summe die für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendeten oder bereitgestellten Mittel übersteigen.[636]

---

630 Vgl. AEAO Nr. 11 S. 3 zu § 58 Nr. 9 AO.

631 Die Regelung des § 58 Nr. 10 AO ist – ebenso wie die Vorschrift des § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO – nicht auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften anzuwenden, vgl. AEAO Nr. 12 S. 3 zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO, Buchna/*Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 259. Für die Regelung des § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO siehe Kapitel 3.1.6.2.

632 Vgl. AEAO Nr. 17 UAbs. 1 S. 2 zu § 58 Nr. 10 AO.

633 Vgl. *Schauhoff/Kirchhain* (2013): 304, *Musil* (2021d): Z. 88, *Seer* (2021d): Z. 20.

634 Vgl. AEAO Nr. 17 UAbs. 2 S. 1 zu § 58 Nr. 10 AO, *Schauhoff/Kirchhain* (2013): 304.

635 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 259.

636 Vgl. AEAO Nr. 17 UAbs. 2 S. 2 zu § 58 Nr. 10 AO.

Beispiel zur Ermittlung des Höchstbetrags für die Bildung der freien Rücklage unter Berücksichtigung des § 58 Nr. 10 AO[637]

Eine steuerbegünstigte Körperschaft erzielt im Jahr 2021 Überschüsse der Vermögensverwaltung i. H. v. 21.000 EUR und vereinnahmt zeitnah zu verwendende Mittel i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO i. H. v. 30.000 EUR. Im Jahr 2021 werden 2.500 EUR für den Erwerb von Anteilen zum Erhalt der prozentualen Beteiligung eingesetzt. Die freie Rücklage ermittelt sich – unter Beachtung des § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO – wie nachfolgend dargestellt.

		Freie Rücklage
Überschuss Vermögensverwaltung	21.000 EUR	7.000 EUR (30 % von 21.000 EUR)
Mittel i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO	30.000 EUR	3.000 EUR (10 % von 30.000)
Gesamt		**10.000 EUR**

Der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage im Jahr 2021 i. H. v. 10.000 EUR ist um die Mittel zu kürzen, die für den Erwerb der Anteile zum Erhalt der prozentualen Beteiligung eingesetzt wurden. Folglich kann eine freie Rücklage i. H. v. 7.500 EUR gebildet werden.

[637] In naher Anlehnung an AEAO Nr. 17 zu § 58 Nr. 10 AO.

5 Erlangung des Status der Gemeinnützigkeit

5.1 Gemeinnützigkeitsfähige Subjekte

5.1.1 Überblick

Gemäß § 51 Abs. 1 S. 2 AO können ausschließlich Körperschaften den Status der Gemeinnützigkeit erlangen.[638] Unter dem Begriff der Körperschaften i. S. d. § 51 Abs. 1 S. 2 AO sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG zu verstehen. Danach können

- Kapitalgesellschaften einschließlich optierender Gesellschaften i. S. d. § 1a KStG,[639]
- Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften,[640]
- Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit,[641]
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts,[642]
- nichtrechtsfähige Vereine,[643] Anstalten, Stiftungen[644] und andere Zweckvermögen des privaten Rechts sowie
- Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts[645]

die mit dem steuerrechtlichen Sonderstatus verbundenen Begünstigungen in Anspruch nehmen.[646] Die Aufzählung der gemeinnützigkeitsfähigen Subjekte ist abschließend.[647]

---

638 Umgekehrt bedeutet dies, dass die Steuerbegünstigungen keinen natürlichen Personen oder Personengesellschaften zugutekommen (dürfen). Siehe hierzu die Ausführungen auf Seite 100f. m. w. N.

639 Zu Kapitalgesellschaften siehe Kapitel 5.1.4. Zu optierenden Gesellschaften i. S. d. § 1a KStG siehe Kapitel 5.1.5.

640 Zur Genossenschaft im Allgemeinen siehe beispielsweise *Scholz* (2021). Zur steuerbegünstigten Genossenschaft siehe beispielsweise *Oldemeier/Seeck* (2023). Die praktische Bedeutung einer Europäischen Genossenschaft ist nach Ansicht von *Ullrich* gering, vgl. *Ullrich* (2011): 74.

641 Der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit kann nach Ansicht von *Ullrich* nicht selbstlos i. S. d. § 55 AO tätig sein, sodass dieser nicht als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO anerkannt werden kann. Dies sei darauf zurückzuführen, dass die Mitglieder in ihrer Eigenschaft als solche im Eintritt eines Versicherungsfalls finanzielle Leistungen erhalten würden und die Beteiligung der Mitglieder am potentiellen Gewinn Strukturmerkmal des Vereins sei, vgl. *Ullrich* (2011): 74.

642 Zu rechtsfähigen Vereinen siehe Kapitel 5.1.2. Rechtsfähige Stiftungen sind in Kapitel 5.1.3 dargestellt.

643 Siehe hierzu Kapitel 5.1.2.

644 Siehe hierzu Kapitel 5.1.3.

645 Die Körperschaft des öffentlichen Rechts als solche stellt somit kein Körperschaftsteuersubjekt dar.

646 Vgl. § 51 Abs. 1 S. 2 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 KStG.

647 Vgl. *Stock* (2001): 442, *Wedemann* (2016): 646, *Randenborgh* (2023a): Z. 3. *Stock* bezeichnet dies als „(zweifelhafte) Einschränkung“, vgl. *Stock* (2001): 445. Zur Kritik an dem abschließenden Kreis der Subjekte, welche für die Steuerbegünstigungen in Betracht kommen – insbesondere an dem Ausschluss der Personengesellschaft – siehe Fn. 648f. Ausführlich zur Argumentation hinsichtlich der Einbeziehung von natürlichen Personen und Personengesellschaften *Stock* (2001): 442-444, *Ullrich* (2011): 80-94.

Aus dem Verweis des § 51 Abs. 1 S. 2 AO auf § 1 Abs. 1 KStG resultiert, dass natürliche Personen sowie Personengesellschaften von der Inanspruchnahme des steuerrechtlichen Sonderstatus ausgeschlossen sind.[648] Der Ausschluss wird zum einen mit einer fehlenden organisatorischen sowie vermögensrechtlichen Trennung von Gesellschafter- und Gesellschaftsebene und der damit in Verbindung stehenden erschwerten Kontrolle des selbstlosen Handelns begründet.[649] Zum anderen werde der Ausschluss der Personengesellschaften auch durch die transparente Besteuerung dieser im Ertragsteuerrecht gerechtfertigt.[650]

---

648 Vgl. *FG Hamburg* (1985): 418, *Stock* (2001): 442, *Hüttemann* (2003): 53, *Ullrich* (2011): 81, *Momberger* (2015): 141, *Musil* (2017a): Z. 26f., *Martini* (2020a): Z. 38, *Seer* (2020a): Z. 2, *Hüttemann* (2021a): Z. 2.102, *Randenborgh* (2023a): Z. 3. Personengesellschaften sowie natürliche Personen seien „gemeinnützigkeitsunfähig", vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 2.102 (teilweise wörtlich). Es ist den natürlichen Personen sowie den Personengesellschaften jedoch nicht untersagt, steuerbegünstigte Zwecke zu verfolgen. Eine Verfolgung der Zwecke ist demnach auch ohne die Gewährung steuerlicher Begünstigungen möglich, vgl. *Randenborgh* (2023a): Z. 3. Kritisch zu dem Ausschluss der Personengesellschaften *Stock* (2001): 442-444, *Hüttemann* (2003): 53, *Ullrich* (2011): 85-93, *Momberger* (2015): 141, *Wedemann* (2016): 646, 648f., *Musil* (2017a) Z. 27, *Seer* (2020a): Z. 2, *Hüttemann* (2021a): Z. 2.103. *Hüttemann* vertritt die Ansicht, dass eine Einbeziehung von Personengesellschaften grundsätzlich vertretbar und möglich sei. Das EStG müsse um entsprechende Befreiungsregelungen – in Analogie zu § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG – ergänzt werden, sodass den Mitunternehmern ausschließlich Gewinne und Verluste gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zugerechnet werden würden, welche aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb resultieren würden, vgl. *Hüttemann* (2003): 53. Für weitere erforderliche Gesetzesänderungen zur Einbeziehung von Personengesellschaften siehe *Ullrich* (2011): 93f.

649 Vgl. *Hüttemann* (2003): 53, *Jachmann/Unger* (2009b): Z. 57, *Momberger* (2015): 141, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 21. Ursächlich hierfür sei, dass die Verfolgung eigenwirtschaftlicher Interessen bei *natürlichen Personen* nicht ausgeschlossen werden könne, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 21. Daneben könne die Voraussetzung einer ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke bei natürlichen Personen nicht erfüllt werden, vgl. *Niedersächsisches FG* (2003): Z. 21. Ebenso wäre bei *Personengesellschaften* ein Ausschluss der Verfolgung eigenwirtschaftlicher Interessen der Gesellschafter nicht möglich, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 21. Anderer Auffassung ist *Ullrich*. So könne man sich allenfalls auf den Standpunkt stellen, dass der Grad der Verselbstständigung der Personengesellschaft von ihren Gesellschaftern zu gering sei, um die ausschließliche Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke sicherzustellen. Hierbei sei jedoch zu beachten, dass auch bei der nichtrechtsfähigen Stiftung oder sonstigem Zweckvermögen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG), bei denen es sich um Sondervermögen kraft schuldrechtlicher Abreden handele, ein geringer Grad an Verselbstständigung festzustellen sei. Darüber hinaus weist er auf die Zulässigkeit einer steuerbegünstigten Einpersonen-GmbH hin. Ein Eigeninteresse der Gesellschaft abweichend von dem des Gesellschafters sei hierbei nicht festzustellen. „Eine – vermeintlich – mangelnde rechtliche Verselbstständigung von Personengesellschaften" sei folglich kein Grund, diesen die Gemeinnützigkeit zu versagen, vgl. *Ullrich* (2011): 85f. (teilweise wörtlich). Der Argumentation hinsichtlich einer Einpersonen-GmbH zustimmend *Stock* (2001): 443. *Ullrich* und *Stock* führen zusätzlich an, dass grundsätzlich das Rechnungswesen Aufschluss über die Einnahmen und Ausgaben geben könne, sodass – unter Verweis auf § 140 AO – auch bei Personenhandelsgesellschaften die Kontrolle der gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen sichergestellt sei. Dass die GbR nur buchführungspflichtig sei, wenn diese gewerblich tätig sei und die Grenzen des § 141 Abs. 1 AO überschreite, sei kein Argument gegen die Einbeziehung dieser in den Kreis der steuerbegünstigten Subjekte. So würden einerseits für den Verein oder die Stiftung „noch weitaus laxere Rechnungslegungsvorschriften" und andererseits für alle steuerbegünstigten Körperschaften in Ermangelung anderer Rechnungslegungsvorschriften die Vorschrift des § 63 Abs. 3 AO gelten, vgl. *Stock* (2001): 443 (teilweise wörtlich), *Ullrich* (2001): 88f. Zu § 63 Abs. 3 AO siehe Kapitel 6.1.5.

650 Vgl. *Geibel* (2020): Z. 6, *Hüttemann* (2021a): Z. 2.103. Solange die Steuerbegünstigung für steuerbegünstigte Personengesellschaften wegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sowie § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO den Gesellschaftern zugutekommen würde, sei die Beschränkung auf Körperschaften sowie der Ausschluss von Personengesellschaften aus der Gemeinnützigkeit „folgerichtig", vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 2.103 (teilweise wörtlich).

Hinsichtlich der Anerkennung einer Untergliederung eines Vereins als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO ist zwischen funktionalen und regionalen Untergliederungen zu differenzieren. *Funktionale Untergliederungen*[651] gelten gemäß § 51 Abs. 1 S. 3 AO nicht als selbstständige Steuersubjekte.[652] Hingegen sind *regionale Untergliederungen*[653] selbstständige Steuersubjekte, sofern sie über „eigene satzungsmäßige Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über diese Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten" sowie eine eigene Kassenführung besitzen.[654]

In der Praxis sind insbesondere die Vereine, Stiftungen und gGmbHs von besonderer Relevanz.[655] Tabelle 3 veranschaulicht die Anzahl der steuerbegünstigten Körperschaften im Jahr 2022 im Vergleich zum Jahr 2016.

[651] Funktionale Untergliederungen finden sich insbesondere bei größeren Vereinen, in denen einzelne Abteilung bestehen, die dem Hauptverein im Innenverhältnis untergeordnet sind. Als Beispiel kann ein Sportverein mit einer Fußball- und einer Handballabteilung angeführt werden, vgl. *Gersch* (2022k): Z. 10, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 45.

[652] Dadurch soll verhindert werden, dass steuerbegünstigte Körperschaften – mittels Verselbstständigung einzelner Abteilungen – die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO und des § 67a Abs. 1 AO sowie die nach den Einzelsteuergesetzen gewährten Freibeträge mehrfach in Anspruch nehmen, vgl. *Deutscher Bundestag* (1989b): 31, *Martini* (2020a): Z. 42, *Hüttemann* (2021a): Z. 2.100, *Gersch* (2022k): Z. 10.

[653] Regionale Untergliederungen sind Landes-, Bezirks- oder Ortsverbände von Großvereinen, vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 1 zu § 51 Abs. 1 AO.

[654] Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 1 zu § 51 Abs. 1 AO (teilweise wörtlich). Für die Anerkennung der regionalen Untergliederung als steuerbegünstigte Körperschaft ist es erforderlich, dass diese über eine eigene Satzung verfügt, die den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entspricht. Hierbei ist es möglich, dass Aufgaben, Organisation und Zweck der regionalen Untergliederung aus der Satzung des Hauptvereins resultieren, vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 2 zu § 51 Abs. 1 AO. Zu den satzungsmäßigen Voraussetzungen i. S. d. §§ 51, 59, 60 und 61 AO siehe Kapitel 5.2.1.

[655] Die folgenden Ausführungen beziehen sich daher primär auf Vereine, Kapitalgesellschaften sowie Stiftungen.

Rechtsform	Anzahl in 2016	Anzahl in 2022
Eingetragene Vereine[656]	603.886	615.759
Gemeinnützige Kapitalgesellschaften[657]	11.440[658]	14.540[659]
Gemeinnützige Genossenschaften	283	284
Rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts[660]	21.806	24.650

Tabelle 3: Anzahl der steuerbegünstigten Körperschaften in den Jahren 2016 und 2022[661]

656 Die Anzahl bezieht sich auf alle eingetragenen Vereine. Da die Eintragung des Vereins in das Vereinsregister nicht zwingend mit der Anerkennung der Gemeinnützigkeit einhergeht, ist *meines Erachtens* fraglich, wie viele Vereine hiervon steuerbegünstigt i. S. d. §§ 51 bis 68 AO sind.

657 Eine genaue Ermittlung der Anzahl an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften ist laut *Schubert/Tahmaz/Krimmer* nicht möglich. Die Autoren gehen von einer substanziellen Untererfassung aus, vgl. *Schubert/Tahmaz/Krimmer* (2023b): 25. Ursächlich hierfür ist, dass eine Firmierung als gAG, gGmbH oder gUG (haftungsbeschränkt) nicht zwingend erforderlich ist, vgl. die Ausführungen zur Firma einer AG, GmbH oder UG (haftungsbeschränkt) in Kapitel 5.1.4.2. Zur tatsächlichen Gesamtzahl an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften liegen ausschließlich Schätzungen vor, da exakte Zahlen zur Vergabe des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status an Kapitalgesellschaften von den Finanzämtern nicht veröffentlicht werden, vgl. *Schubert/Tahmaz/Krimmer* (2023b): 25.

658 Die Anzahl der steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften im Jahr 2016 bezieht sich ausschließlich auf die Anzahl der gGmbHs, vgl. *Priemer/Krimmer/Labigne* (2017): 50f. Obwohl *Priemer/Krimmer/Labigne* darauf hinweisen, dass die Anzahl an gAGs sowie gUGs aufgrund der geringen Anzahl bei der Stichprobenziehung für das Jahr 2016 nicht berücksichtigt wurde – vgl. *Priemer/Krimmer/Labigne* (2017): 51 – ist an dieser Stelle *meines Erachtens* zu kritisieren, dass *Schubert/Tahmaz/Krimmer* die Anzahl der gGmbHs aus dem Jahr 2016 mit der Anzahl an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften– gAGs, gGmbHs sowie gUGs (haftungsbeschränkt) – im Jahr 2022 vergleichen. *Schubert/Tahmaz/Krimmer* verzeichnen ein Wachstum zwischen den Jahren 2016 und 2022 i. H. v. 27 %, vgl. *Schubert/Tahmaz/Krimmer* (2023a): 7. Das Wachstum entspricht *meines Erachtens* jedoch nicht dem tatsächlichen Wachstum der steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften zwischen den Jahren 2016 und 2022. Da keine Informationen hinsichtlich der Anzahl an gAGs sowie gUGs (haftungsbeschränkt) aus dem Jahr 2016 vorliegen, ist die Ermittlung des Wachstums der steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften somit nicht möglich. *Priemer/Krimmer/Labigne* führen an, dass – unter Durchführung der Auslese des Handelsregisters – im März 2017 ca. 300 gUGs (haftungsbeschränkt) bestanden haben. Hinsichtlich der Anzahl an gAGs verweisen die *Autoren* auf *Rozwora*, welche im Jahr 2011 von einer Anzahl an gAGs i. H. v. 51 ausgeht, vgl. *Rozwora* (2011): 345, *Priemer/Krimmer/Labigne* (2017): 17. Darüber hinaus sei darauf hingewiesen, dass eine Hochrechnung des *IAB-Betriebspanel* im Jahr 2016 von einer Anzahl an gGmbHs i. H. v. 25.300 ausgeht, vgl. *Priemer* (2019): 10.

659 Von der Grundgesamtheit der steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften sind 12.611 gGmbHs, 1.878 gUGs (haftungsbeschränkt) und 51 gAGs. Unter Bezugnahme auf die – im Rahmen der Hochrechnung des *IAB-Betriebspanel* – ermittelte Anzahl an gGmbHs im Jahr 2016 gehen *Schubert/Tahmaz/Krimmer* bei einer analogen Fortschreibung eines Wachstums i. H. v. 27 % von einer Gesamtzahl i. H. v. 31.150 steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften aus. An dieser Stelle ist *meines Erachtens* einerseits zu kritisieren, dass die Autoren die Anzahl der gGmbHs i. H. v. 25.300 für die Ermittlung der Anzahl an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften – somit beispielsweise auch gAGs sowie gUGs (haftungsbeschränkt) – heranziehen sowie zur Berechnung die Wachstumsrate i. H. v. 27 % heranziehen. Zur Kritik an der Wachstumsrate siehe Fn. 658.

660 An dieser Stelle sei – ebenso wie bei der Anzahl der Vereine – anzumerken, dass sich die Zahl auf alle rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts bezieht. Hierbei muss es sich jedoch nicht zwingend um eine steuerbegünstigte Stiftung handeln. Darüber hinaus können auch nichtrechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts den Status der Gemeinnützigkeit erlangen, vgl. § 51 Abs. 1 S. 2 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG.

5.1.2 Verein

5.1.2.1 Grundlegendes zum Verein

Die gesetzlichen Grundlagen des Vereins sind in den §§ 21 bis 79 BGB sowie in dem VereinsG geregelt.[662] Unter einem Verein wird – in Bezugnahme auf die *Rechtsprechung* – „eine auf **Dauer**[663] berechnete Verbindung einer **größeren Anzahl von Personen** zur Erreichung eines **gemeinsamen Zweckes**, die nach ihrer Satzung **körperschaftlich organisiert** ist, einen **Gesamtnamen** führt und auf einen **wechselnden Mitgliederbestand** angelegt ist" verstanden.[664] Die privatrechtlichen Vorschriften der §§ 21 bis 79 BGB setzen den Begriff des Vereins voraus.[665]

Das BGB differenziert zwischen dem nicht wirtschaftlichen Verein i. S. d. § 21 BGB (sog. **Idealverein**[666]) und dem **wirtschaftlichen Verein**[667] i. S. d. § 22 BGB. Diese können sowohl **rechtsfähig** als auch **nichtrechtsfähig** sein.

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Für die Differenzierung zwischen einem Idealverein und einem wirtschaftlichen Verein ist es von Bedeutung, ob der Zweck des Vereins auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet

---

661 In Anlehnung an *Schubert/Tahmaz/Krimmer* (2023a): 7. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass die Anzahl an tatsächlich steuerbegünstigten Körperschaften abweichen kann. Siehe hierzu Fn. 656, 657, 660. Die Anzahl der eingetragenen Vereine, der gemeinnützigen Kapitalgesellschaften sowie der eingetragenen Genossenschaften basiert auf einer Auslese des gemeinsamen Registerportals der Länder. Die Anzahl der Stiftungen basiert auf der Datenbank des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, vgl. *Schubert/Tahmaz/Krimmer* (2023a): 7, *Schubert/Tahmaz/Krimmer* (2023b): 5.

662 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 41. Während das nachfolgend dargestellte private Vereinsrecht im BGB geregelt ist, regelt das daneben bestehende VereinsG das öffentliche Vereinsrecht. Ersteres umfasst Regelungen zur Entstehung sowie zur inneren Organisation von Vereinen. Letzteres enthält die Befugnis des Staats gegen einen Verein einzuschreiten, insbesondere die Möglichkeiten eines Vereinsverbotes, vgl. *Deutscher Bundestag* (2015): 4, *Neudert/Waldner* (2021): Z. 1, *Randenborgh* (2023b): Z. 1.

663 Die Dauerhaftigkeit bezieht sich hierbei nicht auf den konkreten Zweck des Vereins, sondern auf die Intention des Zusammenschlusses, vgl. *Werner* (2020a): Z. 1.

664 *RG* (1934): 213. Hervorhebung durch die *Verfasserin*.

665 Vgl. *Fischer/Helios/Freitag* (2008): 9, *Brinkmeier* (2016): 1, *Werner* (2020a): Z. 1, *Randenborgh* (2023b): Z. 1. Daneben ist der Begriff des Vereins – wesentlich gleichlautend – im VereinsG kodifiziert. Danach ist ein Verein gemäß § 2 Abs. 1 VereinsG „jede Vereinigung, zu der sich eine Mehrheit natürlicher oder juristischer Personen für längere Zeit zu einem gemeinsamen Zweck freiwillig zusammengeschlossen und einer organisierten Willensbildung unterworfen hat."

666 Nachfolgend wird für den Begriff des *Idealvereins* grundsätzlich der Begriff des *Vereins* verwendet. Sofern im weiteren Verlauf dieser Arbeit zwischen dem Idealverein und dem wirtschaftlichen Verein differenziert wird, wird die Terminologie *Idealverein* genutzt.

667 Das Handeln des wirtschaftlichen Vereins, welcher seine Rechtsfähigkeit gemäß § 22 BGB durch staatliche Anerkennung erlangt, kann nicht als selbstlos i. S. d. § 55 AO eingeordnet werden, weshalb die Erlangung des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status für den Verein nicht möglich ist, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 41. Aus diesem Grund wird der wirtschaftliche Verein nachfolgend nicht weiter dargestellt.

ist.[668] Mit dem Beschluss vom 16.05.2017 hat der *BGH* dazu Stellung genommen.[669] Danach seien die Voraussetzungen für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i. S. d. §§ 21 und 22 BGB erfüllt, wenn der Verein planmäßig, auf Dauer angelegt sowie nach außen gerichtet – folglich über den internen Bereich des Vereins hinausgehend – eigenunternehmerische Tätigkeiten entfalte, welche der Verschaffung vermögenswerter Vorteile zugunsten des Vereins oder seiner Mitglieder diene.[670] Eine Gewinnerzielungsabsicht sei nicht erforderlich.[671] Sofern der Verein über einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verfüge, könne er auch dann ein Idealverein sein, „(…) wenn er zur Erreichung seiner ideellen Ziele unternehmerische Tätigkeiten entfaltet, sofern diese dem nichtwirtschaftlichen Hauptzweck zu- und untergeordnet und Hilfsmittel zu dessen Erreichung sind (sog. **Nebenzweckprivileg**).“[672] Die Anerkennung des Vereins als steuerbegünstigt i. S. d. §§ 51 bis 68 AO indiziere, dass die wirtschaftliche Tätigkeit nicht den Hauptzweck des Vereins darstelle und der Verein folglich nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sei.[673]

Rechtsfähigkeit des Vereins

Der Erwerb der **Rechtsfähigkeit** des Vereins ist an die Erfüllung gesetzlich bestimmter Voraussetzungen geknüpft sein, bei deren Vorliegen die rechtspersönlichkeitsbegründende Eintragung in das Vereinsregister erfolgen muss.[674] Der Verein erlangt seine Rechtsfähigkeit gemäß § 21 BGB durch die **Eintragung in das Vereinsregister**. Ist der Verein nicht in das Vereinsregister eingetragen, handelt es sich um einen **nichtrechtsfähigen Verein**. Nach Auffassung der *Rechtsprechung* sowie der *Literatur* sind - anders als in § 54 BGB vorgeschrieben -[675]

668 Vgl. §§ 21 und 22 BGB. Für eine ausführliche Darstellung der Kriterien für die Abgrenzung von Idealvereinen und wirtschaftlichen Vereinen siehe *Schwennicke* (2019): Z. 38-49.

669 Vgl. *BGH* (2017a). In Parallelverfahren hat der *BGH* zwei weitere – weitgehend gleichlautende – Beschlüsse am 16.05.2017 veröffentlicht, vgl. *BGH* (2017b), *BGH* (2017c), *Hüttemann* (2021a): Z. 2.44. Die Entscheidung des *BGH* sei – nach Auffassung von *Leuschner* – eine Grundsatzentscheidung, welche eine Neujustierung erforderlich mache, vgl. *Leuschner* (2017): 1919.

670 Vgl. *BGH* (1966): Z. 3, *BGH* (1982): Z. 21, *BGH* (2017a): Z. 19, *BGH* (2018): Z. 15.

671 Vgl. *Leuschner* (2017): 1921.

672 Vgl. *BGH* (2018): Z. 15 (teilweise wörtlich). Hervorhebung durch die *Verfasserin*.

673 Vgl. *BGH* (2017a): LS. Hierbei handelt es sich nur um ein Indiz, nicht um die Voraussetzung zur Eintragung in das Vereinsregister, vgl. *Leuschner* (2017): 1921. Grundlage für die Argumentation des *BGHs* ist der Grundsatz der Selbstlosigkeit i. S. d. § 55 AO. Zum Grundsatz der Selbstlosigkeit siehe Kapitel 3.1.

674 Vgl. *Dörner* (2021a): Z. 5.

675 Gemäß § 54 BGB sind auf nichtrechtsfähige Vereine grundsätzlich die Vorschriften über die Gesellschaft anzuwenden. Mit dem MoPeG vom 10.08.2021 wurde die Neufassung des § 54 BGB beschlossen, vgl. Art. 1 MoPeG. Die Regelungen des MoPeG treten zum 01.01.2024 in Kraft, vgl. Art. 137 S. 1 MoPeG i. V. m. Art. 1 MoPeG. In Anlehnung an die Rechtsprechung werden die Vorschriften der §§ 24 bis 53 BGB damit für nichtrechtsfähige Idealvereine für anwendbar erklärt. Darüber hinaus wird mit Wirkung ab dem 01.01.2024 der Begriff der nicht rechtsfähigen Vereine durch den Begriff der *Vereine ohne Rechtspersönlichkeit* ersetzt, vgl. *Deutscher Bundestag* (2021a): 123f.

für **nichtrechtsfähige Vereine** jedoch die für rechtsfähige Vereine geltenden Vorschriften der §§ 24 bis 53 BGB einschlägig.[676]

5.1.2.2 Gründung eines Vereins

Rechtsfähiger Verein

Die Gründung des rechtsfähigen Vereins stellt sich als dreistufiger Prozess dar:

- Vorgründungsverein
- Vorverein
- eingetragener Verein.

Bei einem entsprechenden Bindungswillen zwischen den Gründungsmitgliedern kann – als Vorstufe des Vorvereins – bis zur Feststellung der Satzung ein **Vorgründungsverein** bestehen.[677] Bei der Vorgründungsgesellschaft handelt es sich um eine GbR zur Vereinsgründung, für welche die Regelungen der §§ 705 bis 740 BGB anzuwenden sind.[678] Die Vorgründungsgesellschaft ist mit dem Vorverein sowie dem späteren Verein nicht identisch.[679] Da es sich bei der Vorgründungsgesellschaft um eine Personengesellschaft handelt, ist diese von der Inanspruchnahme des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status ausgeschlossen.[680]

Der **Vorverein** entsteht formlos mit der Beschlussfassung der Gründungsmitglieder über die Satzung des Vereins sowie der Wahl des Vorstands.[681] Die Satzung ist für die Mitglieder des Vereins bindend.[682] Zweck des Vorvereins ist es, alle erforderlichen Gründungshandlungen, welche bis zur Erlangung der Rechtsfähigkeit notwendig sind, durchzuführen.[683] Bei dem Vorverein handelt es sich um einen nichtrechtsfähigen Verein.[684] Der Vorverein endet mit der Eintragung des Vereins in das Vereinsregister.[685] Gemäß § 51 Abs. 1 S. 2 AO i. V. m. § 1 Abs. 1

676 Vgl. *BGH* (1964): 31f., *BGH* (1986): Z. 13, *Deutscher Bundestag* (2021a): 124, *Randenborgh* (2023b): Z. 206.

677 Vgl. *Schwennicke* (2019): Z. 90, *Burhoff* (2023): Z. 40, *Ellenberger* (2023a): Z. 12. In der Praxis lässt sich meist ein Vorgründungsverein vorfinden, wenn ein sog. Gründungskonsortium besteht. Die Aufgabe erschöpft sich allein auf die Gründung des Vereins, vgl. *Burhoff* (2023): Z. 40.

678 Vgl. *Schwennicke* (2019): Z. 90, *Burhoff* (2023): Z. 40, *Ellenberger* (2023a): Z. 12.

679 Vgl. *Schwennicke* (2019): Z. 90.

680 Vgl. Kapitel 5.1.1 m. w. N.

681 Vgl. *Schwennicke* (2019): Z. 89, *Dörner* (2021b): Z. 2, *Hüttemann* (2021a): Z. 2.58, *Burhoff* (2023): Z. 38, *Ellenberger* (2023a): Z. 11, *Randenborgh* (2023b): Z. 11.

682 Vgl. *Menges* (2013): 21.

683 Vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 12.

684 Vgl. *Schwennicke* (2019): Z. 90, *Dörner* (2021b): Z. 2, *Ellenberger* (2023a): Z. 12.

685 Vgl. *Schwennicke* (2019): Z. 110.

Nr. 5 KStG kann der nichtrechtsfähige Verein als steuerbegünstigt i. S. d. §§ 51 bis 68 AO anerkannt werden.

Die Voraussetzungen zur **Eintragung des Vereins in das Vereinsregister** sind in den §§ 56 bis 59 BGB geregelt (sog. **formelle Eintragungsvoraussetzungen**).[686] Danach ist zur Eintragung des Vereins eine **Mindestmitgliederanzahl** des Vereins i. H. v. sieben Mitgliedern[687] notwendig.[688] Die §§ 57 und 58 BGB stellen Anforderungen an den Inhalt der Satzung. Hierbei wird zwischen **Mindesterfordernissen**[689] sowie **Soll-Inhalten**[690] differenziert. Abbildung 9 stellt die Mindesterfordernisse sowie die Soll-Inhalte der Satzung dar.

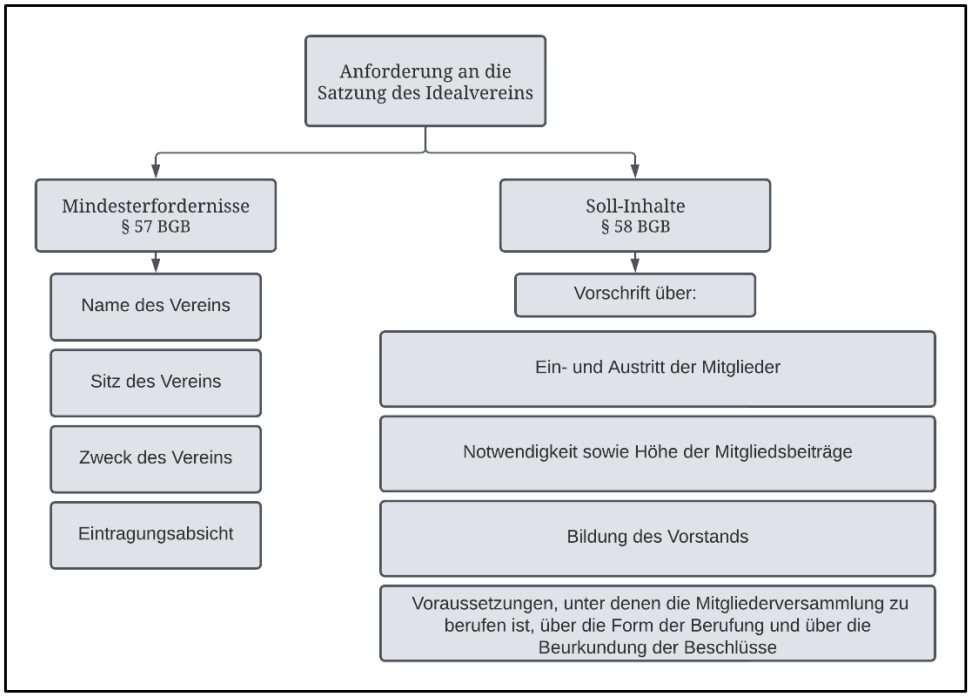

Abbildung 9: Anforderung an die Satzung eines Vereins[691]

686 Vgl. *Neudert/Waldner* (2021): Z. 17b.

687 Diese können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein, vgl. *Menges* (2013): 20.

688 Vgl. § 56 BGB.

689 Hinsichtlich der Mindesterfordernisse gilt zu beachten, dass sich der Name des Vereins gemäß § 57 Abs. 2 BGB von den Vereinen, welche an demselben Ort oder in derselben Gemeinde eingetragen sind, deutlich unterscheiden soll. Zum Namen des Vereins siehe ausführlich *Neudert/Waldner* (2021): Z. 58-60. Für den Sitz des Vereins ist gemäß § 24 BGB der Ort maßgebend, an dem die Verwaltung des Vereins geführt wird. Darüber hinaus hat die Satzung gemäß § 57 Abs. 1 BGB den Zweck des Vereins zu bestimmen. Für die Wahl des Vereinszwecks gilt der Grundsatz der freien Zweckbestimmung. Denkbar ist somit auch die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO, vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 33. Darüber hinaus muss die Satzung die Eintragungsabsicht enthalten, vgl. § 57 Abs. 1 BGB. Sofern sich aus der Satzung nicht ergibt, dass die Eintragung des Vereins in das Vereinsregister beabsichtigt ist, ist der Verein als nichtrechtsfähiger Verein errichtet, vgl. *Neudert/Waldner* (2021): 69.

690 Sofern eine Vorgabe über die Anzahl der Vorstandsmitglieder fehlt, wird der Vorstand mit nur einer Person gebildet, vgl. § 26 Abs. 1 BGB, vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 43. Darüber hinaus führt das Fehlen der Vorschriften über die Voraussetzungen, unter denen die Mitgliederversammlung zu berufen ist und über die Form der Einberufung i. S. d. § 58 Nr. 4 BGB dazu, dass die Regelungen der §§ 36 und 37 BGB gelten, vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 44.

691 Eigene Darstellung.

Sofern die Satzung die Mindesterfordernisse nicht erfüllt, ist die Eintragung des Vereins unzulässig.[692] Fehlen in der Vereinssatzung die Soll-Inhalte, ist die Anmeldung von dem Vereinsregister zurückzuweisen.[693] Strebt der Verein die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO an, sind die satzungsmäßigen Voraussetzungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO zwingend zu beachten.[694]

Gemäß § 59 Abs. 1 BGB hat der Vorstand den Verein **zur Eintragung anzumelden**.[695] Der Anmeldung sind Abschriften der – von mindestens sieben Mitgliedern unterzeichneten – Satzung mit Angabe des Errichtungstages sowie der ‚Urkunde über die Bestellung des Vorstands'[696] beizufügen.[697] Sind die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt, erlangt der Verein die Rechtsfähigkeit durch die **Eintragung in das Vereinsregister**[698] sowie den Namenszusatz *eingetragener Verein* oder *e.V.*[699] Die Rechtsfähigkeit bleibt bis zur Löschung des Vereins aus dem Vereinsregister bestehen.[700]

Nichtrechtsfähiger Verein

Der nichtrechtsfähige Verein unterscheidet sich insoweit vom rechtsfähigen Verein, als dieser nicht in das Vereinsregister eingetragen wird.[701] Die Gründung des nichtrechtsfähigen Vereins erfolgt durch den Beschluss der Gründerversammlung. Hierbei sind – anders als beim rechtsfähigen Verein, der für die Eintragung mindestens sieben Mitglieder bedarf – zwei Personen für die Gründung ausreichend.[702] Die Entstehung des nichtrechtsfähigen Vereins entspricht

---

692 Vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 32. Es besteht die Möglichkeit, dass der Verein – sofern dennoch eine Eintragung in das Vereinsregister erfolgt ist – zu einem späteren Zeitpunkt aus dem Vereinsregister gemäß § 374 Nr. 4 FamFG i. V. m. § 395 FamFG von Amts wegen gelöscht wird, vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 32.

693 Vgl. § 60 BGB. Sofern die Satzung trotz des Fehlens eines Soll-Inhalts in das Vereinsregister eingetragen wurde, ist die Eintragung formalrechtlich gültig. Eine Löschung von Amts wegen geschieht zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr, vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 32.

694 Siehe hierzu Kapitel 5.2.

695 Die Eintragung hat gemäß § 55 BGB bei dem Amtsgericht, in dessen Bezirk der Verein seinen Sitz hat, zu geschehen. Die Pflicht des Vorstands, den Verein anzumelden, besteht gegenüber den Vereinsmitgliedern, hat jedoch keinen öffentlich-rechtlichen Charakter, vgl. *Dörner* (2021c): Z. 1. *Dörner* begründet dies damit, dass § 78 BGB kein Zwangsgeld festsetzt, sofern der Vorstand den Verein nicht zur Eintragung anmeldet, vgl. *Dörner* (2021c): Z. 1.

696 Bei der *Urkunde über die Bestellung des Vorstands* handelt es sich regelmäßig um das Gründungsprotokoll, vgl. *Schöpflin* (2023a): Z. 6.

697 Vgl. § 59 Abs. 2 und 3 BGB.

698 Vgl. § 21 BGB. In das Vereinsregister werden Name und Sitz des Vereins, Errichtungstag der Satzung, die Mitglieder des vertretungsberechtigten Vorstands sowie der Umfang ihrer Vertretungsmacht eingetragen, vgl. § 64 BGB.

699 Vgl. § 65 BGB. Der Namenszusatz ist verpflichtend, vgl. *BayObLG* (1987): 161. Ebenso *Ellenberger* (2023d): Z. 1.

700 Vgl. *Ellenberger* (2023e): Z. 2.

701 Vgl. *Wallenhorst* (2017b): Z. 20.

702 Vgl. *Wallenhorst* (2017b): Z. 22.

somit den Anforderungen an die Errichtung eines Vorvereins als Stadium bei der Gründung eines rechtsfähigen Vereins.[703] Zu beachten ist, dass die Satzung des nichtrechtsfähigen Vereins grundsätzlich keiner Form bedarf.[704] Sofern der Verein jedoch die Erlangung des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status anstrebt, muss die Satzung schriftlich abgefasst sein.[705]

Eintragung in das Handelsregister

Unter bestimmten Voraussetzungen besteht für einen Verein die Pflicht zur Eintragung in das Handelsregister.[706] Die Eintragung in das Handelsregister setzt gemäß § 33 HGB voraus, dass ein Handelsgewerbe[707] i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB vorliegt. Die Eintragung eines Vereins in das Handelsregister ist demnach vorzunehmen, wenn der Verein zur Erreichung seines ideellen Hauptzwecks einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb[708] unterhält, welcher ein Handelsgewerbe darstellt. Hinsichtlich der Eintragung ist es erforderlich, dass diese gewerbliche Tätigkeit im Rahmen einer Gesamtbetrachtung einen nach Art oder Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.[709] Sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, besteht für den Verein somit die Verpflichtung zur Eintragung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in das Handelsregister.[710]

---

703 Vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 207.

704 Vgl. *Burhoff* (2023): Z. 959.

705 Vgl. *Wallenhorst* (2017b): Z. 22, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 42. Die satzungsmäßigen Voraussetzungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO sind zu beachten. Siehe hierzu Kapitel 5.2.1.

706 *Meines Erachtens* findet die Vorgabe zur Eintragung des Vereins in das Handelsregister in der Praxis kaum Anwendung. Gleicher Ansicht ist *Hüttemann*. Dieser stellt die These auf, dass eine nennenswerte Anzahl von Vereinen eine kaufmännische Tätigkeit ausüben würden, ohne in das Handelsregister eingetragen zu sein, vgl. *Hüttemann* (2015): 261.

707 Ein Handelsgewerbe i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.

708 Bei einem als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO anerkannten Verein ist hiermit sowohl der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als auch der Zweckbetrieb gemeint, vgl. *Röcken* (2017): o. S.

709 Für die Beurteilung sind qualitative Kriterien – beispielsweise die Art und Weise der Abwicklung der Geschäfte – sowie quantitative Kriterien – beispielsweise die Betriebsgröße, der Umsatz oder die Anzahl der Mitarbeiter – heranzuziehen. Regelmäßig wird ein Handelsgewerbe bei einem Jahresumsatz i. H. v. 250.000 EUR angenommen, vgl. *Krüger/Saberzadeh* (2017): 153, *Röcken* (2017): o. S.

710 Kommt der Verein der Pflicht zur Eintragung in das Handelsregister nicht nach, ist dieser gemäß § 14 S. 1 HGB von dem Registergericht durch Festsetzung eines Zwangsgelds dazu anzuhalten. Das Zwangsgeld darf den Betrag i. H. v. 5.000 EUR nicht übersteigen, vgl. § 14 S. 2 HGB. Abschnitt zur Eintragung in das Handelsregister in Anlehnung an *Krüger/Saberzadeh* (2017): 153.

5.1.2.3 Organe eines Vereins

Zu den **Pflichtorganen** eines Vereins[711] zählen die Mitgliederversammlung sowie der Vorstand.[712] Daneben können – in Abhängigkeit der Art, der Größe sowie der Untergliederungen des Vereins – **weitere Organe** in Betracht kommen.[713] Hierzu zählen der ‚besondere Vertreter'[714], der Aufsichtsrat, der erweiterte Vorstand sowie die Einrichtung des Ältestenrats oder eines Verbandsgerichts.[715]

Die Angelegenheiten des Vereins werden gemäß § 32 Abs. 1 BGB durch Beschlussfassung der **Mitgliederversammlung**[716] geregelt, sofern diese nicht dem Vorstand oder einem anderen Vereinsorgan in der Satzung zugeordnet sind. Die Mitgliederversammlung stellt somit das **oberste Organ** des Vereins dar.[717] Durch die Stimmabgabe der Mitglieder drückt sich in der Mitgliederversammlung der Wille des Vereins aus.[718] Die Mitgliederversammlung ist grundsätzlich für die Bestellung des Vorstands, die Änderung der Vereinssatzung sowie die Auflösung des Vereins zuständig.[719] Ebenso kann sie dem Vorstand Weisungen erteilen.[720] Die Befugnis der Mitgliederversammlung kann durch die Satzung des Vereins eingeschränkt werden.[721] Ein vollständiger Ausschluss der Mitgliederversammlung ist jedoch nicht möglich.[722]

---

711 Da sowohl für den rechtsfähigen als auch für den nichtrechtsfähigen Idealverein die §§ 24 bis 53 BGB einschlägig sind, gelten die folgenden Ausführungen für beide Vereinsformen gleichermaßen, vgl. *BGH* (1964): 31f., *BGH* (1986): Z. 13, *Deutscher Bundestag* (2021a): 124, *Randenborgh* (2023b): Z. 206.

712 Vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 85, *Burhoff* (2023): Z. 781.

713 Vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 157.

714 Der besondere Vertreter ist in § 30 BGB kodifiziert. Danach kann durch die Satzung bestimmt werden, dass neben dem Vorstand ein besonderer Vertreter für gewisse Geschäfte zu bestellen ist, vgl. § 30 S. 1 BGB. Die Vertretungsmacht dieses Vertreters erstreckt sich gemäß § 30 S. 2 BGB „(…) im Zweifel auf alle Rechtsgeschäfte, die der ihm zugewiesene Geschäftskreis gewöhnlich mit sich bringt." Zu einer ausführlicheren Darstellung des besonderen Vertreters siehe beispielsweise *Burhoff* (2023): Z. 769-780.

715 Vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 157.

716 Bei der Mitgliederversammlung handelt es sich nicht um ein zufälliges Treffen der Vereinsmitglieder, sondern um eine nach Ort und Zeit festgesetzte Zusammenkunft, welche i. d. R. vom Vorstand bestimmt ist, vgl. *Neudert/Waldner* (2021): Z. 155. Ein Beschluss ist gemäß § 32 Abs. 3 BGB auch ohne Versammlung der Mitglieder gültig, sofern die Vereinsmitglieder ihre Zustimmung zu dem Beschluss erklären. Siehe ausführlich zur Mitgliederversammlung beispielsweise *Burhoff* (2023): Z. 336-541.

717 Vgl. *Kerst* (2015): Z. 30, *Dörner* (2021d): Z. 1, *Schauhoff/Kampermann* (2022b): Z. 112, *Ellenberger* (2023b): Z. 1, *Schöpflin* (2023b): Z. 4.

718 Vgl. *Schauhoff/Kampermann* (2022b): Z. 112, *Burhoff* (2023): Z. 336.

719 Vgl. §§ 27, 33, 41 BGB.

720 Vgl. § 27 Abs. 3 BGB i. V. m. § 665 BGB.

721 Vgl. § 40 BGB. *Neudert/Waldner* führen an, dass die Mitgliederversammlung somit nur insoweit das oberste Organ des Vereins darstellt, als ihr Zuständigkeitsbereich nicht durch die Satzung eingeschränkt ist, vgl. *Neudert/Waldner* (2021): Z. 156.

722 Vgl. *Burhoff* (2023): Z. 336, *Ellenberger* (2023b): Z. 1, *Randenborgh* (2023b): Z. 88. Dies resultiert aus den zwingenden Vorschriften der §§ 36, 37, 41 und 58 Nr. 4 BGB, vgl. *Schöpflin* (2023b): Z. 5.

Neben der Mitgliederversammlung stellt der **Vorstand**[723] ein weiteres für den Verein unerlässliches Organ dar.[724] Der Vorstand, welcher sowohl aus einer als auch aus mehreren Personen bestehen kann,[725] hat die Stellung eines gesetzlichen Vertreters.[726] Er vertritt den Verein sowohl außergerichtlich als auch gerichtlich.[727] Soweit die erforderlichen Vorstandsmitglieder fehlen, sind diese gemäß § 29 BGB in dringenden Fällen für die Zeit bis zur Behebung des Mangels vom zuständigen Amtsgericht zu bestellen (sog. Notbestellung).

5.1.3 Stiftung

5.1.3.1 Grundlegendes zur Stiftung

Stiftungen[728] können – in Abhängigkeit ihrer Entstehung – als **Stiftungen des privaten Rechts**[729] sowie als **Stiftungen des öffentlichen Rechts**[730] bestehen.[731] Diese Differenzierung ist insbesondere in steuerlicher Hinsicht von Bedeutung.[732] Rechtsfähige sowie nichtrechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts stellen ein Körperschaftsteuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 KStG dar. Die Stiftung des öffentlichen Rechts ist kein Körperschaftsteuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG, weshalb sie den Status der Gemeinnützigkeit nicht in Anspruch nehmen kann.[733] Die folgenden Ausführungen beziehen sich daher ausschließlich auf die Stiftung des privaten Rechts.

---

723 Zum Vorstand des Vereins siehe ausführlich beispielsweise *Burhoff* (2023): Z. 542-768.

724 § 26 Abs. 1 S. 1 BGB bestimmt, dass der Verein einen Vorstand haben muss.

725 Vgl. § 26 Abs. 2 BGB. Die Zusammensetzung des Vorstands wird hierbei durch die Satzung festgelegt, vgl. *Ellenberger* (2023c): Z. 2.

726 Vgl. § 26 Abs. 1 S. 2 BGB.

727 Vgl. § 26 Abs. 1 S. 2 BGB.

728 Der Begriff der Stiftung kann sich einerseits auf die Rechtsform der juristischen Person beziehen und andererseits als Namensbestandteil Verwendung finden, vgl. *Otto* (2015): Z. 47. So bestehen in der Praxis auch sog. Nennstiftungen. Hier kann beispielsweise der Stiftungs-Verein, die Stiftungs-GmbH oder die Stiftungs-AG genannt werden. Die Verwendung des Wortes der Stiftung ist nur zulässig, sofern der Charakter, der unter einer solchen Firma oder einem solchen Vereinsnamen betriebenen Unternehmen der Stiftung im Rechtsinne entspricht. Das bedeutet, dass vorausgesetzt wird, dass die Organisation als Verwalter eines „gestifteten" Vermögens auftritt sowie als Vollstrecker eines entsprechenden Stifterwillens ausgerichtet ist, vgl. *Werner* (2020b): Z. 7f. Siehe hierzu ausführlich *Werner* (2020b): Z. 7f.

729 Diese werden auch als *Stiftungen des bürgerlichen Rechts* bezeichnet, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 2.60, *Mehren* (2023): Z. 5.

730 Zur Stiftung des öffentlichen Rechts siehe beispielsweise *Wallenhorst* (2017b): Z. 51-54b.

731 Vgl. *BFH* (2003c): Z. 19, *Hüttemann* (2021a): Z. 2.60, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 58. Die Entstehung einer Stiftung des öffentlichen Rechts erfolgt durch staatlichen Hoheitsakt, vgl. *Mehren* (2023): Z. 5. Die Entstehung einer Stiftung des privaten Rechts ist in Kapitel 5.1.3.2 dargestellt.

732 Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 2.60.

733 Sie unterliegt als juristische Person des öffentlichen Rechts der Körperschaftsteuer nur insoweit, als sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhält, vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG. § 4 Abs. 1 KStG definiert den Betrieb gewerblicher Art als eine Einrichtung, „(…) die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich [heraushebt]. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am

Rechtsfähige Stiftung

Die Rechtgrundlagen der rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts waren bislang nicht bundeseinheitlich geregelt.[734] Sie ergaben sich aus den Stiftungsgesetzen der Bundesländer sowie aus den §§ 80 bis 88 BGB.[735] Durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021 sind die §§ 80 bis 88 BGB mit Wirkung seit dem 01.07.2023 neu gefasst.[736] Hierdurch wird das Stiftungszivilrecht abschließend im BGB geregelt.[737] Darüber hinaus treten mit Wirkung ab dem 01.01.2026 die Regelungen zum Stiftungsregister in Kraft.[738]

Exkurs: Stiftungsregister mit Wirkung ab dem 01.01.2026

Bislang besteht kein öffentliches Register, in welches Stiftungen eingetragen werden.[739] Zur Schaffung von mehr Transparenz wird durch das Gesetz zur Vereinheitlich des Stiftungsrechts mit Wirkung ab dem 01.01.2026 ein zentrales Stiftungsregister eingeführt.[740] Dem Registergesetz soll Publizitätswirkung zukommen, sodass die Einsichtnahme grundsätzlich für jedermann gestattet ist.[741]

Nach Anerkennung der Stiftung ist diese gemäß § 82b Abs. 2 BGB i. d. F. mit Wirkung ab dem 01.01.2026 (n.F.) zur Eintragung in das Stiftungsregister anzumelden. Dies gilt auch für Stiftungen, die bereits vor dem 01.01.2026 entstanden sind.[742] Nach der Eintragung in das Stiftungsregister hat die Stiftung sodann ihren Namen mit dem Zusatz *eingetragene Stiftung* oder der Abkürzung *e. S.* zu führen.[743]

allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich." Der Betrieb gewerblicher Art kann – sofern er die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt – steuerbegünstigt sein, vgl. § 51 Abs. 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG.

[734] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 1, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 47.

[735] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 1, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 47. Das Nebeneinander von BGB und Landesrecht führte regelmäßig zu Rechtsunsicherheiten bei Stiftern sowie Stiftungen, vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 1.

[736] Vgl. Art. 1 i. V. m. Art. 11 Abs. 2 Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes.

[737] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 29.

[738] Vgl. Art. 3 und 4 i. V. m. Art. 11 Abs. 1 Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes.

[739] Vgl. *Schauhoff* (2022): Z. 26.

[740] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 1. Das Register soll vom Bundesamt der Justiz geführt werden, vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 1.

[741] Vgl. § 15 S. 1 StiftRG i. d. F. mit Wirkung ab dem 01.01.2026, *Deutscher Bundestag* (2021b): 1, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 55.

[742] Vgl. § 20 Abs. 1 S. 1 StiftRG i. d. F. mit Wirkung ab dem 01.01.2026.

[743] Vgl. § 82c S. 1 BGB n.F. Die Verbrauchsstiftung hat mit der Eintragung gemäß § 82c S. 1 BGB n. F. den Zusatz *eingetragene Verbrauchsstiftung* oder die Abkürzung *e. VS.* zu führen.

Gemäß § 80 Abs. 2 S. 1 und 2 BGB wird unter der rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts „eine mit einem **Vermögen zur dauernden und nachhaltigen Erfüllung** eines vom Stifter **vorgegebenen Zwecks** ausgestattete, **mitgliederlose juristische Person**“[744] verstanden, welche i. d. R. auf unbestimmte Zeit errichtet wird.[745] Die Stiftung unterscheidet sich somit insoweit von anderen körperschaftlich organisierten juristischen Personen des privaten Rechts, als sie keine Mitglieder, Gesellschafter oder Eigentümer hat.[746]

Nichtrechtsfähige Stiftung

Anders als bei der rechtsfähigen Stiftung ist die Anerkennung der Rechtsfähigkeit bei einer *nichtrechtsfähigen Stiftung*[747] nicht erfolgt oder wird nicht beabsichtigt.[748] Unter einer nichtrechtsfähigen Stiftung wird „die Übertragung von Vermögenswerten auf eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe, dass diese als ein vom übrigen Vermögen des Empfängers getrenntes wirtschaftliches Sondervermögen zu verwalten und zur Verfolgung der vom Stifter gesetzten Zwecke zu verwenden sind“ verstanden.[749] Die Vorschriften der §§ 80 bis 88 BGB finden auf die nichtrechtsfähige Stiftung keine Anwendung.[750] Eine analoge Anwendung dieser Vorschriften ist somit nicht zulässig.[751] Ebenso wird die nichtrechtsfähige Stiftung nicht von den Stiftungsgesetzen der jeweiligen Länder erfasst.[752]

---

744 Hervorhebung durch die *Verfasserin*.

745 Der Begriff der rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts war bis zum 30.06.2023 gesetzlich nicht definiert, vgl. *Hüttemann/Rawert* (2021): S3. Gegenüber der bisherigen Rechtslage stellt der gesetzlich definierte Begriff der Stiftung keine Änderung dar. So wurde nach Auffassung der Rechtsprechung und Literatur unter der Stiftung bislang ein selbstständiger, nicht auf einem Personenverband beruhender Rechtsträger verstanden, „welcher in einem Stiftungsgeschäft festgelegte Zwecke mit Hilfe eines diesen Zwecken gewidmeten Vermögens dauerhaft verfolgt“, vgl. *Hüttemann/Rawert* (2021): S3 (teilweise wörtlich). Die Stiftung auf unbestimmte Zeit kann auch als *Ewigkeitsstiftung* bezeichnet werden, vgl. *Schienke-Ohletz* (2022): Z. 6. Es besteht auch die Möglichkeit, dass die Stiftung auf bestimmte Zeit errichtet wird. Innerhalb dieser Zeit ist das gesamte Vermögen der Stiftung zur Erfüllung ihres Zwecks zu verbrauchen (sog. *Verbrauchsstiftung*), vgl. § 80 Abs. 2 S. 2 BGB. Bei einer Verbrauchsstiftung ist die dauernde Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert, sofern die Stiftung für einen im Stiftungsgeschäft festgelegten – mindestens zehnjährigen – Zeitraum bestehen soll, vgl. § 80 Abs. 2 S. 3 BGB.

746 Vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 45, *OFD NRW* (2022): 8.

747 Die nichtrechtsfähige Stiftung wird auch als unselbstständige, fiduziarische oder treuhänderische Stiftung bezeichnet, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 2.61, *Weitemeyer* (2021a): Z. 263, *Backert* (2022): Z. 24, *Fleisch* (2022): Z. 57, *OFD NRW* (2022): 9, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 56, *Mehren* (2023): Z. 181.

748 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 56.

749 Vgl. *BGH* (2015): 1125 (teilweise wörtlich). Ebenso *Hüttemann/Rawert* (2017a): Z. 319, *Weitemeyer* (2021a): Z. 263, *OFD NRW* (2022): 9.

750 Vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 45.

751 Vgl. *Hüttemann/Rawert* (2017a): Z. 324, *Fleisch* (2022): Z. 59, *Mehren* (2023): 184.

752 Vgl. § 1 StiftG BW, Art. 1 Abs. 1 und 2 BayStG, § 1 StiftG Bln, § 1 StiftGBbg, § 1 BremStiftG, § 1 Abs. 1 HmbStiftG, § 1 HStiftG, § 1 StiftG M-V, § 1 NStiftG, § 1 StiftG NRW, § 2 Abs. 1 LStiftG, § 1 SStiftG, § 1 SächsStiftG, § 2 StiftG LSA, § 1 StiftG, § 3 Abs. 1 ThürStiftG.

5.1.3.2 Entstehung einer Stiftung

Rechtsfähige Stiftung

Für die Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung des privaten Rechts ist das **Stiftungsgeschäft**[753] sowie die **Anerkennung des Stiftungsgeschäfts durch die nach Landesrecht zuständige Behörde** erforderlich.[754] Die Errichtung einer Stiftung kann hierbei durch das Stiftungsgeschäft unter Lebendenden oder von Todes wegen erfolgen.[755] Eine – mit einem Vorverein oder einer Vorgesellschaft vergleichbare – Vorstiftung besteht nach *herrschender Meinung* nicht.[756]

Stiftung unter Lebenden

Das **Stiftungsgeschäft unter Lebenden** – welches sowohl von einem als auch von mehreren Stiftern vorgenommen werden kann –[757] bedarf grundsätzlich der schriftlichen Form i. S. d. § 126 BGB.[758] Mit dem Stiftungsgeschäft muss der Stifter der Stiftung

- eine **Satzung** geben, welche
    - den Zweck,[759]
    - den Namen,
    - den Sitz,
    - das Vermögen[760] und

[753] Unter dem Stiftungsgeschäft wird ein Rechtsgeschäft verstanden, welches auf die Errichtung einer Stiftung gerichtet ist, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 51.

[754] Vgl. § 80 Abs. 1 BGB.

[755] Vgl. *Mehren* (2023): Z. 18.

[756] Vgl. *Hüttemann/Rawert* (2017b): Z. 51, *Schlüter* (2021): Z. 20, *Weitemeyer* (2021b): Z. 61f., *Fleisch* (2022): Z. 2, *Mehren* (2023): 44. Siehe hierzu ausführlich *Hüttemann/Rawert* (2017b): Z. 47-55.

[757] Vgl. *Hüttemann/Rawert* (2017c): Z. 5, *Mehren* (2023): Z. 40.

[758] Vgl. § 81 Abs. 3. Sofern in anderen Vorschriften eine strengere Form für das Stiftungsgeschäft als die schriftliche Form vorgeschrieben ist, muss diese Form eingehalten werden, vgl. § 81 Abs. 3 BGB. Bislang bestand in der Literatur sowie in der Rechtsprechung Uneinigkeit darüber, ob die Schriftform auch dann zulässig sei, wenn das Stiftungsgeschäft zur Errichtung einer Stiftung des Privatrechts die Einbringung von Grundeigentum vorsah, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 51f., *Mehren* (2023): Z. 41. So entschied beispielsweise das *OLG Köln*, dass die Schriftform des § 81 BGB für die Einbringung von Grundeigentum nicht ausreichend sei, sondern vielmehr einer notariellen Beurkundung gemäß § 311b BGB bedürfe, vgl. *OLG Köln* (2019): 729. Zustimmend *Wachter* (2019): 2705, kritisch *Schwalm/Thiele* (2020): 523-529. Durch die Neufassung des § 81 Abs. 3 BGB wird die in der Rechtsprechung und Literatur bestehende Diskussion hinsichtlich der analogen Anwendung des § 311b BGB beendet. Der Gesetzgeber stellt in der Gesetzesbegründung klar, dass durch die Regelung des § 81 Abs. 3 BGB verdeutlicht wird, dass Formerfordernisse, welche für Verträge gelten – beispielsweise § 311b BGB oder § 15 Abs. 4 GmbHG – nicht analog auf das Stiftungsgeschäft anzuwenden sind, da sich diese nicht ausdrücklich auf das Stiftungsgeschäft beziehen, vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 50.

[759] Der Stifter ist bei der inhaltlichen Ausgestaltung – vorbehaltlich des § 82 BGB – frei. Der Stiftungszweck kann ausschließlich vom Stifter festgelegt werden. Ein fehlender Stiftungszweck kann im Errichtungsverfahren nicht von der zuständigen Behörde ergänzt werden, vgl. § 81 Abs. 4 S. 1 BGB, *Hüttemann/Rawert* (2017c): Z. 45.

[760] Die Pflicht, das Vermögen in der Satzung anzugeben, ist im Zusammenhang mit der Vermögenswidmung zu sehen, vgl. *Hüttemann/Rawert* (2017c): Z. 59. Gemäß § 83b Abs. 1 BGB besteht das Stiftungsvermögen aus dem Grundstockvermögen und ihrem sonstigen Vermögen. Zum Grundstockvermögen gehören das

  - die Bildung des Vorstands[761] der Stiftung enthält sowie
- zur Erfüllung des von ihm vorgegebenen Stiftungszwecks ein Vermögen widmen (sog. **gewidmetes Vermögen**[762]), welches auch zum Verbrauch bestimmt werden kann.[763]

Strebt die Stiftung die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO an, sind darüber hinaus die satzungsmäßigen Voraussetzungen i. S. d. §§ 51, 59, 60 und 61 AO zu beachten.[764] Der Stifter ist gemäß § 81a S. 1 BGB bis zur Anerkennung der Stiftung zum **Widerruf** des Stiftungsgeschäfts berechtigt. Sofern die Anerkennung bereits bei der zuständigen Anerkennungsbehörde beantragt wurde, ist der Widerruf gegenüber dieser zu erklären.[765]

Neben dem Stiftungsgeschäft ist die **zuständige Behörde des Landes**[766] für das Entstehen der Stiftung als Rechtssubjekt notwendig.[767] Das Anerkennungsverfahren beginnt mit dem Antrag des Stifters.[768] Die zuständige Behörde **hat die Stiftung anzuerkennen**, sofern die folgenden drei materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Erlangung der Rechtsfähigkeit vorliegen.[769] So muss

gewidmete Vermögen, dass der Stiftung zugewendete Vermögen, welches vom Stifter dazu bestimmt wurde, Teil des Grundstockvermögen zu werden (sog. Zustiftung) sowie das Vermögen, dass von der Stiftung zum Grundstockvermögen bestimmt wurde, vgl. § 83b Abs. 2 BGB. Zum sonstigen Vermögen gehören somit alle Vermögensgegenstände, welche nicht zum Grundstockvermögen gehören, vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 53. Hierzu zählen beispielsweise Spenden, Zuschüsse sowie erwirtschaftete Erträge, vgl. *Mehren* (2023): Z. 62. Das Grundstockvermögen ist gemäß § 83c Abs. 1 S. 1 BGB ungeschmälert zu erhalten. Der Stiftungszweck darf nur mit Nutzung des Grundstockvermögens erfüllt werden, vgl. § 83c Abs. 1 S. 2 BGB. Das sonstige Vermögen kommt hingegen nach Maßgabe der Stiftungssatzung zur Verwirklichung des Stiftungszwecks auch für einen Verbrauch in Betracht, vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 56, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 49.

761 Hierbei muss es sich nicht um die Ernennung konkreter Organpersonen handeln, vgl. *Mehren* (2023): Z. 23.

762 Eine fehlende Widmung des Vermögens kann nicht von der zuständigen Behörde ergänzt werden, vgl. § 81 Abs. 4 S. 1 BGB, *Hüttemann/Rawert* (2017c): Z. 59.

763 Vgl. § 81 Abs. 1 S. 2 und 3 BGB.

764 Siehe hierzu Kapitel 5.2.1.

765 Vgl. § 81a S. 2 BGB. Sofern das Stiftungsgeschäft von mehreren Stiftern errichtet wurde, kann jeder Stifter das Stiftungsgeschäft für sich widerrufen. In diesem Fall bestimmen die übrigen Stifter, ob das Stiftungsgeschäft weiterhin gilt, auch wenn ein Stifter dieses widerrufen hat, vgl. *Mehren* (2023): Z. 42.

766 Die Zuständigkeit der jeweiligen Behörde richtet sich nach den einschlägigen Stiftungsgesetzen der Länder, vgl. *Hüttemann/Rawert* (2017b): Z. 8, *Schlüter* (2021): Z. 22, *OFD NRW* (2022): 15. Als Anerkennungsbehörde kommt die Bezirksregierung, das Regierungspräsidium oder das im Bundesland bestehende Äquivalent in Betracht. Ebenso kann das Innenministerium für die Anerkennung verantwortlich sein, vgl. *Schlüter* (2021): Z. 22. In NRW sind das Innenministerium – als oberste Stiftungsbehörde – sowie die Bezirksregierungen in Arnsberg, Detmold, Düsseldorf, Köln und Münster für die Anerkennung einer Stiftung verantwortlich, vgl. § 15 Abs. 1 und 2 S. 1 StiftG NRW. Ebenso *OFD NRW* (2022): 15. Eine Übersicht über die zuständigen Behörden der Länder geben *Hüttemann/Rawert* (2017b): Z. 8.

767 Vgl. § 80 Abs. 2 S. 1 BGB.

768 Vgl. *Hüttemann/Rawert* (2017b): Z. 10. Das Antragserfordernis ist – anders als bei der Stiftung von Todes wegen – zwingend, vgl. *Hüttemann/Rawert* (2017b): Z. 10.

769 Vgl. § 82 S. 1 BGB. Ein Ermessen hinsichtlich der Anerkennung besteht nicht, vgl. *Schwarz* (2002): 1720, *Schlüter* (2021): Z. 20, *Backert* (2022): Z. 47, *Schienke-Ohletz* (2022): Z. 28. Ebenso *Deutscher Bundestag* (2002): 8. Die Voraussetzungen sind abschließend, vgl. *Deutscher Bundestag* (2002): 8.

- das Stiftungsgeschäft den vorgenannten Anforderungen des § 81 Abs. 1 BGB entsprechen,
- die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheinen[770] und
- das Gemeinwohl[771] darf durch die Stiftung nicht gefährdet werden.[772/773]

Sofern der Stifter verstirbt und das Stiftungsgeschäft nicht den gesetzlichen Anforderungen i. S. d. § 81 Abs. 1 BGB genügt, hat die zuständige Behörde das Stiftungsgeschäft um die Satzung oder die fehlenden Satzungsbestimmungen zu ergänzen.[774] Dies gilt nicht, wenn in dem Stiftungsgeschäft der Zweck oder das gewidmete Vermögen fehlt.[775] Die Anerkennung der Stiftung wird wirksam, sobald sie dem Antragsteller oder den Antragstellern bekannt gegeben wird.[776]

---

770 Aus der Formulierung *gesichert erscheint* resultiert, „dass zum Zeitpunkt der Anerkennung der Stiftung als rechtsfähig nicht definitiv für die Zukunft der errichteten Stiftung festgestellt werden kann, dass die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks tatsächlich gesichert ist", *Deutscher Bundestag* (2002): 10. Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks ist dann gesichert, wenn mittels einer Lebensfähigkeitsprognose das gewidmete Vermögen insoweit ausreichend ist, als mit den Nutzungen den Stiftungszweck langfristig zu fördern, vgl. *Schwarz* (2002): 1720, *Schienke-Ohletz* (2022): Z. 28. Die Anerkennungsbehörde verfügt hierbei über einen Prognosespielraum, vgl. *Schwarz* (2002): 1720, *Schlüter* (2021): Z. 20, *Schienke-Ohletz* (2022): Z. 28.

771 Unter dem Begriff des Gemeinwohls werden – ebenso wie in § 369 AktG, § 62 GmbHG und § 81 GenG – die rechtlich geschützten Interessen der Allgemeinheit oder größerer Bevölkerungskreise verstanden. Eine Gefahr für das Allgemeinwohl kann angenommen werden, wenn bei ungehindertem Ablauf mit hinreichender Wahrscheinlichkeit die rechtlich geschützten Interessen der Allgemeinheit oder größeren Bevölkerung verletzt werden. Sofern die Stiftung einen Zweck verfolgt, der die Interessen der Allgemeinheit oder größeren Bevölkerung gefährdet, kann eine Gemeinwohlgefährdung angenommen werden. Ebenso liegt eine Gefährdung des Gemeinwohls vor, wenn im Anerkennungsverfahren der Stiftung absehbar ist, dass die Stiftung zur Verschleierung verfassungswidriger oder krimineller Aktivitäten der Stifter oder Mitglieder der Stiftungsorgane dienen soll. Auch in diesem Fall ist die Anerkennung der Stiftung abzulehnen, vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 51f.

772 Durch die Neufassung des § 82 S. 1 BGB stellt die Frage hinsichtlich der Gemeinwohlgefährdung auf die Stiftung und folglich nicht mehr nur auf den Stiftungszweck ab. So lautet die Formulierung des § 80 Abs. 2 S. 1 BGB a.F., dass die Stiftung anzuerkennen sei, wenn „[…] der Stiftungszweck das Gemeinwohl nicht gefährdet." Durch die Anpassung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen werde der Gleichklang mit den Vorschriften über die Aufhebung der Stiftung wegen Gemeinwohlgefährdung i. S. d. § 87a Abs. 1 BGB erreicht, vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 51. Ebenso ist die Vorschrift mit einer Beweislastumkehr verbunden, vgl. *Mehren* (2023): Z. 20. Demnach muss die zuständige Behörde die Tatsachen darlegen, aus denen resultiert, dass die Stiftung eine Gemeinwohlgefährdung darstellt. Sofern aufgrund der vorliegenden Tatsachen zweifelhaft ist, ob die Stiftung eine Gemeinwohlgefährdung darstellt, ist die Ablehnung der Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Behörde nicht möglich. Aus diesem Grund sei die Ablehnung der Anerkennung der Stiftung wegen Gefährdung des Gemeinwohls eine seltene Ausnahme, vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 52. Zustimmend *Hüttemann/Rawert* (2021): 10.

773 Vgl. § 82 S. 1 BGB. *Hüttemann/Rawert* führen neben den genannten drei Voraussetzungen eine weitere Voraussetzung auf. Ihres Erachtens muss „das vom Stifter gewollte Gebilde nach unbestrittener Ansicht die Wesensmerkmale einer Stiftung erfüllen", vgl. *Hüttemann/Rawert* (2017b): Z. 15 (teilweise wörtlich).

774 Vgl. § 81 Abs. 4 S. 1 BGB. Hierbei soll die Behörde „den wirklichen, hilfsweise den mutmaßlichen Willen des Stifters beachten", vgl. § 81 Abs. 4 S. 2 BGB (teilweise wörtlich). Sofern die Bestimmung zum Sitz der Stiftung fehlt, „ist im Zweifel anzunehmen, dass der Sitz am letzten Wohnsitz des Stifters im Inland sein soll", vgl. § 81 Abs. 4 S. 3 BGB (teilweise wörtlich).

775 Vgl. § 81 Abs. 4 S. 1 BGB.

776 Vgl. *Mehren* (2023): Z. 22.

Stiftung von Todes wegen

Wird die **Stiftung von Todes wegen** errichtet, kann das Stiftungsgeschäft in der Verfügung von Todes wegen enthalten sein.[777] Hierbei kann das Stiftungsgeschäft in einem Testament oder im Rahmen eines Erbvertrages verfasst werden.[778] Die Stiftung wird hierbei als Erbin oder Vermächtnisnehmerin eingesetzt.[779] Die Errichtung von Todes wegen ist nur wirksam, wenn die Verfügung die **Festlegung des Vermögens**, den **Zweck** sowie die **Grundlinien der Stiftung** enthält.[780] Darüber hinaus sind die – für die Stiftung unter Lebenden geltenden – Inhalte für die Satzung der Stiftung i. S. d. § 81 Abs. 1 BGB notwendig. Die Stiftung von Todes wegen kann zu Lebzeiten des Stifters nach den erbrechtlichen Vorschriften **widerrufen** werden.[781] Den Erben des Stifters steht hingegen kein Widerrufsrecht zu.[782]

Während die Stiftung unter Lebenden einem Antrag des Stifters für die **Anerkennung durch die zuständige Stiftungsbehörde** erfordert, wird die Antragsstellung bei der Stiftung von Todes wegen nicht vorausgesetzt.[783] Das Nachlassgericht hat der zuständigen Stiftungsbehörde die Errichtung der Stiftung mitzuteilen, sofern nicht der Erbe oder der Testamentsvollstrecker um die Anerkennung der Stiftung nachsucht.[784] Die zuständige Behörde kann das Stiftungsgeschäft gemäß § 81 Abs. 4 BGB im Rahmen der Prüfung der Anerkennung ersetzen oder ergänzen.[785] Bei der Anerkennung der Stiftung von Todes wegen gilt die gesetzliche Fiktion des § 80 Abs. 2 S. 2 BGB zu beachten. Danach gilt sie für Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tod entstanden.[786]

Nichtrechtsfähige Stiftung

[777] Vgl. *Mehren* (2023): Z. 31.
[778] Vgl. *Otto* (2015): Z. 70, *Hüttemann/Rawert* (2017d): Z. 2, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 52.
[779] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 52, *Mehren* (2023): Z. 31.
[780] Vgl. *Mehren* (2023): Z. 35.
[781] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2021b): 51.
[782] Vgl. § 81a S. 3 BGB.
[783] Vgl. *Hüttemann/Rawert* (2017d): Z. 25, *Mehren* (2023): Z. 36.
[784] Vgl. *Mehren* (2023): Z. 36.
[785] Siehe hierzu die Ausführungen zur Satzung in diesem Kapitel in dem Abschnitt Stiftung unter Lebenden.
[786] Vgl. § 80 Abs. 2 S. 2 BGB.

Die nichtrechtsfähige Stiftung kann sowohl zu Lebzeiten als auch von Todes wegen errichtet werden.[787] Die Errichtung der Stiftung erfolgt durch das Stiftungsgeschäft.[788] Anders als die rechtsfähige Stiftung bedarf die nichtrechtsfähige Stiftung keiner staatlichen Anerkennung.[789] Mit Ausnahme der Anerkennung müssen jedoch alle Voraussetzungen einer rechtsfähigen Stiftung vorliegen. Daraus folgt, dass eine selbstständige Vermögensmasse vorhanden sein muss, welche durch ein Stiftungsgeschäft definiert ist, das die notwendigen Grundregeln einer Satzung beinhaltet. Der Stifter übertragt die Vermögenswerte auf einen Rechtsträger[790], mit deren Erträgnissen die in der Stiftungssatzung vorgegebenen Zwecke erfüllt werden können.[791]

Eintragung in das Handelsregister

Unter bestimmten Voraussetzungen besteht für eine Stiftung – ebenso wie für einen Verein – die Verpflichtung zur Eintragung in das Handelsregister.[792]

5.1.3.3 Organe einer Stiftung

Rechtsfähige Stiftung

Die Rechtsstellung der Organe einer Stiftung war bislang durch Verweise auf die Vorschriften des Vereins geregelt.[793] Durch das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes wurde die Verweisung auf das Vereinsrecht aufgegeben und die Vorschriften der §§ 84, 84a, 84b und 84c BGB aufgenommen.

In Analogie zu § 26 Abs. 1 S. 1 BGB[794] bestimmt § 84 Abs. 1 S. 1 BGB, dass jede Stiftung einen **Vorstand**[795] haben muss. Dieser führt die Geschäfte der Stiftung und hat die Stellung

[787] Vgl. *Fleisch* (2022): Z. 58.

[788] Vgl. *Wallenhorst* (2017b): Z. 47.

[789] Vgl. *Mehren* (2023): Z. 182.

[790] Als Rechtsträger kommen natürliche sowie juristische Personen in Betracht, vgl. *Wallenhorst* (2017b): Z. 47, *Mehren* (2023): Z. 185. In der Praxis handelt es sich bei den Rechtsträgern häufig um juristische Personen des öffentlichen Rechts – beispielsweise Gemeinden, Hochschulen oder Kirchen – sowie steuerbegünstigte Körperschaften. In seltenen Fällen sind die Rechtsträger natürliche Personen. Die Rechtsträger werden auch als Treuhänder bezeichnet, da die Stiftung – mangels Rechtsfähigkeit – nicht selbst handeln kann, sondern sich als Vermögensträger einer anderen Person bedienen muss, welche für die Stiftung treuhänderisch tätig ist, vgl. *Wallenhorst* (2017b): Z. 47.

[791] Abschnitt in Anlehnung an *Wallenhorst* (2017b): Z. 47.

[792] Vgl. *Hüttemann/Rawert* (2017c): Z. 39. Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel 5.1.2.2, Abschnitt Eintragung des Vereins.

[793] Vgl. § 86 BGB a.F.

[794] Siehe hierzu auch Kapitel 5.1.2.3.

[795] Als Mitglieder des Vorstands kommen sowohl natürliche als auch juristische Personen in Betracht, vgl. *Otto* (2015): Z. 167, *Hüttemann/Rawert* (2017e): Z. 3.

eines gesetzlichen Vertreters.[796] Der Vorstand stellt das **einzige Pflichtorgan** der Stiftung dar.[797] Es besteht jedoch die Möglichkeit, dass in der Satzung **weitere Organe** neben dem Vorstand vorgesehen sind.[798] In Abhängigkeit der Stiftungsgröße wird – zur Aufteilung der Funktionen sowie zur stiftungsinternen Kontrolle der Geschäftsführung – die Bildung weiterer Organe geraten.[799]

Nichtrechtsfähige Stiftung

Die nichtrechtsfähige Stiftung hat – mangels eigener Rechtspersönlichkeit – **keine Organe**.[800] Der Rechtsträger[801] der nichtrechtsfähigen Stiftung handelt im Rechtsverkehr in eigenem Namen. Gegenüber dem Stifter oder dessen Rechtsnachfolger ist der Rechtsträger schuldrechtlich oder erbrechtlich gebunden. Es besteht die Möglichkeit, dass der Stifter im Rahmen des Vertrags mit dem Rechtsträger die Errichtung einer Kontrollinstanz, welche als **Beirat oder Kuratorium** bezeichnet werden kann, anordnet. In diesem Fall ist der Rechtsträger an die Weisungen des Beirats/Kuratoriums gebunden. Hinsichtlich der Aufgaben dieser Kontrollinstanz kann vorgesehen werden, dass diese allein über die Vergabe von Stiftungsmitteln entscheidet und dem Rechtsträger dadurch ausschließlich die Ausführung übertragen wird. Daneben ist es denkbar, dass der Beirat allein als Kontrollinstanz für die Entscheidungen des Rechtsträgers agiert.[802]

5.1.4 Kapitalgesellschaften

5.1.4.1 Grundlegendes zu Kapitalgesellschaften

Zu den Kapitalgesellschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG zählen insbesondere die

- SE,[803]

[796] Vgl. § 84 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 S. 2 BGB. Der Vorstand vertritt die Stiftung gemäß § 84 Abs. 2 S. 1 BGB gerichtlich sowie außergerichtlich. Sofern der Vorstand aus mehreren Personen besteht, wird die Stiftung durch die Mehrheit der Mitglieder des Vorstands vertreten, vgl. § 84 Abs. 2 S. 2 BGB.

[797] Vgl. § 84 Abs. 1 S. 1 und Abs. 4 S. 1 BGB. Ebenso *Deutscher Bundestag* (2021b): 59.

[798] Vgl. § 84 Abs. 4 S. 1 BGB. In diesem Fall muss die Satzung Bestimmungen über Bildung, Aufgaben und Befugnisse dieses Organs enthalten, vgl. § 84 Abs. 4 S. 2 BGB.

[799] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 55.

[800] Vgl. *Fleisch* (2022): Z. 60.

[801] Als Rechtsträger kommen natürliche sowie juristische Personen in Betracht, vgl. *BGH* (2015): 1125.

[802] Abschnitt in Anlehnung an *Mehren* (2023): Z. 185, 190.

[803] Nach Ansicht von *Ullrich* komme der steuerbegünstigten SE jedoch kaum praktische Relevanz zu, vgl. *Ullrich* (2011): 59. Diese Aussage lässt sich grundsätzlich mittels Auslese des Handelsregisters bestätigen. So führt die Suche der *Verfasserin* nach der Firmierung *gSE* zu einem Treffer. Selbiges gilt für die Suche nach der Firmierung *gemeinnützige SE*. Die Suche nach der Firmierung *gemeinnützige Societas Europaea* führt hingegen zu keinem Treffer.

- AG,
- KGaA,[804]
- GmbH sowie die
- UG (haftungsbeschränkt).[805/806]

Die vorstehenden Rechtsformen sind vorrangig für erwerbswirtschaftliche Zwecke vorgesehen.[807] Dennoch können diese zu jedem rechtlich zulässigen Zweck gegründet werden, sodass diese Rechtsformen grundsätzlich auch steuerbegünstigte Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO verfolgen können.[808] Insbesondere der GmbH kommt im Gemeinnützigkeitsrecht besondere Bedeutung zu.[809] Daneben sind auch die UG (haftungsbeschränkt) sowie die AG als steuerbegünstigte Gesellschaften in der Praxis von Relevanz.[810]

[804] *Ullrich* führt an, dass eine steuerbegünstigte KGaA allenfalls in der Gestalt als Kapitalgesellschaft & Co. KGaA vorkommen würde, da für das Einkommen einer natürlichen Person in der Eigenschaft des Komplementärs keine Steuerbefreiungsreglung im EStG bestehe, vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, *Ullrich* (2011): 59. Zur KGaA siehe beispielsweise *Krause* (2020a).

[805] Die UG (haftungsbeschränkt) stellt eine speziellere Form der GmbH dar, weshalb diese keiner gesonderten Erwähnung in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG bedarf, vgl. *Martini* (2020b): Z. 30.

[806] Die Aufzählung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist nicht abschließend, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 2.5, *Rengers* (2023): Z. 64.

[807] Vgl. *Priester* (1999): 151, *Jachmann/Unger* (2009b): Z. 19, *Hüttemann* (2021a): Z. 2.5. Dies lässt sich insbesondere aus den Vorschriften über die Ergebnisverwendung i. S. d. § 29 GmbHG und § 57 AktG herleiten, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 2.5.

[808] Vgl. § 1 GmbHG, *Krause* (2020b): Z. 6, *Hüttemann* (2021a): Z. 2.5.

[809] Vgl. Kapitel 5.1.1, Tabelle 3, Seite 102 m. w. N. So gewinne diese nach Auffassung von *Randenborgh* insbesondere als Organisationsform für Tochtergesellschaften größerer körperschaftlicher Träger an Bedeutung, vgl. *Randenborgh* (2023a): Z. 5. Ein quantitativer Entwicklungsbeleg ist mit dieser Aussage jedoch nicht verknüpft.

[810] Vgl. Kapitel 5.1.1, Tabelle 3, Seite 102 m. w. N. Als Beispiel für eine gAG kann die Berliner Zoo AG angeführt werden, vgl. *Randenborgh* (2023a): Z. 5.

5.1.4.2 Gründung einer Kapitalgesellschaft

5.1.4.2.1 Gründung einer GmbH sowie einer UG

Entsprechend dem Gesetzeswortlaut kann die GmbH gemäß § 1 GmbHG **durch eine oder mehrere Personen zu jedem zulässigen Zweck** errichtet werden. Das **Stammkapital** der GmbH muss mindestens **25.000 EUR** betragen.[811]

Die Formulierung der Errichtung bezieht sich auf den **Gesamtvorgang der Gesellschaftsgründung**.[812] Die Gründung einer GmbH lässt sich in drei Stufen differenzieren:

- Vorgründungsgesellschaft
- Vorgesellschaft
- eingetragene GmbH.[813]

Vor der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags der Gesellschaft handelt es sich um eine **Vorgründungsgesellschaft**.[814] Der Zweck der Gesellschaft ist auf die notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrags gerichtet.[815] Bei der Vorgründungsgesellschaft handelt es sich i. d. R. um eine GbR oder – im Fall der Ausübung eines Handelsgewerbes –[816] um eine OHG.[817] Hinsichtlich der Haftung gilt daher zu beachten, dass die Gesellschafter als Gesamtschuldner unbeschränkt haften.[818] Da es sich somit um eine Personengesellschaft handelt, ist die Steuerbegünstigung i. S. d. §§ 51 bis 68 AO ausgeschlossen.[819] Mit notarieller Beurkundung des Gesellschaftsvertrags – folglich mit Zweckerreichung – endet die Vorgründungsgesellschaft.[820]

Die **Vorgesellschaft** entsteht mit **notarieller Beurkundung des Gesellschaftsvertrags**.[821] Bei der Gesellschaft handelt es sich um eine Personenvereinigung eigener Art (sog. **Gesellschaft**

---

811 Vgl. § 5 Abs. 1 GmbHG. Dieses kann sowohl in Bar- als auch in Sacheinlagen bestehen, vgl. § 5 GmbHG.

812 Vgl. *Wicke* (2020a): Z. 1, *Protz/Krome* (2021): Z. 2, *Schäfer* (2021): Z. 2, *Fleischer* (2022): Z. 4, *Servatius* (2022a): Z. 2, *Altmeppen* (2023a): Z. 2, *Jaeger* (2023): Z. 1.

813 Vgl. *Pentz* (2019): Z. 8, *Protz/Krome* (2021): Z. 6, *Hirte* (2023): Z. 2.2, *Randenborgh* (2023c): Z. 6.

814 Vgl. *Eifert* (2020): Z. 26.

815 Vgl. *Servatius* (2022b): Z. 36.

816 Vgl. § 105 HGB.

817 Vgl. *Servatius* (2022b): Z. 36, *Eifert* (2020): Z. 26, *Hirte* (2023): Z. 2.2.

818 Vgl. § 128 HGB i. V. m. §§ 421 und 708 BGB.

819 Vgl. *Musil* (2017c): Z. 22, *Eifert* (2020): Z. 26. Sofern eine Qualifizierung als nichtrechtsfähiger Verein erfolgt, kann dieser den Status der Gemeinnützigkeit erlangen. Diese Qualifizierung setzt jedoch voraus, dass es sich bei dem Rechtsträger dem Wesen nach um einen Verein handelt, was nicht anzunehmen ist, wenn der Kreis der Gesellschafter begrenzt ist, vgl. *Eifert* (2020): Z. 26.

820 Vgl. § 726 BGB, *Servatius* (2022b): Z. 39, *Hirte* (2023): Z. 2.2.

821 Vgl. *Servatius* (2022b): Z. 39, *Hirte* (2023): Z. 2.2. Hinsichtlich des Gesellschaftsvertrags sind die Anforderungen an den Inhalt des Gesellschaftsvertrags i. S. d. § 3 GmbHG zwingend zu beachten. Siehe dazu Kapitel 5.1.4.3.1.

sui generis),[822] welche unter der Firma[823] der zukünftigen GmbH mit dem **Zusatz i. G.** geführt wird.[824] Bis zur Eintragung in das Handelsregister handelt es sich bei der Vorgesellschaft nicht um eine juristische Person.[825] Dennoch finden auf die Vorgesellschaft die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags sowie grundsätzlich die Vorschriften des GmbHG Anwendung.[826] Gemäß § 11 Abs. 2 GmbHG gilt in diesem Stadium die **Handelndenhaftung**. Nach Auffassung der *Literatur* kann die Vorgesellschaft den Status der Gemeinnützigkeit erlangen.[827] Mit Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister endet die Vorgesellschaft.[828]

Zur Entstehung der GmbH als juristische Person bedarf es der **Eintragung in das Handelsregister**.[829] Sofern die Geschäftsführer nicht bereits im Gesellschaftsvertrag bestellt worden sind, hat die Bestellung zur Eintragung zu erfolgen.[830] Darüber hinaus haben die Gesellschafter die Stammeinlagen zu leisten.[831] Die Anmeldung erfordert, dass die Hälfte des Mindestkapitals i. S. d. § 5 Abs. 1 GmbHG eingezahlt worden ist.[832] Sacheinlagen sind vollständig vor der Anmeldung so an die Gesellschaft zu bewirken, dass diese endgültig zur freien Verfügung der Geschäftsführer stehen.[833] Die GmbH ist sodann zur Eintragung in das Handelsregister bei dem Gericht, in dessen Bezirk sie ihren Sitz hat, anzumelden.[834] Der Anmeldung sind die in den §§ 8 und 40 GmbHG aufgeführten Unterlagen beizufügen.[835] Nach Überprüfung der ordnungsgemäßen Errichtung und Anmeldung durch das Gericht erfolgt die Eintragung ins Handelsregister.[836] Mit der Eintragung der GmbH in das Handelsregister entsteht die GmbH als solche.[837]

---

822 Vgl. *Protz/Krome* (2021): Z. 15, *Randenborgh* (2023c): Z. 11.

823 Zur Firma siehe Kapitel 5.1.4.3.1.

824 Vgl. *Randenborgh* (2023c): Z. 11, *Hirte* (2023): Z. 2.2. Die Vorschriften des GmbHG finden nur insoweit Anwendung, als diese keine Eintragung in das Handelsregister erfordern, vgl. *Hirte* (2023): Z. 2.2.

825 Vgl. § 11 Abs. 1 GmbHG. Sofern vor der Eintragung im Namen der Gesellschaft gehandelt worden ist, haften die Handelnden persönlich sowie solidarisch, vgl. § 11 Abs. 2 GmbHG.

826 Vgl. *Randenborgh* (2023c): Z. 12.

827 Vgl. *Jachmann/Unger* (2009b): Z. 23, *Musil* (2017c): Z. 22, *Eifert* (2020): Z. 28, Hakert (2020): Z. 53. Ursächlich hierfür ist, dass die Vorgesellschaft steuerrechtlich als Kapitalgesellschaft behandelt wird, sofern sie später in das Handelsregister eingetragen wird, vgl. *BFH* (1992a): Z. 29.

828 Vgl. *Randenborgh* (2023c):

829 Vgl. § 11 Abs. 1 GmbHG, *Hirte* (2023): Z. 2.2.

830 Vgl. § 46 Nr. 5 GmbHG, *Weber* (2014): 170.

831 Vgl. § 7 Abs. 2 und 3 GmbHG.

832 Vgl. § 7 Abs. 2 letzter HS. GmbHG.

833 Vgl. § 7 Abs. 3 GmbHG.

834 Vgl. § 7 Abs. 1 GmbHG.

835 Hierzu zählt beispielsweise der Gesellschaftsvertrag und eine von den Anmeldenden unterschriebene Liste der Gesellschafter entsprechend den Vorgaben des § 40 GmbHG, vgl. 8 Abs. 1 Nr. 1 und 3 GmbHG.

836 Sofern die GmbH nicht ordnungsgemäß errichtet und angemeldet ist, wird die Eintragung in das Handelsregister abgelehnt, vgl. § 9c Abs. 1 S. 1 GmbHG.

837 Vgl. § 11 Abs. 1 GmbH, wonach die GmbH als solche vor Eintragung in das Handelsregister nicht besteht.

Damit findet der Gründungvorgang der GmbH seinen Abschluss.[838] Die Gesellschaft haftet sodann **unbeschränkt mit ihrem Gesamtvermögen**, die Gesellschafter haften hingegen nicht.[839]

Besonderheiten bei einer UG (haftungsbeschränkt)

Die Gründung der UG unterliegt grundsätzlich denselben Bestimmungen, die für die Gründung einer GmbH Anwendung finden.[840] Daraus resultierend gelten

- die drei Stadien im Rahmen der Gründung sowie die damit verbundenen Haftungsgrundsätze,
- der Mindestinhalt für den Gesellschaftsvertrag,[841]
- die Übernahme von Geschäftsanteilen,
- die Anforderungen an die Beurkundung der Satzung, Anmeldung der Gesellschaft ins Handelsregister sowie der beizufügenden Unterlagen.[842]

Abweichend vom Mindeststammkapital[843] i. H. v. 25.000 EUR kann die UG mit einem **Stammkapital** gegründet werden, welches das **Mindeststammkapital unterschreitet**.[844] Folglich ist die Gründung einer UG mit einem Stammkapital i. H. v. 1 EUR denkbar.[845] Es gilt

838 Vgl. *Randenborgh* (2023c): Z. 40.

839 Vgl. § 13 Abs. 2 GmbHG.

840 Vgl. *Randenborgh* (2023c): Z. 108. Siehe hierzu – unter Berücksichtigung der abweichenden Regelungen – die vorstehenden Ausführungen des Kapitels 5.1.4.2.1.

841 Vgl. Kapitel 5.1.4.3.1.

842 Vgl. *Randenborgh* (2023c): Z. 108.

843 Vgl. § 5 Abs. 1 GmbHG.

844 Vgl. § 5a Abs. 1 GmbHG.

845 Vgl. *Wicke* (2020b): Z. 5, *Koch* (2021): Z. 22, *Altmeppen* (2023b): Z. 10, *Randenborgh* (2023c): Z. 106. *Wicke* führt an, dass eine „praktisch ohne Stammkapital gegründete Gesellschaft ständig mit einem Bein in der Überschuldung“ stehe. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn die Gründungsaufwendungen von der Gesellschaft getragen werden sollen, vgl. *Wicke* (2020b): Z. 5 (teilweise wörtlich). *Breithecker/Schomaker* führen an, dass der Gesetzgeber die Gründer einer UG schnell an den Rand der Überschuldung bringe. So würden die Gründungsaufwendungen den 1 EUR um ein Vielfaches übersteigen, sodass die UG unmittelbar mit der Unterschrift beim Notar überschuldet wäre und die Gründer somit umgehend Insolvenz anmelden müssten, vgl. *Breithecker/Schomaker* (2023): 404. Gemäß § 19 Abs. 2 S. 1 InsO liegt eine Überschuldung vor, „wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich.“ Sofern eine rechnerische Überschuldung vorliegt, ist somit eine positive Fortführungsprognose von Bedeutung, vgl. *Wicke* (2020b): Z. 5, *Rieder* (2022): Z. 13. Nach Auffassung von *Rieder* falle eine positive Fortführungsprognose „bei einer Gesellschaft, die ohne nennenswertes Kapital soeben erst in das Wirtschaftsleben eingetreten ist“ schwerer als bei einer etablierten Gesellschaft, vgl. *Rieder* (2022): Z. 13 (teilweise wörtlich). Die Überschuldung der Gesellschaft führt zum Insolvenzantrag i. S. d. § 15a Abs. 1 S. 1 InsO. Ein fehlender Insolvenzantrag stellt einen Straftatbestand dar, vgl. § 15a Abs. 4 InsO. Siehe hierzu ausführlich *Wicke* (2020b): Z. 5. Bei drohender Zahlungsunfähigkeit ist gemäß § 5a Abs. 4 GmbHG die Gesellschafterversammlung unverzüglich einzuberufen.

zu beachten, dass das Stammkapital zur Anmeldung der UG in das Handelsregister bereits in voller Höhe eingezahlt worden sein muss.[846] Sacheinlagen sind ausgeschlossen.[847]

Exkurs: Vereinbarkeit zwischen der gesetzlichen Rücklage i. S. d. § 5a Abs. 3 S. 1 GmbHG und dem Gemeinnützigkeitsrecht

Die UG hat gemäß § 5a Abs. 3 S. 1 GmbHG in ihrer Bilanz eine **gesetzliche Rücklage**[848] in dem gemäß § 242, 264 HGB aufzustellenden Jahresabschluss zu bilden, in die jeweils ein Viertel des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresabschluss einzustellen ist.[849] Eine zeitliche Vorgabe ist hierbei nicht vorgesehen.[850] Über diese Rücklage ist das Mindestkapital einer GmbH i. H. v. 25.000 EUR anzusparen.[851] Durch diese Vorschrift soll der Übergang von einer UG in eine GmbH erreicht werden.[852]

Die steuerbegünstigte Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden.[853] Fraglich ist daher, ob die Rücklagenbildung des § 5a Abs. 3 S. 1 GmbHG aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht zulässig ist.

Die Bildung der Rücklage stellt nach *herrschender Meinung der Literatur* keine Fehlverwendung zeitnah zu verwendender Mittel dar.[854] Vielmehr handelt es sich um Stammkapital der Gesellschaft, welches der Verwendungspflicht i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO nicht unterliegt.[855] Auch nach Auffassung der *Finanzverwaltung* verstößt die UG in diesem Fall grundsätzlich nicht gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.[856]

846 Vgl. § 5a Abs. 2 S. 1 GmbHG. Hierbei handelt es sich um eine Abweichung von der Regelung des § 7 Abs. 2 GmbHG.

847 Vgl. § 5a Abs. 2 S. 2 GmbHG.

848 Der Posten der gesetzlichen Rücklage befindet sich auf der Passivseite der Bilanz unter dem Eigenkapital, vgl. § 266 Abs. 3 Buchst. a Nr. 1 HGB.

849 Die Rücklagendotierung ist davon abhängig, ob die Gesellschaft einen Jahresüberschuss erzielt. Sofern die Gesellschaft keinen Jahresüberschuss erzielt hat, ist in diesem Jahr keine Zuführung zu der Rücklage notwendig und möglich. Soweit ein Jahresüberschuss erzielt wurde, ist jeweils ein Viertel des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresabschluss der Rücklage zuzuführen. Darüber hinaus ist die Zuführung eines den Mindestbetrag übersteigenden Betrag zulässig, vgl. *Altmeppen* (2023b): Z. 26.

850 Vgl. *Deutscher Bundestag* (2007b): 32.

851 Vgl. *Weidmann/Kohlhepp* (2020): 40.

852 Vgl. *Koch* (2021): Z. 23, *Altmeppen* (2023b): Z. 25.

853 Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO. Für eine ausführliche Darstellung siehe Kapitel 3.1.2.6.

854 Vgl. *BayLfSt* (2009): 784, *Oberbeck/Winheller* (2009): 518, *Ullrich* (2009): 753-755, *Eifert* (2020): Z. 17, *Hüttemann* (2021a): Z. 2.14.

855 Vgl. *BayLfSt* (2009): 784, *Oberbeck/Winheller* (2009): 518, *Ullrich* (2009): 753-755, *Eifert* (2020): Z. 17, *Hüttemann* (2021a): Z. 2.14.

856 Vgl. AEAO Nr. 24 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

5.1.4.2.2 Gründung einer AG

Die AG kann – ebenso wie die GmbH – durch **eine oder mehrere Personen zu jedem zulässigen Zweck** errichtet werden.[857] Das **Grundkapital** der AG muss **mindestens 50.000 EUR** betragen.[858]

Die Errichtung der AG ist – ebenso wie bei der GmbH oder der UG – in drei Stadien zu differenzieren.

- Vorgründungsgesellschaft
- Vorgesellschaft
- AG.[859]

Vor der *Feststellung der Satzung* handelt es sich bei der Gesellschaft um eine **Vorgründungsgesellschaft**.[860] Der Zweck der Gesellschaft ist regelmäßig auf die Feststellung der Satzung der Gesellschaft gerichtet.[861] Die **Vorgründungsgesellschaft** ist eine GbR oder eine OHG.[862] Die Gesellschafter haften hierbei als Gesamtschuldner unbeschränkt.[863] Da es sich somit um eine Personengesellschaft handelt, ist die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO ausgeschlossen.[864] Die Vorgründungsgesellschaft endet mit Feststellung der Satzung i. S. d. § 23 AktG.[865] Die Satzung muss durch **notarielle Beurkundung** festgestellt werden.[866]

Mit der Errichtung der Gesellschaft i. S. d. § 29 AktG entsteht die **Vorgesellschaft**,[867] welche unter der Firma der zukünftigen AG mit dem Zusatz **i.G.** geführt wird.[868] Danach ist die Gesellschaft mit der Übernahme aller Aktien durch die Gründer errichtet.[869] Die Übernahme der Aktien durch die Gründer geht zwingend mit der **Feststellung der Satzung** i. S. d. § 23 AktG

857 Vgl. *Krause* (2020b): Z. 6.

858 Vgl. § 7 AktG.

859 Vgl. *Schäfer* (2023): Z. 2.

860 Vgl. *Krause* (2020b): Z. 23.

861 Vgl. *Servatius* (2022b): Z. 36, *Heidinger* (2023): Z. 25.

862 Vgl. *Pentz* (2019): Z. 18. Es handelt sich um eine OHG, wenn der Zweck der Gesellschaft auf den Betrieb eines Handelsgewerbes ausgelegt ist, vgl. § 105 HGB.

863 Vgl. §§ 128 HGB i. V. m. §§ 421, 708 BGB.

864 Siehe hierzu Kapitel 5.1.1.

865 Vgl. § 726 BGB, *Pentz* (2019): Z. 21, *Vetter/Schulenburg* (2021a): Z. 2, *Heidinger* (2023): Z. 25, *Hirte* (2023): Z. 2.2.

866 Vgl. § 23 Abs. 1 S. 1 AktG.

867 Vgl. *Vetter/Schulenburg* (2021b): Z. 1, *Hirte* (2023): Z. 2.2, *Koch* (2023a): Z. 3. Bei der Vorgesellschaft handelt es sich eine Gesellschaft sui generis, vgl. *Heidinger* (2023): Z. 29.

868 Vgl. *Heider* (2019): Z. 11, *Vedder* (2020): Z. 6, *Koch* (2023b): Z. 4.

869 Vgl. § 29 AktG.

einher.[870] Bis zur Eintragung in das Handelsregister handelt es sich bei der Vorgesellschaft nicht um eine juristische Person.[871] Auf die Vorgesellschaft kommt dennoch weitgehend das Recht der AG zur Anwendung, sofern dieses keine Eintragung voraussetzt.[872] Gemäß § 41 Abs. 1 S. 2 AktG gilt im Stadium der Vorgesellschaft die Handelndenhaftung. Die Vorgesellschaft kann – nach Auffassung der *Literatur* – den Status der Gemeinnützigkeit erlangen.[873] Die Vorgesellschaft endet mit der Eintragung der AG in das Handelsregister.[874]

Zur Entstehung der AG als juristische Person bedarf es der **Eintragung in das Handelsregister**.[875] Nach der Errichtung der Gesellschaft hat zunächst die notariell beurkundungspflichtige Bestellung des ersten Aufsichtsrats sowie des Abschlussprüfers durch die Gründer zu erfolgen.[876] Der Aufsichtsrat hat sodann den ersten Vorstand zu bestellen.[877] Daran anschließend sind die jeweiligen Einlagen durch die Gründer zu erbringen.[878] Die Anmeldung erfordert, dass auf jede Aktie der eingeforderte Betrag ordnungsgemäß eingezahlt worden ist.[879] Sacheinlagen sind vollständig zu leisten.[880] Darüber hinaus haben die Gründer einen schriftlichen Bericht über den Hergang der Gründung zu erstatten (sog. Gründungsbericht).[881] Den Hergang der Gründung haben die Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats zu prüfen.[882] Die AG ist sodann bei dem Gericht von allen Gründern sowie Mitgliedern des Vorstands und des Aufsichtsrats zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden.[883] Nach Überprüfung der ordnungsgemäßen Errichtung sowie Anmeldung durch das Gericht erfolgt die Eintragung ins Handelsregister.[884] Mit der Eintragung der AG in das Handelsregister entsteht diese als solche.[885]

---

870 Vgl. *Vetter/Schulenburg* (2021b): Z. 1.

871 Vgl. § 41 Abs. 1 S. 1 AktG.

872 Vgl. *Schäfer* (2023): Z. 4.

873 Vgl. *Jachmann/Unger* (2009b): Z. 23, *Musil* (2017c): Z. 22, *Eifert* (2020): Z. 28. Siehe hierzu auch Fn. 827.

874 Vgl. *Pentz* (2019): Z. 22.

875 Vgl. § 41 Abs. 1 S. 1 AktG.

876 Vgl. § 30 Abs. 1 AktG

877 Vgl. § 30 Abs. 4 AktG.

878 Vgl. § 36 Abs. 1 AktG.

879 Vgl. § 36 Abs. 2 AktG.

880 Vgl. § 36a Abs. 2 S. 1 AktG.

881 Vgl. § 32 Abs. 1 AktG.

882 Vgl. § 33 Abs. 1 AktG. Hierbei sind die Vorschriften des § 33 Abs. 2 bis 5 AktG zu beachten. Danach hat unter gewissen Umständen eine Prüfung durch einen oder mehrere Prüfer (sog. Gründungsprüfer) zu erfolgen, vgl. § 33 Abs. 2 bis 5 AktG.

883 Vgl. § 36 Abs. 1 AktG.

884 Abschnitt in Anlehnung an *Weber* (2014): 169f. Sofern die Gesellschaft nicht ordnungsgemäß errichtet und angemeldet ist, hat das Gericht die Eintragung abzulehnen, vgl. § 38 Abs. 1 AktG.

885 Vgl. § 41 Abs. 1 S. 1 AktG.

Die Gesellschaft haftet **unbeschränkt mit ihrem gesamten Vermögen**, die Aktionäre haften hingegen nicht.[886]

5.1.4.3 Satzung einer Kapitalgesellschaft

5.1.4.3.1 Satzung einer GmbH sowie einer UG

Der notwendige Satzungsinhalt ergibt sich aus der Vorschrift des § 3 GmbHG. Danach muss die Satzung gemäß § 3 Abs. 1 GmbHG

- die Firma und den Sitz[887] der Gesellschaft,
- den Gegenstand des Unternehmens,[888]
- den Betrag des Stammkapitals sowie
- die Zahl und die Nennbeträge der Geschäftsanteile, die jeder der Gesellschafter gegen Einlage auf das Stammkapital übernimmt,

enthalten. § 45 GmbHG räumt der GmbH weitgehende Gestaltungsfreiheit zu.[889] Sofern die Mindestangaben i. S. d. § 3 Abs. 1 GmbHG im Gesellschaftsvertrag fehlen, ist eine Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister durch das Registergericht abzulehnen.[890] Strebt die GmbH die **Anerkennung der Gemeinnützigkeit** an, sind die satzungsmäßigen Voraussetzungen i. S. d. §§ 51, 59, 60 und 61 AO zu beachten.[891]

Hinsichtlich der Firma der Gesellschaft sind die Grundsätze der §§ 17 bis 37a HGB zu beachten.[892] Zur Klarheit im Rechtsverkehr muss die **Firma** die Bezeichnung der *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* oder eine allgemein verständliche Abkürzung der Bezeichnung enthalten. Bei einer steuerbegünstigten GmbH kann die Firma den Zusatz *gemeinnützige* oder *g* enthalten.[893]

---

886 Vgl. § 1 Abs. 1 S. 2 AktG.

887 Als Sitz der Gesellschaft wird der Ort im Inland verstanden, den der Gesellschaftsvertrag bestimmt, vgl. § 4a GmbHG.

888 Die Begriffe des Gesellschaftszwecks sowie des Gegenstands des Unternehmens sind nicht identisch. Während der Gesellschaftszweck die gemeinsame Zielsetzung der Gesellschafter beschreibt, ist der Unternehmensgegenstand das Mittel zur Erreichung des Gesellschaftszwecks, vgl. *Altmeppen* (2023a): Z. 5f., *Randenborgh* (2023c): Z. 25. Bei einer steuerbegünstigten Gesellschaft sind der steuerbegünstigte Zweck sowie die Art und Weise der Verwirklichung der Gegenstand des Unternehmens, vgl. *Randenborgh* (2023c): Z. 26f.

889 Vgl. *Hirte* (2023): Z. 2.48.

890 Vgl. § 9c Abs. 2 Nr. 1 GmbHG, *Altmeppen* (2023c): Z. 14, *Randenborgh* (2023c): Z. 29.

891 Siehe hierzu Kapitel 5.2.1.

892 Vgl. *Randenborgh* (2023b): Z. 24.

893 Vgl. § 4 S. 2 GmbHG. Hierbei handelt es sich um eine *Kann-Vorschrift*. Zu Überlegungen hinsichtlich der verpflichtenden Aufnahme des Zusatzes *gemeinnützige* oder *g* in der Firma der GmbH siehe *Burgard* (2020): 316f.

Besonderheiten bei einer UG (haftungsbeschränkt)

Die Firma der UG muss – abweichend von § 4 S. 1 GmbHG – die Bezeichnung *Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)* oder *UG (haftungsbeschränkt)* enthalten.[894] Eine steuerbegünstigte UG kann – ebenso wie eine GmbH – den Firmenzusatz *gemeinnützige*[895] oder *g*[896] verwenden. Sobald die UG das Mindeststammkapitalerfordernis i. S. d. § 5 Abs. 1 GmbHG erfüllt, kann diese als GmbH umfirmieren.[897]

5.1.4.3.2 Satzung einer AG

Der **Mindestinhalt** der Satzung einer AG ergibt sich aus § 23 Abs. 3 und 4 AktG. Danach muss die Satzung

- die Firma und den Sitz[898] der Gesellschaft,
- den Gegenstand des Unternehmens,[899]
- die Höhe des Grundkapitals,
- die Zerlegung des Grundkapitals in Nennbetragsaktien oder in Stückaktien,
- Bestimmungen, ob die Aktien auf den Inhaber oder auf den Namen ausgestellt werden,
- die Zahl der Mitglieder des Vorstands oder Regelungen, nach denen diese Zahl festgelegt wird sowie
- Bestimmungen über die Form der Bekanntmachungen der Gesellschaft

enthalten.[900] Bei der Satzungsgestaltung muss zwingend der **Grundsatz der Satzungsstrenge** i. S. d. § 23 Abs. 5 AktG berücksichtigt werden.[901] Danach sind *abweichende Bestimmungen*[902] der Satzung vom AktG gemäß § 23 Abs. 5 S. 1 AktG nur zulässig, wenn das Gesetz diese ausdrücklich zulässt. *Ergänzende Bestimmungen*[903] sind grundsätzlich zulässig, es sei denn, dass

894 Vgl. § 5a Abs. 1 GmbHG. Eine Abkürzung des Zusatzes *(haftungsbeschränkt)* ist nicht zulässig, vgl. *Deutscher Bundestag* (2007b): 31.

895 Vgl. *Eifert* (2020): Z. 16, *Altmeppen* (2023b): Z. 7.

896 Vgl. *BGH* (2020): Z. 12, 19.

897 Vgl. *Deutscher Bundestag* (2007b): 32. Dies ist jedoch nicht zwingend erforderlich, vgl. *Deutscher Bundestag* (2007b): 32.

898 Gemäß § 5 AktG ist der Sitz der Gesellschaft der Ort im Inland, den die Satzung bestimmt.

899 Bei einer steuerbegünstigten Körperschaft ist der Unternehmensgegenstand der steuerbegünstigte Zweck sowie die Art und Weise seiner Verwirklichung, vgl. *Ritter* (2018): Z. 23.

900 Vgl. § 23 Abs. 3 und 4 AktG.

901 Vgl. *Krause* (2020b): Z. 25, *Vetter* (2021): Z. 22, *Hirte* (2023): Z. 3.2.

902 Abweichende Bestimmungen liegen vor, wenn die Satzung eine andere Regelung als das AktG vorsieht, vgl. *Vetter* (2021): Z. 23.

903 Ergänzende Bestimmungen liegen vor, wenn die Satzung eine Bestimmung enthält, welche den Regelungsgehalt des AktG vom Grundsatz unberührt lässt, diesen aber konkretisiert und erweitert, vgl. *Weber* (2014): 55.

das AktG eine abschließende Regelung trifft.[904] Bei Missachtung des Grundsatzes der Satzungsstrenge ist die Anmeldung der AG in das Handelsregister vom Registergericht zurückzuweisen.[905] Sofern die AG die **Anerkennung der Gemeinnützigkeit** anstrebt, sind die satzungsmäßigen Voraussetzungen i. S. d. §§ 51, 59, 60 und 61 AO zu beachten.[906]

Die **Firma** der AG muss die Bezeichnung *Aktiengesellschaft* oder eine allgemein verständliche Abkürzung dieser Bezeichnung enthalten.[907] Anders als in § 4 GmbHG sieht das AktG für eine steuerbegünstigte Aktiengesellschaft keine Regelung hinsichtlich der Firmierung einer *gAG* oder *gemeinnützigen Aktiengesellschaft* vor.[908] Die Regelung gilt für die AG jedoch gleichermaßen.[909] Sofern die AG steuerbegünstigt ist, kann die Firma daher den Zusatz *gemeinnützige* oder *g* beinhalten.[910]

5.1.4.4 Organe einer Kapitalgesellschaft

5.1.4.4.1 Organe einer GmbH sowie einer UG

Da neben den Sondervorschriften des § 5a GmbH die allgemeinen Vorschriften des GmbHG für die UG gleichermaßen gelten, beziehen sich die folgenden Ausführungen sowohl auf die Organe einer GmbH als auch auf die Organe einer UG.[911] Als Organe der Gesellschaft sind zwingend die Gesellschafterversammlung sowie die Geschäftsführung vorgesehen.[912] Daneben kann der Gesellschaftsvertrag einen Aufsichtsrat vorsehen.[913]

Die **Gesellschafter** bilden das **Willensorgan** und somit das oberste Organ der GmbH.[914] Die **Gesellschafterversammlung** nimmt die Eigentümerfunktion wahr und vertritt die Interessen der Anteilseigner.[915] Sofern keine Regelungen im Gesellschaftsvertrag getroffen wurden, finden die Vorschriften der §§ 46 bis 51 GmbHG Anwendung. § 46 GmbHG führt eine Reihe

904 Vgl. § 23 Abs. 5 S. 2 AktG.
905 Vgl. *Vetter* (2021): Z. 25.
906 Siehe hierzu Kapitel 5.2.1.
907 Vgl. § 4 AktG.
908 Vgl. *Ritter* (2018): Z. 21.
909 Vgl. *Ritter* (2018): Z. 21.
910 Vgl. *Ritter* (2018): Z. 21.
911 In diesem Kapitel wird daher der Begriff der Gesellschaft verwendet. Hiermit ist sowohl die GmbH als auch die UG gemeint.
912 Vgl. §§ 6 Abs. 1, 45 GmbHG.
913 Vgl. § 52 GmbHG. Die Vorschrift des § 52 GmbHG verweist auf die Vorschriften des AktG.
914 Vgl. *Weidmann/Kohlhepp* (2020): 45, *Randenborgh* (2023c): Z. 45, *Hirte* (2023): Z. 3.2.
915 Vgl. *Weidmann/Kohlhepp* (2020): 45.

wesentlicher Entscheidungen an, deren Aufgabe den Gesellschaftern zugeordnet ist.[916] Die Gesellschafterversammlung kann diese Aufgaben – aufgrund der in § 45 GmbHG begründeten Gestaltungsfreiheit für den Gesellschaftsvertrag – auf andere Organe übertragen.[917] Hierbei ist eine Regelung im Gesellschaftsvertrag erforderlich.[918]

Gemäß § 6 Abs. 1 GmbHG muss die GmbH einen oder mehrere **Geschäftsführer** haben.[919] Dieser stellt das **Vertretungsorgan** der Gesellschaft dar.[920] Hierbei ist es unerheblich, ob es sich bei dem Geschäftsführer um einen Gesellschafter oder um eine andere Person handelt.[921] Durch den Geschäftsführer wird die Gesellschaft gerichtlich sowie außergerichtlich vertreten.[922] Der Geschäftsführer steht im Anstellungsverhältnis zur Gesellschaft. Er wird – sofern keine abweichende Regelung getroffen ist – durch die Gesellschafterversammlung bestellt und abberufen.[923]

5.1.4.4.2 Organe einer AG

Zu den Organen einer AG zählen die Hauptversammlung, der Vorstand sowie der Aufsichtsrat.

Die **Hauptversammlung** ist die **Versammlung aller Aktionäre**. Durch ihre Mitgliedschaftsrechte nehmen die Aktionäre insbesondere das Stimmrecht wahr. Folglich ist die Hauptversammlung das **Willensbildungsorgan** der AG. Von besonderer Bedeutung ist § 131 AktG, welcher die Auskunftsrechte des Aktionärs bestimmt. Danach ist jedem Aktionär auf Verlangen in der Hauptversammlung Auskunft vom Vorstand über die Angelegenheiten der Gesellschaft zu geben, soweit diese für die sachgemäße Beurteilung des Gegenstands der Tagesordnung notwendig sind.[924]

Der **Vorstand**, welcher aus einer oder mehreren Personen bestehen kann, ist das **Leitungsorgan** der AG und leitet diese unter eigener Verantwortung.[925] Aufgrund dieser Stelle ist der

[916] Vgl. *Noack* (2022): Z. 1. Die Aufzählung ist nicht abschließend, vgl. *Noack* (2022): Z. 3, *Altmeppen* (2023d): Z. 1.

[917] Vgl. *Altmeppen* (2023d): Z. 1.

[918] Vgl. *Altmeppen* (2023d): Z. 1.

[919] Dies gilt auch für die Vorgesellschaft, vgl. *Wisskirchen/Zoglowek* (2023): Z. 2.

[920] Vgl. *Hirte* (2023): Z. 3.2.

[921] Vgl. § 6 Abs. 3 S. 1 GmbHG.

[922] Vgl. § 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG.

[923] Vgl. § 35 Abs. 1 GmbHG, § 38 Abs. 1 GmbHG, § 46 Abs. 5 GmbHG, *Weidmann/Kohlhepp* (2020): 47.

[924] Vgl. § 131 Abs. 1 S. 1 AktG. Abschnitt in Anlehnung an *Krause* (2020b): Z. 28f.

[925] Vgl. § 76 Abs. 1 AktG.

Vorstand nicht an die Weisungen des Aufsichtsrats oder der Hauptversammlung gebunden. Der Vorstand vertritt die Gesellschaft gerichtlich sowie außergerichtlich.[926]

Neben der Hauptversammlung sowie dem Vorstand stellt der **Aufsichtsrat** ein weiteres **notwendiges Organ** der AG dar. Der Aufsichtsrat besteht – sofern keine abweichende Regelung in der Satzung getroffen ist –[927] aus drei Mitgliedern.[928] Diese sind Repräsentanten der Aktionäre.[929] Die Mitglieder des Aufsichtsrats werden gemäß § 101 Abs. 1 S. 1 AktG von der Hauptversammlung gewählt und nehmen die Interessen der Aktionäre gegenüber dem Vorstand wahr. Die Aufgaben und Rechte des Aufsichtsrats sind in § 111 AktG kodifiziert. Der Aufsichtsrat stellt das **Kontroll- und Überwachungsorgan** der AG dar.[930]

5.1.5 Optierende Personenhandelsgesellschaft

Aufgrund des abschließenden Katalogs des § 1 Abs. 1 KStG sind Personengesellschaften grundsätzlich von der Möglichkeit ausgeschlossen, den gemeinnützigkeitsrechtlichen Status zu erlangen.[931] Mit dem KöMoG wurde für Personenhandelsgesellschaften[932] die Möglichkeit geschaffen für **Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft** (sog. optierende Gesellschaft) und **ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft** behandelt zu werden.[933] Aus zivilrechtlicher Sicht bleibt die Gesellschaft als Personenhandelsgesellschaft bestehen, sodass nach der Ausübung der Option i. S. d. § 1a KStG weiterhin die **gesellschafts- und handelsrechtlichen Vorgaben für Personenhandelsgesellschaften** gelten.[934] Fraglich ist, ob die Optionsausübung des § 1a

[926] Vgl. § 78 Abs. 1 AktG. Abschnitt in Anlehnung an *Krause* (2020b): Z. 31f.

[927] Vgl. § 95 S. 2 AktG.

[928] Vgl. § 95 S. 1 AktG. Mitglieder des Aufsichtsrats können gemäß § 100 Abs. 1 S. 1 AktG ausschließlich natürliche, unbeschränkt geschäftsfähige Personen sein. Für persönliche Voraussetzungen für Aufsichtsratsmitglieder siehe § 100 AktG. Die Höchstzahl der Mitglieder des Aufsichtsrats ist in § 95 S. 4 AktG festgeschrieben. Diese ist von dem Grundkapital der Gesellschaft abhängig. Danach beträgt die Zahl der Mitglieder bei Gesellschaften mit einem Grundkapital von bis zu 1.500.000 EUR neun, von mehr als 1.500.000 EUR 15 sowie von mehr als 10.000.000 EUR 21 Mitglieder, vgl. § 95 S. 4 AktG.

[929] Diese müssen nicht zwingend Aktionäre selbst sein. Sofern es sich um einen mitbestimmten Aufsichtsrat handelt, besteht der Aufsichtsrat auch aus Arbeitnehmervertretern, vgl. *Krause* (2020b): Z. 34.

[930] Abschnitt in Anlehnung an *Krause* (2020b): Z. 34.

[931] Siehe hierzu Kapitel 5.1.1. Hierzu zählen beispielsweise die OHG, KG sowie die GbR.

[932] Zu den Personenhandelsgesellschaften zählen die OHG sowie die KG. Von der Regelung bisher ausgenommen sind die übrigen Personengesellschaften. Hierzu zählt beispielsweise die GbR. Ebenso umfasst die Regelung des § 1a KStG Partnerschaftsgesellschaften. Eine Partnerschaftsgesellschaft ist gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 PartGG „(…) eine Gesellschaft, in der sich Angehörige Freier Berufe zur Ausübung ihrer Berufe zusammenschließen." Aufgrund der freiberuflichen Prägung von natürlichen Personen ist diese aus dem Kreis möglicher steuerbegünstigter Körperschaften i. S. d. §§ 51 bis 68 AO ausgeschlossen, vgl. *Bodden* (2022): 22949, *Orth* (2022): 867.

[933] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2021c): 21.

[934] Vgl. *BMF* (2021): Z. 49.

KStG Personenhandelsgesellschaften die Möglichkeit einräumt, als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO anerkannt zu werden. Weder die *Gesetzesbegründung*[935] noch das *BMF-Schreiben vom 10.11.2021*[936] geben Auskunft darüber, ob eine optierende Gesellschaft i. S. d. § 1a KStG als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. § 51 bis 68 AO anerkannt werden kann.[937] Nachfolgend wird der derzeitige Diskussionsstand um die Anerkennung einer optierenden Gesellschaft i. S. d. § 1a KStG als steuerbegünstigte Körperschaft aufgezeigt.

In der *Literatur* herrscht grundsätzlich Einigkeit darüber, dass eine optierende Gesellschaft den Status der Gemeinnützigkeit erlangen kann. Dies sei darauf zurückzuführen, dass es für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erforderlich ist, dass es sich um eine Körperschaft i. S. d. § 51 Abs. 1 S. 2 AO handelt. Unter dem Begriff der Körperschaften i. S. d. vorstehenden Vorschrift sind Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG zu verstehen. Zu diesen Körperschaften zählt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG auch die optierende Gesellschaft. Daraus resultierend könne diese nach *herrschender Meinung* den Status der Gemeinnützigkeit erlangen.[938]

Anderer Auffassung sind *Jachmann-Michel/Liebl*. Sie führen an, dass eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft auch nach Optierung i. S. d. § 1a KStG weiterhin nicht die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft erreichen könne. Ursächlich hierfür sei, dass nach dem Wortlaut des § 1a Abs. 1 HS. 1 KStG optierende Gesellschaften zwar wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter „wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft“ behandelt werden würden, diese Fiktion jedoch nur für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen greife. Nach der Überschrift des § 1a KStG solle eine Option zur Körperschaftsbesteuerung ermöglicht werden. Die begrenzte Wirkung der Optionsmöglichkeit i. S. d. § 1a KStG auf das Ertragsteuerrecht spreche gegen eine Anerkennung optierender Gesellschaften als steuerbegünstigte Körperschaften, da die steuerlichen Folgen des Gemeinnützigkeitsrechts über das Ertragsteuerrecht hinausgehen würden. Die Aufnahme der optierenden Gesellschaft in den Katalog der Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG lassen *Jachmann-Michel/Liebl* in ihrer Argumentation außer Ansatz.[939] Der Auffassung stehen *Hüttemann* und

[935] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2021c).

[936] Vgl. *BMF* (2021).

[937] Vgl. *Orth* (2022): 865.

[938] Abschnitt in Anlehnung an *Hüttemann* (2021a): Z. 2.104, *Schiffers* (2021): Z. 149, *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder* (2021): 15, *Zapf* (2021): 2715f., *Bodden* (2022): 22949, *Möhlenbrock/Haubner* (2022): 56, *Orth* (2022): 868, *Schießl* (2022): Z. 249. Nach Ansicht von *Orth* seien die von *Hüttemann* geforderten gesetzlichen Ergänzungen für die Steuerbegünstigung einer Personengesellschaft somit entbehrlich geworden, vgl. *Orth* (2022): 867. Zur Forderung von Hüttemann siehe Fn. 648 m. w. N.

[939] Vgl. *Jachmann-Michel/Liebl* (2022): 535.

Orth gegenüber. *Hüttemann* folgert aus der Formulierung des § 1a Abs. 1 KStG, dass die entscheidende Rechtsfolge der Steuerbegünstigung gerade diese Besteuerung nach dem Einkommen betreffe, weshalb es keinen Grund gäbe, einer optierenden Personengesellschaft den Status der Gemeinnützigkeit nicht anzuerkennen.[940] *Orth* führt an, dass für die Anwendung der weiteren steuerlichen Begünstigungen aufgrund des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status, die Bestimmungen auf die §§ 51 bis 68 AO verweisen und damit über die Vorschrift des § 51 Abs. 1 S. 1 AO auf den Katalog der Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG. [941]

Nach Auffassung von *Möhlenbrock/Haubner* habe die Frage hinsichtlich der Steuerbegünstigung einer optierenden Personenhandelsgesellschaft jedoch kaum praktische Relevanz. Der Zweck der steuerbegünstigten Gesellschaft könne *ihres Erachtens* nicht auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet sein. Die steuerbegünstigte Körperschaft sei somit nicht optionsfähig. Die Regelung sei demnach nur dann von Bedeutung, wenn eine GbR als optierende Gesellschaft in Betracht käme.[942] Unter Bezugnahme auf die Ausführungen von *Hüttemann* und *Orth* ist dieser Auffassung jedoch nicht zu folgen. So könne eine Personenhandelsgesellschaft sowohl steuerbegünstigte Zwecke verfolgen als auch auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet sein, wenn diese einen oder mehrere Zweckbetriebe i. S. d. §§ 65 bis 68 AO oder einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – als Mittelbeschaffungsbetrieb für die Zweckverwirklichung – unterhalte.[943] Aus zivilrechtlicher Sicht bleibt die Gesellschaft als Personenhandelsgesellschaft bestehen. *Orth* führt an, dass als Rechtsform oftmals eine GmbH & Co. KG in Betracht kommen würde.[944]

[940] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 2.104.

[941] Vgl. *Orth* (2022): 867. Die weiteren steuerlichen Begünstigungen sind in Kapitel 2.2.2 aufgeführt. Diese betreffen beispielsweise die Umsatz-, die Grund- sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer, aber auch den Spendenabzug bei der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, vgl. Kapitel 2.2.2 m. w. N.

[942] Vgl. *Möhlenbrock/Haubner* (2022): 56.

[943] Vgl. *Orth* (2022): 866. Ausführlich *Hüttemann* (2015).

[944] Dem ist *meines Erachtens* zu folgen.

5.2 Anerkennung der Körperschaft als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO

5.2.1 Anforderungen an die Satzung

Einer Körperschaft wird die Steuerbegünstigung gemäß § 59 HS. 1 AO dann gewährt, wenn sich aus der **Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung**[945] ergibt,

- welchen Zweck die Körperschaft verfolgt,
- dass es sich um einen *steuerbegünstigten Zweck*[946] i. S. d. §§ 52 bis 54 AO handelt und
- dass der Zweck selbstlos, ausschließlich und unmittelbar i. S. d. §§ 55 bis 57 AO verfolgt wird.[947]

Durch die Vorschrift des § 59 AO wird somit einerseits die gesetzliche Grundlage für die **satzungsmäßige Gemeinnützigkeit** geschaffen und andererseits die Bestimmung **des Mindestinhalts der Satzung** festgelegt.[948] Die Vorschrift des § 59 AO wird durch das Bestimmtheitserfordernis i. S. d. § 60 Abs. 1 AO, die Anforderungen an die zeitliche Gültigkeit der Satzungsfassung i. S. d. § 60 Abs. 2 AO und die Vermögensbindung i. S. d. § 61 Abs. 1 AO ergänzt und konkretisiert.[949] Darüber hinaus muss die Satzung die in Anlage 1 zu § 60 AO bezeichneten Festlegungen der Mustersatzung enthalten, sofern diese für die jeweilige Körperschaft einschlägig sind.[950]

[945] Unter der sonstigen Verfassung ist beispielsweise bei einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsvertrag zu verstehen, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 264.

[946] Zu den steuerbegünstigten Zwecken i. S. d. §§ 52 bis 54 AO siehe Kapitel 2.1.

[947] Zu den Grundsätzen der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit i. S. d. §§ 55 bis 57 AO siehe Kapitel 3. Daneben ist die tatsächliche Geschäftsführung zu beachten, vgl. § 59 HS. 2 AO.

[948] Vgl. *Holt* (2020c): Z. 2, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.180.

[949] Vgl. *Holt* (2020c): Z. 2, *Seer* (2020d): Z. 1, *Seer* (2020e): Z. 1.

[950] Vgl. § 60 Abs. 1 S. 2 AO. Die Mustersatzung ist im Anhang dargestellt, vgl. Anhang 1, Seite 211-213.

Bestimmtheitserfordernis (§ 60 Abs. 1 S. 1 AO)

§ 60 Abs. 1 S. 1 AO normiert, dass die Satzungszwecke sowie die Art ihrer Verwirklichung so präzise bestimmt sein müssen, dass durch die Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen vorliegen (sog. **formelle Satzungsmäßigkeit**).[951]

Der **Zweck der Körperschaft** muss hierbei so genau bestimmt sein, dass dieser unter die steuerbegünstigten Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO subsumiert werden kann.[952] Die Aufnahme von sog. Vorratszwecken ist nicht zulässig.[953] Folglich müssen die in der Satzung enthaltenen Zwecke tatsächlich angestrebt werden.[954] Darüber hinaus gilt zu beachten, dass Betätigungen im Rahmen der Vermögensverwaltung oder der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (= nicht steuerbegünstigte Zwecke) nicht zu einem eigenständigen Satzungszweck erklärt werden dürfen.[955] Andernfalls ist der Körperschaft die Steuerbegünstigung zu versagen.[956] Die Betätigungen können jedoch außerhalb der Ausführung zum steuerbegünstigten Zweck der Körperschaft in der Satzung festgelegt werden, sofern erkennbar ist, dass sie den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken als Mittelbeschaffungsmaßnahmen untergeordnet sind.[957]

Weiterhin sollte die Bestimmung der **Art der Verwirklichung** des Satzungszwecks von diesem Zweck deutlich abgrenzbar sein.[958] Die Art der Zweckverwirklichung bedarf hierbei nicht der bis ins Einzelne gehenden Angabe.[959] So kann – ebenso wie in der Mustersatzung – bei der

---

951 Ebenso AEAO zu § 60 Nr. 1 S. 1. Die Festschreibung der Satzungszwecke und der Art ihrer Verwirklichung in der Satzung hat die Funktion eines Buchnachweises, vgl. *BFH* (1992b): Z. 20, *BFH* (1997b): Z. 13, *BFH* (2004b): Z. 47. Dadurch soll der Finanzverwaltung die Prüfung der Gemeinnützigkeit vereinfacht werden, vgl. *BFH* (1992b): Z. 20.

952 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 269. So kann – ebenso wie in der Mustersatzung angegeben – beispielsweise die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Jugend- und Altenhilfe, Erziehung, Volks- und Berufsbildung angegeben werden, vgl. Anhang 1, Seite 211-213. Obwohl der Gesetzgeber keine wörtliche Übernahme des jeweiligen gesetzlichen Wortlautes fordert, empfiehlt es sich, – insbesondere mit Blick auf die Vereinfachung sowie die Beschleunigung des Verfahrens zur Prüfung der satzungsmäßigen Voraussetzungen – bei den gemeinnützigen Zwecken i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 AO den gesetzlichen Wortlaut zu übernehmen, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 269f. Verfolgt die Körperschaft mildtätige Zwecke i. S. d. § 53 AO, muss diese in ihrer Satzung bestimmen, dass der Zweck auf „die Unterstützung von Personen i. S. d. § 53 AO gerichtet ist, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands oder aus wirtschaftlichen Gründen der Hilfe bedürfen“ gerichtet ist, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 270f. (teilweise wörtlich).

953 Vgl. *Musil* (2020c): Z. 7.

954 Vgl. *Musil* (2020c): Z. 7.

955 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 271.

956 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 271.

957 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 271.

958 Vgl. *Jachmann/Unger* (2010): Z. 10. Die Mustersatzung nennt hier beispielsweise als Art der Zweckverwirklichung der Förderung der Wissenschaft und Forschung i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO insbesondere die Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, vgl. Anhang 1, Seite 211-213.

959 Vgl. *BFH* (1984): Z. 22. Dies ist nur in Ausnahmefällen notwendig, vgl. *BFH* (1984): Z. 22.

Aufführung der Tätigkeiten die Formulierung *insbesondere* genutzt werden.[960] Als Art der Zweckverwirklichung kann auch das Tätigwerden als **Hilfsperson** i. S. d. § 57 Abs. 1 S. 2 AO in Betracht kommen.[961] Selbiges gilt, wenn sich die Körperschaft einer Hilfsperson zur Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke bedienen will.[962] Darüber sind in den Fällen, in denen die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke durch die ausschließliche Mittelweitergabe i. S. d. § 58 Nr. 1 AO (sog. **Förderkörperschaften**) sowie beim **planmäßigen Zusammenwirken**[963] mit anderen steuerbegünstigten Körperschaften i. S. d. § 57 Abs. 3 AO verwirklicht werden, Bestimmungen diesbezüglich in der Satzung der Körperschaft zu treffen.[964]

Die wesentlichen Inhalte, welche für den Satzungszweck sowie für die Prüfung der satzungsmäßigen Voraussetzungen erforderlich sind, müssen in der Satzung festgelegt werden.[965] Die bloße Bezugnahme auf Satzungen oder andere Regelungen von Dritten ist hingegen nicht ausreichend.[966]

[960] Vgl. *BFH* (1984): Z. 22.

[961] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 270. Zu § 57 Abs. 1 S. 2 AO siehe Kapitel 3.3.2.

[962] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 273. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* führen folgenden Formulierungsvorschlag an: „Die Körperschaft wird sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben einer Hilfsperson i. S. d. § 57 Abs. 1 [S.] 2 AO bedienen, soweit sie die Aufgaben nicht selbst wahrnimmt."

[963] Hierbei sind sowohl die Körperschaften, mit denen kooperiert wird als auch die Art und Weise der Kooperation in den Satzungen zu benennen, vgl. AEAO Nr. 8 UAbs. 1 S. 2 zu § 57 Abs. 3 AO.

[964] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 270. Zu § 58 Nr. 1 AO siehe Kapitel 4.1. Zu § 57 Abs. 3 AO siehe Kapitel 3.3.4.

[965] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 270.

[966] Vgl. AEAO Nr. 1 S. 2 zu § 60 AO. Siehe hierzu auch das folgende Beispiel zur Bezugnahme auf die Satzung von Dritten.

Beispiel zur Bezugnahme auf die Satzung von Dritten[967]

Die Zwecke und Ziele eines eingetragenen Vereins sind in der Satzung wie folgt festgelegt:

„Die Vereinigung fördert den Motorboot- und Segelsport, indem sie insbesondere selbst wassersportliche Veranstaltungen durchführt oder ihren Mitgliedern die Teilnahme an solchen Veranstaltungen ermöglicht. Sie betätigt sich dabei im Rahmen der sportlichen Regeln des ADAC und des DMYV und wahrt die Belange dieser Organisationen."[968]

Die Begriffe der *allgemeinen sportlichen Regeln des ADAC* und der *Belange der Organisation* sind nicht ausreichend, um mittels Satzung bestimmen zu können, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen vorliegen. Die bloße Bezugnahme auf Satzungen oder andere Regelungen von Dritten ist demnach für die Prüfung der formellen Satzungsmäßigkeit nicht ausreichend.[969]

Satzungsmäßige Vermögensbindung (§ 61 Abs. 1 AO)

Ferner bestimmt § 61 Abs. 1 AO, dass die Vermögensbindung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO in der Satzung so genau festgelegt sein muss, dass mittels Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck – im Fall der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks – steuerbegünstigt ist.[970] Aus der Vorschrift des § 61 Abs. 1 AO resultieren hinsichtlich der Satzungsgestaltung nachfolgende Möglichkeiten. Die steuerbegünstigte Körperschaft kann

- entweder eine **juristische Person des öffentlichen Rechts** oder eine **andere steuerbegünstigte Körperschaft**[971] **namentlich** in der Satzung benennen**,** welche das Vermögen zur ausschließlichen und unmittelbaren Verwendung ihrer eigenen steuerbegünstigte Zwecke erhalten soll, oder
- einen **konkreten steuerbegünstigten Zweck** festlegen, für welchen das Vermögen der Körperschaft verwendet werden soll,

967 In naher Anlehnung an *BFH* (1989d).

968 *BFH* (1989d): Z. 3.

969 Vgl. *BFH* (1989d): Z. 15.

970 Ebenso AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 61 AO. Die Festschreibung der satzungsmäßigen Vermögensbindung hat ebenfalls die Funktion des Buchnachweises. Dadurch soll Missbräuchen, beispielsweise in Form von außerhalb der Satzung festgelegten Vereinbarungen, entgegengewirkt werden, vgl. *BFH* (2009a): Z. 15, *Seer* (2020e): Z. 1. Abschnitt zur satzungsmäßigen Vermögensbindung in Anlehnung an *Overfeld* (2016): 45-47.

971 Als Empfänger kommen inländische steuerbegünstigte Körperschaften sowie die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Körperschaften in Betracht, vgl. AEAO Nr. 1 S. 2 zu § 61 AO.

bestimmen.[972]

Wird eine andere steuerbegünstigte Körperschaft (Empfängerkörperschaft) in der Satzung festgelegt, ist der gemeinnützigkeitsrechtliche Status dieser Körperschaft im **Zeitpunkt der Vermögensübertragung** durch die Vorlage eines Freistellungsbescheids, einer Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid bzw. eines Bescheids nach § 60a Abs. 1 AO über die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen.[973] Sofern die Empfängerkörperschaft zwischenzeitlich den Status der Gemeinnützigkeit verliert, ist grundsätzlich kein Verstoß gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung anzunehmen.[974] Dies gilt jedoch nicht, wenn die Körperschaft wissentlich beabsichtigt, ihr Vermögen zukünftig auf eine nicht steuerbegünstigte Körperschaft zu übertragen.[975]

Beispiele zur Vermögensbindung i. S. d. § 61 Abs. 1 AO

Beispiel Nr. 1

Auszug aus der Satzung des ***Deutscher Spendenrat e.V.*** bzgl. der Vermögensbildung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 61 AO:

„Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen des Vereins zur Hälfte an den Deutschen Caritasverband e.V. und zur Hälfte an das Diakonische Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland e.V., die es unmittelbar und ausschließlich für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden haben.“[976]

Es ist ausreichend, dass der Verein nur für den Fall seiner Auflösung und den Wegfall seines bisherigen Zwecks – nicht aber für den Fall der Aufhebung – eine Bestimmung hinsichtlich der Vermögensverwendung trifft. Die *Finanzverwaltung* sieht vor, dass abweichend von der Mustersatzung bei Satzungen von Vereinen von der Formulierung der Aufhebung abgesehen werden kann.[977]

[972] Vgl. *Kraus* (2023): Z. 102, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 270.

[973] Vgl. *Kraus* (2023): Z. 102.

[974] Von Bedeutung ist es, dass die Empfängerkörperschaft die gemeinnützlichkeitsrechtlichen Voraussetzungen im Zeitpunkt der Vermögensübertragung erfüllt, vgl. *FG Nürnberg* (2007): 525.

[975] Vgl. *Kraus* (2023): Z. 102. Siehe hierzu ausführlich *FG Nürnberg* (2007): 523-525.

[976] *Deutscher Spendenrat e.V.* (2016): § 18 Nr. 2.

[977] Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 2 zu § 60 AO. Siehe hierzu ausführlich Fn. 991.

Beispiel Nr. 2

In einem Urteil des BFH aus dem Jahr 2009 wurde einem Verein die Gemeinnützigkeit aufgrund nachfolgender Formulierung versagt.

„Auflösung:

1. Wird die Auflösung des Vereins beschlossen, so hat der Vorstand die laufenden Geschäfte zu beendigen.

2. Die Mitgliederversammlung beschließt zugleich mit einfacher Stimmenmehrheit über die Verwendung des Vereinsvermögens. Dieses muss entweder einem als gemeinnützig anerkannten Tierschutzverein oder einer anderen als gemeinnützig anerkannten kynologischen Organisation – die Zustimmung des zuständigen Finanzamtes vorausgesetzt – zufließen.“[978]

Es liegt ein Verstoß gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung i. S. d. § 61 Abs. 1 AO vor, da der Verein keine Regelung darüber getroffen hat, wie sein Vermögen **bei Wegfall seines bisherigen Zwecks** verwendet werden soll.[979]

Anforderungen an die zeitliche Gültigkeit der Satzungsfassung (§ 60 Abs. 2 AO)

Gemäß § 60 Abs. 2 AO muss die Satzung den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der **Körperschaft-** sowie bei der **Gewerbesteuer** während des **gesamten Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums** entsprechen.[980] Bei **anderen Steuerarten** hat die Satzung diesen Erfordernissen im Zeitpunkt **der Entstehung der Steuer** zu entsprechen.[981]

978 Vgl. *BFH* (2009e): Z. 3-5.

979 Vgl. *BFH* (2009e): Z. 15.

980 Vgl. AEAO Nr. 7 zu § 60 AO.

981 Die satzungsmäßigen Voraussetzungen sind bei der Grundsteuer zum Beginn des Kalenderjahres, für das über die Steuerpflicht zu entscheiden ist, zu erfüllen (§ 9 Abs. 2 GrStG). Im Rahmen der Erbschaftsteuer sind die sich aus § 9 ErbStG ergebenden Zeitpunkte zu beachten. Bei der Umsatzsteuer müssen die sich aus § 13 Abs. 1 UStG ergebenden Zeitpunkte beachtet werden, vgl. AEAO Nr. 7 zu § 60 AO.

Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO)

Die Satzung der Körperschaft muss die in der Anlage 1 zu § 60 AO (sog. Mustersatzung[982]) bezeichneten Festlegungen enthalten.[983] Hierbei ist es nicht erforderlich, dass die Satzung der Körperschaft denselben Aufbau sowie dieselbe Reihenfolge der bezeichneten Festlegungen enthält.[984] Darüber hinaus müssen nur diejenigen Festlegungen in der Satzung der Körperschaft enthalten sein, die für diese einschlägig sind.[985] Daraus resultierend kann nach Auffassung der *Finanzverwaltung*[986] – abweichend vom Wortlaut der Mustersatzung – bei **Förderkörperschaften** i. S. d. § 58 Nr. 1 S. 4 AO auf den Grundsatz der Unmittelbarkeit i. S. d. § 57 AO verzichtet werden.[987] Weiterhin ist insbesondere bei **Stiftungen** der verwendete Begriff der Mitglieder durch eine andere Formulierung zu ersetzen.[988] Darüber hinaus kann bei Körperschaften, deren **Gesellschafter oder Mitglieder steuerbegünstigte Körperschaften** und/oder **juristische Personen des öffentlichen Rechts** sind, auf die Formulierung *„Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft"*[989] verzichtet werden.[990] Ebenso kann – abweichend von § 5 der Anlage 1 zu § 60a AO – bei Satzungen von **Vereinen** von der Formulierung der *Aufhebung* abgesehen werden.[991]

---

982 Weitergehende Anforderungen an die Satzung darf die Finanzverwaltung grundsätzlich nicht stellen, vgl. *Holt* (2020c): Z. 13. Die Regelung des § 60 Abs. 1 S. 2 AO findet Anwendung für alle Körperschaften, welche nach dem 31.12.2008 gegründet werden oder welche nach diesem Zeitpunkt eine Änderung der Satzung vornehmen. Sofern die Satzung bereits vor dem 01.01.2009 bestanden hat, ist eine Anpassung der Satzung an die Festlegungen der Mustersatzung nicht notwendig, vgl. AEAO Nr. 3 zu § 60 AO. Für die Satzungen, welche vor dem 01.01.2009 erlassen wurden, gilt somit Vertrauensschutz, vgl. *Musil* (2020d): Z. 8.

983 Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 1 zu § 60 AO.

984 Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 3 zu § 60 AO.

985 Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 2 zu § 60 AO.

986 Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 2 zu § 60 AO.

987 Hierbei handelt es sich um eine Abweichung von § 1 der Anlage 1 zu § 60 AO.

988 Die Abweichung bezieht sich auf § 3 der Anlage 1 zu § 60 AO.

989 § 3 S. 2 der Anlage 1 zu § 60 AO. Hervorhebung durch die *Verfasserin*.

990 Ursächlich hierfür ist, dass § 58 Nr. 1 AO bestimmt, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwenden darf, vgl. *Schauhoff/Kampermann* (2022b): Z. 61.

991 Eine *Aufhebung* kommt nur bei Körperschaften in Betracht, für die nach den zivilrechtlichen Regelungen eine Aufhebung in Frage kommt. Hierzu zählt die Stiftung, vgl. § 87a BGB. Ebenso *BMF* (2010): 630, *BFH* (2011b): Z. 15. Darüber hinaus fällt beispielsweise bei einer steuerbegünstigten GmbH die gerichtliche oder behördliche Beendigung dieser gemäß § 60 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG unter die *Auflösung*, nicht die *Aufhebung*, vgl. *BFH* (2011b): Z. 15. *Meines Erachtens* ist daher fraglich, wieso sich die *Finanzverwaltung* hier ausschließlich auf den Verein bezieht.

5.2.2 Anerkennungsverfahren

Gegenstand der Feststellung

Die gesonderte Feststellung i. S. d. § 60a Abs. 1 S. 1 AO setzt im Anerkennungsverfahren voraus, dass eine Körperschaft i. S. d. § 51 Abs. 1 S. 2 AO besteht.[992] Darüber hinaus wird vorausgesetzt, dass ein wirksamer Organbeschluss vorliegt.[993] Hierbei handelt es sich um den Beschluss der zur Prüfung anstehenden aktuellen Satzung.[994] Die tatsächliche Geschäftsführung stellt hingegen keinen Gegenstand der gesonderten Feststellung dar.[995]

Auslöser und Zeitpunkt der Feststellung

Die Einleitung des Feststellungsverfahrens regelt § 60a Abs. 2 AO.[996] Für die gesonderte Feststellung ist hierbei das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Körperschaft befindet.[997] Die gesonderte Feststellung der Satzungsmäßigkeit erfolgt entweder

- auf **Antrag der Körperschaft** oder
- **von Amts wegen** bei der Veranlagung zu Körperschaftsteuer, sofern bislang keine Feststellung erfolgt ist.

Das **Antragsverfahren** ist insbesondere bei Neugründungen von Bedeutung.[998] Die gesonderte Feststellung kann hierbei auch von der Registereintragung oder Anerkennung bzw. Genehmigung der Körperschaft erfolgen, sofern zu diesem Zeitpunkt bereits eine Körperschaftsteuerpflicht besteht.[999] Der Antrag darf hierbei gestellt werden, sobald ein wirksamer Organbe-

---

992 Vgl. *Unger* (2023): Z. 16.

993 Vgl. *Unger* (2023): Z. 16.

994 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 278, *Unger* (2023): Z. 16. Das Prüfungsergebnis sowie die Bindungswirkung der Feststellung beziehen sich auf das Datum der Satzungsfassung. Das Datum wird im Rahmen der Feststellung konkret benannt. Dies ist erforderlich, da eine Satzungsänderung stets in Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt erfolgen muss, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 278.

995 Vgl. AEAO Nr. 9 zu § 60 Abs. 6 AO.

996 Bei dem Verfahren i. S. d. § 60a AO handelt es sich um ein Annexverfahren zur Körperschaftsteuerveranlagung. Daraus resultierend kann die gesonderte Feststellung ausschließlich für steuerbegünstigte Körperschaften erfolgen, welche in Deutschland beschränkt oder unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind und die satzungsmäßigen Voraussetzungen erfüllen, vgl. AEAO Nr. 3 S. zu § 60a Abs. 1 AO. Kritisch hierzu *Hüttemann* (2021a): Z. 7.12.

997 Vgl. § 20 Abs. 1 AO.

998 Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 277f.

999 Vgl. AEAO Nr. 4 UAbs. 1 zu § 60a Abs. 1 AO. Der frühestmögliche Zeitpunkt für die Feststellung ist somit von der Rechtsform der Körperschaft abhängig. Bei einem Verein kann die Feststellung bereits vor Eintragung in das Vereinsregister erfolgen, da auch der nichtrechtsfähige Verein eine Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG ist, vgl. *Hakert* (2020): Z. 51. Bei einer Stiftung des privaten Rechts ist der Antrag erst nach Anerkennung der Stiftung durch die Behörde des zuständigen Landes anzuerkennen. Ursächlich hierfür ist, dass bei einer Stiftung keine Vorstiftung existiert, welche vor Anerkennung besteht. Siehe hierzu ausführlich *Hakert* (2020): Z. 54f. sowie die Ausführungen auf Seite 114 m. w. N. Bei einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft beginnt die Körperschaftsteuerpflicht vor Eintragung in das Handelsregister. Die Vorgesellschaft wird

schluss vorliegt.[1000] Darüber hinaus kommt das Antragsverfahren regelmäßig bei Satzungsänderungen in Betracht.[1001] Die Körperschaft hat den Antrag nebst Satzung beim zuständigen Finanzamt[1002] einzureichen.[1003] Sofern bislang keine gesonderte Feststellung erfolgt ist, erfolgt diese **von Amts wegen** im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer.[1004]

Nach Auffassung der *Literatur* empfiehlt es sich, sowohl bei Gründung neuer steuerbegünstigter Körperschaften als auch bei Satzungsänderungen die Satzung – vor Beschlussfassung durch das zuständige Organ – dem zuständigen Finanzamt zur Durchsicht vorzulegen.[1005] Durch die **informelle Abstimmung** mit dem Finanzamt können etwaige Verstöße vermieden werden.[1006]

Bindungswirkung der Feststellung

Sofern die Satzung der Körperschaft die satzungsmäßigen Voraussetzungen i. S. d. §§ 51, 59, 60 und 61 AO einhält, wird dies durch einen Bescheid nach § 60a Abs. 1 AO über die gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO (sog. **§ 60a-Bescheid**[1007]) festgestellt.[1008] Die gesonderte Feststellung hat hierbei die Wirkung eines Grundlagenbescheides i. S. d. § 171 Abs. 10 AO. Dieser ist gemäß § 182 Abs. 1 S. 1 AO für die Folgebescheide bindend. Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides gilt gemäß § 60 Abs. 1 S. 2 AO sowohl für die Besteuerung der Körperschaft als auch für die Besteuerung von Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die steuerbegünstigte Körperschaft erbringen. Darüber hinaus entfaltet der § 60a-Bescheid Vertrauensschutz, auf den sich steuerbegünstigte Körperschaften bei der Weitergabe von Mitteln i. S. d. § 58 Nr. 1 AO verlassen können.[1009]

---

mit der zu einem späteren Zeitpunkt eingetragenen Kapitalgesellschaft als ein einheitliches Körperschaftsteuersubjekt angesehen, vgl. *Hakert* (2020): Z. 53 sowie die Ausführungen auf Seite 122 und 126 m. w. N.

[1000] Vgl. AEAO Nr. 4 UAbs. 1 zu § 60a Abs. 1 AO.

[1001] Vgl. *Hakert* (2020): Z. 40.

[1002] Vgl. § 20 Abs. 1 AO.

[1003] Vgl. *Hakert* (2020): Z. 40.

[1004] Vgl. § 60a Abs. 2 Nr. 2 AO. Der erste Feststellungsbescheid wird somit mit einem Freistellungsbescheid oder einem Körperschaftsteuerbescheid nebst Anlage Gemeinnützigkeit verbunden. Der Feststellungsbescheid wird somit durch den Freistellungsbescheid oder den Körperschaftsteuerbescheid ergänzt, vgl. *Schauhoff/Kirchhain* (2013): 306.

[1005] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.184, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 274. Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen müssen gemäß § 60 Abs. 2 AO im gesamten Veranlagungszeitraum vorliegen. Die Beanstandung der Satzung nach Wirksamwerden dieser hätte zur Folge, dass der Körperschaft die Steuerbegünstigung wegen Nichterfüllung der formellen Satzungsmäßigkeit für den Veranlagungszeitraum versagt werden würde, vgl. *Kraus* (2023): Z. 115.

[1006] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.184.

[1007] Vgl. *Kraus* (2023): Z. 111.

[1008] Vgl. AEAO Nr. 2 UAbs. 1 S. 1 zu § 60a Abs. 1 AO.

[1009] Vgl. *Kraus* (2023): Z. 114.

Da der § 60a-Bescheid ein Grundlagenbescheid ist, muss das zuständige Finanzamt diesen zunächst gemäß § 60a Abs. 4 AO aufheben, um nicht mehr an diesen gebunden zu sein. Die Aufhebung des § 60a-Bescheides ist gemäß § 60a Abs. 6 S. 2 AO möglich, sofern das Finanzamt Kenntnis darüber erlangt, dass die tatsächliche Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen verstößt.[1010] Hingegen ist die Aufhebung aufgrund einer geänderten Satzung erst möglich, wenn die Satzungsänderung wirksam wird.[1011] Kommt es zu einer Änderung, bei der die Rechtsvorschriften, auf denen die Feststellung beruht, aufgehoben oder geändert werden, entfällt die Bindungswirkung gemäß § 60a Abs. 3 AO ab dem Zeitpunkt der Feststellung.[1012]

[1010] Darüber hinaus kann das Finanzamt die gesonderte Feststellung gemäß § 60a AO ablehnen, sofern bis zum Zeitpunkt des Erlasses des erstmaligen Freistellungsbescheids oder Körperschaftsteuerbescheids bereits Erkenntnisse vorliegen, dass die tatsächliche Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen verstößt, vgl. § 60a Abs. 6 S. 1 AO. Abs. 6 wurde im Rahmen des JStG 2020 in § 60a AO eingefügt. Ziel der Vorschrift ist es, „(…) die rechtsmissbräuchliche Verwendung des Feststellungsbescheids nach § 60a AO auszuschließen." Somit könne in Missbrauchsfällen – beispielsweise extremistischen Organisationen – „der Rechtsschein der Gemeinnützigkeit beseitigt bzw. das Entstehen eines Rechtsscheins verhindert werden", vgl. *Deutscher Bundestag* (2020): 204 (teilweise wörtlich).

[1011] Vgl. *BFH* (2020c): Z. 16, 24. Daraus resultierend wird die Satzungsänderung eines eingetragenen Vereins erst mit Eintragung in das Vereinsregister (§ 71 Abs. 1 S. 1 BGB), bei einer GmbH, UG (§ 53 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 GmbHG) oder AG (§ 181 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 AktG) mit der Eintragung in das Handelsregister sowie bei einer Stiftung mit der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde (§ 85a Abs. 1 S. 1 BGB) wirksam, vgl. *Kraus* (2023): 114.

[1012] Abschnitt in Anlehnung an *Kraus* (2023): Z. 114. Die Vorschrift des § 60a Abs. 3 AO erfasst die Aufhebung gesetzlicher Vorschriften (beispielsweise die Änderung der Mustersatzung der Anlage 1 zu § 60 AO), nicht die Änderung von Verwaltungsvorschriften (beispielsweise dem *AEAO*), vgl. *Schauhoff/Kirchhain* (2013): 306, *Hüttemann* (2021a): Z. 7.16, *Seer* (2021e): Z. 9. Nach Auffassung von *Hüttemann* „sollte die Bindungswirkung für den Veranlagungszeitraum, in dem die gesetzliche Änderung eintritt, aber noch bestehen bleiben", vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 7.16 (teilweise wörtlich). Zustimmend *Schauhoff/Kirchhain* (2013): 306, *Seer* (2021e): Z. 9.

6 Rechnungslegung und Steuerdeklaration

6.1 Rechnungslegung

Es existieren keine einheitlichen gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften für steuerbegünstigte Körperschaften.[1013] Die allgemeinen Rechnungslegungspflichten richten sich somit nach den jeweiligen Rechtsnormen, welche in Abhängigkeit der Rechtsform oder Größe der Körperschaft Anwendung finden.[1014] Die einschlägigen Vorschriften werden nachfolgend dargestellt.[1015]

6.1.1 Zivilrecht

Vereine

Gemäß § 27 Abs. 3 BGB finden die Vorschriften des Auftragsrechts i. S. d. § 664 bis 670 BGB für den Verein entsprechende Anwendung. Daraus resultierend besteht für den Vorstand die Pflicht zur **Auskunft und Rechenschaft gegenüber der Mitgliederversammlung**.[1016] Konkretisiert wird diese Rechenschaftspflicht durch die §§ 259 und 260 BGB. Danach hat der Vorstand der Mitgliederversammlung in Form einer **geordneten Zusammenstellung der Einnahmen über die Ausgaben** vorzulegen sowie ein **Bestandsverzeichnis** über sämtliche Aktiva und Passiva zu führen.[1017] Darüber hinaus muss die Feststellbarkeit einer Zahlungsunfähigkeit sowie einer Überschuldung gewährleistet sein, um die Insolvenzantragspflicht i. S. d. § 42 Abs. 2 S. 1 BGB erfüllen zu können.[1018]

Hinsichtlich der **Häufigkeit der Rechenschaftslegung** des Vorstands existieren keine gesetzlichen Vorschriften.[1019] Aus der Vorschrift des § 666 BGB resultiert, dass der Vorstand erst mit Ausführung seines Auftrags – folglich mit Ablauf seiner Vorstandstätigkeit –[1020] zur

[1013] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 10, *Hoppen* (2023): Z. 1. Zur Entwicklung eines einheitlichen Jahresabschlusses steuerbegünstigter Körperschaften siehe *Heckmann* (2017).

[1014] Vgl. *Hoppen* (2023): Z. 1.

[1015] Für weitere gesetzliche sowie freiwillige Vorgaben siehe *Kampermann* (2022): 297f. Der strukturelle Aufbau der Kapitel 6.1.1, 6.1.2 und 6.1.4 ist angelehnt an *Demir* (2016): 29-33.

[1016] Vgl. § 27 Abs. 3 BGB i. V. m. § 666 BGB.

[1017] Vgl. §§ 259, 260 BGB, *IDW* (2013a): Z. 7, 13, *Kampermann* (2022): Z. 13, *Hoppen* (2023): Z. 2, 144.

[1018] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 7.

[1019] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 7, *Kampermann* (2022): Z. 15, *Hoppen* (2023): Z. 2.

[1020] Vgl. *Hoppen* (2023): Z. 2.

Rechenschaftslegung verpflichtet ist. In der *Literatur* wird jedoch von einer periodischen Rechnungslegungspflicht ausgegangen.[1021] Als Abgrenzungsperiode dient hierbei das Geschäftsjahr.[1022]

Die vom BGB vorgesehenen Rechnungslegungspflichten für Vereine dienen der **internen Rechenschaftslegung** gegenüber den Mitgliedern.[1023] Losgelöst von den Bestimmungen des BGB können in der Satzung ergänzende und erweiterte Rechnungslegungspflichten auch gegenüber externen Dritten geregelt sein. Insbesondere kann die Satzung eine Bilanzierungspflicht für den Verein vorsehen, die weder zivil- noch steuerrechtlich besteht.[1024]

Stiftungen

§ 84a Abs. 1 S. 1 BGB verweist – ebenso wie § 27 Abs. 3 BGB – auf die Vorschriften des Auftragsrechts i. S. d. §§ 664 bis 670 BGB. Somit gelten grundsätzlich die vorstehenden Ausführungen zur Rechnungslegung der Vereine. Ebenso muss – wie bei dem Verein – die Feststellbarkeit einer Zahlungsunfähigkeit sowie einer Überschuldung gewährleistet sein, um die Insolvenzantragspflicht i. S. d. § 42 Abs. 2 S. 1 BGB erfüllen zu können.[1025]

Darüber hinaus gilt jedoch zu beachten, dass die jeweiligen Landesstiftungsgesetze **Ergänzungen sowie Erweiterungen** der Rechnungslegungspflichten des BGBs enthalten.[1026] Diese gesetzlichen Regelungen der Landesstiftungsgesetze sind speziellere Rechtsnormen und gehen den bürgerlich rechtlichen Anforderungen an die Rechnungslegung vor.[1027] Durch die jeweiligen **Landesstiftungsgesetze** werden die Vorschriften des Auftragsrechts dahingehend konkretisiert, dass der Vorstand einen **Rechenschaftsbericht** vorlegen muss.[1028] Dieser besteht aus einer Jahresabrechnung und einer Vermögensübersicht nebst Tätigkeitsbericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks.[1029] Den Anforderungen der Landesstiftungsgesetze entspricht ebenso ein nach kaufmännischen Grundsätzen aufgestellter Jahresabschluss.[1030]

[1021] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 7, *Kampermann* (2022): Z. 15, *Hoppen* (2023): Z. 2.

[1022] Vgl. *Heckmann* (2017): 47.

[1023] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 13.

[1024] Abschnitt in Anlehnung an *Hoppen* (2023): Z. 2.

[1025] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 7.

[1026] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 14, *Kampermann* (2022): Z. 16.

[1027] Ursächlich hierfür ist, dass die Rechnungslegung eine wesentliche Voraussetzung für die Stiftungsaufsicht der Länder ist, vgl. *Heckmann* (2017): 50.

[1028] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 14f., *Krengel* (2023): Z. 2. Die in den Landesstiftungsgesetzen enthaltenen Begriff sind nicht legal definiert. Die Begrifflichkeiten unterscheiden sich in den einzelnen Ländern, werden jedoch als inhaltsgleich interpretiert, vgl. *IDW* (2013b): Z. 16.

[1029] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 15, *Krengel* (2023): Z. 2.

[1030] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 16.

6.1.2 Handelsrecht

Gemäß § 238 Abs. 1 S. 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, „(…) **Bücher zu führen** und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen."[1031] Darüber hinaus hat er gemäß § 242 Abs. 1 und 2 HGB zu Beginn seines Handelsgewerbes sowie für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz sowie GuV[1032] – aufzustellen.

Kapitalgesellschaften sind gemäß § 6 Abs. 1 HGB **Kaufmann**[1033] kraft Rechtsform (sog. **Formkaufleute**[1034]). Folglich besteht für **Kapitalgesellschaften** stets die handelsrechtliche Pflicht zur Buchführung.[1035]

Für **andere Rechtsformen** – beispielsweise Vereine sowie Stiftungen – besteht eine handelsrechtliche Buchführungspflicht nur insoweit, als sie **Kaufmann** i. S. d. § 1 Abs. 1 HGB sind.[1036] Sofern der steuerbegünstigte Verein oder die steuerbegünstigte Stiftung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, sind die Voraussetzungen – nach Ansicht von *Kampermann* – regelmäßig als erfüllt anzusehen, wenn die Schwellenwerte des § 241a S. 1 HGB überschritten werden.[1037] Die handelsrechtliche Rechnungslegungspflicht sind grundsätzlich ausschließlich auf den unternehmerischen Bereich anzuwenden.[1038] Das Handelsrecht gilt somit nur für diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.[1039] Darüber hinaus kann sich die

[1031] Hervorhebung durch die *Verfasserin*.

[1032] Vgl. § 242 Abs. 3 HGB.

[1033] Kaufmann i. S. d. HGB ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt, vgl. § 1 Abs. 1 HGB. Ein Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen einen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert, vgl. § 1 Abs. 2 HGB.

[1034] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 22. Siehe für die GmbH und die UG § 13 Abs. 3 GmbHG sowie für die AG § 3 Abs. 1 AktG.

[1035] Vgl. § 238 Abs. 1 S. 1 HGB.

[1036] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 8, *Kampermann* (2022): Z. 23.

[1037] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 23. Folglich ist die nachhaltige Überschreitung von jährlichen Umsatzerlösen i. H. v. 600.000 EUR sowie ein Jahresüberschuss i. H. v. 60.000 EUR von Bedeutung, vgl. § 241a S. 1 HGB, *Kampermann* (2022): Z. 23.

[1038] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 8, *Koss* (2020): Z. 181, *Kampermann* (2022): Z. 24, *Hoppen* (2023): Z. 10.

[1039] Vgl. *Koss* (2020): Z. 181, *Kampermann* (2022): Z. 24, *Hoppen* (2023): Z. 10. *Koss* führt an, dass sich allerdings hierbei die Frage stelle, ob es sinnvoll sei, ausschließlich in Teilbereichen die Doppik einzuführen und in den übrigen Bereichen anders Rechnung zu legen, vgl. *Koss* (2020): Z. 181. Ebenso *Kampermann*. Seines Erachtens dürfe sich regelmäßig aus Praktikabilitätsgründen eine einheitliche Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen anbieten, vgl. *Kampermann* (2022): Z. 24. Gleicher Auffassung *IDW* (2013b): Z. 22.

handelsrechtliche Buchführungspflicht aus den §§ 1 und 11 PublG ergeben.[1040] Hierbei sind die Grenzen der §§ 1 Abs. 1 und 11 Abs. 1 PublG zu beachten.[1041]

Der **Umfang der handelsrechtlichen Rechnungslegung** ist von der Rechtsform sowie der Größe der Körperschaft abhängig. Während Kapitalgesellschaften mit sämtlichen Einkommenssphären der Rechnungslegungspflicht unterliegen, beschränkt sich die handelsrechtliche Rechnungslegungspflicht für Stiftungen und Vereine ausschließlich auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.[1042] Der – unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung i. S. d. § 243 Abs. 1 HGB – aufgestellte **Jahresabschluss** besteht mindestens aus der **Bilanz sowie der GuV**.[1043] Kapitalgesellschaften müssen ihren Jahresabschluss grundsätzlich um einen **Anhang** i. S. d. §§ 284 bis 288 HGB erweitern. Darüber hinaus hat die Kapitalgesellschaft grundsätzlich gemäß § 264 Abs. 1 HGB einen **Lagebericht** aufzustellen. Für Kleinstkapitalgesellschaften[1044], kleine[1045] sowie mittelgroße[1046] Kapitalgesellschaften bestehen jedoch größenabhängige Erleichterungen für den Anhang sowie den Lagebericht.[1047]

Der Jahresabschluss muss gemäß § 243 Abs. 3 HGB innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit erstellt werden. Während **mittelgroße und große Kapitalgesellschaften** ihren Jahresabschluss gemäß § 264 Abs. 1 S. 3 HGB **drei Monate nach Abschlussstichtag** aufzustellen haben, haben **kleine Kapitalgesellschaften** die Möglichkeit, dieser Pflicht gemäß § 264 Abs. 1 S. 4 HGB innerhalb von **sechs Monaten nach dem Abschlussstichtag** nachzukommen.[1048]

[1040] Vgl. *Hoppen* (2023): Z. 10.

[1041] Der Anwendungsbereich des PublG werde bei steuerbegünstigten Körperschaften in der Praxis jedoch als sehr klein eingeschätzt. Nach Ansicht von *Koss* kämen angesichts der genannten Größengrenzen nur Vereine oder Stiftungen von der Größe des ADAC e. V. in Betracht, vgl. *Koss* (2020): Z. 184f.

[1042] Vgl. *Wotschofsky/Mairock* (2002): 972, *Koss* (2020): Z. 181, *Kampermann* (2022): Z. 24.

[1043] Vgl. § 242 Abs. 1 bis 3 HGB.

[1044] Kleinstkapitalgesellschaften sind gemäß § 267a HGB kleine Kapitalgesellschaften, die mindestens zwei der drei Merkmale nicht überschreiten: 1.) 350.000 EUR Bilanzsumme, 2.) 700.000 EUR Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag, 3.) im Jahresdurchschnitt zehn Arbeitnehmer.

[1045] Kleine Kapitalgesellschaften sind gemäß § 267 Abs. 1 HGB solche, die mindestens zwei der drei Merkmale nicht überschreiten: 1.) 6.000.000 EUR Bilanzsumme, 2.) 12.000.000 EUR Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag, 3.) im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer.

[1046] Mittelgroße Kapitalgesellschaften gemäß § 267 Abs. 2 HGB sind solche, die mindestens zwei der drei in Fn. 1045 bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mindestens zwei der drei folgenden Merkmale nicht überschreiten: 1.) 20.000.000 EUR Bilanzsumme, 2.) 40.000.000 EUR Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag, 3.) im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer.

[1047] Vgl. § 264 Abs. 1 S. 4 und 5 HGB, § 288 HGB.

[1048] Vgl. *Wehrheim/Renz* (2011): 37.

6.1.3 Stellungnahmen des IDW

Bei den Stellungnahmen des *IDW* zur Rechnungslegung von **Vereinen**,[1049] **Stiftungen**[1050] sowie zu Besonderheiten der Rechnungslegung **Spenden sammelnder Organisationen**[1051] handelt es sich nicht um Rechtsvorschriften. Die Stellungnahmen des *IDW* richten sich an den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, um die allgemeine Berufsauffassung zu Fragen der Rechnungslegung darzulegen.[1052]

Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14)[1053]

Die *Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen* bezieht sich auf **rechtsfähige Idealvereine**[1054] i. S. d. § 21 BGB, **Alt-Vereine**[1055] sowie **nichtrechtsfähige Vereine**.[1056/1057] Die Stellungnahme behandelt hierbei die Rechnungslegung dieser Vereine unabhängig von ihrer steuerlichen Qualifikation, weshalb diese sowohl steuerbegünstigt als auch nicht steuerbegünstigt sein können.[1058]

Das *IDW* empfiehlt Vereinen, die in einen wesentlichen Umfang abnutzbares Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen sowie Abgrenzungsposten zu verzeichnen haben, auf freiwilliger Grundlage ihre Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Bilanzierung auszugestalten.[1059] Der aufgestellte **Jahresabschluss** muss zumindest aus Bilanz sowie GuV bestehen, wobei die Anwendung der Vorschriften der §§ 238 bis 263 HGB erforderlich ist.[1060] Der Jahresabschluss hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.[1061] Darüber hinaus sollen die ergänzenden handelsrechtlichen Vorschriften i. S. d. §§ 264 bis 289f HGB angewandt werden, sofern der Verein die Größenkriterien des § 267 Abs. 2 oder 3 HGB erfüllt oder dies durch die Komplexität der Tätigkeit erforderlich

[1049] Vgl. *IDW* (2013a).

[1050] Vgl. *IDW* (2013b).

[1051] Vgl. *IDW* (2010).

[1052] *Kampermann* weist darauf hin, dass das Abweichen von den Empfehlungen regelmäßig für ein Verschulden in Haftungsfragen maßgeblich sei, weshalb die Stellungnahmen des *IDW* von erheblicher Bedeutung seien, vgl. *Kampermann* (2022): Z. 32.

[1053] Siehe hierzu ausführlich *IDW* (2013a).

[1054] Zum rechtsfähigen Idealverein siehe Kapitel 5.1.2.

[1055] Der Alt-Verein ist ein Verein vor Inkrafttreten des BGB, vgl. *IDW* (2013a): Z. 2.

[1056] Zum nichtrechtsfähigen Verein siehe Kapitel 5.1.2.

[1057] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 3.

[1058] Siehe hierzu ausführlich *IDW* (2013a).

[1059] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 20.

[1060] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 25.

[1061] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 25.

ist.[1062] Unabhängig von der Größe des Vereins soll – zur Wahrung der Mitgliedschaftsrechte sowie zum besseren Verständnis der Bilanz und GuV – ein Anhang aufgestellt werden.[1063]

Die **weiteren Empfehlungen** des IDW betreffen im Wesentlichen

- den Aufbau und Inhalt des Jahresabschlusses und Lageberichts[1064] sowie die Gliederung der Bilanz und GuV,[1065]
- Ansatzvorschriften,[1066]
- Bewertungsgrundsätze,[1067]
- Eigenkapitalausweis,[1068]
- Ergebnisverwendung[1069]
- Ausweis von erhaltenen Spenden[1070] sowie
- Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensrechnung.[1071]

[1062] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 27.
[1063] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 26.
[1064] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 24-28.
[1065] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 30-32.
[1066] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 29.
[1067] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 33f.
[1068] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 35-38.
[1069] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 39.
[1070] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 40.
[1071] Vgl. *IDW* (2013a): Z. 41-62. Die Ausführung zum Inhalt sowie zum Aufbau der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung sind – aufgrund der höheren Relevanz bei Vereinen – detaillierter als die Ausführung zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung bei einer Stiftung, vgl. *Kampermann* (2022): Z. 40.

Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5)[1072]

Die *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen* bezieht sich auf **rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts**.[1073] Hierbei ist unerheblich, ob diese steuerbegünstigt sind.[1074]

Das *IDW* empfiehlt Stiftungen, die in einem wesentlichen Umfang Forderungen, Anlagevermögen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen sowie Abgrenzungsposten zu verzeichnen haben, auf freiwilliger Grundlage ihre Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Bilanzierung auszugestalten.[1075] Hierbei ist nach der Größe der Stiftung zu differenzieren.[1076] Der – unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – aufgestellte **Jahresabschluss** muss mindestens aus Bilanz sowie GuV bestehen, wobei die Anwendung der Vorschriften der §§ 238 bis 263 HGB erforderlich ist.[1077] Darüber hinaus sollen die ergänzenden handelsrechtlichen Vorschriften i. S. d. §§ 264 bis 289f HGB angewandt werden, sofern die Stiftung die Größenkriterien des § 267 Abs. 2 oder 3 HGB erfüllt sind.[1078] Unabhängig von der Größe der Stiftung soll ein Anhang aufgestellt werden.[1079]

Als wichtigste Anforderung gegenüber der Bilanz einer Kapitalgesellschaft kann die sachgerechte **Darstellung des Stiftungsvermögens** sowie seiner **Erhaltung** gesehen werden.[1080] Das *IDW* empfiehlt den Ausweis des Stiftungsvermögens auf der Passivseite als Bestandteil des Eigenkapitals.[1081] Das **Eigenkapital** sollte wie folgt gegliedert werden.[1082]

[1072] Siehe hierzu ausführlich *IDW* (2013b).
[1073] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 2.
[1074] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 3.
[1075] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 33.
[1076] Vgl. *Hoppen* (2023): Z. 41.
[1077] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 38.
[1078] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 40.
[1079] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 39.
[1080] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 34.
[1081] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 55, *Kampermann* (2022): Z. 34.
[1082] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 55. Hierbei wird deutlich, dass den stiftungsrechtlichen Begrifflichkeiten bei der Bilanzierung eine geringe Bedeutung zukommt, vgl. *Kampermann* (2022): Z. 34.

A. Eigenkapital
  I. Stiftungskapital
    1. Errichtungskapital[1083]
    2. Zustiftungskapital[1084]
  II. Rücklagen
    1. Kapitalrücklage
    2. Ergebnisrücklage
  III. Umschichtungsergebnisse
  IV. Ergebnisvortrag

Hinsichtlich des **Nachweises der Kapitalerhaltung** gilt zu beachten, dass nur im Fall der nominalen Kapitalerhaltung das zu erhaltene Kapital dem ausgewiesenen Stiftungskapital entspricht.[1085] Im Fall einer realen Kapitalerhaltung ist das Stiftungskapital zu indexieren, um das zu erhaltene Kapital zu ermitteln.[1086] Die Indexierung sollte hierbei im Anhang oder – sofern kein Anhang aufgestellt wird – unter der Bilanz oder in einer separaten Anlage erfolgen.[1087]

Die **weiteren Empfehlungen** des IDW betreffen im Wesentlichen

- den Aufbau und Inhalt des Jahresabschlusses und Lageberichts[1088] sowie die Gliederung[1089] der Bilanz und GuV oder alternativ die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht,[1090]
- die Bewertungsgrundsätze,[1091]
- die Ergebnisverwendung[1092] und Bilanzierung satzungsgemäßer Leistungszusagen[1093] sowie
- den Mindestinhalt eines Berichts über die Erfüllung eines Stiftungszwecks.[1094]

[1083] Das Errichtungskapital entspricht dem Wert des Vermögens, dass der Stiftung durch den Stifter im Rahmen der Errichtung durch den Stiftungsakt übertragen worden ist, vgl. *IDW* (2013b): Z. 56.

[1084] Sofern die Stiftung zu einem späteren Zeitpunkt mit zusätzlichem Vermögen dauerhaft ausgestattet wird, ist das Zustiftungskapital gesondert auszuweisen, vgl. *IDW* (2013b): Z. 56.

[1085] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 36.

[1086] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 57.

[1087] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 57.

[1088] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 38-42.

[1089] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 47-54.

[1090] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 75-93.

[1091] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 44-46.

[1092] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 68f.

[1093] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 70-72.

[1094] Vgl. *IDW* (2013b): Z. 94. Abschnitt in Anlehnung an *Kampermann* (2022): Z. 37.

Stellungnahme zu Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21)[1095]

Die *IDW-Stellungnahme zu Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen* bezieht sich – unabhängig von der Rechtsform – auf „(…) Organisationen, die ganz oder teilweise darauf ausgerichtet sind, Geldmittel, Sachmittel, Arbeitsleistungen oder Dienstleistungen als freigiebige Zuwendungen – d.h. ohne Gegenleistung entgegenzunehmen und für bestimmte Förderzwecke einzusetzen, die in der Satzung der Organisation festgelegt sind."[1096] Die Stellungnahme gilt sowohl für bilanzierende Organisationen als auch für solche, die eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung aufstellen.[1097]

Die Ausführungen umfassen die Besonderheiten hinsichtlich der Behandlung von

- erhaltenen Sachspenden,[1098]
- Spenden in Form von Arbeits- oder Dienstleistungen,[1099]
- Zinsen aus der vorübergehenden Anlage von Spenden,[1100]
- Spendenwerbung,[1101]
- Spendensammlung[1102] im Verbund und
- sonstigen Finanzierungsquellen.[1103]

Neben der Berücksichtigung von Besonderheiten hinsichtlich der Angaben im Anhang sowie im Lagebericht,[1104] empfiehlt das *IDW* Organisationen mit einer Vielzahl an verschiedenen Projekten einen sog. **Projektbericht** zu erstellen.[1105]

6.1.4 Allgemeines Steuerrecht

Steuerrechtliche Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen gelten für die steuerbegünstigte Körperschaft nur insoweit, als steuerpflichtige Betätigungen zu verzeichnen

[1095] Abschnitt in Anlehnung an *Kampermann* (2022): Z. 41. Siehe hierzu ausführlich *IDW* (2010).
[1096] *IDW* (2010): Z. 1.
[1097] Vgl. *IDW* (2010): Z. 7.
[1098] Vgl. *IDW* (2010): Z. 26-31.
[1099] Vgl. *IDW* (2010): Z. 32.
[1100] Vgl. *IDW* (2010): Z. 33f.
[1101] Vgl. *IDW* (2010): Z. 35.
[1102] Vgl. *IDW* (2010): Z. 36-41.
[1103] Vgl. *IDW* (2010): Z. 42-46.
[1104] Vgl. *IDW* (2010): Z. 47-52.
[1105] Vgl. *IDW* (2010): Z. 53. Zur Erstellung einer gesonderten Projektberichterstattung siehe *IDW* (2010): Z. 53-55.

sind. Daraus resultierend gelten die Vorschriften, sofern die Körperschaft partiell steuerpflichtig ist.[1106] In diesem Fall finden die §§ 140 bis 148 AO Anwendung. Hierbei ist zwischen der abgeleiteten steuerlichen Buchführungspflicht i. S. d. § 140 AO sowie der originären steuerlichen Buchführungspflicht i. S. d. § 141 AO zu differenzieren.[1107]

Abgeleitete steuerliche Buchführungspflicht

Gemäß § 140 AO ist eine Körperschaft zu einer steuerlichen Buchführung verpflichtet, wenn bereits nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen sind, welche für die Besteuerung von Relevanz sind. Folglich leitet sich die steuerliche Buchführungspflicht aus der Buchführungspflicht anderer Gesetze ab. Steuerbegünstigte Körperschaften, welche nach den Vorschriften des BGB, der Landesstiftungsgesetze oder des HGB Bücher führen müssen, haben diese Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen daher auch zum Zwecke der steuerlichen Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zu erfüllen. Hierbei sind zwingend die Ordnungsvorschriften des § 146 AO einzuhalten. Diese gelten gemäß § 146 Abs. 6 AO auch im Fall einer freiwilligen Buchführung. Daraus resultierend hat die steuerbegünstigte Körperschaft, die freiwillig oder aufgrund von Satzungsbestimmungen Bücher führt, diese daher so zu führen, dass ein ermittelter Gewinn bei einer teilweisen Steuerpflicht auch der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann.[1108]

[1106] Vgl. *BFH* (1994): 238f., *Hoppen* (2023): Z. 11, *Bott* (2023b): Z. 241.
[1107] Vgl. *Hoppen* (2023): Z. 11.
[1108] Abschnitt in Anlehnung an *Hoppen* (2023): Z. 12.

Originäre steuerliche Buchführungspflicht

Statt der abgeleiteten Buchführungspflicht i. S. d. § 140 AO kann eine **originäre steuerliche Buchführungspflicht** gemäß § 141 AO bestehen.[1109] Gemäß § 141 Abs. 1 AO sind steuerbegünstigte Körperschaften als gewerbliche Unternehmer oder als Land- und Forstwirte verpflichtet, Bücher zu führen, wenn die Voraussetzungen des § 141 AO erfüllt sind und sich nicht bereits eine Buchführungspflicht aus § 140 AO ergibt. Die originäre Buchführungspflicht gemäß § 141 AO kann auch anstelle des § 140 AO Anwendung finden, wenn die abgeleiteten Rechnungslegungsanforderungen hinsichtlich ihres Umfangs niedriger sind als die Anforderungen der Steuergesetze i. S. d. § 141 AO.[1110] Eine originäre steuerliche Buchführungspflicht nach der AO ergibt sich – beispielsweise für Vereine und Stiftungen – nur, wenn einer der Schwellenwerte des § 141 Abs. 1 AO überschritten wird.[1111]

6.1.5 Gemeinnützigkeitsrecht

Zusätzlich zu den vorstehenden Rechnungslegungspflichten, welche aus dem Zivil-, Handels- oder Steuerrecht resultieren, folgen aus dem steuerrechtlichen Sonderstatus der steuerbegünstigten Körperschaft spezielle gemeinnützigkeitsrechtliche Aufzeichnungspflichten.[1112]

Die steuerbegünstigte Körperschaft trägt die objektive Beweislast, dass die tatsächliche Geschäftsführung den Anforderungen des § 63 Abs. 1 AO entspricht.[1113] Diesen Nachweis hat die Körperschaft gemäß § 63 Abs. 3 AO durch **ordnungsgemäße Aufzeichnungen** über ihre **Einnahmen und Ausgaben** zu führen. Die Aufzeichnungspflicht betrifft hierbei den gesamten Tätigkeitbereich der Körperschaft.[1114] In zeitlicher Hinsicht müssen sich die Aufzeichnungen auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum beziehen.[1115] Hinsichtlich der ordnungsgemäßen Aufzeichnung über die Einnahmen und Ausgaben der Körperschaft verlangt die *Finanzverwaltung* einen Tätigkeitsbericht, eine Aufstellung über die Einnahmen und Ausgaben sowie eine

[1109] Vgl. § 141 Abs. 1 AO.

[1110] Vgl. *Hoppen* (2023): Z. 13.

[1111] Vgl. *Hoppen* (2023): Z. 13. Gemäß § 141 Abs. 2 AO ist diese Verpflichtung „(…) vom Beginn des Wirtschaftsjahrs an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat.“ Die Verpflichtung endet mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahrs, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde feststellt, dass die [genannten] Voraussetzungen […] nicht mehr vorliegen.“

[1112] Vgl. *Kampermann* (2022): 294.

[1113] Vgl. *BFH* (2003a): Z. 9, 11.

[1114] Vgl. *Unger* (2016c): Z. 44.

[1115] Vgl. *Unger* (2016c): Z. 45. Daneben ist es auch zulässig, wenn Unterlagen für zwei abweichende Geschäftsjahre vorgelegt werden, die zusammen den jeweiligen Veranlagungszeitraum abdecken und die Einhaltung der Satzung aufzeigen, vgl. *Unger* (2016c): Z. 45.

Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung sowie Entwicklung der Rücklagen.[1116] Darüber hinaus bestehen weitere gemeinnützigkeitsrechtliche Rechnungslegungspflichten.

Tätigkeitsbericht

Der Tätigkeitsbericht soll dem zuständigen Finanzamt die Möglichkeit geben, eine an den steuerbegünstigten Zwecken orientierte Geschäftsführung zu erkennen.[1117] Der Tätigkeitsbericht soll insbesondere eine quantitative Darstellung des abgelaufenen Jahres geben.[1118] Hinsichtlich des Aufbaus sowie des Inhalts bestehen jedoch keine gesetzlichen Vorgaben[1119] Nach Ansicht von *Karsten* soll der Tätigkeitsbericht mit einer kurzen allgemeinen Zusammenfassung der Geschäftstätigkeit im Berichtsjahr beginnen. Hierbei könne beispielsweise – an den Vorjahrsbericht anknüpfend – ein Projekt, ein Wechsel in der Geschäftsführung oder die Änderung eines Satzungszwecks dargelegt werden. Die daran anschließende Berichterstattung soll sich an den Vorgängen in Sphären der Körperschaft – ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb sowie steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – orientieren.[1120] Sofern kein Tätigkeitbericht angefertigt worden ist, kann die steuerbegünstigte Körperschaft den Nachweis über ihre Tätigkeit auch durch andere Unterlagen – beispielsweise durch Notizen oder Schriftverkehr über vorbereitende Maßnahmen – führen.[1121]

Aufstellung über die Einnahmen und Ausgaben

Hinsichtlich der Aufstellung über die Einnahmen und Ausgaben bestehen – ebenso wie bei dem Tätigkeitsbericht – keine gesetzlichen Anforderungen.[1122] Bei einer bilanzierenden Körperschaft sei die GuV grundsätzlich ausreichend.[1123] Hierbei gilt jedoch zu beachten, dass die steuerbegünstigte Körperschaft eine Differenzierung nach den vier Sphären vorzunehmen hat.[1124] Hierbei ist eine genaue Zuordnung der einzelnen Geschäftsvorfälle erforderlich.[1125]

[1116] Vgl. AEAO Nr. 1 S. 1 zu § 63 AO.
[1117] Vgl. *Karsten* (2006): 1830, *Kampermann* (2022): Z. 49.
[1118] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 49.
[1119] Vgl. *BFH* (2003a): Z. 19, *BFH* (2015): Z. 27.
[1120] Vgl. *Karsten* (2003): 1831. Siehe ausführlich zum Aufbau sowie Inhalt – getrennt nach den Sphären der Körperschaft – *Karsten* (2003): 1831f.
[1121] Vgl. *BFH* (2003a): Z. 19, *BFH* (2015): Z. 27.
[1122] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 50.
[1123] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 50.
[1124] Vgl. *Karsten* (2006): 1831, *Kampermann* (2022): Z. 50.
[1125] Vgl. *Karsten* (2006): 1831.

Vermögensübersicht nebst Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen

Die steuerbegünstigte Körperschaft hat ihre Vermögensverhältnisse – in Ergänzung zu einer Aufstellung über die Einnahmen und Ausgaben – darzustellen. Die Pflicht zur Erstellung der Vermögensübersicht kann bei einer bilanzierenden Körperschaft durch die Bilanz erfüllt werden. Sofern die Körperschaft Rücklagen i. S. d. § 62 Abs. 1 AO gebildet hat, sind die Voraussetzungen der Bildung, Aufrechterhaltung sowie Auflösung darzustellen. Die Darstellung kann in einer gesonderten Nebenrechnung erfolgen. Ebenso können die Rücklagen im Anhang des Jahresabschlussberichts erläutert werden, sofern die Rücklagen in der Bilanz der steuerbegünstigten Körperschaft enthalten sind.[1126]

Mittelverwendungsrechnung[1127]

Die steuerbegünstigte Körperschaft hat – soweit ihre Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke oder zulässigerweise dem Vermögen zugeführt worden sind – grundsätzlich ihre zeitnahe Verwendung nachzuweisen.[1128] Der Nachweis kann zweckmäßigerweise durch eine Nebenrechnung (sog. Mittelverwendungsrechnung) erfolgen.[1129] Eine vorgeschriebene Form hinsichtlich der Erstellung einer Mittelverwendungsrechnung besteht nicht.[1130] Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 AO sind Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 EUR von der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen. Diese Körperschaft sind somit nicht zur Aufstellung einer Mittelverwendungsrechnung verpflichtet.[1131]

[1126] Abschnitt in Anlehnung an *Kampermann* (2022): Z. 51. Zu den Diskrepanzen zwischen Handels- und Gemeinnützigkeitsrecht siehe Kapitel 6.2.

[1127] Zur Mittelverwendungsrechnung siehe ausführlich Kapitel 6.3.

[1128] Vgl. AEAO Nr. 29 S. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

[1129] Vgl. AEAO Nr. 29 S. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

[1130] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 192.

[1131] Vgl. *Deutscher Bundestag* (2020): 201.

Weitere gemeinnützigkeitsrechtliche Aufzeichnungspflichten

Daneben können sich weitere gemeinnützigkeitsrechtliche Aufzeichnungsvorschriften ergeben. So hat die steuerbegünstigte Körperschaft – sofern diese mildtätige Zwecke i. S. d. § 53 AO verfolgt – den Nachweis zu führen, dass die Tätigkeit nur den von in § 53 AO erfassten Personenkreis betrifft.[1132]

6.2 Diskrepanzen zwischen Handels- und Gemeinnützigkeitsrecht

Da die handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung dem Gemeinnützigkeitsrecht vorgehen, stellt sich grundsätzlich die Frage, ob die nach den handelsrechtlichen Grundsätzen erstellte Bilanz als Mittelverwendungsrechnung genügen kann.[1133] Nachfolgend werden bestehende Diskrepanzen zwischen dem Gemeinnützigkeitsrecht und dem Handelsrecht aufgezeigt.[1134] Diese zeigen sich insbesondere im Zweck der Rechnungslegung, im liquiditätsorientierten Ansatz, im Ansatz der Forderungen und Verbindlichkeiten, der Rückstellungen, aber auch in der sphärenspezifischen Ergebnisermittlung.

Zweck der Rechnungslegung

Die handelsrechtliche Rechnungslegung einer Körperschaft dient der Erfüllung der

- Dokumentationsfunktion,
- Zahlungsbemessungsfunktion[1135] sowie
- Informationsfunktion.[1136/1137]

Grundsätzlich müssen diese Funktionen auch vor dem Hintergrund des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt werden, jedoch hat insbesondere die Zahlungsbemessungsfunktion nur eine geringe Bedeutung in der Praxis.[1138] Neben dem **Dokumentationszweck** liegt der Schwerpunkt der Rechnungslegung einer steuerbegünstigten Körperschaft auf dem **Rechenschaftszweck**

[1132] Vgl. AEAO Nr. 10 zu § 53 AO, *Seer* (2020f): Z. 10, *Kraus* (2023): Z. 86.

[1133] Vgl. *Hüttche* (1997): 1097f.

[1134] Kapitel 6.2 in Anlehnung an *Demir* (2016): 50-58.

[1135] Die Zahlungsbemessungsfunktion umfasst einerseits die Bestimmung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und andererseits die Bestimmung des ausschüttbaren Gewinns, vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze* (2021): 23.

[1136] Die Informationsfunktion beinhaltet die Aufgabe, den Adressaten verlässliche und aussagefähige Beurteilungsmaßstäbe über die finanzielle und wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu geben, vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze* (2021): 23.

[1137] Vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze* (2021): 19, 23, *Koss* (2020): Z. 3, *Hoppen* (2023): Z. 73.

[1138] Vgl. *Löwe* (2003): 66. Ursächlich ist hierfür insbesondere das Verbot in § 55 Abs. 1 S. 2 AO. Danach dürfen die Gesellschafter einer steuerbegünstigten Körperschaft – unter Berücksichtigung der Ausnahme des § 58 Nr. 1 AO – keine Gewinnanteile erhalten, vgl. Kapitel 3.1.2.4 m. w. N.

sowie der **Kapitalerhaltung**.[1139] So soll die Rechnungslegung der Körperschaft vorrangig den zuständigen Behörden sowie den Organen der Körperschaft Informationen zur Verfügung stellen.[1140] Daneben können Spender, Zustifter, Empfänger von Stiftungsleistungen sowie die interessierte Öffentlichkeit als Adressaten angeführt werden.[1141]

Daraus resultierend zeigt sich, dass die Zahlungsbemessungsfunktion als Ausfluss des Gläubigerschutzes für die gemeinnützigkeitsrechtliche Rechnungslegung von geringer Relevanz ist.[1142] Während die handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln auf die Ermittlung eines ausschüttungsfähigen Ergebnisses gerichtet sind, dient die Bilanzierung der steuerbegünstigten Körperschaft primär der Dokumentation der gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelverwendung.[1143]

Liquiditätsorientierter Ansatz

Die Überprüfung, ob die steuerbegünstigte Körperschaft ihrer Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung nachgekommen ist, hat grundsätzlich nach dem **Zu- und Abflussprinzip** zu erfolgen. Die Mittel der Körperschaft sind somit in der Mittelverwendungsrechnung aufzunehmen, sobald diese der Körperschaft zufließen. Ursächlich hierfür ist der Gesetzeswortlaut des § 63 Abs. 3 AO, welcher die ordnungsgemäßen Aufzeichnungen der **Einnahmen und Ausgaben** fordert. Ebenso bestimmt § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, dass Mittel spätestens in dem auf den **Zufluss** folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr verwendet werden müssen. Demnach beginnt die Frist zur zeitnahen Mittelverwendung ab dem Zeitpunkt ihres Zuflusses. Analog gelten Mittel als verwendet, sobald diese abgeflossen sind.[1144]

Demgegenüber stehen die handelsrechtlichen Grundsätze, nach denen der Jahresabschluss zu erstellen ist. Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB gilt der **Grundsatz der Periodenabgrenzung**.[1145] Danach sind Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von dem Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen in dem Jahresabschluss der Körperschaft zu berücksichtigen.[1146]

Die divergierenden gesetzlichen Regelungen hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung von Mitteln führen grundsätzlich zu unterschiedlichen Mittelbeständen. Daher ist fraglich, welcher Grund-

[1139] Vgl. *Löwe* (2003): 64, *Hoppen* (2023): Z. 73.

[1140] Vgl. *Hoppen* (2023): Z. 73.

[1141] Vgl. *Hoppen* (2023): Z. 73.

[1142] Vgl. *Hoppen* (2023): Z. 73.

[1143] Vgl. *Hoppen* (2023): Z. 73.

[1144] Vgl. *Thiel* (1992): 1901. Das Zu- und Abflussprinzip ist umstritten. *Hüttemann* kritisiert, dass dieses Spielraum für Missbrauch biete, da der Zu- und Abfluss von Mitteln in gewissem Maße durch die steuerbegünstigte Körperschaft steuerbar sei und die Körperschaften somit Einfluss auf die Höhe der zeitnah zu verwendenden Mittel ausüben können, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.32.

[1145] Vgl. *Wallenhorst* (2017c): Z. 144.

[1146] Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB.

satz für die Mittelverwendungsrechnung anzuwenden ist. In der *Literatur* besteht hierbei grundsätzlich Uneinigkeit. Während *Thiel* die Ansicht vertritt, dass § 63 Abs. 3 AO als lex specialis gegenüber dem HGB gilt und somit der im Handelsrecht kodifizierte Grundsatz der Periodenabgrenzung bei der Erstellung der Mittelverwendungsrechnung nicht berücksichtigt werden dürfe,[1147] wird in der *Literatur* auch die Ansicht vertreten, dass auf den liquiditätsorientierten Ansatz verzichtet werden könne, sofern die Mittelverwendungsrechnung innerhalb der Bilanz abgebildet werde.[1148]

Rücklagen

Die gemeinnützigkeitsrechtlich gebildeten Rücklagen i. S. d. § 62 Abs. 1 AO sind mit den handelsrechtlichen Rücklagen nicht identisch.[1149] Während für die Bemessungsgrundlage für die Bildung der handelsrechtlichen Gewinnrücklagen stets der handelsrechtliche Jahresabschluss maßgeblich ist, werden die gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen aus Mittelüberschüssen gebildet.[1150] § 63 Abs. 3 AO verweist bei steuerbegünstigten Körperschaften auf die Einnahmen und Ausgaben und nicht auf die Erträge und Aufwendungen der GuV i. S. d. § 275 HGB.[1151]

Beispiel zur Abweichung zwischen gemeinnützigkeitsrechtlichen und handelsrechtlichen Rücklagen[1152]

Die KiTa gGmbH erzielt im Bereich der Vermögensverwaltung einen Überschuss i. H. v. 60.000 EUR (= Bemessungsgrundlage für die gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklage). Der handelsrechtliche Jahresüberschuss beträgt 5.000 EUR (= Bemessungsgrundlage für die handelsrechtliche Rücklage). Die gGmbH beabsichtigt, eine Instandhaltungsrücklage[1153] für das Vermietungsobjekt i. H. v. 10.000 EUR zu bilden. Handelsrechtlich ist die Bildung einer Rücklage i. H. v. 5.000 EUR möglich. Gemeinnützigkeitsrechtlich ist die Bildung der Rücklage i. H. v. 10.000 EUR möglich.

Darüber hinaus stehen bilanzierende steuerbegünstigte Körperschaften – im Vergleich zu steuerbegünstigten Körperschaften, die ihren Gewinn im Rahmen einer Einnahmen-/Überschuss-

[1147] Vgl. *Thiel* (1992): 1901.

[1148] Vgl. *Wallenhorst* (2017c): Z. 144, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.35, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 192. Siehe hierzu Kapitel 6.3.

[1149] Vgl. *Schröder* (2005): 1238, *Weidmann/Kohlhepp* (2020): 188, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 293.

[1150] Vgl. *Schröder* (2005): 1238, *Weidmann/Kohlhepp* (2020): 188.

[1151] Vgl. *Schröder* (2005): 1238, *Weidmann/Kohlhepp* (2020): 189.

[1152] In naher Anlehnung an *Weidmann/Kohlhepp* (2020): 189.

[1153] Hierbei handelt es sich um eine Rücklage i. S. d. AEAO Nr. 1 UAbs. 2 zu § 62 AO. Siehe hierzu auch Kapitel 3.1.6.2.

Rechnung i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG ermitteln – der Problematik entgegen, dass es nicht erkennbar ist, welche Mittel bereits für die steuerbegünstigten Zwecke eingesetzt wurden, der zulässigen Vermögensverwaltung zuzuordnen sind oder der zeitnahen Verwendungspflicht unterliegen.[1154] Dies wird insbesondere deutlich, wenn zu prüfen ist, in welchem Umfang die Körperschaft zulässige Mittel in den Rücklagen i. S. d. § 62 Abs. 1 AO ansammelt. So können Rücklagen im bilanziellen Sinne nicht mit den Mitteln, die in Rücklagen i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO enthalten sind, gleichgesetzt werden. Ursächlich hierfür ist, dass die in der Bilanz als Rücklagen dargestellten Mittel unter Umständen ganz oder teilweise in solche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens investiert sind, die für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden.[1155]

Beispiel[1156]

Krankenhaus gGmbH			
a) Grund und Boden	800.000 €	a) Stammkapital	500.000 €
b) Krankenhausgebäude	2.000.000 €	b) Rücklagen	3.000.000 €
c) Inventar	2.000.000 €	c) Verbindlichkeiten	1.500.000 €
d) Sonstige Wirtschaftsgüter	200.000 €		
	5.000.000 €		**5.000.000 €**

An der Bilanz der Krankenhaus gGmbH ist nicht erkennbar, welche Mittel bereits für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt wurden und welche zeitnah zu verwenden sind.

Unter Bezugnahme auf das vorstehende Beispiel wird deutlich, dass eine Ableitung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelverwendungsrechnung aus der Handelsbilanz grundsätzlich Schwierigkeiten mit sich bringt.[1157]

Forderungen und Verbindlichkeiten

Die Bilanz enthält Forderungen sowie Verbindlichkeiten. Demgegenüber bleiben diese – unter Berücksichtigung des Zu- und Abflussprinzips – in der Mittelverwendungsrechnung grundsätzlich außer Ansatz. Während in der *Literatur* – abweichend vom Zu- und Abflussprinzip – die

[1154] Vgl. *Ellermann/Gietz* (2007): 362.
[1155] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 193.
[1156] In naher Anlehnung an *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 193.
[1157] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 193.

Verbindlichkeiten in der Mittelverwendungsrechnung berücksichtigt werden, ist der Einbezug der Forderungen jedoch umstritten.

Thiel vertritt die Ansicht, dass Forderungen keine Mittel darstellen und somit nicht der Verwendungspflicht i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO unterliegen würden. Verbindlichkeiten würden hingegen als gebundene Mittel gelten.[1158] Demgegenüber steht die Auffassung von *Ellermann/Gietz*. Ihres Erachtens soll ein Einbezug der Forderungen insoweit erfolgen, als ihnen gleichartige Verbindlichkeiten gegenüberstehen würden. Die Gleichartigkeit ziele hierbei auf die Laufzeitkongruenz ab. Danach seien kurzfristige Forderungen maximal in Höhe der bestehenden kurzfristigen Verbindlichkeiten einzubeziehen. Dies gelte für die übrigen längerfristigen Forderungen analog.[1159] Durch diese Vorgehensweise soll sichergestellt werden, dass spätere Darlehenstilgungen und sonstige Verpflichtungen durch die entsprechenden Mittel erfüllt werden können.[1160] *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* vertreten die Auffassung, dass die Entscheidung hinsichtlich der Berücksichtigung von Forderungen und Verbindlichkeiten innerhalb der Mittelverwendungsrechnung von der Frage abhänge, ob die steuerbegünstigte Körperschaft eine Nebenrechnung nach dem Zu- und Abflussprinzip erstelle oder sich für die bilanzielle Darstellung entscheide. Während bei der Erstellung einer Nebenrechnung nach dem Zu- und Abflussprinzip die Erfassung der Forderungen und Verbindlichkeiten unberücksichtigt bleibe, finde im Rahmen der bilanziellen Darstellung eine vollständige Berücksichtigung der Forderungen und Verbindlichkeiten statt.[1161]

Stahl kritisiert an den vorstehenden Ansichten, dass Forderungen nicht zahlungswirksame Vermögenswerte darstellen und somit nicht zur zeitnahen Mittelverwendung zur Verfügung stehen würden. Dies mache eine zeitnahe Mittelverwendung zum Zeitpunkt der Buchung der Forderung unmöglich, da die Mittel aus der Forderung erst zum Zeitpunkt des Erhalts zur Verfügung stehen und für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden können.[1162]

Sphärenspezifische Ergebnisermittlung

Ein weiterer Unterschied zwischen dem Gemeinnützigkeits- und Handelsrecht besteht in dem – dem Gemeinnützigkeitsrecht zugrundeliegenden – Vier-Sphären-Modell. Danach wird die Tätigkeit der steuerbegünstigten Körperschaft in vier Sphären – ideeller Bereich, steuerpflich-

[1158] Vgl. *Thiel* (1992): 1902, 1907.

[1159] Vgl. *Ellermann/Gietz* (2007): 364.

[1160] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 194f.

[1161] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 195. Gleicher Ansicht ist *Hüttemann*. Dieser sieht für das Vorgehen von *Ellermann/Gietz* keinen Anlass, vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 5.37.

[1162] Vgl. *Stahl* (2013): 43.

tiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Vermögensverwaltung und (steuerbegünstigter) Zweckbetrieb – aufgeteilt, denen die jeweiligen Einnahmen und Ausgaben zuzuordnen sind.[1163] Demgegenüber sieht das Handelsrecht eine Aufteilung nach den vier Sphären nicht vor.

6.3 Erstellung einer Mittelverwendungsrechnung

Die steuerbegünstigte Körperschaft hat – sofern diese ihre Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet oder diese Mittel zulässigerweise dem Vermögen zugeführt worden sind – die **zeitnahe Mittelverwendung** nachzuweisen.[1164] Dieser Nachweis hat nach Auffassung der *Finanzverwaltung* zweckmäßigerweise durch eine Nebenrechnung (sog. **Mittelverwendungsrechnung**) zu erfolgen.[1165] **Gesetzliche Vorgaben** hinsichtlich der Form sowie der Ausgestaltung der Mittelverwendungsrechnung **bestehen jedoch nicht**.[1166] Aufgrund der bestehenden Diskrepanzen[1167] zwischen Handels- und Gemeinnützigkeitsrecht wird nachfolgend die Auffassung vertreten, dass die Bilanz der steuerbegünstigten Körperschaft nicht als Mittelverwendungsnachweis genügen kann, weshalb die Aufstellung einer Mittelverwendungsrechnung erforderlich ist.

Grundsätzlich hat die Mittelverwendungsrechnung nach dem Zu- und Abflussprinzip zu erfolgen. Gleichzeitig fordern *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* die adäquate Übertragung der gesetzlichen Vorschriften zur Mittelverwendungsrechnung einer bilanzierenden steuerbegünstigten Körperschaft.[1168] Die folgenden Ausführungen basieren daher auf der Grundlage, dass die Mittelverwendungsrechnung aus der Bilanz der steuerbegünstigten Körperschaft abgeleitet werden kann.

[1163] Vgl. Kapitel 2.2.1 m. w. N.

[1164] Vgl. AEAO Nr. 29 S. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Hiervon ausgenommen sind Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 EUR, vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 AO, *Deutscher Bundestag* (2020): 201.

[1165] Vgl. AEAO Nr. 29 S. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

[1166] Vgl. *Ellermann/Gietz* (2007): 362, *BStBK* (2023): Z. 3.3.1, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 192. Hinsichtlich des Aufbaus der Mittelverwendungsrechnung bestehen daher grundsätzlich zwei verschiedene Ansätze. Hierzu zählt zum einen eine bilanzorientierte Mittelverwendungsrechnung und zum anderen eine kapitalflussorientierte Mittelverwendungsrechnung, vgl. *BStBK* (2023): Z. 3.3.1

[1167] Siehe hierzu Kapitel 6.2.

[1168] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 192.

6.3.1 Methodik

Die **Mittelverwendungsrechnung**[1169] von *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* lehnt an die von *Thiel*[1170] entwickelten Grundsätze an. Während *Thiel* jedoch Umrechnungen bestimmter Bilanzposten vornimmt,[1171] kann nach Ansicht der vorstehenden Autoren auf die Umrechnung dieser verzichtet werden. Darüber hinaus unterscheiden sich die Mittelverwendungsrechnungen dahingehend, dass *Thiel* eine Mittelbindung in Höhe der Regel-AfA vorsieht.[1172] Nach Ansicht von *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* sei keine automatische Einstellung der Vermögensminderungen in Wiederbeschaffungsrücklagen gerechtfertigt, wenn regelmäßige Aufwendungen für Instandhaltung- bzw. Modernisierungsmaßnahmen getätigt werden würden. Vielmehr seien Wiederbeschaffungsrücklagen nur im Fall konkreter Wiederbeschaffungsplanungen zu bilden. Daneben beruhen beide Mittelverwendungsrechnungen auf der Annahme, dass sämtliche Vermögensgegenstände der Körperschaft Mittel i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO sind.[1173]

Grundlage der Mittelverwendungsrechnung von *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* sind die in der Bilanz der steuerbegünstigten Körperschaft ausgewiesenen **Buchwerte**. Zunächst sind die Wirtschaftsgüter der Aktivseite zu betrachten (**Summe I**). Hierbei wird zwischen bereits für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzte Wirtschaftsgüter (**Zwischensumme I**) und solchen, die noch keiner steuerbegünstigten Verwendung zugeführt wurden, differenziert. Die Betrachtung bezieht sich hierbei auf die immateriellen Wirtschaftsgüter, das Sachanlagevermögen sowie die Vorräte. Bei dem Bank- und Kassenbestand sowie der Wertpapiere erfolgt keine Differenzierung hinsichtlich der Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke (**Summe II**). Beim Finanzanlagevermögen nehmen *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* ebenfalls keine Differenzierung vor. *Meines Erachtens* hat jedoch eine Differenzierung zu erfolgen. Ursächlich hierfür ist, dass es sich bei Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften um nutzungsgebundenes Vermögen i. S. d. 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO handelt.[1174] Die Mittelverwendungsrechnung von *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* auf Seite 167 ist somit dahingehend modifiziert, dass bei dem

[1169] Neben der Mittelverwendungsrechnung von *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* gibt es weitere Modelle für die Mittelverwendungsrechnung. Zu nennen sind hier beispielsweise die Modelle von *Thiel* (1992), *Spitaler/Schröder* (2014), *Wallenhorst* (2017c): Z. 141-177. In der *Literatur* wird vielfach die Ansicht vertreten, dass das von *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* entwickelte Modell von der Finanzverwaltung regelmäßig angewendet wird, vgl. *Klaßmann/Notz/Schmidbauer* (2017): 132, *BStBK* (2023): Z. 3.3.1, *Hoppen* (2023): Z. 76. Nachfolgend wird daher das Modell der vorstehenden Autoren betrachtet.

[1170] Vgl. *Thiel* (1992).

[1171] Vgl. *Thiel* (1992): 1901. *Thiel* ist der Auffassung, dass das Gemeinnützigkeitsrecht dem Handelsrecht vorgehe, weshalb bilanzierende Körperschaften das Jahresergebnis nach dem Zu- und Abflussprinzip umzurechnen haben, um die Höhe der zeitnah zu verwendenden Mittel bestimmen zu können, vgl. *Thiel* (1992): 1901.

[1172] Vgl. *Thiel* (1992): 1907.

[1173] Abschnitt in Anlehnung an *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 193f.

[1174] Vgl. AEAO Nr. 15 S. 1 zu § 57 Abs. 4 AO sowie die Ausführungen auf Seite 82 m. w. N.

Finanzanlagevermögen die Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften i. S. d. § 57 Abs. 3 bzw. 4 AO als *bereits für steuerbegünstigte Zwecke verwendet* (Spalte c) angesehen werden. Bei den Forderungen erfolgt eine solche Differenzierung nicht (**Summe III**). Der **Gesamtbetrag der Mittel**, über den die steuerbegünstigte Körperschaft zum Stichtag verfügt, ergibt sich aus der Zusammenrechnung der Summen I, II und III.[1175]

Ausgehend vom Gesamtbetrag der Mittel werden die Summe der bereits für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzten Mittel sowie die *Verbindlichkeiten*[1176] und *Rückstellungen*[1177], die zulässigen *Wirtschaftsgüter der Vermögensverwaltung*[1178] und des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, Rücklagen i. S. d. § 62 Abs. 1 AO sowie das (Dauer-)Vermögen i. S. d. § 62 Abs. 2 und 3 AO abgezogen.[1179]

Zeigt sich in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nach Berechnung ein **Verwendungsrückstand** – also ein positiver Endbestand – hat die Körperschaft weniger Mittel verwendet als es das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO fordert. Ein dauerhafter Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung kann hingegen mit dem Verlust der Gemeinnützigkeit einhergehen.[1180]

Verbleibt ein negativer Endbestand, liegt ein **Verwendungsüberhang** vor. Damit hat die Körperschaft mehr Mittel verwendet, als es das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung erfordert. In diesem Fall liegt kein Verstoß gegen dieses Gebot vor.[1181]

[1175] Abschnitt in Anlehnung an *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 194f.

[1176] Diese sind anzunehmen, wenn Ansprüche eines Dritten auf die Erfüllung der entsprechenden Verpflichtung bestehen, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 195.

[1177] Hierzu zählen beispielsweise Rückstellungen für die Abschlussarbeiten, rückständiger Urlaub der Arbeitnehmer oder Pensionszusagen an Arbeitnehmer gemäß § 6a EStG, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 195.

[1178] In der Mittelverwendungsrechnung von *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* ist das Ausstattungskapital den zulässigen Wirtschaftsgütern der Vermögensverwaltung zugehörig, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 199. Zu einer übersichtlicheren Darstellung wurde die Mittelverwendungsrechnung durch die *Verfasserin* dahingehend modifiziert, dass das Ausstattungskapital in einer gesonderten Zeile ausgewiesen wird.

[1179] Abschnitt in Anlehnung an *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 195f.

[1180] Abschnitt in Anlehnung an *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 196. Siehe hierzu ausführlich die Ausführungen auf Seite 53f.

[1181] Abschnitt in Anlehnung an *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 196.

Die Mittelverwendungsrechnung nach *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* stellt sich wie folgt dar.

Zeile	Spalte a	b	c	d
1	**Mittelverwendungsrechnung für (Kalenderjahr- oder Wirtschafts-)Jahr**			
2		Bilanzwert (Buchwert)	bereits für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt	noch keiner steuerbegünstigten Verwendung zugeführt
3	Immaterielle Wirtschaftsgüter			
4	Sachanlagevermögen			
5	Vorräte			
6	**Zwischensumme I**			
7	**Summe I**			
8	Finanzanlagen			
	davon Anteile i. S. d. § 57 Abs. 3 bzw. 4 AO			
9	Bank, Kasse, Wertpapiere			
10	**Summe II**			
11	Kurzfristige Forderungen			
12	Übrige Forderungen			
13	**Summe III**			

14	**Gesamtbetrag der Mittel (Summe aus I + II + III)**	
15	- bereits für begünstigte Zwecke eingesetzte Mittel (= nutzungsgebundenes Vermögen) **Zwischensumme I** (Spalte c, Zeile 6)	
16	- Verbindlichkeiten	
17	- Rückstellungen	
18	- Wirtschaftsgüter der Vermögensverwaltung (Buchwert)	
19	- Ausstattungskapital[1182]	
20	- Wirtschaftsgüter des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Buchwert)	
21	- Rücklagen (§ 62 Abs. 1 AO) (bitte Rücklagenspiegel beifügen)	
22	- sonstiges zulässiges Vermögen (§ 62 Abs. 3 und 4 AO), soweit noch nicht abgezogen	
23	**Verwendungsrückstand (Ergebnis = positiv) oder Verwendungsüberhang (Ergebnis = negativ)**	

Tabelle 4: Mittelverwendungsrechnung nach Buchna/Leichinger/Seeger/Brox [1183]

[1182] Hierzu gehört die Grundausstattung eines steuerbegünstigten Vereins, das Grund- oder Stammkapital einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft sowie das Grundstockvermögen einer steuerbegünstigten Stiftung, vgl. *Thiel* (1992): 1902.

[1183] Tabelle in Anlehnung an *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 197.

6.3.2 Fallbeispiel: Mittelverwendungsrechnung

Die Altenhilfe gGmbH ist eine steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO. Aus der Satzung der Gesellschaft vom 21.08.2020 geht hervor, dass der Zweck der Gesellschaft die Förderung der Altenhilfe i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO sowie die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen i. S. d. § 53 AO ist. Der Satzungszweck wird insbesondere durch die Unterhaltung eines Altenheims verwirklicht.

Der handelsrechtliche Jahresabschluss zum Geschäftsjahr vom 01.01.2021 bis zum 31.12.2021 stellt sich wie folgt dar.

Aktiva	**Bilanz zum 31.12.2021 (in EUR)**		Passiva
A. Anlagevermögen	**3.850.000**	**A. Eigenkapital**	**1.930.000**
I. Immaterielle VG	10.000	I. Gezeichnetes Kapital	350.000
II. Sachanlagen	3.800.000	II. Gewinnrücklagen	1.300.000
III. Finanzanlagen[1184]	40.000	III. Jahresüberschuss	280.000
B. Umlaufvermögen	**876.000**	**B. Sonderposten**	**1.746.000**
I. Vorräte	6.000	**C. Rückstellungen**	**200.000**
II. Forderungen	450.000	**D. Verbindlichkeiten**	**800.000**
III. Guthaben bei KI	420.000	**E. RAP**	**54.000**
C. RAP	**4.000**		
	4.730.000		**4.730.000**

Tabelle 5: Bilanz zum 31.12.2021 der Altenhilfe gGmbH[1185]

[1184] Hierbei handelt es sich um die Beteiligung der Altenhilfe gGmbH an der Altenpflege gGmbH.

[1185] Eigene Darstellung.

GuV für das Jahr 2021 (in EUR)	
1. Umsatzerlöse	2.200.000
2. Sonstige betriebliche Erträge	480.000
3. Materialaufwand	470.000
4. Personalaufwand	1.300.000
5. Abschreibungen	150.000
6. Sonstige betriebliche Aufwendungen	480.000
7. Jahresüberschuss	280.000

Tabelle 6: GuV für das Jahr 2021 der Altenhilfe gGmbH[1186]

Die Altenhilfe gGmbH erzielt Einnahmen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. H. v. 55.000 EUR. Darüber hinaus erhält sie im Jahr 2021 Spenden i. H. v. 100.000 EUR. Im Rahmen der Vermögensverwaltung erzielt die gGmbH Einnahmen i. H. v. 200.000 EUR. Dem Bereich des Altenheim-Zweckbetriebs sind Einnahmen i. H. v. 2.325.000 EUR zuzuordnen. Die **Gesamteinnahmen** betragen 2.680.000 EUR.[1187]

Die **Betriebsmittelrücklage** i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO beträgt zum 31.12.2021 562.500 EUR. Die **freie Rücklage** i. S. d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO beträgt 850.000 EUR. Weitere gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagen liegen zum 31.12.2021 nicht vor.[1188]

Dem **steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** der Altenhilfe gGmbH ist ein Cafeteriabetrieb zuzuordnen. Dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist Anlagevermögen i. H. v. 150.000 EUR zugehörig. Der **Vermögensverwaltung** ist ein Grundstück nebst Gebäude mit einem Buchwert i. H. v. 1.000.000 EUR zuzuordnen. Bei der Beteiligung an der Altenpflege gGmbH i. H. v. 40.000 EUR handelt es sich um eine Beteiligung i. S. d. § 57 Abs. 4 AO.

Aus der Mittelverwendungsrechnung für das Jahr 2020 resultiert ein Verwendungsüberhang. Ausgehend von den vorstehenden Informationen ergibt sich für das Jahr 2021 folgende Mittelverwendungsrechnung.

[1186] Eigene Darstellung.

[1187] Dies ergibt sich aus: Umsatzerlöse i. H. v. 2.200.000 EUR + sonstige betriebliche Erträge i. H. v. 480.000 EUR = 2.680.000 EUR.

[1188] Zu den gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen siehe Kapitel 3.1.2.6.2.

Zeile	Spalte a	b	c	d
1	**Mittelverwendungsrechnung für (Kalenderjahr- oder Wirtschafts-)Jahr**			
2		Bilanzwert (Buchwert)	bereits für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt	noch keiner steuerbegünstigten Verwendung zugeführt
3	Immaterielle Wirtschaftsgüter	10.000	10.000	
4	Sachanlagevermögen	3.800.000	2.650.000	1.150.000
5	Vorräte	6.000	6.000	
6	**Zwischensumme I**		2.666.000	
7	**Summe I**	3.816.000		
8	Finanzanlagen	40.000		
	davon Anteile i. S. d. § 57 Abs. 4 AO		40.000	
9	Bank, Kasse, Wertpapiere	420.000		
10	**Summe II**	460.000		
11	Forderungen	450.000		
12	**Summe III**	450.000		

13	**Gesamtbetrag der Mittel (Summe aus I + II + III)**	4.726.000
14	- bereits für begünstigte Zwecke eingesetzte Mittel (= nutzungsgebundenes Vermögen)	2.706.000
15	- Verbindlichkeiten	800.000
16	- Rückstellungen	200.000
17	- Wirtschaftsgüter der Vermögensverwaltung (Buchwert)	1.000.000
18	- Ausstattungskapital (Gezeichnetes Kapital)	350.000
18	- Wirtschaftsgüter des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Buchwert)	150.000
19	- Rücklagen (§ 62 Abs. 1 AO)	1.412.500
20	- sonstiges zulässiges Vermögen (§ 62 Abs. 3 und 4 AO), soweit noch nicht abgezogen	0
21	**Verwendungsrückstand (Ergebnis = positiv) oder Verwendungsüberhang (Ergebnis = negativ)**	- 1.892.500

Tabelle 7: Mittelverwendungsrechnung für das Jahr 2021 der Altenhilfe gGmbH

Aus der Mittelverwendungsrechnung resultiert ein Verwendungsüberhang. Die Körperschaft hat somit mehr Mittel verwendet als es das Gebot zur zeitnahen Mittelverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO erfordert.

6.4 Steuerdeklaration

6.4.1 Grundlegendes zur Steuerdeklaration

KSt 1 mit Anlage Gem[1189]

Steuerbegünstigte Körperschaften sind zur Einreichung einer **Körperschaftsteuererklärung** verpflichtet, welche die Überprüfung der Einhaltung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben ermöglichen soll.[1190] Neben dem Mantelbogen **KSt 1** sind die mit der Steuerbegünstigung in Verbindung stehenden Abfragen in der beizufügenden **Anlage Gem** enthalten.[1191] Die Körperschaftsteuererklärung ist von der steuerbegünstigten Körperschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft jährlich einzureichen. Bei anderen Rechtsformen – beispielsweise Vereinen oder Stiftungen – ist die Körperschaftsteuererklärung regelmäßig alle drei Jahre einzureichen, sofern kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, der die Grenze des § 64 Abs. 3 AO überschreitet.[1192] Die Körperschaft ist gemäß § 31 Abs. 1a S. 1 KStG verpflichtet, die Körperschaftsteuererklärung auf elektronischem Wege an das Finanzamt zu übermitteln. Der Körperschaftsteuererklärung sind insbesondere ein Tätigkeitsbericht, eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung sowie eine Vermögensaufstellung beizufügen.[1193]

Einreichung einer E-Bilanz

Gemäß § 5b EStG besteht für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG oder § 5a EStG ermitteln, grundsätzlich die Pflicht zur Übermittlung der Bilanz sowie der GuV nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz (sog. **E-Bilanz**).[1194] Der Anwendungsbereich der E-Bilanz für eine steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO wurde durch das *BMF-Schreiben vom 19.12.2013*[1195] konkretisiert. Danach ist die steuerbegünstigte Körperschaft **von der Verpflichtung** der Einreichung einer E-Bilanz **befreit**, wenn diese

[1189] Darüber hinaus kann die Verpflichtung zur Einreichung weiterer Anlagen – beispielsweise Anlage GK, Anlage ZVE, Anlage KSt 1 F, Anlage WA – sowie zur Einreichung einer Gewerbesteuererklärung bestehen. Ebenso kann die Pflicht zur Einreichung einer Umsatzsteuererklärung bestehen. Dies wird nachfolgend jedoch nicht weiter betrachtet.

[1190] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 54.

[1191] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 54, *Bott* (2023a): Z. 47.

[1192] Sofern die Steuererklärung nur alle drei Jahre abzugeben ist, sind die Angaben in der Steuererklärung sowie in der Anlage Gem für das letzte Jahr des dreijährigen Abgabezeitraums zu treffen, vgl. *Kampermann* (2022): Z. 54.

[1193] Vgl. *Kampermann* (2022): Z. 54, *Bott* (2023a): Z. 50. Siehe hierzu Kapitel 6.1.5.

[1194] Ebenso *BMF* (2013b): 100.

[1195] Vgl. *BMF* (2013b).

- einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der die Grenze i. S. d. § 64 Abs. 3 AO i. H. v. 45.000 EUR[1196] einschließlich Umsatzsteuer nicht überschreitet oder
- ausschließlich Zweckbetriebe i. S. d. §§ 65 bis 68 AO

unterhält.[1197]

Sofern für die steuerbegünstigte Körperschaft jedoch die **Verpflichtung** zur Abgabe einer E-Bilanz **besteht**, bestehen **verschiedene Möglichkeiten hinsichtlich der Übermittlung**. Danach kann die Körperschaft nachfolgende Berichtsteile übermitteln.

- Die steuerbegünstigte Körperschaft übermittelt Bilanz und GuV für die gesamte Körperschaft. Zusätzlich zu den originären Berichtsteilen für die Gesamtkörperschaft kann im Berichtbestandteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ die Datenstruktur der Berichtsteile Bilanz sowie GuV für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden (sog. **Gesamtbilanzlösung**).[1198]
- Es besteht die Möglichkeit, sowohl die Bilanz als auch nur die GuV für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu übermitteln (sog. **Teilbilanzlösung**).[1199]
- Sofern die Körperschaft ausschließlich eine Gesamtbilanz sowie eine Gesamt-GuV aufstellt und den Gewinn des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in einer **(außerbilanziellen) Nebenrechnung** ermittelt, ist das Ergebnis der Nebenrechnung im Berichtsteil „Steuerliche Gewinnermittlung für besondere Fälle“ zu übermitteln. Die Nebenrechnung ist in einer dazugehörigen Erläuterungsposition (Fußnote) darzustellen.[1200]

6.4.2 Fallbeispiel: Steuerdeklaration

Die Altenhilfe gGmbH ist zur jährlichen Einreichung der Steuererklärungen verpflichtet. Nachfolgend wird die Anlage Gem der Altenhilfe gGmbH für den Veranlagungszeitraum 2021

[1196] In dem Schreiben des *BMF* wird die Grenze i. H. v. 35.000 EUR i. S. d. § 64 Abs. 3 AO a.F. angeführt. Das *BMF* verweist in seinem Schreiben jedoch auf § 64 Abs. 3 AO, sodass *meines Erachtens* folglich die genannte Grenze i. H. v. 45.000 EUR zur Anwendung kommt.

[1197] Vgl. *BMF* (2013b): 100f., *Wallenhorst* (2017c): Z. 180.

[1198] Abschnitt in Anlehnung an *BMF* (2014c): 886, *Wallenhorst* (2017c): Z. 183. Die Übermittlung einer Bilanz, welche sich auf den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb beschränkt, ist optional, vgl. *Wallenhorst* (2017c): Z. 183. Zur Kritik an der Gesamtbilanzlösung siehe *Wallenhorst* (2017c): Z. 187.

[1199] Abschnitt in Anlehnung an *BMF* (2014c): 886, *Wallenhorst* (2017c): Z. 184. Zur Kritik an der Teilbilanzlösung siehe *Wallenhorst* (2017c): Z. 187.

[1200] Abschnitt in Anlehnung an *BMF* (2014c): 886.

aufgezeigt. Unter Bezugnahme auf die – in Kapitel 6.3.2 dargestellten Informationen, werden ausschließlich die Felder ausgefüllt, die für die Altenhilfe gGmbH von Relevanz sind.

Bezeichnung der Körperschaft: Altenhilfe gGmbH

Steuernummer: 123/4567/8910

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

Anlage Gem **2021**

zur Körperschaftsteuererklärung

Steuerbefreiung von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG, § 3 Nummer 6 GewStG und §§ 51 bis 68 AO)

201

Zeile			
	Allgemeines		
1	Prüfungszeitraum von 202 237: 2021	Prüfungszeitraum bis: 2021	
2	Die Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke	30.221	1 = Ja
3	Die Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke	30.222 1	1 = Ja
	Gemeinnützige Zwecke		
4	Die Körperschaft verfolgt folgende gemeinnützige Zwecke:	Förderung der Altenhilfe	
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.		
	Satzung/Gebührenordnung		
5	Datum der zurzeit gültigen Satzung	21.08.2020	
6	Die Satzung 74	1	1 = liegt dem Finanzamt vor. 2 = wird gesondert übermittelt.
7	Datum des zurzeit gültigen Beschlusses über die Festsetzung der Mitgliedsbeiträge, Umlagen und Aufnahmegebühren		
8	Der Beschluss laut Zeile 7 74		1 = liegt dem Finanzamt vor. 2 = wird gesondert übermittelt.
	Gesamteinnahmen		EUR
9	Gesamteinnahmen des Jahres 2021 (einschließlich Beiträge, Spenden, Zuschüsse, Einnahmen aus der Vermögensverwaltung und aus wirtschaftlichen Betätigungen, Umsatzsteuer)	30.281	2.680.000
9a	Gesamteinnahmen des Jahres 2020 (einschließlich Beiträge, Spenden, Zuschüsse, Einnahmen aus der Vermögensverwaltung und aus wirtschaftlichen Betätigungen, Umsatzsteuer)	30.282	
9b	Gesamteinnahmen des Jahres 2019 (einschließlich Beiträge, Spenden, Zuschüsse, Einnahmen aus der Vermögensverwaltung und aus wirtschaftlichen Betätigungen, Umsatzsteuer)	30.283	
	Wirtschaftliche Betätigung		
10	Die Einnahmen des Jahres 2021 (einschließlich der Umsatzsteuer) aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschließlich Zweckbetriebe) betragen mehr als 45.000 € (wenn ja: weiter ab Zeile 11; wenn nein: weiter ab Zeile 25)	1	1 = Ja 2 = Nein
	Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb 203 206 207 208 211 236		
	1. Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb		
11	Bezeichnung des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs	Cafeteria	
12	Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) EUR	Ausgaben EUR	Überschuss/Fehlbetrag 209 EUR
	55.000	49.000	6.000
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.		
	Summe		EUR
13	Summe Einnahmen aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschließlich Umsatzsteuer)		55.000

Anlage Gem

Steuernummer
123/4567/8910

- 2 -

Zeile		EUR
14	Summe Ausgaben aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	**49.000**
15	Summe Überschuss/Fehlbetrag aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	**6.000**

Zweckbetriebe 207 211

1. Zweckbetrieb

Zeile	Bezeichnung des Zweckbetriebs	Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) EUR
16 und 17 frei 18	**Altenheim-Zweckbetrieb i. S. d. § 68 Nr. 1 AO**	**2.325.000**

Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.

Summe

Zeile		EUR
19 bis 23 frei 24	Summe Einnahmen aus allen Zweckbetrieben (einschließlich Umsatzsteuer)	**2.325.000**

Mildtätige Zwecke 212

Zeile			
25	Wir erklären, dass wir Personen selbstlos unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind (§ 53 Nummer 1 AO).	30.267 **1**	1 = Ja
26	Wir erklären, dass wir Personen selbstlos unterstützen, die wirtschaftlich im Sinne des § 53 Nummer 2 AO hilfebedürftig sind.		1 = Ja
27	Für die Personen laut Zeile 26 liegen Aufzeichnungen über die wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit vor. Soweit keine Aufzeichnungen vorliegen, konnte hierauf aufgrund der Bewilligung nach § 53 Nummer 2 Satz 8 AO verzichtet werden.	30.268	1 = Ja 2 = Nein

Einrichtungen der Wohlfahrtspflege 213

Zeile			
26 und 27 frei 30	Wir erklären, dass mindestens zwei Drittel der Leistungen der Einrichtung hilfebedürftigen Personen (§ 53 Nummer 1 und 2 AO) zugute kommen. Von der Hilfebedürftigkeit haben wir uns überzeugt. Aufzeichnungen darüber liegen vor.		1 = Ja 2 = Nein
31	Wir erklären, dass der Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege nicht des Erwerbs wegen unterhalten wird. Aufzeichnungen darüber liegen vor. 214	30.260	1 = Ja 2 = Nein

Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre 210

Finanzierungsbedarf des Jahres 2021

Zeile			EUR
32	Tatsächliches Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.261	
33	Konkreter Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.262	

Finanzierungsbedarf des Jahres 2020

Zeile			
34	Tatsächliches Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.263	
35	Konkreter Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.264	

Finanzierungsbedarf des Jahres 2019

Zeile			
36	Tatsächliches Ergebnis der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.265	
37	Konkreter Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre	30.266	

Betrieb eines Krankenhauses 215

Zeile			
38	Wir erklären, dass die Voraussetzungen des § 67 AO für die Annahme eines Zweckbetriebes erfüllt sind.		1 = Ja 2 = Nein

Durchführung von sportlichen Veranstaltungen gegen Entgelt

Zeile		EUR
39	Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen	

Steuernummer
123/4567/8910

- 3 -

Zeile			
	Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze nach § 67a Absatz 2 AO 211		
	Nur auszufüllen, wenn auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichtet wird oder bereits in den Vorjahren verzichtet wurde.		
40	Wir erklären hiermit gemäß § 67a Absatz 2 AO erstmals, dass wir auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichten. Uns ist bekannt, dass uns die Erklärung für mindestens fünf Veranlagungszeiträume bindet.		1 = Ja 2 = Nein
41	Kalenderjahr, für das auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichtet worden ist:		
42	Die fünfjährige Bindungsfrist ist noch nicht abgelaufen.		1 = Ja 2 = Nein
43	Wenn nein: Die fünfjährige Bindungsfrist ist abgelaufen mit dem Veranlagungszeitraum:		
44	Wir erklären hiermit, dass wir weiterhin auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichten (keine neue Bindungsfrist).		1 = Ja 2 = Nein
45	Wir widerrufen hiermit den Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze (keine weiteren Angaben zu den Zeilen 46 bis 49b erforderlich).		1 = Ja 2 = Nein
46	Sportler des Vereins (Vereinsmitglieder) haben für ihre sportliche Betätigung oder für die Benutzung ihrer Person, ihres Namens, ihres Bildes oder ihrer sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über die Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhalten. 235		1 = Ja 2 = Nein
47	Vereinsfremde Sportler haben für die Teilnahme an Veranstaltung(en) von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhalten. 235		1 = Ja 2 = Nein
	Sportliche Veranstaltungen		
	Sportliche Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 1 AO Zweckbetriebe sind		
			EUR
48	Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 1 AO Zweckbetriebe sind		
48a	Ausgaben für sportliche Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 1 AO Zweckbetriebe sind		
48b	Überschuss/Fehlbetrag aus sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 1 AO Zweckbetriebe sind		
	Andere sportliche Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 2 AO steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind		
49	Einnahmen aus anderen sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 2 AO steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind		
49a	Ausgaben für andere sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 2 AO steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind		
49b	Überschuss/Fehlbetrag aus anderen sportlichen Veranstaltungen, die nach § 67a Absatz 3 Satz 2 AO steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind		
	Rücklagen zum Ende des letzten Jahres des Prüfungszeitraums 216 217		
	Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 1 AO für folgende Vorhaben		
	1. Eintragung		
	Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 1 AO für folgende Vorhaben 218	Betrag EUR	
50	**Betriebsmittelrücklage**	**562.500**	
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.		
	Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 2 AO für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind 219		
	1. Eintragung		
	Zu ersetzendes Wirtschaftsgut		
51 bis 53 frei 54			
			EUR
54a	Voraussichtliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten für neues (Ersatz-)Wirtschaftsgut		
54b	Zuführung Rücklage: Reguläre Absetzung für Abnutzung für bisheriges Wirtschaftsgut		

Steuernummer
123/4567/8910

- 4 -

Zeile		EUR
54c	Zuführung Rücklage: Wenn höhere Zuführung erforderlich: Gesamtbetrag der Zuführung (Nachweis wird gesondert übermittelt) 74	
54d	Auflösung der Rücklage	
54e	Kumulierte Rücklage	
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.	
	Freie Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 3 AO	
55 bis 57 frei 58	Freie Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 3 AO 220	**850.000**
	Rücklage für den Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung nach § 62 Absatz 1 Nummer 4 AO an einer Kapitalgesellschaft 221	
	Name der Kapitalgesellschaft	Betrag EUR
59		
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.	
	Zuführung von Vermögen / Ausstattung anderer Körperschaften	
		EUR
60 bis 62 frei 63	Zuführung zum Vermögen nach § 62 Absatz 3 Nummer 1 bis 4 und Absatz 4 AO (gegebenenfalls "0" eintragen) 222 223	**0**
	Vermögensausstattung nach § 58 Nummer 3 AO 224	
	Nur für Körperschaften, die im Prüfungszeitraum Mittel nach § 58 Nummer 3 AO weitergegeben oder erhalten haben	
	Zuwendungen zur Vermögensausstattung an eine steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts	
64	Wir haben einer steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel zur Vermögensausstattung zugewendet.	1 = Ja 2 = Nein
	Zuwendungen zur Vermögensausstattung	
	Empfängerkörperschaft, Finanzamt, Steuernummer / Begünstigter Zweck	Betrag EUR
65		
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.	
	Mittel zur Vermögensausstattung von einer steuerbegünstigten Körperschaft	
66 bis 68 frei 69	Wir haben von einer steuerbegünstigten Körperschaft Mittel zur Vermögensausstattung erhalten.	1 = Ja 2 = Nein
	Mittel zur Vermögensausstattung	
	Geberkörperschaft, Finanzamt, Steuernummer / Begünstigter Zweck	Betrag EUR
70		
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.	
	Nicht in Erfüllung des Satzungszwecks geleistete unentgeltliche Zuwendungen 225	
71 bis 73 frei 74	Es haben Mitglieder, Gesellschafter oder außenstehende Personen unentgeltliche Zuwendungen erhalten, die nicht in der Erfüllung des Satzungszweckes geleistet wurden.	**2** 1 = Ja 2 = Nein
	Nicht satzungsgemäße unentgeltliche Zuwendungen	
	Zuwendungsgrund	Betrag EUR
75		
	Sind weitere Eintragungen erforderlich, sind diese nach dem gleichen Schema gesondert zu erläutern.	

7 Umstrukturierung unter Beibehaltung der Gemeinnützigkeit

Die Umstrukturierung[1201] steuerbegünstigter Körperschaften kann – ebenso wie die Umstrukturierung erwerbswirtschaftlicher Körperschaften – mit einer Vielzahl an Gründen einhergehen.[1202] Anlässe für die Umstrukturierung der steuerbegünstigten Körperschaft sind beispielsweise

- der **Rechtsformwechsel**,[1203]
- die **Nutzung von Synergieeffekten**,[1204]
- der **Strategiewechsel**,
- die **Asset Protection**[1205] oder
- die **Vermeidung des Verlustes des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status**.[1206]

Einer Umstrukturierung kann auch der **vollständige Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit** zugrunde liegen.[1207] Hinsichtlich der Umstrukturierung einer steuerbegünstigten Körperschaft bestehen einerseits Fragen zu ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung sowie andererseits zu den steuerlichen – insbesondere den gemeinnützigkeitsrechtlichen – Implikationen, welche aus der Umstrukturierung resultieren können. Diese werden nachfolgend dargestellt.

7.1 Grundlagen der Umstrukturierungen i. S. d. Umwandlungsrechts

7.1.1 Zivilrechtliche Grundlagen

Die Umstrukturierung einer steuerbegünstigten Körperschaft kann auf Rechtsgrundlage des UmwG vorgenommen werden. Gemäß § 1 Abs. 1 UmwG können Rechtsträger mit Sitz im Inland durch

[1201] Der Begriff der Umstrukturierung ist nicht legal definiert. Vielfach wird dieser synonym mit dem Begriff der Umwandlung gebraucht. Der Begriff der Umstrukturierung ist jedoch umfassender, vgl. *Orth* (2008): 251.

[1202] Vgl. *Kraus* (2022): Z. 1.

[1203] Im Zeitablauf können sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse für die Wahl der ursprünglichen Rechtsform ändern und Ursache für eine Überprüfung der derzeit bestehenden Rechtsform sein, vgl. *Orth* (2008): 253.

[1204] So können durch die Zusammenführung von Tätigkeiten – beispielsweise im Rahmen der Verschmelzung zweier steuerbegünstigter Körperschaften – oder durch Kooperationen Synergieeffekte entstehen, welche mit einer Steigerung der Effizienz der Körperschaften einhergehen können, vgl. *Orth* (2008): 255.

[1205] Ziel der Asset Protection (sog. Vermögenssicherung) ist es, werthaltiges Vermögen – beispielsweise Immobilien oder Wertpapiere – unter dem Dach eines Rechtsträgers zu vereinen und vor den Haftungsrisiken, welche mit der operativen Tätigkeit einhergehen können, zu schützen. Zu diesem Zweck würden häufig Stiftungen des privaten Rechts errichtet, welche Eigentümer des zu sichernden Vermögens werden und die Grundstücke einer operativen Tochtergesellschaft überlassen. vgl. *Kirchhain* (2023b): Z. 1.

[1206] Vgl. *Orth* (2008): 253-255, *Kraus* (2022): Z. 1.

[1207] Vgl. *Kraus* (2022): Z. 4. Siehe hierzu Kapitel 8.

- **Verschmelzung**,
- **Spaltung** (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung),
- **Vermögensübertragung**[1208] oder
- **Formwechsel**

umgewandelt werden. Das UmwG beschränkt sich hierbei auf Umwandlungen im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** sowie im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge (sog. **Sonderrechtsnachfolge**).[1209] Die Übertragung der Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten erfolgt nicht in Einzelschritten (sog. Einzelrechtsnachfolge[1210]), sondern als Ganzes in einem Rechtsakt.[1211]

Die vorstehenden Umwandlungsmöglichkeiten sind zwischen Umwandlungen mit Vermögensübergang sowie Umwandlungen ohne Vermögensübergang zu differenzieren. Während es sich bei dem Formwechsel um eine **Umwandlung ohne Vermögensübergang** handelt, wird bei den weiteren Umwandlungsmöglichkeiten das Vermögen von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger übertragen (sog. **Umwandlung mit Vermögensübergang**).[1212]

Verschmelzung

Die **Verschmelzung** ist in den §§ 2 bis 122 UmwG kodifiziert. Als Verschmelzung wird „die Vereinigung der Vermögen mehrerer Rechtsträger durch die Gesamtrechtsnachfolge ohne (formelle) Liquidation der übertragenden Rechtsträger“ bezeichnet.[1213] Die Verschmelzung kann zum einen im **Wege der Aufnahme** durch Übertragung des Vermögens eines oder mehrerer

[1208] Die Vermögensübertragung ist in §§ 174 bis 189 UmwG geregelt. Als Arten der Vermögensübertragung kommen gemäß § 174 UmwG die Vollübertragung sowie die Teilübertragung in Betracht. Der Kreis der beteiligungsfähigen Rechtsträger ist beschränkt. Gemäß § 175 UmwG kann die Vermögensübertragung ausschließlich von einer Kapitalgesellschaft auf den Bund, ein Land, eine Gebietskörperschaft oder einen Zusammenschluss von Gebietskörperschaften (§ 175 Nr. 1 UmwG) oder zwischen Versicherungsunternehmen (§ 175 Nr. 2 UmwG) stattfinden. Denkbar wäre somit beispielsweise die Teil- oder Vollübertragung von einer gGmbH auf eine Gebietskörperschaft (z. B. Gemeinde oder Landkreis), vgl. *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 150. Für die Vollübertragung von einer gGmbH auf eine Gemeinde siehe *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 151f. Aufgrund des eingeschränkten Kreises der beteiligungsfähigen Rechtsträger wird die Vermögensübertragung nachfolgend nicht weiter betrachtet.

[1209] Vgl. *Orth* (2007): 255f., *Breithecker/Schomaker* (2020): 108.

[1210] Unter der Einzelrechtsnachfolge wird der Eintritt einer Person in die einzelnen Rechte und Pflichten einer anderen Person bezeichnet, vgl. *Brähler/Krenzin* (2020): 2.

[1211] Vgl. *Brähler/Krenzin* (2020): 2, *Breithecker/Schomaker* (2020): 108. Die Übertragung der Vermögensgegenstände sowie der Verbindlichkeiten im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge ist gegenüber der Einzelrechtsnachfolge insbesondere dahingehend vorteilhaft, dass diese hinsichtlich der Übertragung der Verbindlichkeiten keine Zustimmungen jedes einzelnen Gläubigers erfordert, vgl. *Brähler/Krenzin* (2020): 17, *Breithecker/Schomaker* (2020): 108.

[1212] Abschnitt in Anlehnung an *Breithecker/Schomaker* (2020): 109.

[1213] Vgl. *Breithecker/Schomaker* (2020): 109 (teilweise wörtlich).

Rechtsträger (sog. übertragende Rechtsträger) als Ganzes auf einen bestehenden anderen Rechtsträger (sog. übernehmender Rechtsträger) erfolgen.[1214] Nach der Verschmelzung existiert ausschließlich der übernehmende Rechtsträger.[1215] Der übertragende Rechtsträger erlischt.[1216] Zum anderen kann die Verschmelzung im **Wege der Neugründung** mittels Übertragung der Vermögen mindestens zweier Rechtsträger (sog. übertragende Rechtsträger) jeweils als Ganzes auf einen neuen, von diesen Rechtsträgern gegründeten Rechtsträger erfolgen.[1217] Auch im Wege der Neugründung erlöschen die übertragenden Rechtsträger.[1218] Ausschließlich der neu gegründete Rechtsträger bleibt bestehen.[1219]

Die **Rechtsträger**, die an einer Verschmelzung beteiligt sein können, sind in § 3 UmwG kodifiziert. Im Bereich der steuerbegünstigten Körperschaften ist eine Verschmelzung für eine **Kapitalgesellschaft**, eine **eG** sowie einen **e.V.** möglich.[1220] Eine steuerbegünstigte Stiftung kann hingegen weder als übertragender noch als übernehmender Rechtsträger beteiligt sein.[1221] Tabelle 8 gibt eine Übersicht über die im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts relevanten übernehmenden bzw. neuen und übertragenden Rechtsträger.

[1214] Vgl. § 2 Nr. 1 UmwG.

[1215] Vgl. *Breithecker/Schomaker* (2020): 109.

[1216] Vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG. Eine besondere Löschung ist hierbei nicht erforderlich, vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG.

[1217] Vgl. § 2 Nr. 2 UmwG.

[1218] Vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG.

[1219] Vgl. *Breithecker/Schomaker* (2020): 110.

[1220] Vgl. *Alber* (2018): Z. 5, *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 30. Grundsätzlich denkbar ist beispielsweise auch die Verschmelzung einer gGmbH auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person. Die Verschmelzung hätte jedoch zur Folge, dass mit dieser ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung einhergehen würden. Ebenso führt beispielsweise die Verschmelzung einer gGmbH auf eine nicht steuerbegünstigte GmbH zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung. Dies würde die Aberkennung des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status bedingen, vgl. *Alber* (2018): Z. 6. Zu den Folgen eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Vermögensbindung siehe Kapitel 8.2.

[1221] Vgl. *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 29.

übernehmender/neuer Rechtsträger[1222] / übertragender Rechtsträger	KapGes	eG	e.V.[1223]	Stiftung
KapGes	✓	✓	–	–
eG	✓	✓	–	–
e.V.	✓	✓	✓	–
Stiftung	–	–	–	–

Tabelle 8: Relevante Rechtsträger einer Verschmelzung im Gemeinnützigkeitsrecht[1224]

Spaltung

Die Spaltung ist in den §§ 123 bis 173 UmwG geregelt. Die Spaltung eines Rechtsträgers führt zur Aufteilung seines Vermögens auf mindestens zwei Rechtsträger (sog. übernehmende Rechtsträger). Anders als bei der Verschmelzung erfolgt die Vermögensübertragung nicht durch die Gesamtrechtsnachfolge, sondern durch die partielle Gesamtrechtsnachfolge (sog. **Sonderrechtsnachfolge**).[1225] Das übertragende Vermögen wird aufgeteilt und die einzelnen Teile werden im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge übertragen.[1226]

§ 123 UmwG differenziert zwischen **drei Arten der Spaltung**. Zu den Arten der Spaltung zählen die Aufspaltung, Abspaltung sowie die Ausgliederung. Bei allen drei Arten kann die Spaltung zur Aufnahme sowie zur Neugründung erfolgen.[1227] Bei der **Aufspaltung** wird das bestehende Gesamtvermögen des übertragenden Rechtsträgers auf mindestens zwei andere bestehende Rechtsträger (sog. Aufspaltung zur Aufnahme) oder auf neu zu gründende Rechtsträger (sog. Aufspaltung zur Neugründung) im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge übertragen.[1228] Als Gegenleistung für die Vermögensübertragung erhalten die Anteilseigner des

[1222] Im Rahmen der Verschmelzung ist der Grundsatz der Vermögensbindung zu beachten. Daraus resultierend muss es sich bei dem übernehmenden oder neu gegründeten Rechtsträger zwingend um eine steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO handeln, sofern es sich bei dem übertragenden Rechtsträger ebenfalls um eine solche steuerbegünstigte Körperschaft handelt, vgl. *Kraus* (2022): Z. 34.

[1223] Der e.V. kann sich an der Verschmelzung nur dann beteiligen, wenn diesem das Landesrecht oder die Satzung des Vereins nicht entgegensteht, vgl. *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 28.

[1224] In Anlehnung an *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 30.

[1225] Vgl. *Breithecker/Schomaker* (2020): 110.

[1226] Vgl. *Breithecker/Schomaker* (2020): 110.

[1227] Vgl. *Breithecker/Schomaker* (2020): 110, *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 110.

[1228] Vgl. § 123 Abs. 1 UmwG.

übertragenden Rechtsträgers die Anteile am übernehmenden bzw. neuen Rechtsträger.[1229] Der übertragende Rechtsträger erlischt ohne Liquidation.[1230] Bei der **Abspaltung** wird hingegen nur ein Teil des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers auf einen oder mehrere bestehende Rechtsträger (sog. Abspaltung zur Aufnahme) oder einen oder mehrere neu zu gründende Rechtsträger übertragen (sog. Abspaltung zur Neugründung).[1231] Ebenso wie bei der Abspaltung erhalten die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers als Gegenleistung für die Vermögensübertragung die Anteile am übernehmenden bzw. neuen Rechtsträger.[1232] Bei der **Ausgliederung** wird ebenfalls nur ein Teil des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers auf einen oder mehrere bestehende Rechtsträger (sog. Ausgliederung zur Aufnahme) oder einen oder mehrere neu zu gründende Rechtsträger (sog. Ausgliederung zur Neugründung) übertragen – mit dem Unterschied zur Abspaltung, dass die Rechte an dem übernehmenden Rechtsträger auf den übertragenden Rechtsträger selbst übergehen.[1233] Tabelle 9 stellt die Unterschiede zwischen den Spaltungsarten dar.

[1229] Vgl. § 131 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 UmwG.
[1230] Vgl. § 131 Abs. 1 Nr. 2 UmwG.
[1231] Vgl. § 123 Abs. 2 UmwG.
[1232] Vgl. § 131 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 UmwG.
[1233] Vgl. § 123 Abs. 3 UmwG.

Art der Spaltung	Untergang des Rechtsträgers	Empfänger der Anteile am übernehmenden Rechtsträger
Aufspaltung	✓	Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers
Abspaltung	–	Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers
Ausgliederung	–	übertragender Rechtsträger selbst

Tabelle 9: Unterschiede zwischen den Spaltungsarten[1234]

Die beteiligungsfähigen **Rechtsträger** einer Spaltung sind in § 124 Abs. 1 UmwG festgelegt. Im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts kommen im Wege der Aufspaltung sowie der Abspaltung – ebenso wie bei der Verschmelzung – die **Kapitalgesellschaft**, die **eG** sowie der **e.V.** in Betracht.[1235] Für eine Ausgliederung kann zusätzlich die **rechtsfähige Stiftung** in Betracht kommen.[1236] Tabelle 10 stellt die im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts relevanten übernehmenden bzw. neuen und übertragenden Rechtsträger dar.

[1234] In Anlehnung an *Breithecker/Schomaker* (2020): 111.
[1235] Vgl. *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 116.
[1236] Vgl. § 124 Abs. 1 UmwG.

übernehmender/neuer Rechtsträger[1237] / übertragender Rechtsträger	KapGes	eG	e.V.	Stiftung
Aufspaltung und Abspaltung (§ 123 Abs. 1 und 2 UmwG)				
KapGes	✓	✓	–	–
eG	✓	✓	–	–
e.V.	✓	✓	✓	–
Stiftung	–	–	–	–
Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG)				
KapGes	✓	✓	–	–
eG	✓	✓	–	–
e.V.	✓	✓	✓	–
Stiftung	✓	–	–	–

Tabelle 10: Relevante Rechtsträger einer Spaltung im Gemeinnützigkeitsrecht[1238]

Formwechsel

Der Formwechsel i. S. d. §§ 190 bis 304 UmwG stellt – gegenüber der Verschmelzung, Spaltung sowie Vermögensübertragung – eine **Umwandlung ohne Vermögensübertragung** dar.[1239] Unter **Wahrung der rechtlichen und wirtschaftlichen Identität** sowie der **Mitgliedschaftsrechte** ändert der umzuwandelnde Rechtsträger lediglich sein **Rechtskleid**.[1240]

§ 191 UmwG bestimmt die beteiligungsfähigen Rechtsträgers eines Formwechsels. Die im Gemeinnützigkeitsrecht relevanten beteiligungsfähigen Rechtsträger des Formwechsels sind die **Kapitalgesellschaft**, die **eG** sowie der **e.V.**[1241] Stiftungen sind hingegen als beteiligungsfähige

[1237] Im Rahmen der *Abspaltung* ist – ebenso wie bei der Verschmelzung – der Grundsatz der Vermögensbindung zu beachten. Daraus resultierend muss es sich bei dem übernehmenden oder neu gegründeten Rechtsträger zwingend um eine steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO handeln, sofern es sich bei dem übertragenden Rechtsträger ebenfalls um eine steuerbegünstigte Körperschaft handelt, vgl. *Kraus* (2022): Z. 34.

[1238] In Anlehnung an *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 116.

[1239] Vgl. *Breithecker/Schomaker* (2020): 109.

[1240] Vgl. § 190 UmwG, *Breithecker/Schomaker* (2020): 112.

[1241] Vgl. *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 116.

Rechtsträger ausgeschlossen.[1242] Die im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts relevanten Rechtsträger neuer Rechtsform und formwechselnden Rechtsträger sind in Tabelle 11 dargestellt.

Rechtsträger neuer Rechtsform / formwechselnder Rechtsträger	KapGes	eG	e.V.	Stiftung
KapGes	entfällt	✓	–	–
eG	✓	entfällt	–	–
e.V.	✓	✓	entfällt	–
Stiftung	–	–	–	entfällt

Tabelle 11: Relevante Rechtsträger eines Formwechsels im Gemeinnützigkeitsrecht[1243]

7.1.2 Steuerrechtliche Grundlagen

7.1.2.1 Ertragsteuern

Umwandlungen sowie Einbringungen stellen auf der Ebene des übertragenden Rechtsträgers sowie des übernehmenden Rechtsträgers Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge hinsichtlich des übertragenen Vermögens dar.[1244] Das Ziel des UmwStG ist es, **steuerliche Hemmnisse der Umwandlung** – beispielsweise die Aufdeckung der stillen Reserven – zu **vermeiden**.[1245]

Der **Anwendungsbereich** des UmwStG knüpft an die im UmwG angeführten Umwandlungsarten an.[1246] Das UmwStG gilt in **sachlicher Hinsicht** für die Verschmelzung, die Auf- sowie die Abspaltung, den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sowie die Vermögensübertragung.[1247] Darüber hinaus gilt das UmwStG für die Einbringung von Betriebsvermögen im Wege der Einzelrechtsnachfolge.[1248] Die Vorschriften des UmwStG regeln ausschließlich die steuerlichen Folgen von Umwandlungen i. S. d. §§ 3 bis 19 UmwStG sowie

[1242] Vgl. § 191 Abs. 1 und 2 UmwG, *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 116.
[1243] In Anlehnung an *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 161.
[1244] Vgl. Z. 00.02 UmwStE.
[1245] Vgl. *Deutscher Bundestag* (1994): 1, *Breithecker/Schomaker* (2020): 113.
[1246] Vgl. *Breithecker/Schomaker* (2020): 113.
[1247] Vgl. Z. 01.04 UmwStE. Die Aufzählung ist abschließend, vgl. Z. 01.04 UmwStE.
[1248] Vgl. Z. 01.01 UmwStE.

Einbringungen i. S. d. §§ 20 bis 25 UmwStG für die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Die steuerlichen Folgen anderer Steuerarten regelt das UmwStG hingegen nicht.[1249]

7.1.2.2 Sonstige Steuern

Neben den Ertragsteuern kann die Umwandlung einer steuerbegünstigten Körperschaft Umsatz-, Schenkung- sowie Grunderwerbsteuer auslösen.[1250]

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem unternehmerischen Bereich – Zweckbetrieb, steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sowie Vermögensverwaltung – der steuerbegünstigten Körperschaft, gilt im Rahmen der **Umsatzsteuer** zu prüfen, ob es sich um einen steuerbaren Umsatz i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG handelt. Sofern die Voraussetzungen für eine **Geschäftsveräußerung im Ganzen** i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG erfüllt sind, ist dieser Vorgang jedoch nicht steuerbar. Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern im nichtunternehmerischen Bereich – ideeller Bereich –[1251] der Körperschaft fällt keine Umsatzsteuer an.[1252] Darüber hinaus gilt zu prüfen, ob zwischen der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht, da eine Umstrukturierung auch die Aufhebung der Organschaft bedingen kann.[1253] Ebenso kann die Umstrukturierung eine umsatzsteuerliche Organschaft begründen.[1254]

Erfolgt die Übertragung des Vermögens (teilweise) unentgeltlich, können schenkungsteuerrechtliche Fragen bestehen. Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG sind Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften i. S. d. §§ 51 bis 68 AO von der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** befreit. Dies gilt auch für die Übertragung eines Zweckbetriebs i. S. d. §§ 65 bis 68 AO.[1255] Sofern einer steuerbegünstigten Körperschaft ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zugewendet wird, bleiben die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für diese und weitere Zuwendungen an die Körperschaft grundsätzlich erhalten.[1256] Führt die Körperschaft den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fort, wird vorausgesetzt, dass

[1249] Diese sind in Kapitel 7.3.2 dargestellt.

[1250] Vgl. *Kraus* (2022): Z. 44.

[1251] Anderer Auffassung sind *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, die dem nichtunternehmerischen Bereich auch die Vermögensverwaltung zuordnen, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1095.

[1252] Vgl. *Kirchhain* (2023b): Z. 19.

[1253] Vgl. *Kraus* (2022): Z. 46.

[1254] Vgl. *Kraus* (2022): Z. 46. Abschnitt in Anlehnung an *Kirchhain* (2023b): Z. 19f.

[1255] Vgl. R E 13.8 Abs. 2 S. 2 ErbStR.

[1256] Vgl. R E 13.8 Abs. 2 S. 5 ErbStR.

dieser seine Überschüsse an den ideellen Bereich der Körperschaft abgibt und dass die Körperschaft diese Voraussetzung tatsächlich erfüllt.[1257]

Sofern bei einer (teilweise) entgeltlichen Umstrukturierung Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte oder Anteile an Grundbesitz haltenden Gesellschaften übertragen werden, kann **Grunderwerbsteuer** anfallen.[1258] Im Rahmen der Grunderwerbsteuer bestehen für steuerbegünstigte Körperschaften keine Begünstigungs- oder Befreiungsvorschriften.[1259] Bei einer Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns kann gemäß § 6a GrEStG grundsätzlich eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer in Betracht kommen.[1260]

7.1.2.3 Gemeinnützigkeitsrecht

Die Umwandlung einer steuerbegünstigten Körperschaft i. S. d. UmwG sollte – insbesondere, wenn diese mit der Vermögensübertragung verbunden ist – vor Durchführung darauf hin geprüft werden, ob diese aus **gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht zulässig** ist.[1261] Im Rahmen der Umwandlung ist es das Ziel, den Status der Gemeinnützigkeit der beteiligten Körperschaften zu erhalten.[1262] Hierbei sind die Auswirkungen der Umwandlung auf die Mittel sowie der gemeinnützigkeitsrechtliche Status der übernehmenden Körperschaft von besonderer Bedeutung.[1263] Zunächst sollte daher geprüft werden, ob die Umwandlung bei der übertragenden Körperschaft zu einem Mittelabfluss oder zu einer Mittelumschichtung führt.[1264] Ein **Mittelabfluss** ist gemäß § 58 Nr. 1 AO nur insoweit zulässig, als es sich bei dem Mittelempfänger um eine steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt. Bei einer **Mittelumschichtung** ist § 58 Nr. 1 AO hingegen nicht zulässig. Eine Mittelumschichtung liegt vor, wenn der übertragende Rechtsträger für die übertragenden Mittel eine Gegenleistung erhält.[1265] Liegt eine Mittelumschichtung vor, gilt zu prüfen, ob daraus eine gemeinnützigkeitsschädliche Umwidmung der Mittel und ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung resultiert.[1266]

[1257] Vgl. R E 13.8 Abs. 2 S. 6 ErbStR. Abschnitt in Anlehnung an *Kraus* (2022): Z. 47.

[1258] Vgl. *Kirchhain* (2023b): Z. 22.

[1259] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1087.

[1260] Zur Anwendbarkeit des § 6a GrEStG auf Vereine siehe *Wachter* (2020). Abschnitt in Anlehnung an *Kraus* (2022): Z. 48.

[1261] Vgl. *Kraus* (2022): Z. 33.

[1262] Vgl. *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 222.

[1263] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1085.

[1264] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1085, *Kraus* (2022): Z. 35.

[1265] Hier kann als Beispiel der Erhalt von Anteilen an dem übernehmenden Rechtsträger im Rahmen einer Ausgliederung angeführt werden, vgl. *Kraus* (2022): Z. 35.

[1266] Abschnitt in Anlehnung an *Kirchhain* (2023b): Z. 8.

Bei der Umwandlung einer steuerbegünstigten Körperschaft ist zu gewährleisten, dass das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO sowie der Grundsatz der Vermögensbindung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht beeinträchtigt werden.[1267] So sind Mittel, die bei der übertragenden Körperschaft dem **Gebot der zeitnahen Mittelverwendung** unterlagen, auch nach Übertragung von der übernehmenden Körperschaft grundsätzlich zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden oder in eine projektgebundene Rücklage einzustellen.[1268] Weiterhin muss nutzungsgebundenes Vermögen auch nach der Umwandlung nutzungsgebunden sein.[1269] Sofern der übertragende Rechtsträger – beispielsweise im Rahmen einer Verschmelzung oder einer Aufspaltung – erlischt, muss der übernehmende Rechtsträger zwingend eine steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO sein, sofern es sich bei der übertragenden Körperschaft ebenfalls um eine steuerbegünstigte Körperschaft handelt.[1270] Andernfalls kommt es zu einem Verstoß gegen den **Grundsatz der Vermögensbindung**.[1271]

7.2 Fallbeispiel: Ausgliederung eines Zweckbetriebs auf eine gGmbH

Nachfolgend wird die Ausgliederung eines Zweckbetriebs auf eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft anhand eines Fallbeispiels dargestellt. Grundsätzlich ist daneben auch die Ausgliederung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs denkbar.[1272]

[1267] Vgl. *Kraus* (2022): Z. 34.

[1268] Vgl. *Kraus* (2022): Z. 34, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1085, *Kirchhain* (2023b): Z. 9.

[1269] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1085.

[1270] Vgl. *Kraus* (2022): Z. 34.

[1271] Vgl. *Kraus* (2022): Z. 34. Zu den Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Vermögensbindung siehe Kapitel 8.3.

[1272] Die Ausgliederung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wird nachfolgend nicht betrachtet. Siehe hierzu beispielsweise *Roller* (2011): 11-19, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1091-1096.

Sachverhalt

Die Helfende Hand gGmbH ist eine steuerbegünstigte Körperschaft, die gemäß ihrer Satzung die Jugend- und Altenhilfe i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO fördert sowie hilfsbedürftige Personen i. S. d. § 53 AO unterstützt. Der Satzungszweck der gGmbH wird insbesondere durch den Betrieb eines Altenheims sowie den Betrieb eines Kindergartens verwirklicht. Neben den zweckbetrieblichen Tätigkeiten betreibt die Helfende Hand gGmbH eine Cafeteria, welche der Sphäre des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zuzuordnen ist und erzielt Mieteinnahmen, die der Vermögensverwaltung zugehörig sind. Weiterhin erzielt die gGmbH Einnahmen im ideellen Bereich durch Spenden.

Die Helfende Hand gGmbH gliedert den Kindergartenbetrieb auf eine neu gegründete steuerbegünstigte Tochtergesellschaft – KiTa gGmbH – aus.[1273] Im Gegenzug erhält die Helfende Hand gGmbH 100 % der Anteile an der KiTa gGmbH. Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte werden nicht übertragen. Nach der Ausgliederung vermietet die Helfende Hand gGmbH die Räumlichkeiten des Kindergartens an die KiTa gGmbH. Die Vermietung erfolgt im Rahmen des planmäßigen Zusammenwirkens i. S. d. § 57 Abs. 3 AO. Der Altenheim- sowie der Cafeteriabetrieb sind weiterhin der Helfende Hand gGmbH zuzuordnen.

Abbildung 10 stellt den Sachverhalt zusammenfassend dar.

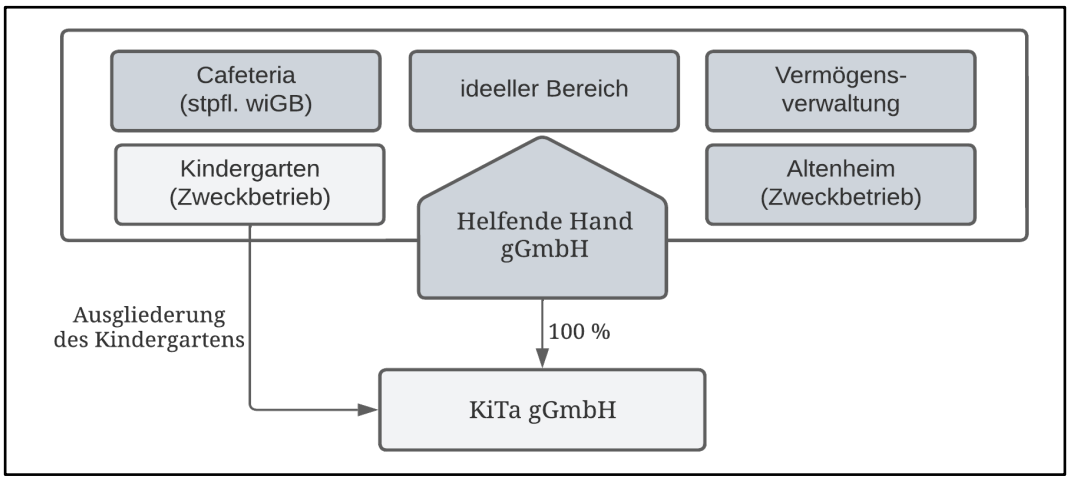

Abbildung 10: Ausgliederung des Kindergartens der Helfende Hand gGmbH auf die KiTa gGmbH

[1273] Gründe für die Verselbstständigung eines Zweckbetriebs können beispielsweise die Wettbewerbsfähigkeit durch die Implementierung eines unternehmerischen Konzepts – beispielsweise Profit-Center-System –, die Senkung des Kostenniveaus oder die Neuausrichtung bei der Ausgestaltung von Leitung und Kontrolle sein, vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1091.

Zivilrechtliche Folgen

Die Ausgliederung ist in § 123 Abs. 3 UmwG geregelt. Übertragender Rechtsträger kann die Kapitalgesellschaft, die eG, der e.V. sowie die rechtsfähige Stiftung sein.[1274] Als übernehmender Rechtsträger kann u. a. eine Kapitalgesellschaft oder eine eG in Betracht kommen.[1275]

Zwischenfazit: Bei den gGmbHs handelt es sich um Kapitalgesellschaften. Die Helfende Hand gGmbH kommt als übertragender Rechtsträger in Betracht. Die KiTa gGmbH kann übernehmender Rechtsträger sein.

Steuerrechtliche Folgen

Steuerrechtlich ist die Behandlung der Ausgliederung nicht gesondert geregelt. Der sachliche Anwendungsbereich der §§ 20 bis 24 UmwStG umfasst gemäß § 1 Abs. 3 UmwStG auch Übertragungsvorgänge auf Rechtsgrundlage des § 123 UmwG. Als übertragender Rechtsträger kann die Kapitalgesellschaft, die eG, der e.V. sowie die rechtsfähige Stiftung in Betracht kommen.[1276] Hinsichtlich der subjektiven Anforderung an den übertragenden Rechtsträger verweist § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UmwStG auf Art. 54 Abs. 2 AEUV bzw. Art. 34 EWRAbk. Danach sind Gesellschaften, die keinen Erwerbszweck verfolgen, ausgeschlossen.[1277] Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass das Vorliegen eines Erwerbszwecks zu bejahen ist, wenn die Aktivitäten der Körperschaft über die reine Vermögensverwaltung hinausgehen.[1278] Hinsichtlich der Rechtsform der übertragenden Gesellschaft sieht Art. 54 Abs. 2 AEUV bzw. Art. 34 EWRAbk vor, dass alle Gesellschaften des bürgerlichen Rechts sowie des Handelsrechts als übertragender Rechtsträger in Frage kommen.[1279] Als übernehmender Rechtsträger kommt eine Kapitalgesellschaft sowie eine eG in Betracht.[1280]

Zwischenfazit: Die Helfende Hand gGmbH erfüllt die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG, sodass diese als übertragender Rechtsträger in Betracht kommt. Bei der KiTa gGmbH handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, sodass diese übernehmende Gesellschaft sein kann.

[1274] Vgl. § 124 Abs. 1 UmwG i. V. m. § 3 Abs. 1 UmwG.

[1275] Vgl. § 124 Abs. 1 UmwG i. V. m. § 3 Abs. 1 UmwG. Siehe zu den beteiligungsfähigen Rechtsträgern auch Tabelle 10, Seite 184.

[1276] Vgl. § 124 UmwG i. V. m. § 3 Abs. 1 UmwG.

[1277] Vgl. Art. 54 Abs. 2 AEUV bzw. Art. 34 EWRAbk.

[1278] Vgl. *Roller* (2011): 6, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1092.

[1279] Nicht rechtsfähige Vereine sowie nicht rechtsfähige Stiftungen sind folglich ausgeschlossen, vgl. *Roller* (2011): 6.

[1280] Vgl. § 20 Abs. 1 S. 1 UmwStG.

Bei der Einbringung von Betriebsvermögen[1281] in eine Kapitalgesellschaft handelt es sich ertragsteuerlich um eine Veräußerung, bei der die Gegenleistung in Anteilsrechten gewährt wird.[1282] Gemäß § 20 Abs. 1 und Abs. 2 S. 1 UmwStG ist das eingebrachte Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem **gemeinen Wert**[1283] anzusetzen. Zur Erreichung einer steuerneutralen Einbringung von Betriebsvermögen in die übernehmende Gesellschaft, besteht gemäß § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG die Möglichkeit, dass die übernehmende Gesellschaft das Betriebsvermögen auf Antrag mit dem **Buchwert oder einem Zwischenwert** ansetzt. Hierfür muss sichergestellt sein, dass

- das übernommene Betriebsvermögen bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung unterliegt,
- die Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen (ohne Berücksichtigung des Eigenkapitals) und
- das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist.[1284]

Nach *herrschender Meinung* erfüllen **Zweckbetriebe** i. S. d. §§ 65 bis 68 AO die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 UmwStG nicht.[1285] Ursächlich hierfür sei, dass das eingebrachte Betriebsvermögen auch nach der Einbringung der steuerbegünstigten Sphäre zuzuordnen sei und damit einhergehend die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt sei.[1286] Entsprechend gelte für das eingebrachte Betriebsvermögen zwingend der Ansatz mit dem **gemeinen Wert**.[1287] Die Ausgliederung vollzieht sich als Veräußerung. Der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft die Wirtschaftsgüter ansetzt, gilt als Veräußerungspreis. Sofern bei

[1281] Die Regelungen der §§ 20 bis 24 UmwStG gelten für die Übertragung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils, vgl. § 20 Abs. 1 S. 1 UmwStG. Daraus resultiert, dass Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Vermögensverwaltung dienen, bei steuerbegünstigten Körperschaften nicht nach dem UmwStG eingebracht werden können, vgl. *Roller* (2011): 7.

[1282] Vgl. *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 318.

[1283] Gemäß § 9 Abs. 2 S. 1 BewG bestimmt sich der gemeine Wert durch den Preis, „der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre." Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind hierbei nicht zu berücksichtigen, vgl. § 9 Abs. 2 S. 2 BewG.

[1284] Vgl. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 bis 3 UmwStG.

[1285] Vgl. *Roller* (2011): 10, *Hüttemann* (2021a): Z. 7.129, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1094, *Schauhoff* (2023b): Z. 154. Anderer Auffassung sind *Heinze/Vogelbusch*. Ihres Erachtens sei die Buchwertfortführung bei der Ausgliederung eines Zweckbetriebs als zwingend anzusehen, vgl. *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 322, 325.

[1286] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1094. Zur Kritik an dem derzeit geltenden Rechtsstand siehe *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1094.

[1287] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1094.

der ausgliedernden Körperschaft ein Veräußerungsgewinn in Folge des Ansatzes zum gemeinen Wert entsteht, unterliegt dieser grundsätzlich der Besteuerung. Da der Einbringungsgewinn aber im steuerfreien Bereich realisiert wird, entsteht der Körperschaft hieraus keine steuerliche Belastung.[1288]

Zwischenfazit: Die Wirtschaftsgüter des Kindergartenbetriebs müssen – unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen – mit dem gemeinen Wert angesetzt werden.

Gemeinnützigkeitsrechtliche Folgen

Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht handelt es sich bei der Ausgliederung um die unschädliche Anschaffung der Beteiligung an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO. Um den gemeinnützigkeitsrechtlichen Status nicht zu gefährden, muss die ausgegliederte Körperschaft den steuerbegünstigten Zwecken der ausgliedernden Körperschaft dienen.[1289] Weiterhin gilt bei der Ausgliederung zu beachten, dass der Satzungszweck des übernehmenden Rechtsträgers so formuliert sein muss, dass er vom ausgegliederten Zweckbetrieb umgesetzt werden kann.[1290] Auf Seiten des übertragenden Rechtsträgers sollte grundsätzlich eine Reduzierung der satzungsmäßigen Zielsetzung – somit eine Anpassung der Art und Weise, wie der Satzungszweck verfolgt werden soll – erfolgen.[1291]

Zwischenfazit: Die KiTa gGmbH verfolgt die Jugendhilfe i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO und dient somit dem steuerbegünstigten Zweck der Helfende Hand gGmbH. Der Satzungszweck der KiTa gGmbH wird hierbei insbesondere durch den Betrieb des Kindergartens verwirklicht. Nach der Ausgliederung des Kindergartenbetriebs wird die Satzung der Helfende Hand gGmbH dahingehend angepasst, dass als Art der Zweckverwirklichung der Betrieb des Kindergartens gestrichen wird.

Sofern ein planmäßiges Zusammenwirken i. S. d. § 57 Abs. 3 AO[1292] zwischen dem übertragenden Rechtsträger und dem übernehmenden Rechtsträger beabsichtigt wird, gilt zu beachten, dass das Zusammenwirken satzungsgemäß sein muss.[1293] Folglich muss das Zusammenwirken mit anderen steuerbegünstigten Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Zwecks in den jeweiligen Satzungen der beteiligten Körperschaften festgeschrieben

[1288] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 1094.

[1289] Vgl. *Schröder* (2008): 1069, *Roller* (2011): 17, *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 335.

[1290] Vgl. *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 336.

[1291] Vgl. *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 337. *Heinze/Vogelbusch* führen an, dass es sich „empfiehlt“ eine solche Anpassung vorzunehmen, vgl. *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 337.

[1292] Zum planmäßigen Zusammenwirken siehe ausführlich Kapitel 3.3.4.

[1293] Vgl. § 57 Abs. 3 S. 1 AO.

sein.[1294] Hierbei sind sowohl die Körperschaften, mit denen kooperiert wird, als auch die Art und Weise der Kooperation in den Satzungen zu benennen.[1295]

Zwischenfazit: Das planmäßige Zusammenwirken i. S. d. § 57 Abs. 3 AO ist in den Satzungen der gGmbHs festgeschrieben.[1296] Die Helfende Hand gGmbH hat die Erbringung von Vermietungsleistungen an die KiTa gGmbH als Art der Zweckverwirklichung für die Verfolgung des Zwecks der Förderung der Jugendhilfe (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO) in ihrer Satzung festgeschrieben. Die KiTa gGmbH hat das Empfangen dieser Leistungen als Art der Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO) in ihre Satzung aufgenommen.[1297]

Bei der Ausgliederung gilt zu beachten, dass das Vermögen, das bei der übertragenden gemeinnützigen Körperschaft dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterlag, auch nach der Ausgliederung von der übernehmenden gemeinnützigen Körperschaft zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird. Darüber hinaus muss nutzungsgebundenes Vermögen auch bei der übernehmenden Körperschaft als solches eingesetzt werden.[1298]

Bei der Ausgliederung von Betriebsvermögen erhält die steuerbegünstigte Körperschaft im Gegenzug Anteile an der übernehmenden Gesellschaft.[1299] Es handelt sich folglich um eine Vermögensumschichtung, nicht um eine Mittelverwendung.[1300] Eine schädliche Vermögensminderung liegt nicht vor, sofern die Vermögenswerte auf eine Körperschaft übertragen werden, deren alleinige Gesellschafterin die ausgliedernde Körperschaft ist.[1301]

Zwischenfazit*:* Die Helfende Hand gGmbH hält 100 % der Anteile an der KiTa gGmbH, sodass eine schädliche Vermögensminderung nicht anzunehmen ist.

Die Beteiligung an einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft ist grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen.[1302] Daraus resultierend müssten die Anschaffungskosten – insbesondere das Stammkapital der neu gegründeten Gesellschaft – grundsätzlich aus freien Mitteln

[1294] Vgl. AEAO Nr. 8 UAbs. 1 S. 1 zu § 57 Abs. 3 AO.

[1295] Vgl. AEAO Nr. 8 UAbs. 1 S. 2 zu § 57 Abs. 3 AO.

[1296] Die Satzung der Helfende Hand gGmbH wurde entsprechend der nachstehenden Ausführungen angepasst.

[1297] Formulierung hinsichtlich des planmäßigen Zusammenwirkens in der Satzung in Anlehnung an *Hüttemann* (2021a): Z. 4.72.

[1298] Abschnitt in Anlehnung an *Kirchhain* (2023b): Z. 145.

[1299] Vgl. *Roller* (2011): 17, *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 340.

[1300] Vgl. *Schröder* (2001): 1417, *Heinze/Vogelbusch* (2020): Z. 340, *Kraus* (2022): Z. 35.

[1301] Vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 170.

[1302] Vgl. AEAO Nr. 3 S. 4 zu § 64 Nr. 3 S. 4, *FinMin. Brandenburg* (2004): 290, *BFH* (2010d): Z. 11, *Koenig* (2021d): Z. 26, *Seer* (2021c): Z. 16, *Gersch* (2022i): Z. 18, *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 22f.

finanziert werden.[1303] Sofern zwischen den steuerbegünstigten Körperschaften Leistungen im Rahmen des planmäßigen Zusammenwirkens i. S. d. § 57 Abs. 3 AO erbracht werden, ist die Beteiligung an der kooperierenden steuerbegünstigten Körperschaft dem ideellen Bereich zuzuordnen.[1304]

Zwischenfazit*:* Aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens i. S. d. § 57 Abs. 3 AO zwischen der Helfende Hand gGmbH und der KiTa gGmbH ist die Beteiligung an der KiTa gGmbH bei der Helfende Hand gGmbH dem ideellen Bereich und folglich nicht der Vermögensverwaltung zuzuordnen.

Fazit

Die Helfende Hand gGmbH kann den Kindergartenbetrieb auf die neu gegründete steuerbegünstigte Tochtergesellschaft – KiTa gGmbH – ausgliedern. Die Wirtschaftsgüter des Kindergartenbetriebs sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Darüber hinaus sind die vorstehenden gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen zu beachten.

[1303] Vgl. *Seeger/Kurz/Grummann/Roller/Imberg* (2022): 23.

[1304] Vgl. AEAO Nr. 12 S. 4 zu § 57 Abs. 3 AO.

8 Umstrukturierung unter Aufgabe der Gemeinnützigkeit

8.1 Vorüberlegungen

Der Status der Gemeinnützigkeit, welcher in der *Literatur* als „**staatliches Gütesiegel**“ bezeichnet wird, wird vielfach als erstrebenswert angesehen.[1305] Ursächlich hierfür ist, dass dieser mit einer Vielzahl an steuerlichen Begünstigungen sowie einem hohen Ansehen in der Öffentlichkeit verbunden ist.[1306] Bei dieser Sicht auf den gemeinnützigkeitsrechtlichen Status wird jedoch außer Acht gelassen, dass sich dieser als „**Medaille mit zwei Seiten**“ zeigt.[1307] Neben den **Privilegien**, die die steuerbegünstigte Körperschaft aufgrund des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status erhält, ist diese an **strikte Restriktionen** gebunden, die sie einerseits in ihrer Handlungsfähigkeit einschränken und andererseits bei Missachtung mit dem unfreiwilligen Wegfall des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status einhergehen können.[1308] Sofern sich rückblickend zeigt, dass der Wechsel in die Steuerbefreiung oder die Gemeinnützigkeitsentscheidung bei Gründung die falsche Entscheidung gewesen ist und **die negativen betriebswirtschaftlichen Konsequenzen** überwiegen, sollte daher ein **Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit** in Betracht gezogen werden. Der Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit entbindet die Körperschaft hierbei von den gemeinnützigkeitsrechtlichen Restriktionen und gibt dieser die Möglichkeit, **umfassend erwerbswirtschaftlich tätig** zu sein.[1309] Abbildung 11 zeigt die unterschiedlichen Wege, welche die Aberkennung der Gemeinnützigkeit bedingen können.[1310]

[1305] Vgl. *Hüttemann* (2021): Z. 1.48 (teilweise wörtlich). Hervorhebung durch die *Verfasserin*. Kapitel in Anlehnung an *Stroh* (2021): 1f., 15.

[1306] Vgl. *Hüttemann* (2021): Z. 2.21.

[1307] Vgl. *Schauhoff* (2003): 134 (teilweise wörtlich). Hervorhebung durch die *Verfasserin*.

[1308] Vgl. *Schauhoff* (2003): 134, *Hüttemann* (2021): Z. 1.50. So muss die tatsächliche Geschäftsführung der steuerbegünstigten Körperschaft während des gesamten Bestehens auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein. Ebenso hat diese den Bestimmungen zu entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung enthält, vgl. § 63 Abs. 1 AO. Daraus resultiert beispielsweise, dass die steuerbegünstigte Körperschaft in ihrer Tätigkeitsausübung eingeschränkt ist und dass sich diese auf die ausschließliche und unmittelbare Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke richten muss, vgl. *Wallenhorst* (2017a): Z. 17f. Ebenso dürfen die Mittel der steuerbegünstigten Körperschaft gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Zu den Grundsätzen der Gemeinnützigkeit i. S. d. §§ 55 bis 57 AO, welche zwingend zu beachten sind, siehe ausführlich Kapitel 3. Ebenso ist als Einschränkung, der die steuerbegünstigte Körperschaft unterliegt, die fortlaufende Kontrolle der zweckmäßigen Mittelverwendung durch die Finanzverwaltung anzuführen, vgl. *Schauhoff* (2003): 134. Die Missachtung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften kann mit einer erheblichen Nachversteuerung verbunden sein, *Thiel* (1997): 11. Darüber hinaus ist eine mögliche Spendenhaftung anzuführen, vgl. *Schauhoff* (2023b): Z. 48, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 291. Siehe hierzu auch Kapitel 8.4.

[1309] Vgl. *Schauhoff* (2003): 139f.

[1310] Zusätzlich zu dem Vollausstieg ist ein Teilausstieg aus der Gemeinnützigkeit grundsätzlich möglich. Die steuerbegünstigte Körperschaft bleibt in diesem Fall weiterhin bestehen, da es lediglich zu einer Verselbstständigung von einzelnen wirtschaftlichen Aktivitäten kommt. Die Grundzüge eines Teilausstiegs sind in Kapitel 7 dargestellt.

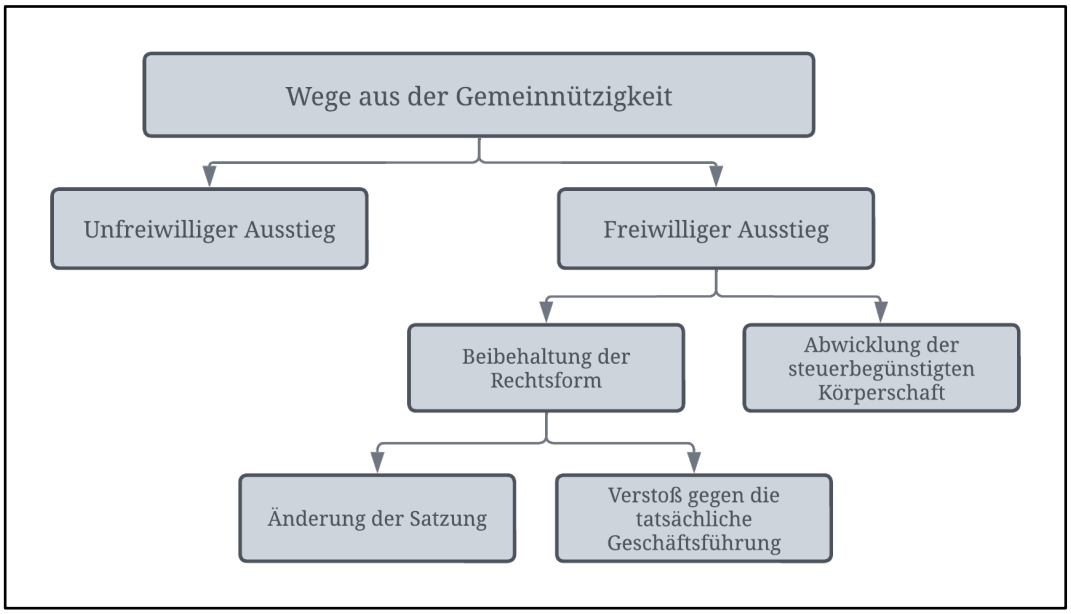

Abbildung 11: Wege aus der Gemeinnützigkeit[1311]

Es wird zwischen dem unfreiwilligen und dem freiwilligen Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit differenziert.[1312] Unter dem **unfreiwilligen Ausstieg** wird der Entzug der Gemeinnützigkeit durch die Finanzverwaltung verstanden.[1313] Im Gegensatz dazu führt die steuerbegünstigte Körperschaft den Entzug der Gemeinnützigkeit bei einem **freiwilligen Ausstieg** bewusst herbei.[1314] Nach Auffassung der *Finanzverwaltung* ist ein Verzicht auf die Behandlung als steuerbegünstigte Körperschaft unbeachtlich.[1315] Daraus resultierend bedarf der freiwillige Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit einer Satzungsänderung oder eines Verstoßes gegen die tatsächliche Geschäftsführung, sofern die Rechtsform der steuerbegünstigten Körperschaft beibehalten werden

[1311] In Anlehnung an *Stroh* (2021): 15.

[1312] Vgl. *Fischer* (2005): 35.

[1313] Vgl. *Fischer* (2005): 35.

[1314] Vgl. *Fischer* (2005): 35.

[1315] Vgl. AEAO Nr. 3 S. 8 zu § 59 AO. Ursächlich hierfür ist, dass hinsichtlich der Anerkennung der Gemeinnützigkeit kein besonderes Verfahren besteht. Das Finanzamt entscheidet im Veranlagungsverfahren, durch den Steuerbescheid oder den Freistellungsbescheid, ob die Körperschaft steuerbegünstigt ist. Die Steuerbefreiung wird spätestens alle drei Jahre überprüft. Liegen für die Körperschaft nach der Prüfung die gesetzlichen Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung vor, muss diese als steuerbegünstigte Körperschaft behandelt werden, unabhängig davon, ob sie einen Antrag gestellt hat, vgl. AEAO Nr. 3 S. 1, 2, 3 und 7 zu § 59 AO. Im Rahmen des JStG 2020 wurde die Einführung einer sog. Ausstiegsabgabe vorgeschlagen, durch welche der Wechsel steuerbegünstigter Körperschaften von der Steuerbegünstigung in die Steuerpflicht rechtssicher und bürokratiearm gestaltet werden sollte. Anstelle der bisherigen zehnjährigen Nachversteuerung i. S. d. § 61 Abs. 3 AO sollte eine pauschale Ausstiegsabgabe i. H. v. 30 % des Werts des nach § 61 Abs. 4 AO-E maßgeblichen Vermögens der Körperschaft im Ausstiegszeitpunkt i. S. d. § 61 Abs. 3 AO-E anfallen. Grundsätzlich sollte das Vermögen der Körperschaft mit dem gemeinen Wert zum Ausstiegszeitpunkt bewertet werden. Alternativ wäre – unter bestimmten Voraussetzungen – ein Antrag auf Buchwertfortführung möglich gewesen, vgl. *Bundesrat* (2020): 46-48, *Hüttemann* (2021b): 80, *Bott* (2023a): Z. 169. Siehe hierzu ausführlich *Bundesrat* (2020): 46-48. Zur Zusammenfassung der Vorzüge einer Ausstiegsabgabe siehe *Bott* (2023a): Z. 170. Schlussendlich kam es jedoch nicht zur Umsetzung dieses Vorschlages, vgl. *Hüttemann* (2021b): 80, *Kirchhain* (2021): 139.

soll.[1316] Daneben kann die Abwicklung der steuerbegünstigten Körperschaft zu einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen.[1317]

Der Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit kann mit erheblichen **Sanktionen** verbunden sein. Diese sind von der Finanzierungsstruktur, der Vermögenssituation, der Dauer des Bestehens sowie der Rechtsform der steuerbegünstigten Körperschaft abhängig.[1318] Hinsichtlich der **Finanzierungsstruktur** steht es der steuerbegünstigten Körperschaft grundsätzlich frei, auf welche Weise diese ihre Mittel erwirtschaftet.[1319] So kann sich die Körperschaft durch Mittel des *ideellen Bereichs*[1320] sowie durch Mittel, welche diese durch die Unterhaltung eines *wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs*[1321] oder der *Vermögensverwaltung* erwirtschaftet, finanzieren.[1322] Nachfolgend wird deutlich, dass die unterschiedlichen Arten der Finanzierung sowohl im Rahmen der zukünftigen Besteuerung als auch für die rückwirkende Besteuerung von Bedeutung sind.[1323] Darüber hinaus ist das **Vermögen** der steuerbegünstigten Körperschaft für die Folgen, welche mit der Aberkennung der Gemeinnützigkeit einhergehen, von Relevanz.[1324] Der Grundsatz der Vermögensbindung i. S. d. § 61 Abs. 1 AO soll das Vermögen an die steuerbegünstigten Zwecke binden, weshalb die Aberkennung der Gemeinnützigkeit besonders dann relevant werden kann, wenn zuvor ein beachtliches Vermögen geschaffen wurde.[1325] Weiterhin ist die **Dauer des Bestehens** der Körperschaft als steuerbegünstigte Körperschaft von Bedeutung, da ein längeres Bestehen der Gesellschaft mit einer höheren Steuerzahllast verbunden sein kann.[1326]

[1316] Diese Vorgehensweise stellt eine bewusste Selbstdisqualifizierung der steuerbegünstigten Körperschaft dar, welche aus der Missachtung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften resultiert. Die Selbstdisqualifizierung ist nicht gleichzusetzen mit einem Verzicht auf den Status der Gemeinnützigkeit, vgl. *Brill* (2006): 378f. Anderer Auffassung ist *Schauhoff*. Er stellt die Beendigung der Steuervergünstigung durch ein bewusstes Handeln mit einem Verzicht gleich, vgl. *Schauhoff* (2003): 140f. Ebenso *Wallenhorst* (2017a): Z. 248.

[1317] Im Rahmen dieser Arbeit wird die Abwicklung der Körperschaft nicht weiter betrachtet.

[1318] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 163.

[1319] Vgl. *Schauhoff* (2010): Z. 3, *Kirchhain* (2023a): Z. 2.

[1320] Hierzu zählen insbesondere Spenden, Zuschüsse oder Mitgliedsbeiträge, vgl. Kapitel 2.2.1 m. w. N.

[1321] Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb umfasst den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie den Zweckbetrieb, vgl. Kapitel 2.2.1 m. w. N.

[1322] Vgl. *Fischer* (2005): 25, *Schauhoff* (2010): Z. 3, 36, *Kirchhain* (2023a): Z. 1f. Zu den vier Sphären siehe ausführlich Kapitel 2.2.1.

[1323] Siehe Kapitel 3.2.1 sowie Kapitel 3.2.2.

[1324] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 162f.

[1325] Vgl. *Schauhoff* (2003): 149.

[1326] *Brill* ist der Auffassung, dass die Änderung der Satzung, die nicht den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften entspricht, nur im Fall einer Neugründung sinnhaft ist, vgl. *Brill* (2006): 379f. *Fischer* verdeutlicht, dass der vorsätzliche Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung besonders dann attraktiv scheint, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft insbesondere Einnahmen außerhalb des zehnjährigen Besteuerungszeitraums erzielt hat, vgl. *Fischer* (2005): 98.

8.2 Aufhebung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke

Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit ist durch die **Änderung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke** erreichbar.[1327] Die steuerbegünstigten Zwecke werden in diesem Fall durch die neuen Erwerbszwecke der Körperschaft ersetzt.[1328] Die Zweckänderung stellt hierbei eine **Änderung der für die Feststellung erheblichen Verhältnisse** dar.[1329] Daraus resultiert, dass die bisherige Feststellung der satzungsmäßigen Verhältnisse zum Zeitpunkt des zivilrechtlichen[1330] Inkrafttretens der Satzungsänderung aufzuheben ist.[1331]

Bei Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke ist es von zentraler Bedeutung, den **Grundsatz der Vermögensbindung** i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO zu beachten. In der Satzung der steuerbegünstigten Körperschaft ist festgeschrieben, dass das Vermögen der Körperschaft – soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt – bei Wegfall der bisherigen steuerbegünstigten Zwecke auf eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts übertragen werden muss, sofern es von diesen für steuerbegünstigte Zwecke genutzt wird.[1332] Die Vermögensbindung umfasst hierbei das **gesamte Vermögen** der steuerbegünstigten Körperschaft.[1333] Folglich auch das Vermögen, welches vor Anerkennung der Gemeinnützigkeit angesammelt wurde.[1334] Die Auskehrung beziehungsweise Übertragung des Vermögens im Rahmen der Mittelweitergabe ist gemäß § 58 Nr. 1 AO als steuerlich unschädliche Betätigung anzusehen. Dieses Vorgehen sollte allerdings vorab mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden, um einer Nachversteuerung i. S. d. § 61 Abs. 3 AO zu entgehen.[1335]

[1327] Vgl. *Fischer* (2005): 94, *Brill* (2006): 378-380. Kapitel 8.2 in naher Anlehnung an *Stroh* (2021): 17-20.

[1328] Vgl. *Gilberg* (2020): 208. Hinsichtlich der Satzungsänderung sind die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften zu beachten.

[1329] Für die Feststellung erheblich sind neben der Änderung der Zwecke, die Anpassung an die Mustersatzung sowie die Änderung der Vermögensbindung, vgl. AEAO Nr. 7 UAbs. 1 S. 3 zu § 60a Abs. 4 AO. Zur Aufhebung oder Änderung der Vermögensbindung siehe Kapitel 8.3.

[1330] Vgl. *BFH* (2020c): Z. 16, 24. Daraus resultierend wird die Satzungsänderung eines e.V. erst mit Eintragung in das Vereinsregister (§ 71 Abs. 1 S. 1 BGB), bei einer GmbH, UG (§ 53 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 GmbHG) oder AG (§ 181 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 AktG) mit der Eintragung in das Handelsregister sowie bei einer Stiftung mit der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde (§ 85a Abs. 1 S. 1 BGB) wirksam, vgl. *Kraus* (2023): 114.

[1331] Vgl. AEAO Nr. 7 UAbs. 2 S. 1 zu § 60 Abs. 4 AO. Ebenso *BFH* (2020c): Z. 16, 24. Der Wegfall der Steuerbegünstigungen erfolgt durch den Erlass der entsprechenden Steuerbescheide. Ein besonderes Aberkennungsverfahren ist somit nicht vorgesehen, vgl. *Eversberg* (2003): 77.

[1332] Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 und 2 AO, § 61 Abs. 1 AO.

[1333] Vgl. *Thiel* (1992): 1901, *Kirchhain* (2011): 645, *Unger* (2016a): Z. 85, *Wallenhorst* (2017a): Z. 72a, *Holt* (2020a): Z. 54, *Hüttemann* (2021a): Z. 5.232.

[1334] Vgl. AEAO Nr. 26 UAbs. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO, *FinMin. Hessen* (1993): 758, *Gmach* (1995): 90, *Scholtz* (1996c): Z. 12, *Unger* (2016a): Z. 83, *Wallenhorst* (2017a): Z. 192, *Musil* (2021b): Z. 230, *Seer* (2021b): Z. 23, *Gersch* (2022f): Z. 55, *Bott* (2023a): Z. 137. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 187.

[1335] Vgl. Becker (2010): 955.

Wegfall der Steuerbegünstigungen

Ab dem **Zeitpunkt der Zweckaufhebung** entfällt die Steuerbefreiung für die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer für den gesamten Veranlagungszeitraum sowie für die zukünftigen Veranlagungszeiträume.[1336] Zudem entfällt die Steuerbegünstigung für die anderen Steuerarten, bedingt durch den Wegfall der Gemeinnützigkeit, im Zeitpunkt der Steuerentstehung.[1337]

Durch den Wegfall der steuerlichen Begünstigungen unterliegt die Körperschaft somit unbeschränkt der **Körperschaft- sowie der Gewerbesteuerpflicht**. Die Besteuerungsfreigrenze i. H. v. 45.000,00 EUR,[1338] die für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bislang relevant war, entfällt.[1339] Ebenso entfällt die Aufteilung in die vier Sphären – ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb sowie steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.[1340] Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG – beispielsweise Kapitalgesellschaften – erzielen rechtsformbedingt gemäß § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG. Die Einnahmen aus dem ideellen Bereich stellen bei Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG – beispielsweise Vereine oder Stiftungen – hingegen keine Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG dar und bleiben somit gemäß § 8 Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Ein Wegfall der Körperschaftsteuer- sowie Gewerbesteuerbefreiung ist besonders dann von zentraler Bedeutung, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft zuvor erhebliche Einkünfte aus dem Zweckbetrieb oder der Vermögensverwaltung erzielt hat.[1341]

Aus **umsatzsteuerlicher Sicht** entfällt der ermäßigte Steuersatz i. S. d. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG für die Einnahmen aus den Zweckbetrieben sowie der Vermögensverwaltung[1342] i. H. v. 7 %.[1343] Diese unterliegen fortan dem Regelsteuersatz i. H. v. 19 %.[1344] Da es sich bei der Umsatzsteuerbefreiungen i. S. d. § 4 UStG um Befreiungen handelt, welche nicht

[1336] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 80. Gemäß § 60 Abs. 2 AO muss die Satzung den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer sowie bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums entsprechen.

[1337] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 80, AEAO Nr. 7 zu § 60 AO.

[1338] Vgl. § 64 Abs. 3 AO.

[1339] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 163. Somit unterliegen fortan alle Einkünfte direkt der Besteuerung.

[1340] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 163.

[1341] Vgl. *Hüttemann* (2021): Z. 1.49.

[1342] Zu den divergierenden Ansichten hinsichtlich des ermäßigten Steuersatzes für die Vermögensverwaltung siehe Kapitel 2.2.2.

[1343] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 163.

[1344] Vgl. § 12 Abs. 1 UStG.

aus der Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft i. S. d. §§ 51 bis 68 AO resultieren,[1345] bleiben diese Befreiungen auch nach Aberkennung der Gemeinnützigkeit bestehen.

Sofern der Grundbesitz der steuerbegünstigten Körperschaft aufgrund der Nutzung für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke i. S. d. §§ 52 und 53 AO bislang von der gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG von der Grundsteuer befreit war, führt der Wegfall des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status zu einem **Wegfall der Grundsteuerbefreiung**.

Ebenso unterliegen die Zuwendungen, die die Körperschaft nach der Aberkennung der Gemeinnützigkeit erhält, der **Erbschaft- und Schenkungsteuer**, da sie nicht mehr unter § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG fallen. Zudem kommt es zu einem Wegfall der Berechtigung, steuerwirksame Spenden zu empfangen.[1346]

Durch den Wegfall der Steuerbefreiung wird in der zu erstellenden Steueranfangsbilanz i. S. d. § 13 Abs. 2 KStG ein Teilwertansatz gefordert.[1347] Der Ansatz der Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert bewirkt, dass während der Steuerfreiheit gebildete stille Reserven nicht bei einer späteren Realisierung besteuert werden müssen.[1348] Die stillen Reserven werden somit erfolgsneutral aufgedeckt.[1349]

Zwischenfazit

Es wird deutlich, dass der Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit durch die Aufhebung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke grundsätzlich möglich ist. Durch den Grundsatz der Vermögensbindung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO wird das Vermögen der steuerbegünstigten Körperschaft an die weitere Nutzung für steuerbegünstigte Zwecke gebunden.[1350] Ursächlich hierfür ist, dass die Körperschaft ihr Vermögen bei Wegfall der bisherigen steuerbegünstigten Zwecke auf eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts zu übertragen hat, welche es für steuerbegünstigte Zwecke verwenden muss.[1351] Dies erweist sich als Ausstiegshindernis für die Körperschaft,[1352] da sie nach der Auskehrung des Vermögens als leere Hülle verbleibt und somit die Grundlage für die künftige erwerbs-

[1345] Vgl. *Bertels* (2020b): Z. 21.
[1346] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 163.
[1347] Vgl. § 13 Abs. 3 KStG.
[1348] Vgl. R 13.3 Abs. 2 S. 1 KStR.
[1349] Vgl. *Eversberg* (2003): 79, *Fischer* (2005): 99.
[1350] Vgl. AEAO Nr. 26 UAbs. 2 S. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO.
[1351] Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 und 2 AO.
[1352] Vgl. *Schauhoff* (2003): 140, *Fischer* (2005): 99, *Bott* (2023a): Z. 165.

wirtschaftliche Tätigkeit wegfällt.[1353] Aus diesem Grund ist es eine Überlegung wert, die Auskehrung des Vermögens – beispielsweise im Rahmen einer Satzungsänderung – zu umgehen. Diese Möglichkeit wird nachfolgend dargestellt.

8.3 Aufhebung oder Änderung der satzungsmäßigen Vermögensbindung

Der **Grundsatz der Vermögensbindung**[1354] i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO schreibt vor, dass das Vermögen der Körperschaft bei **Wegfall ihres bisherigen Zwecks** – soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder sowie den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt –[1355] **nur für steuerbegünstigte Zwecke** verwendet werden darf.[1356] Ebenso ist der Grundsatz der Vermögensbindung gewahrt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen wird.[1357] Sofern die steuerbegünstigte Körperschaft die weitere Nutzung ihres Vermögens nach Wegfall der Gemeinnützigkeit beabsichtigt, scheint es zunächst plausibel, den Grundsatz der Vermögensbindung aus der Satzung zu streichen oder dahingehend zu ändern, dass die Anfallsberechtigten die Gesellschafter oder Mitglieder der Körperschaft sind.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung – bedingt durch die Aufhebung der satzungsmäßigen Vermögensbindung oder eine Änderung dieser, sodass die Vermögensbindung nicht mehr den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO entspricht – führt dazu, dass diese als von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend gilt.[1358] Daraus resultierend kommt es einerseits zu einem **Wegfall der Steuerbegünstigungen**, welche mit dem Status der Gemeinnützigkeit einhergehen, ab dem Zeitpunkt des zivilrechtlichen Inkrafttretens.[1359] Die Körperschaft ist folglich fortan unbeschränkt steuerpflichtig.[1360] Andererseits kommt es zu einer

[1353] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 165. Die Vermögensübertragung bei Wegfall der Gemeinnützigkeit kann auch als Selbstenteignung bezeichnet werden, vgl. *Schauhoff* (2003): 149, *Fischer* (2005): 97.

[1354] Siehe hierzu Kapitel 3.1.2.5.

[1355] Siehe hierzu Kapitel 3.1.2.4.

[1356] Die steuerbegünstigten Zwecke müssen hierbei nicht mit den steuerbegünstigten Zwecken, die die Körperschaft in ihrer eigenen operativen Tätigkeit verfolgt hat, identisch sein, vgl. *Scholtz* (1996c): Z. 13, *Unger* (2016a): Z. 84, *Koenig* (2021c): Z. 27, *Musil* (2021b): Z. 231, *Seer* (2021b): Z. 23. Kapitel 8.3 in naher Anlehnung an *Stroh* (2021): 20-23.

[1357] Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO.

[1358] Vgl. AEAO Nr. 2 S. 1 zu § 61 AO.

[1359] Siehe Kapitel 8.2 m. w. N.

[1360] Hierunter ist die Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Grundsteuer sowie der Wegfall des ermäßigten Regelsteuersatzes des Umsatzsteuergesetzes zu verstehen. Siehe hierzu Kapitel 8.2 m. w. N.

Nachversteuerung der Gesellschaft für die maximal letzten zehn Jahre vor Änderung bzw. Verletzung der Bestimmung der Vermögensbindung.[1361] Die Körperschaft ist folglich von Anbeginn der maximal letzten zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig.[1362]

Als verfahrensrechtliche Korrekturnorm verweist die Vorschrift des § 61 Abs. 3 AO auf § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO (sog. **rückwirkendes Ereignis**). § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ist hierbei mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, insoweit diese Steuern betreffen, welche innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind.[1363] Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis – folglich der Verstoß gegen die Vermögensbindung – eintritt.[1364] Die Nachversteuerung kann innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist i. S. d. § 169 AO erfolgen.[1365] Im Rahmen der Nachversteuerung werden **alle relevanten Tatbestände** – unabhängig davon, ob sich die Mittel noch im Vermögen der Körperschaft befinden – erfasst.[1366] Somit müssen auch solche Ereignisse aus steuerrelevanten Betätigungen nachträglich versteuert werden, die bereits für steuerbegünstigte Zwecke genutzt wurden.[1367]

[1361] Vgl. AEAO Nr. 3 S. 2 zu § 61 AO.
[1362] Vgl. AEAO Nr. 7 S. 1 zu § 61 AO.
[1363] Vgl. § 61 Abs. 3 S. 2 AO, *Spilker* (2020): Z. 42.
[1364] Vgl. § 175 Abs. 1 S. 2 AO.
[1365] Vgl. AEAO Nr. 4 zu § 61 AO, *Spilker* (2020): Z. 45.
[1366] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.212, *Bott* (2023a): Z. 153, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 291.
[1367] Vgl. AEAO Nr. 3 zu § 61 AO, *Bott* (2023a): Z. 153, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 291.

Beispiel zur Nachversteuerung[1368]

Ein steuerbegünstigter Verein erzielt in den Jahren 01 bis 11 Einnahmen in der zweckbetrieblichen Sphäre. Diese verwendet der Verein teilweise für die Verwirklichung seiner satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke sowie teilweise zur Bildung einer Rücklage i. S. d. § 62 Abs. 1 AO. Im Jahr 11 wird die Satzung des Vereins angepasst. Diese sieht vor, dass das Vermögen bei Auflösung des Vereins an die Mitglieder ausgekehrt wird. Es liegt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung vor. In diesem Fall muss das Finanzamt für die Veranlagungszeiträume 01 bis 10 Steuerbescheide erlassen, welche die Nachversteuerung der Gesellschaft vorsehen. Die nachträglich anfallenden Steuern können hierbei beispielsweise die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer, die Umsatzsteuer oder die Erbschaft- und Schenkungsteuer betreffen.[1369] Ebenso kann der Verstoß mit einer Spendenhaftung verbunden sein.[1370]

Darüber hinaus ist die Anwendung des § 13 Abs. 3 KStG ausgeschlossen.[1371] Im Gegensatz zur Zweckänderung, welche einen Teilwertansatz der Wirtschaftsgüter und eine daraus resultierende steuerfreie Aufdeckung der stillen Reserven ermöglicht,[1372] unterliegen die **stillen Reserven**, die während der Steuerbegünstigung entstanden sind, der **Besteuerung**.[1373] Hierbei ist es *meines Erachtens* insbesondere relevant, wie lange die steuerbegünstigte Körperschaft bereits besteht, da die Hinauszögerung des Ausstiegs mit einem Anstieg der stillen Reserven einhergehen kann.

Die Befreiung von der **Erbschaft- und Schenksteuer** fällt gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b S. 2 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit weg, sofern die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung rückwirkend entfallen und das Vermögen nicht steuerbegünstigten Zwecken zugeführt wird. Darüber hinaus führt eine vorsätzliche oder grob fahrlässige Ausstellung oder Veranlassung einer unrichtigen Bestätigung, welche damit einhergeht, dass die Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, zu dem Tatbestand der

[1368] In Anlehnung an AEAO Nr. 3 zu § 61 AO.

[1369] Vgl. *Spilker* (2020): Z. 48, *Schauhoff* (2023b): Z. 48.

[1370] Vgl. *Schauhoff* (2023b): Z. 48, *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* (2023): 291. Siehe hierzu die Ausführungen auf der Folgeseite.

[1371] Vgl. AEAO Nr. 7 S. 2 zu § 61 AO. Die steuerbegünstigte Körperschaft wird bei der nachträglichen Besteuerung so behandelt, als sei diese nie steuerbegünstigt gewesen ist, vgl. AEAO Nr. 7 S. 1 zu § 61 AO. § 13 KStG greift nur bei Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung.

[1372] Vgl. R 13.3 Abs. 2 S. 1 KStR.

[1373] Vgl. *Märtens* (2020b): Z. 1.

Spendenhaftung.[1374] Im Fall einer Fehlverwendung von Mitteln der Gesellschaft, greift der Tatbestand der Spendenhaftung in Form der Veranlasserhaftung.[1375] Daraus resultiert, dass neben der Körperschaft auch die handelnden Personen, die die schuldhafte Verwendung der Spenden durchgeführt haben, haften können.[1376] Der Haftungsbetrag ist mit 30 % für die Einkommen- sowie die Körperschaftsteuer des zugewendeten Betrags anzusetzen.[1377] Soweit Zuwendungen aus einem Gewerbebetrieb betroffen sind, sind diese mit 15 % des fehlverwendeten Betrags anzusetzen.[1378] Von der Spendenhaftung ausgenommen sind die Spenden, die von der steuerbegünstigten Körperschaft bereits vor Aberkennung der Gemeinnützigkeit ordnungsgemäß für ihre steuerbegünstigten Zwecke genutzt wurden.[1379]

Zwischenfazit

Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung führt zu einer **rückwirkenden Besteuerung** sowie einer **möglichen Spendenhaftung**.[1380] Die Höhe der Sanktionen sollte vorab im Rahmen einer **Steuersimulation** kalkuliert werden,[1381] da die Nachversteuerung für die steuerbegünstigte Körperschaft existenzgefährdend sein kann.[1382] Im schlimmsten Fall führt die Nachversteuerung zur Insolvenz der Körperschaft.[1383]

8.4 Verstoß gegen die tatsächliche Geschäftsführung

Neben der Satzungsänderung besteht für die steuerbegünstigte Körperschaft die Möglichkeit gegen die tatsächliche Geschäftsführung zu verstoßen, um eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit herbeizuführen.[1384] Die tatsächliche Geschäftsführung muss gemäß § 63 Abs. 1 AO auf

[1374] Vgl. § 10b Abs. 4 S. 2 EStG, § 9 Abs. 3 S. 2 KStG, § 9 Nr. 5 S. 13 GewStG. Grobe Fahrlässigkeit wird angenommen, „wenn der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße verletzt“, vgl. *BFH* (1992c): 1284 (teilweise wörtlich). Ebenso *BFH* (1989e): Z. 15.

[1375] Vgl. § 10b Abs. 4 S. 4 EStG. Der Tatbestand der Ausstellerhaftung ist im Fall der Aberkennung der Gemeinnützigkeit somit grundsätzlich von untergeordneter Bedeutung, vgl. *Becker* (2010): 957.

[1376] Die handelnden Personen haften allerdings grundsätzlich erst dann, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 AO erloschen ist oder die Vollstreckungsmaßnahmen gegen die Körperschaft (Zuwendungsempfänger) nicht erfolgreich sind, vgl. § 10b Abs. 4 S. 4 EStG, § 9 Abs. 3 S. 3 KStG.

[1377] § 10b Abs. 4 S. 3 EStG, § 9 Abs. 3 S. 2 KStG.

[1378] Vgl. § 9 Nr. 5 S. 16 GewStG.

[1379] Vgl. *BFH* (2003d): Z. 11. Demnach ist eine Fehlverwendung nicht gegeben, wenn der Spendenempfänger die Zuwendung zu dem in der Spendenbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zweck verwendet hat, auch wenn in dem Veranlagungszeitraum keine Anerkennung der Gemeinnützigkeit vorlag, vgl. *BFH* (2003d): Z. 11.

[1380] Vgl. § 61 Abs. 3 AO, § 10b Abs. 4 S. 2 EStG, § 9 Abs. 3 S. 2 KStG, § 9 Nr. 5 S. 13 GewStG.

[1381] Vgl. *Becker* (2010): 955.

[1382] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 164.

[1383] Vgl. *Spilker* (2020): Z. 48.

[1384] Vgl. *Brill* (2006): 378. Kapitel 8.4 in naher Anlehnung an *Stroh* (2021): 23-26.

die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein sowie den Bestimmungen entsprechen, welche die Satzung über die Voraussetzungen für Steuerbegünstigungen enthält. Für die Körperschaft- sowie die Gewerbesteuer muss die tatsächliche Geschäftsführung während des gesamten Veranlagungszeitraums auf die Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein.[1385] Für die sonstigen Steuern müssen die Voraussetzungen im Zeitraum beziehungsweise im Zeitpunkt der Steuerentstehung erfüllt sein.[1386] Hiervon ausgenommen ist die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die vorsieht, dass die Voraussetzung innerhalb der letzten zehn Jahre erfüllt sein muss.[1387]

Es gibt eine Vielzahl an Möglichkeiten, gegen die tatsächliche Geschäftsführung zu verstoßen.[1388] Im Zuge des Verhältnismäßigkeitsprinzips wird durch die Finanzverwaltung bestimmt, wie der jeweilige Verstoß gegen die tatsächliche Geschäftsführung zu werten ist.[1389] Die Verstöße gegen die tatsächliche Geschäftsführung gehen mit unterschiedlichen Rechtsfolgen einher.[1390]

Geringfügiger Verstoß

Bei einem geringfügigen Verstoß setzt die Finanzverwaltung der Gesellschaft eine Frist, innerhalb derer der Verstoß behoben werden soll.[1391] Ein geringfügiger Verstoß ist anzunehmen, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel ansammelt und folglich nicht zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwendet (sog. Verwendungsrückstand).[1392] Hierbei handelt es sich grundsätzlich nicht um eine Mittelfehlverwendung, sondern um einen zeitlich verzögerten Einsatz der Mittel für die steuerbegünstigten Zwecke. Gemäß § 63 Abs. 4 AO kann die

[1385] Bei der Körperschaftsteuer müssen die satzungsmäßigen Voraussetzungen vom Beginn bis zum Ende des Veranlagungszeitraums erfüllt sein. Bei der Gewerbesteuer sind diese Voraussetzungen vom Beginn bis zum Ende des Veranlagungszeitraums zu erfüllen, vgl. AEAO Nr. 7 zu § 60 AO.

[1386] Die satzungsmäßigen Voraussetzungen sind bei der Grundsteuer zum Beginn des Kalenderjahres, für das über die Steuerpflicht zu entscheiden ist, zu erfüllen (§ 9 Abs. 2 GrStG). Im Rahmen der Erbschaftsteuer sind die aus § 9 ErbStG ergebenden Zeitpunkte zu beachten. Bei der Umsatzsteuer müssen die sich aus § 13 Abs. 1 UStG ergebenden Zeitpunkte beachtet werden, vgl. AEAO Nr. 7 zu § 60 AO.

[1387] Vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG.

[1388] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 92-99. Siehe hierzu ausführlich *Bott* (2023a): Z. 92-99.

[1389] Vgl. *Seer* (2020f): Z. 12, *Bott* (2023a): Z. 100. Die Rechtsfolgen sind folglich an das Ausmaß sowie das Gewicht der Pflichtverletzung auszurichten, vgl. *Schauhoff* (2003): 144f., *Seer* (2020f): Z. 12, *Hüttemann* (2021a): Z. 4.163, *Bott* (2023a): Z. 80.

[1390] Vgl. *Schauhoff* (2023b): Z. 47f.

[1391] Vgl. § 63 Abs. 4 AO. Ausführungen zum geringfügigen Verstoß in Anlehnung an *Schauhoff* (2023b): Z. 47.

[1392] Vgl. § 63 Abs. 4 AO.

Finanzverwaltung der steuerbegünstigten Körperschaft eine angemessene Frist für die Verwendung der Mittel setzen. Die Frist beträgt i. d. R. zwei bis drei Jahre.[1393]

Zudem besteht die Möglichkeit, dass die Steuerbegünstigungen für einen bestimmten Veranlagungszeitraum, eine bestimmte Steuerart oder einem bestimmten Zeitpunkt wegfallen.[1394] Dies ist dann der Fall, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit oder der Ausschließlichkeit i. S. d. §§ 56 und 57 AO, durch die nicht ausschließliche Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke, verstößt.[1395] Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit liegt beispielsweise vor, wenn die Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke durch Dritte erfolgt, deren Handlungen nicht der steuerbegünstigten Körperschaft zugerechnet werden können.[1396]

Schwerwiegende Verstöße

Für die steuerbegünstigte Körperschaft sind diese vorstehenden Verstöße nicht relevant, sofern sie einen dauerhaften Wegfall der Gemeinnützigkeit bezwecken möchte. Folglich sind nur schwerwiegende Verstöße von Bedeutung, da diese mit einer **dauerhaften Aberkennung der Gemeinnützigkeit** verbunden sind.[1397]

Die oben genannte Frist zur Verwendung der Mittel, die der steuerbegünstigten Körperschaft im Fall einer nicht zeitnahen Mittelverwendung gewährt wird, gilt nur, sofern kein vorsätzliches Verhalten erkennbar ist.[1398] Daraus lässt sich schließen, dass ein bewusst erkennbares Fehlverhalten die Aberkennung der Gemeinnützigkeit bedingen kann.[1399]

Ein weiterer schwerwiegender Verstoß liegt vor, wenn gegen die Vermögensbindung verstoßen wird. Im Fall einer Zweckaufhebung[1400], muss das Vermögen der Körperschaft grundsätzlich an eine steuerbegünstige Körperschaft oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts übertragen werden, die dieses für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden hat.[1401] Es besteht jedoch die Möglichkeit, – entgegen dem Grundsatz der Vermögensbindung – das Vermögen der Körperschaft nach Aberkennung der Gemeinnützigkeit nicht an eine andere steuerbe-

[1393] Vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 803. Die Frist ist vom Einzelfall abhängig, vgl. *OFD Frankfurt am Main* (2014): 803.

[1394] Vgl. *Seer* (2020f): Z. 12, *Bott* (2023a): Z. 100.

[1395] Vgl. *BFH* (2010c): Z. 22, *Bott* (2023a): Z. 100.

[1396] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 95.

[1397] Vgl. *FG Münster* (2005): Z. 83, *Schauhoff* (2023b): Z. 48.

[1398] Vgl. *Hüttemann* (2021a): Z. 4.236, *Schauhoff* (2023b): Z. 47.

[1399] Vgl. *Musil* (2020a): Z. 21, *Seer* (2020f): Z. 15.

[1400] Diese wird in Kapitel 8.2 dargestellt.

[1401] Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 AO.

günstigte Körperschaft zu übertragen. In diesem Fall handelt es sich – aufgrund der dauerhaften Fehlverwendung der Mittel der Körperschaft – um einen schwerwiegenden Verstoß, der zu einer Nachversteuerung i. S. d. § 61 Abs. 3 AO führt.[1402]

Zwischenfazit

Die schwerwiegenden Verstöße gegen die tatsächliche Geschäftsführung führen zu der Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Die steuerbegünstigte Körperschaft wird behandelt, als sei diese nie steuerbegünstigt gewesen.[1403] Zudem kommt es zu einem Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht.[1404] Somit ist der freiwillige Ausstieg durch einen schwerwiegenden Verstoß gegen die tatsächliche Geschäftsführung grundsätzlich möglich. *Meines Erachtens* erweist sich diese Vorgehensweise jedoch als ungeeignet. Oftmals werden die Verstöße erst im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung i. S. d. §§ 193 bis 202 AO aufgedeckt.[1405] Diese erfolgt i. d. R. rückwirkend für die letzten drei Veranlagungszeiträume. So ist die Aberkennung der Gemeinnützigkeit durch einen Verstoß gegen die tatsächliche Geschäftsführung *meines Erachtens* mit einem erheblichen Zeitaufwand verbunden. Ebenso ist *meines Erachtens* das Handeln des zuständigen Betriebsprüfers nur eingeschränkt einschätzbar. Eine Aufhebung der Vermögensbindungsklausel erweist sich *meines Erachtens* somit als bessere Alternative.

8.5 Fazit zum Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit

Hinsichtlich des freiwilligen Ausstiegs aus der Gemeinnützigkeit bestehen verschiedene Möglichkeiten diesen zu erreichen.[1406] So besteht die Möglichkeit, **die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke aufzuheben** und das Vermögen der Körperschaft auf eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zu übertragen. Daraus resultiert der Wegfall der gemeinnützigkeitsrechtlichen Privilegien sowie der Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht. Eine nachträgliche Besteuerung resultiert aus dieser Vorgehensweise grundsätzlich nicht. Durch die Übertragung des Vermögens kommt es zu einem Wegfall der wirtschaftlichen Grundlage der Körperschaft.[1407]

Zur Erhaltung der wirtschaftlichen Grundlage der Körperschaft kann der **Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung** in Betracht gezogen werden. Hierbei kommt es zu einer

[1402] Vgl. *Bott* (2023a): Z. 100.
[1403] Zu den Auswirkungen der Nachversteuerung siehe Kapitel 8.2.
[1404] Siehe Kapitel 8.2.
[1405] Vgl. *Becker* (2010): 953.
[1406] Kapitel 8.5 in naher Anlehnung an *Stroh* (2021): 27-30.
[1407] Siehe hierzu Kapitel 8.1 m. w. N.

direkten Aufdeckung des Verstoßes. Aus dem Verstoß resultiert der Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht sowie eine Nachversteuerung der Gesellschaft der maximal zehn letzten Jahre. Ebenso kann der Verstoß mit einer Spendenhaftung verbunden sein. Die Höhe der Steuernachzahlungen sind insbesondere von der Finanzierungsart, der Dauer des Bestehens der Körperschaft sowie der Höhe der stillen Reserven abhängig. Eine erhebliche Steuerzahllast kann existenzgefährdend für die Körperschaft sein, weshalb vorab – im Rahmen einer Steuersimulation – die nachträgliche Steuerzahllast ermittelt werden sollte.[1408]

Darüber hinaus kann die Körperschaft **gegen die tatsächliche Geschäftsführung verstoßen** und somit die Aberkennung der Gemeinnützigkeit bewirken. Hierbei ist die Art des Verstoßes für die Aberkennung von Relevanz. Während geringfügige Verstöße nicht direkt mit dem Wegfall der Steuerbegünstigung einhergehen, führen schwerwiegende Verstöße zu einem solchen Wegfall sowie zu einer Nachversteuerung der Gesellschaft für die maximal zehn letzten Jahre. Ein Verstoß gegen die tatsächliche Geschäftsführung wird i. d. R. erst im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung aufgedeckt, weshalb die Aufhebung der Vermögensbindung – aufgrund der sofortigen Wirksamkeit – vorteilhafter für den freiwilligen Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit ist.[1409] Abbildung 12 stellt die unterschiedlichen Wege zum Wegfall des steuerrechtlichen Sonderstatus zusammenfassend dar.

[1408] Siehe hierzu Kapitel 8.2 m. w. N.

[1409] Siehe hierzu Kapitel 8.3 m. w. N.

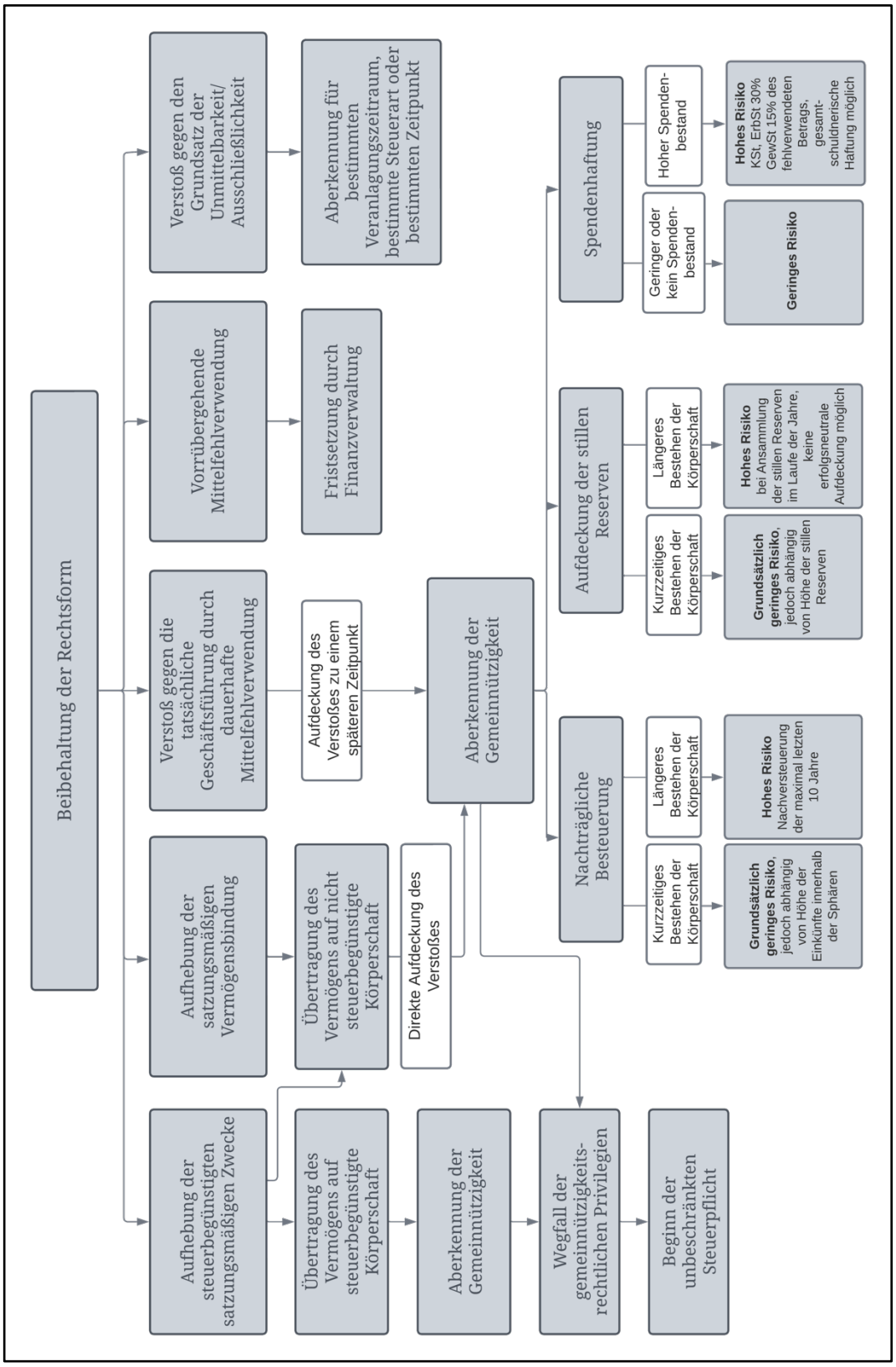

Abbildung 12: Aberkennung der Gemeinnützigkeit unter Beibehaltung der Rechtsform[1410]

[1410] In Anlehnung an *Stroh* (2021): 26.

Anhang

Anhang 1: Anlage 1 (zu § 60 AO)

§ 1

Der – Die – … (Körperschaft) mit Sitz in … verfolgt ausschließlich und unmittelbar – gemeinnützige – mildtätige – kirchliche – Zwecke (nicht verfolgte Zwecke streichen) im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.

Zweck der Körperschaft ist … (z. B. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Jugend- und Altenhilfe, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, Kunst und Kultur, Landschaftspflege, Umweltschutz, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Sports, Unterstützung hilfsbedürftiger Personen).

Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere durch … (z. B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Unterhaltung einer Schule, einer Erziehungsberatungsstelle, Pflege von Kunstsammlungen, Pflege des Liedgutes und des Chorgesanges, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder-, Jugendheimes, Unterhaltung eines Altenheimes, eines Erholungsheimes, Bekämpfung des Drogenmissbrauchs, des Lärms, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen).

§ 2

Die Körperschaft ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.

§ 3

Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft.

§ 4

Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

§ 5

Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft

1. an – den – die – das – … (Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft), – der – die – das – es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.

oder

2. an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für … (Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks, z. B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen … bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in …).

Weitere Hinweise

Bei **Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, bei den von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwalteten unselbständigen Stiftungen und bei geistlichen Genossenschaften** (Orden, Kongregationen) ist folgende Bestimmung aufzunehmen:

§ 3 Abs. 2:

„Der – die – das … erhält bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als – seine – ihre – eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert seiner – ihrer – geleisteten Sacheinlagen zurück. “

Bei **Stiftungen** ist diese Bestimmung nur erforderlich, wenn die Satzung dem Stifter einen Anspruch auf Rückgewähr von Vermögen einräumt. Fehlt die Regelung, wird das eingebrachte Vermögen wie das übrige Vermögen behandelt.

Bei **Kapitalgesellschaften** sind folgende ergänzende Bestimmungen in die Satzung aufzunehmen:

1. § 3 Abs. 1 Satz 2:
   „Die Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. “
2. § 3 Abs. 2:

„Sie erhalten bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurück. “

3. § 5:
   „Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, ...“.

§ 3 Abs. 2 und der Satzteil „soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt,“ in § 5 sind nur erforderlich, wenn die Satzung einen Anspruch auf Rückgewähr von Vermögen einräumt.

Literaturverzeichnis

Alber, Matthias (2018): Gemeinnützigkeit im Ertragsteuerrecht. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

Alber, Matthias (2022): Gemeinnützigkeit. In: Märkle, Rudi/Alber, Matthias (Begr.): Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. Stuttgart: Boorberg: 219-550.

Altmeppen, Holger (2023a): GmbHG § 1 Zweck; Gründerzahl. In: Altmeppen, Holger (Hrsg.): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 11. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Altmeppen, Holger (2023b): GmbHG § 5a Unternehmergesellschaft. In: Altmeppen, Holger (Hrsg.): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 11. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Altmeppen, Holger (2023c): GmbHG § 3 Inhalt des Gesellschaftsvertrags. In: Altmeppen, Holger (Hrsg.): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 11. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Altmeppen, Holger (2023d): GmbHG § 46 Aufgabenkreis der Gesellschafter. In: Altmeppen, Holger (Hrsg.): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 11. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Augsten, Ursula (2015): Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen, 2. Aufl. Wiesbaden: Springer Gabler.

Backert, Wolfram (2022): § 80 Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung. In: Hau, Wolfgang/Poseck, Roman (Hrsg.) BeckOK BGB, 66. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Becker, Alexander (2010): Der Wegfall des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status – Eine Bestandsaufnahme und Hilfestellung für die Praxis. In: DStR: 953-960.

Bertels, Christian (2020a): § 67 AO Krankenhäuser. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 610-627.

Bertels, Christian (2020b): § 1 UStG Steuerbare Umsätze. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 1527-1568.

Bodden, Guido (2022): Die optierende Gesellschaft iS des § 1a KStG im steuerlichen Gesamtgefüge. In: KÖSDI: 22937-22950.

Bott, Harald (2023a): § 10 Steuerverfahrensrecht und Verstoß gegen Gemeinnützigkeitsvorschriften. In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Bott, Harald (2023b): § 8 Partielle Steuerpflicht. In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Brähler, Gernot/Krenzin, Andreas (2020): Umwandlungssteuerrecht, 11. Aufl. Wiesbaden: Springer Gabler.

Brandl, Harald (2021): § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen, Stand: April 2021. In: Baum, Michael/Buse, Johannes/Brandl, Harald/Szymczak, Manfred (Hrsg.): AO, Stand: 2023. Bonn: Stollfuß.

Breithecker, Volker/Schomaker, Daniela (2020): Unternehmensumstrukturierung und Besteuerung, 4. Aufl. Duisburg: Mercator School of Management.

Breithecker, Volker/Schomaker, Daniela (2023): Rechtsformwahl für StartUps. In: Breithecker, Volker/Hanny-Busch, Sebastian (Hrsg.): Handbuch Hochschul-StartUps. Berlin: Erich Schmidt: 397-414.

Breithecker, Volker/Schomaker, Daniela/Stroh, Nina (2023): Ist eine gemeinnützige Organisation eine Alternative für GründerInnen. In: Breithecker, Volker/Hanny-Busch, Sebastian (Hrsg.): Handbuch Hochschul-StartUps. Berlin: Erich Schmidt: 429-440.

Brill, Mirko (2006): Der Verlust der Gemeinnützigkeit aufgrund von Verstößen gegen die Rechtsordnung und aufgrund des Verzichts. Hamburg: Dr. Kovac.

Brinkmeier, Thomas (2016): Vereinsbesteuerung, 2. Aufl. Wiesbaden: Springer.

BStBK (2023): Hinweise zur steuerlichen Rechnungslegung bei gemeinnützigen Einrichtungen, Stand: Juli 2023. URL: https://www.berufsrecht-handbuch.de/ii-berufsrechtlicher-teil/3-facharbeit-im-rechnungswesen/32-hinweise-der-bundessteuerberaterkammer/324-hinweise-zur-steuerlichen-rechnungslegung-bei-gemeinnuetzigen-einrichtungen#target-2, Abruf am 20.08.2023.

Buchna, Johannes/Leichinger, Carina/Seeger, Andreas/ Brox, Wilhelm (2023): Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Aufl. Achim: Erich Fleischer.

Burgard, Ullrich (2020): Eintragung einer gemeinnützigen Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt). In: npoR: 313-317.

Burhoff, Detlef (2023): Vereinsrecht, 11. Aufl. Herne: NWB.

Coenenberg, Adolf/Haller, Axel/Schultze, Wolfgang (2021): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 26. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

Cube, Nicolai von (2020): § 54 AO Kirchliche Zwecke. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 216-226.

Demir, Gülcin (2016): Rechnungslegung gemeinnütziger Körperschaften. Unveröffentlichte Masterarbeit, Universität Duisburg-Essen, Mercator School of Management.

Dörner, Heinrich (2021a): Vorbemerkungen zu §§ 21-89. In: Schulze, Reiner (Schriftleitung): Bürgerliches Gesetzbuch, 11. Aufl. Baden-Baden: Nomos: o. S.

Dörner, Heinrich (2021b): Vorbemerkungen zu §§ 55-79. In: Schulze, Reiner (Schriftleitung): Bürgerliches Gesetzbuch, 11. Aufl. Baden-Baden: Nomos: o. S.

Dörner, Heinrich (2021c): § 60 Zurückweisung der Anmeldung. In: Schulze, Reiner (Schriftleitung): Bürgerliches Gesetzbuch, 11. Aufl. Baden-Baden: Nomos: o. S.

Dörner, Heinrich (2021d): § 32 Mitgliederversammlung; Beschlussfassung. In: Schulze, Reiner (Schriftleitung): Bürgerliches Gesetzbuch, 11. Aufl. Baden-Baden: Nomos: o. S.

Eifert, Dennis (2020): gGmbH. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 926-942.

Eisele, Dirk/Leissen, Susanne (2021a): § 3 Steuerbefreiung für Grundbesitz bestimmter Rechtsträger. In: Troll, Max (Begr.): Grundsteuergesetz, 12. Aufl. München: Franz Vahlen: 77-192.

Eisele, Dirk/Leissen, Susanne (2021b): § 8 Teilweise Benutzung für einen steuerbegünstigten Zweck. In: Troll, Max (Begr.): Grundsteuergesetz, 12. Aufl. München: Franz Vahlen: 280-283.

Ellenberger, Jürgen (2023a): § 21 Nicht wirtschaftlicher Verein. In: Grüneberg, Christian (Koordinator der Autoren): Bürgerliches Gesetzbuch, 82. Aufl. München: C. H. Beck: 28-30.

Ellenberger, Jürgen (2023b): § 32 Mitgliederversammlung; Beschlussfassung. In: Grüneberg, Christian (Koordinator der Autoren): Bürgerliches Gesetzbuch, 82. Aufl. München: C. H. Beck: 42-44.

Ellenberger, Jürgen (2023c): § 26 Vorstand und Vertretung. In: Grüneberg, Christian (Koordinator der Autoren): Bürgerliches Gesetzbuch, 82. Aufl. München: C. H. Beck: 34-35.

Ellenberger, Jürgen (2023d): § 65 Namenszusatz. In: Grüneberg, Christian (Koordinator der Autoren): Bürgerliches Gesetzbuch, 82. Aufl. München: C. H. Beck: 57.

Ellenberger, Jürgen (2023e): § 64 Inhalt der Vereinsregistereintragung. In: Grüneberg, Christian (Koordinator der Autoren): Bürgerliches Gesetzbuch, 82. Aufl. München: C. H. Beck: 57.

Ellermann, Norbert/Gietz, Ulf (2007): Steuerrecht der Krankenhäuser. Stuttgart: W. Kohlhammer.

Eversberg, Horst (2003): Besonderheiten des Ausstiegs bzw. Teilausstiegs aus dem Dritten Sektor. In: Kötz, Heinz/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Walz, Rainer (Hrsg.): Non Profit Law Yearbook 2003. Köln: Carl Heymanns: 59-84.

Feit, Armin/Hofbauer, Max/Isensee, Josef/Karg, Theodor/Knobbe-Keuk, Brigitte/Mittelsteiner, Karl-Heinz/Tipke, Klaus/Ulmer, Eckhart/Lang, Joachim (1988): Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts. In: Schriftenreihe des BMF, Heft 40.

Fischer, Daniel/Helios, Marcus/Freitag, Barbara (2008): Die Vereinsbesteuerung in der Praxis. Köln: Otto Schmidt.

Fischer, Hardy (2005): Ausstieg aus dem Dritten Sektor. Köln: Carl Heymanns.

Fischer, Peter (2012): § 65 Zweckbetrieb, Stand: Juni 2012 (217. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Fleisch, Hans (2022): Stiftungstypen. In: Schauhoff, Stephan/Mehren, Judith (Hrsg.): Stiftungsrecht nach der Reform. München: C. H. Beck: o. S.

Fleischer, Holger (2022): GmbHG § 1 Zweck; Gründerzahl. In: Fleischer, Holger/Goette, Wulf (Hrsg.): Münchener Kommentar zum GmbHG, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Geibel, Stefan (2020): Personengesellschaften. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 973-981.

Gersch, Eva-Maria (2020): Gemeinnützigkeit einer zu Finanzierungszwecken zwischengeschalteten GmbH. In: AOStB: 3-4.

Gersch, Eva-Maria (2022a): AO § 52 Gemeinnützige Zwecke. In: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung, 16. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Gersch, Eva-Maria (2022b): AO § 53 Mildtätige Zwecke. In: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung, 16. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Gersch, Eva-Maria (2022c): AO § 54 Kirchliche Zwecke. In: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung, 16. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Gersch, Eva-Maria (2022d): AO § 65 Zweckbetrieb. In: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung, 16. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Gersch, Eva-Maria (2022e): AO § 67 Krankenhäuser. In: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung, 16. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Gersch, Eva-Maria (2022f): AO § 55 Selbstlosigkeit. In: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung, 16. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Gersch, Eva-Maria (2022g): AO § 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung. In: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung, 16. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Gersch, Eva-Maria (2022h): AO § 57 Unmittelbarkeit. In: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung, 16. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Gersch, Eva-Maria (2022i): AO § 14 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. In: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung, 16. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Gersch, Eva-Maria (2022j): AO § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen. In: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung, 16. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Gersch, Eva-Maria (2022k): AO § 51 Allgemeines. In: Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): Abgabenordnung, 16. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Geserich, Stephan (2001): Angemessenheit der Aufwendungen gemeinnütziger Körperschaften für Verwaltung und Spendenwerbung. In: DStR: 604-607.

Gilberg, Anika (2020): Die gemeinnützige GmbH in der notariellen Praxis. In: RNotZ: 193-210.

Gmach, Gertlieb (1995): Neuere Rechtsprechung zum Recht der steuerbegünstigten Zwecke. In: FR: 85-100.

Görden, Ludwig (2020): Fehlende Gemeinnützigkeit bei unverhältnismäßig hoher GF-Vergütung. In: GmbHStB: 312-315.

Hakert, Anka (2020): § 57 AO Unmittelbarkeit. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 289-310.

Heckmann, Jonas (2017): Der einheitliche Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen. Hamburg: Bucerius Law School.

Heider, Karsten (2019): AktG § 4 Firma. In: Goette, Wulf/Habersack, Mathias/Kalss, Susanne (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 5. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Heidinger, Andreas (2023): AktG § 41 Handeln im Namen der Gesellschaft vor der Eintragung. Verbotene Aktienausgabe. In: Spindler, Gerald/Stilz, Eberhard (Hrsg.): beck-online.Grosskommentar – AktG. München: C. H. Beck: o. S.

Heinze, Volker/Vogelbusch, Friedrich (2020): Umwandlungsrecht unter Beteiligung gemeinnütziger Rechtsträger. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 982-1074.

Helm, Thorsten/Haaf, Philipp (2021): § 24 Die gemeinnützige GmbH. In: Prinz, Ulrich/Winkeljohann, Norbert (Hrsg.): Beck´sches Handbuch der GmbH, 6. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Herbert, Ulrich (1991): Die Mittel- und Vermögensbindung gemeinnütziger Körperschaften. In: BB: 178-190.

Heuermann, Bernd (2014): BFH: Steuerbare Leistungen eines Sportvereins. In: DStR: 1539-1543.

Hirte, Heribert (2023): Kapitalgesellschaftsrecht, 9. Aufl. Köln: RWS.

Hofmeister, Ferdinand (2003): Wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen: Freiheiten und Grenzen. In: Jachmann, Monika (Hrsg.): Gemeinnützigkeit – DStJG 26. Köln: Otto Schmidt: 159-176.

Holland, Ludger (2010): Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen – Neues zur Hilfsperson. In: DStR: 2057-2060.

Holt, Thomas von (2020a): § 55 AO Selbstlosigkeit. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 227-269.

Holt, Thomas von (2020b): § 56 AO Ausschließlichkeit. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 269-289.

Holt, Thomas von (2020c): § 59 AO Voraussetzungen der Steuervergünstigung. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 388-395.

Holt, Thomas von/Koch, Christian (2015): Gemeinnützige GmbH, 3. Aufl. München: C. H. Beck.

Hoppen, Christian (2023): § 19 Rechnungslegung. In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Hüttche, Tobias (1997): Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH. In: GmbHR: 1095-1100.

Hüttemann, Rainer (2002): Der neue Anwendungserlass zum Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 bis 68 AO). In: FR: 1337-1347.

Hüttemann, Rainer (2003): Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. In: Jachmann, Monika (Hrsg.): Gemeinnützigkeit – DStJG 26. Köln: Otto Schmidt: 49-75.

Hüttemann, Rainer (2012): Der neue Anwendungserlass zum Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“. In: DB: 250-257.

Hüttemann, Rainer (2013): Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts. In: DB: 774-779.

Hüttemann, Rainer (2015): Non Profit-Organisationen als Kaufleute. In: Ackermann, Thomas/Köndgen, Johannes (Hrsg.): Privat- und Wirtschaftsrecht in Europa – Festschrift für Wulf-Henning Roth zum 70. Geburtstag. München, C. H. Beck: 241-264.

Hüttemann, Rainer (2021a): Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl. Köln: Otto Schmidt.

Hüttemann, Rainer (2021b): Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spenden- rechts durch das Jahressteuergesetz. In: DB: 72-81.

Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter (2017a): Vorbemerkungen zu §§ 80-88. In: von Staudinger, Julius (Begr.): J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: Staudinger BGB - Buch 1: Allgemeiner Teil: §§ 80-89 (Stiftungsrecht). Berlin: Sellier/de Gruyter: 1-204.

Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter (2017b): § 80 Entstehung einer Stiftung. In: von Staudinger, Julius (Begr.): J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: Staudinger BGB - Buch 1: Allgemeiner Teil: §§ 80-89 (Stiftungsrecht). Berlin: Sellier/de Gruyter: 204-234.

Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter (2017c): § 81 Stiftungsgeschäft. In: von Staudinger, Julius (Begr.): J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: Staudinger BGB - Buch 1: Allgemeiner Teil: §§ 80-89 (Stiftungsrecht). Berlin: Sellier/de Gruyter: 234-278.

Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter (2017d): § 83 Stiftung von Todes wegen. In: von Staudinger, Julius (Begr.): J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: Staudinger BGB - Buch 1: Allgemeiner Teil: §§ 80-89 (Stiftungsrecht). Berlin: Sellier/de Gruyter: 283-298.

Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter (2017e): § 86 Anwendung des Vereinsrechts. In: von Staudinger, Julius (Begr.): J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: Staudinger BGB - Buch 1: Allgemeiner Teil: §§ 80-89 (Stiftungsrecht). Berlin: Sellier/de Gruyter: 333-383.

Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter (2021): Das neue Bundesstiftungsrecht – Darstellung und Analyse sowie Vorschläge für notwendige Reformen der Landesstiftungsgesetze. In: ZIP, Heft 33: S3-S44.

Hüttemann, Rainer/Schauhoff, Stephan (2007): Die „unmittelbare Gemeinnützigkeit“ – eine unmittelbare Gefahr für gemeinnützige Körperschaften. In: FR: 1133-1139.

IDW (2010): IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung – Besonderheiten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21), Stand 11.03.2010. In: IDW (Hrsg.): IDW Verlautbarungen, Stand: IDW Life 7-8/2023. Düsseldorf: IDW.

IDW (2013a): IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung – Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14), Stand 06.12.2013. In: IDW (Hrsg.): IDW Verlautbarungen, Stand: IDW Life 7-8/2023. Düsseldorf: IDW.

IDW (2013b): IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW ERS HFA 5), Stand 06.12.2013. In: IDW (Hrsg.): IDW Verlautbarungen, Stand: IDW Life 7-8/2023. Düsseldorf: IDW.

Jachmann, Monika (2007): § 52 Gemeinnützige Zwecke, Stand: November 2007 (67. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Jachmann, Monika/Unger, Sebastian (2009a): § 56 Ausschließlichkeit, Stand: Juni 2009 (75. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Jachmann, Monika/Unger, Sebastian (2009b): § 51 Allgemeines, Stand: Juni 2009 (75. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Jachmann, Monika/Unger, Sebastian (2010): § 60 Anforderungen an die Satzung, Stand: Februar 2010 (80. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Jachmann-Michel, Monika/Liebl, Klaus (2022): Gemeinnützigkeitsrechts kompakt – Grundlagen und aktuelle Entwicklungen für die Praxis – Teil I. In: BB: 535-543.

Jaeger, Carsten (2023): GmbHG § 1 Zweck; Gründerzahl. In: Ziemons, Hildegard/Jaeger, Carsten/Pöschke, Moritz (Hrsg.): BeckOK GmbHG, 56. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Kampermann, Mathis (2022): Rechnungslegung. In: Schauhoff, Stephan/Ufer, Uwe (Hrsg.): Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne. München: C. H. Beck: 283-303.

Karsten, Klaus (2006): Hinweise zur Erstellung des Geschäftsberichts für eine gemeinnützige Einrichtung. In: BB: 1830-1832.

Kerst Andreas (2015): Zivilrechtliche Grundlagen. In: Schleder, Herbert (Begr.): Steuerrecht der Vereine, 11. Aufl. Herne: NWB: 27-38.

Kirchhain, Christian (2006): Gemeinnützige Familienstiftungen. Frankfurt am Main: Peter Lang.

Kirchhain, Christian (2011): Privatnützige Zuwendungen gemeinnütziger Körperschaften. In: FR: 640-648.

Kirchhain, Christian (2013): Vom Fördern und Gefordertsein. In: DStR: 2141-2150.

Kirchhain, Christian (2016): Der neue Anwendungserlass zur AO: neue Herausforderungen für gemeinnützige Körperschaften. In: DStR: 505-511.

Kirchhain, Christian (2019): Mitgliedervergünstigungen aus vereins- und steuerrechtlicher Sicht. In: npoR: 153-158.

Kirchhain, Christian (2021): Im zweiten Anlauf durch die Hintertür: Umfassende Änderungen für gemeinnützige Organisationen und deren Förderer durch das JStG 2020. In: DStR: 129-139.

Kirchhain, Christian (2023a): § 7 Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeiten. In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Kirchhain, Christian (2023b): § 20 Umstrukturierung gemeinnütziger Körperschaften. In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Klaßmann, Ralf/Notz, Ursula/Schmidbauer, Wolfgang (2017): Die Besteuerung der Krankenhäuser und anderer humanmedizinischer Leistungserbringer, 5. Aufl. Düsseldorf: IDW.

Klaßmann, Ralf/Siebenmorgen, Jörg/Notz, Ursula (2011): Die Besteuerung der Krankenhäuser, 4. Aufl. Düsseldorf: IDW.

Koch, Jens (2021): § 33 Struktur und Gründung der GmbH. In: Hüffer, Uwe (Begr.): Gesellschaftsrecht, 12. Aufl. München: C. H. Beck: 354-371.

Koch, Ulrich (2023a): AktG § 41 Handeln im Namen der Gesellschaft vor der Eintragung. Verbotene Aktienausgabe. In: Hüffer, Uwe (Begr.): Aktiengesetz, 17. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koch, Ulrich (2023b): AktG § 4 Firma. In: Hüffer, Uwe (Begr.): Aktiengesetz, 17. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koenig, Ulrich (2021a): AO § 52 Gemeinnützige Zwecke. In: Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koenig, Ulrich (2021b): AO § 54 Kirchliche Zwecke. In: Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koenig, Ulrich (2021c): AO § 55 Selbstlosigkeit. In: Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koenig, Ulrich (2021d): AO § 14 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. In: Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koenig, Ulrich (2021e): AO § 65 Zweckbetrieb. In: Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koenig, Ulrich (2021f): AO § 66 Wohlfahrtspflege. In: Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koenig, Ulrich (2021g): AO § 67 Krankenhäuser. In: Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koenig, Ulrich (2021h): AO § 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. In: Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koenig, Ulrich (2021i): AO § 57 Unmittelbarkeit. In: Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koenig, Ulrich (2021j): AO § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen. In: Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Koenig, Ulrich (2021k): AO § 58a Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben. In: Koenig, Ulrich (Hrsg.): Abgabenordnung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Köster, Martina (2014): Prüfungen und Kontrollen bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften - Eine empirische Untersuchung zur Anerkennung und Sicherstellung des Gemeinnützigkeitsstatus. Köln: Josef Eul.

Koss, Claus (2020): Rechnungslegung. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 2020-2058.

Kraus, Eva-Maria (2022): § 10 Umstrukturierung. In: Schauhoff, Stephan/Ufer, Uwe (Hrsg.): Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne. München: C. H. Beck: 305-315.

Kraus, Eva-Maria (2023): § 6 Gemeinnützigkeit. In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Krause, Nils (2020a): Gemeinnützige Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA). In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 949-951.

Krause, Nils (2020b): gAG. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 942-949.

Krengel, Marcel (2023): § 21 Rechnungslegung von Stiftungen. In: Scheerbarth, Walter/Coenen, Peter/Krengel, Marcel (Hrsg.): Gemeinnützige Stiftungen. München: C. H. Beck: o. S.

Krüger, Thomas/Saberzadeh, Leila (2017): Unschädlichkeit eines Fitnessstudios eines Sportvereins im Rahmen des Nebenzweckprivilegs. In: npoR: 152-153.

Kümpel, Andreas (2001): Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung bei steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften. In: DStR: 152-158.

Kümpel, Andreas (2014): Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen gemeinnützigen Körperschaften. In: FR: 51-56.

Krumm, Marcel/Paeßens, Petra (2022): GrStG § 8 Teilweise Benutzung für einen steuerbegünstigten Zweck. In: Krumm, Marcel/Paeßens, Petra (Hrsg.): Grundsteuergesetz. München: C. H. Beck: o. S.

Leuschner, Lars (2017): Der Zweck heiligt doch die Mittel! – Vereinsklassenabgrenzung nach dem Kita-Beschluss des BGH. In: NJW: 1919-1924.

Löwe, Marion (2003): Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen: Anforderungen und Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung der Rege-lungen in Deutschland, USA und Großbritannien. Berlin: Schmidt.

Lorenz, Stefan (2020): Einführung – Die Einzelsteuergesetze im Überblick. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 1077-1087.

Maciejewski, Tim (2021): Die Abgrenzung zwischen gemein- und fremdnütziger Tätigkeit in der aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. In: npoR: 69-74.

Märtens, Markus (2018): Gemeinnützige Unternehmen. In: Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.): 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Köln: Otto Schmidt: 1477-1489.

Märtens, Markus (2020a): KStG § 5 Befreiungen. In: Gosch, Dietmar (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Märtens, Markus (2020a): KStG § 13 Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung. In: Gosch, Dietmar (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Martini, Ruben (2020a): § 51 AO Allgemeines. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 119-133.

Martini, Ruben (2020b): § 1 KStG Unbeschränkte Steuerpflicht. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 1088-1109.

Maydell, Olaf von (2020): § 64 AO Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 539-579.

Mehren, Judith (2023): § 3 Stiftungsrecht. In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Menges, Evelyne (2013): Gemeinnützige Einrichtungen, 2. Aufl. München: Deutscher Taschenbuch Verlag.

Meyn, Barbara (2020): § 10b EStG Steuerbegünstigte Zwecke. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 1351-1377.

Möhlenbrock, Rolf/Haubner, David (2022): Die Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften: MoPeG, KöMoG und DAOs. In: FR: 53-61.

Momberger, Benjamin (2014): Social Entrepreneurship. Hamburg: Bucerius Law School.

Musil, Andreas (2017a): § 51 Allgemeines, Stand: Juli 2017 (243. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2017b): § 57 Unmittelbarkeit, Stand: Juli 2017 (243. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2017c): § 51 Allgemeines, Stand: Juli 2017 (243. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2018a): § 66 Wohlfahrtspflege, Stand: August 2018 (249. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2018b): § 67 Krankenhäuser, Stand: August 2018 (249. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2019): § 67a Sportliche Veranstaltungen, Stand: Februar 2019 (251. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2020a): § 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung, Stand: April 2020 (257. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2020b): § 62 Rücklagen und Vermögensbildung, Stand: April 2020 (257. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2020c): § 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung, Stand: April 2020 (257. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2020d): § 60 Anforderung an die Satzung, Stand: April 2020 (257. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2021a): § 52 Gemeinnützige Zwecke, Stand: November 2021 (266. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2021b): § 55 Selbstlosigkeit, Stand: Februar 2021 (261. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2021c): § 58 Steuerlich unschädliche Betätigung, Stand: April 2021 (262. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2022a): § 54 Kirchliche Zwecke, Stand: Mai 2022 (268. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Musil, Andreas (2022b): § 56 Ausschließlichkeit, Stand: Mai 2022 (268. Lfg.). In: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (274. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Neudert, Anka/Waldner, Wolfram (2021): Der eingetragene Verein, 21. Aufl. München: C. H. Beck.

Noack, Ulrich (2022): GmbHG § 46 Aufgabenkreis der Gesellschafter. In: Noack, Ulrich/Servatius, Wolfgang/Haas, Ulrich (Hrsg.): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 23. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Oberbeck, Petra/Winheller, Stefan (2009): Die gemeinnützige Unternehmergesellschaft – Die Pflichtrücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG als Stolperstein? In: DStR: 516-519.

Oldemeier, Lena/Seeck, Björn (2023): Die Genossenschaft – eine gemeinnützigkeitsrechtliche Bestandsaufnahme. In: npoR: 16-20.

Orth, Manfred (2003): Finanzierung und Mittelverwendung gemeinnütziger Organisationen. In: Jachmann, Monika (Hrsg.): Gemeinnützigkeit – DStJG 26. Köln: Otto Schmidt: 177-243.

Orth, Manfred (2008): Umstrukturierung gemeinnütziger Einrichtungen. In: Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.): Non Profit Law Yearbook 2007. Köln, München: Carl Heymanns: 251-272.

Orth, Manfred (2009): Verluste gemeinnütziger Stiftungen aus Vermögensverwaltung. In: DStR: 1397-1405.

Orth, Manfred (2022): Gemeinnützige Personengesellschaften. In: DStR: 864-868.

Otto, Lieselotte (2003): Stiftungsrecht. In: Otto, Lieselotte (Hrsg.): Handbuch der Stiftungspraxis, 2. Aufl. Köln: Carl Heymanns: 1-111.

Overfeld, Luise (2016): Ausgewählte Fragestellungen zur Gemeinnützigkeit. Unveröffentlichte Masterarbeit, Universität Duisburg-Essen, Mercator School of Management.

Pentz, Andreas (2019): AktG § 41 Handeln im Namen der Gesellschaft vor der Eintragung. Verbotene Aktienausgabe. In: Goette, Wulf/Habersack, Mathias/Kalss, Susanne (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 5. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Priemer, Jana (2019): Organisierte Zivilgesellschaft. In: Krimmer, Holger (Hrsg.): Bürgergesellschaft und Demokratie. Wiesbaden: Springer VS: 7-54.

Priemer, Jana/Krimmer, Holger/Labigne, Anaël (2017): ZiviZ-Survey 2017: Vielfalt verstehen. Zusammenhalt stärken. Essen: Edition Stiftungsverband.

Priester, Hans-Joachim (1999): Nonprofit-GmbH – Satzungsgestaltung und Satzungsvollzug. In: GmbHR: 149-157.

Protz, Sven-Fabian/Krome, Dirk (2021): § 2 Gründung und Kapitalaufbringung. In: Prinz, Ulrich/Winkeljohann, Norbert (Hrsg.): Beck´sches Handbuch der GmbH, 6. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Randenborgh, Nicolai van (2023a): § 1 Wahl der Rechtsform. In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Randenborgh, Nicolai van (2023b): § 2 Vereinsrecht. In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Randenborgh, Nicolai van (2023c): § 4 GmbH-Recht (Grundzüge). In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Reimer, Ekkehart/Waldhoff, Christian (2002): Mitgliedervergünstigungen bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften. In: FR: 318-326.

Rengers, Jutta (2021): KStG § 1 Unbeschränkte Steuerpflicht, Stand: Dezember 2021 (160. Lfg.). In: Brandis, Peter/Heuermann, Bernd (Hrsg.): Ertragsteuerrecht, Stand: Mai 2023 (167. Lfg.). München: Franz Vahlen.

Rieder, Markus (2022): GmbHG § 5a Unternehmergesellschaft. In: Fleischer, Holger/Goette, Wulf (Hrsg.): Münchener Kommentar zum GmbHG, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Ritter, Thomas (2018): § 55 Die gemeinnützige Aktiengesellschaft. In: Schüppen, Matthias/Schaub, Bernhard (Hrsg.): Münchener Anwaltshandbuch Aktienrecht, 3. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Röcken, Michael (2017): Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb: Wann der Eintrag ins Handelsregister droht. URL: https://www.juris.de/perma?d=jzs-VB2017-08-010-44801849, Abruf am 20.08.2023.

Roller, Frank (2011): Steuerliche Aspekte der Ausgliederung von Unternehmensteilen aus einer steuerbegünstigten Körperschaft in eine gGmbH. In: ReWir, Heft 6.

Rozwora, Iris (2011): Eine Skizze der „gemeinnützigen AG-Landschaft“ in Deutschland. In: Andeßner, René/Greiling, Dorothea/Gmür, Markus/Theuvsen, Ludwig (Hrsg.): Ressourcenmobilisierung durch Nonprofit-Organisationen. Linz: Trauner: 344-355.

Schäfer, Carsten (2021): GmbHG § 1 Zweck; Gründerzahl. In: Henssler, Martin/Strohn, Lutz (Hrsg.): Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Schäfer, Carsten (2023): Gesellschaftsrecht, 6. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Schauhoff, Stephan (2003): Begründung und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus. In: Jachmann, Monika (Hrsg.): Gemeinnützigkeit. Köln: Otto Schmidt: 133-158.

Schauhoff, Stephan (2004): Wertberichtigungen im Stiftungsvermögen Stiftungsrecht, Gemeinnützigkeitsrecht, bilanzielle Darstellung. In: DStR: 471-476.

Schauhoff, Stephan (2010): § 7 Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeiten. In: Schauhoff, Stephan (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. München: C. H. Beck: 311-427.

Schauhoff, Stephan (2022): Reform des Stiftungsrechts. In: Schauhoff, Stephan/Mehren, Judith (Hrsg.): Stiftungsrecht nach der Reform. München: C. H. Beck: o. S.

Schauhoff, Stephan (2023a): Grundlegung. In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Schauhoff, Stephan (2023b): § 9 Gemeinnützige Mittelverwendung. In: Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (Hrsg.): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Schauhoff, Stephan/Kampermann, Mathis (2022a): § 1 Rechtlicher Rahmen und Rechtsform. In: Schauhoff, Stephan/Ufer, Uwe (Hrsg.): Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne. München: C. H. Beck: 1-41.

Schauhoff, Stephan/Kampermann, Mathis (2022b): § 2 Gemeinnützigkeit. In: Schauhoff, Stephan/Ufer, Uwe (Hrsg.): Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne. München: C. H. Beck: 43-100.

Schauhoff, Stephan/Kirchhain, Christian (2013): Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer. In: FR: 301-314.

Schauhoff, Stephan/Kraus, Eva-Maria (2022): § 7 Steuern – C. Umsatzsteuer. In: Schauhoff, Stephan/Ufer, Uwe (Hrsg.): Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne. München: C. H. Beck: 242-267.

Schienke-Ohletz, Tanja (2022): Errichtung der Stiftung. In: Schauhoff, Stephan/Mehren, Judith (Hrsg.): Stiftungsrecht nach der Reform. München: C. H. Beck: o. S.

Schießl, Harald (2022): § 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung, Stand: April 2022 (198. Lfg.). In: Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter: Umwandlungsrecht, Stand: Juni 2023 (206. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Schiffers, Joachim (2022): Laufende Besteuerung der optierenden Gesellschaft und deren Gesellschafter. In: BDI/ Warth & Klein Grant Thornton (Hrsg.): Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, 2. Aufl. Bonn: Stollfuß: o. S.

Schindler, Ambros (2000): Auswirkungen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen. In: BB: 2077-2080.

Schlüter, Andreas (2002): Die gemeinnützige GmbH (I). In: GmbHR: 535-541.

Schlüter, Andreas (2021): BGB § 80 Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung. In: Henssler, Martin/Strohn, Lutz (Hrsg.): Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Schober, Tibor (2021): § 14 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Stand: März 2021 (159. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Schöpflin, Heinrich (2023a): BGB § 59 Anmeldung zur Eintragung. In: Hau, Wolfgang/Poseck, Roman (Hrsg.) BeckOK BGB, 66. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Schöpflin, Heinrich (2023b): BGB § 32 Mitgliederversammlung; Beschlussfassung. In: Hau, Wolfgang/Poseck, Roman (Hrsg.) BeckOK BGB, 66. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Scholtz, Rolf-Detlev (1996a): § 51 Allgemeines. In: Koch, Karl/Scholtz, Rolf-Detlev (Hrsg.) Abgabenordnung, 5. Aufl. Köln, Berlin, Bonn, München: Carl Heymanns: 366-372.

Scholtz, Rolf-Detlev (1996b): § 65 Zweckbetrieb. In: Koch, Karl/Scholtz, Rolf-Detlev (Hrsg.): Abgabenordnung, 5. Aufl. Köln, Berlin, Bonn, München: Carl Heymanns: 476-481.

Scholtz, Rolf-Detlev (1996c): § 55 Selbstlosigkeit. In: Koch, Karl/Scholtz, Rolf-Detlev (Hrsg.) Abgabenordnung, 5. Aufl. Köln, Berlin, Bonn, München: Carl Heymanns: 410-423.

Scholz, Phillip (2021): Die Genossenschaft in der notariellen Praxis. In: RNotZ: 441-466.

Schotenroehr, Harald/Schotenroehr, Marc (2013): Möglichkeiten der Eigenkapitalbildung bei steuerbegünstigten Körperschaften: Die Zuführung zur freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO. In: DStR: 1161-1163.

Schröder, Friedrich (2001): Ausgliederungen aus gemeinnützigen Organisationen auf gemeinnützige und steuerpflichtige Kapitalgesellschaften. In: DStR: 1415-1422.

Schröder, Friedrich (2005): Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung nach §§ 55 und 58 AO – Ein ökonomisches Verfahren zur Ermittlung und Darstellung. In: DStR: 1238-1243.

Schröder, Friedrich (2008): Die steuerpflichtige und steuerbegünstigte GmbH im Gemeinnützigkeitsrecht. In: DStR: 1069-1077.

Schröder, Friedrich/Salzberger, Christian (2015): Gemeinnützigkeitssteuerrecht – Die steuerbegünstigte und steuerpflichtige Hilfspersonen-GmbH. In: SteuK: 369-372.

Schubert, Peter/Tahmaz, Birthe/Krimmer, Holger (2023a): Erste Befunde des ZiviZ-Survey 2023 Zivilgesellschaft in Krisenzeiten: Politisch aktiv mit geschwächten Fundamenten. Berlin: ZiviZ im Stifterverband.

Schubert, Peter/Tahmaz, Birthe/Krimmer, Holger (2023b): ZiviZ-Survey 2023: Methodenbericht. Berlin: ZiviZ im Stifterverband.

Schunk, Martin (2015): Das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO. In: Stiftung&Sponsoring Rote Seiten, Heft 5: 1-23.

Schwalm, Julian/Thiele, Malte (2020): Die Form des Stiftungsgeschäfts unter Lebenden: Ausnahmsloser „Vorrang“ des § 81 Abs. 1 S. 1 BGB. In: ZEV: 523-529.

Schwarz, Günter (2002): Zur Neuregelung des Stiftungsprivatrechts (Teil I). In: DStR: 1718-1725.

Schwennicke, Andreas (2019): § 21 Nicht wirtschaftlicher Verein. In: von Staudinger, Julius (Begr.): J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: Staudinger BGB - Buch 1: Allgemeiner Teil: §§ 21-79 (Vereinsrecht). Berlin: Sellier/de Gruyter: 35-75.

Seeger, Andreas/Kurz, Tilo/Grummann, Stephan/Roller, Frank/Imberg, Anna (2021): Die Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, 2. Aufl. Herne: NWB.

Seer, Roman (2020a): Vorbemerkungen zu §§ 51–68 AO, Stand: April 2020 (160. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2020b): § 53 Mildtätige Zwecke, Stand: April 2020 (160. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2020c): § 54 Kirchliche Zwecke, Stand: April 2020 (160. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2020d): § 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung, Stand: April 2020 (160. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2020e): § 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung, Stand: April 2020 (160. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2020f): § 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung, Stand: April 2020 (160. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2020g): § 14 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Stand: Juni 2020 (161. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2020h): § 67a Sportliche Veranstaltungen, Stand: Juni 2020 (161. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2020i): § 62 Rücklagen und Vermögensbildung, Stand: Juni 2020 (161. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2020j): § 56 Ausschließlichkeit, Stand: Juni 2020 (161. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2021a): § 52 Gemeinnützige Zwecke, Stand: Mai 2021 (166. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2021b): § 55 Selbstlosigkeit, Stand: Mai 2021 (166. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2021c): § 57 Unmittelbarkeit, Stand: Mai 2021 (166. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2021d): § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen, Stand: Mai 2021 (166. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Seer, Roman (2021e): § 60a Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen, Stand: Mai 2021 (166. Lfg.). In: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich (Begr.): AO/FGO, Stand: Juli 2023 (176. Lfg.). Köln: Otto Schmidt.

Servatius, Wolfgang (2022a): GmbHG § 1 Zweck; Gründerzahl. In: Noack, Ulrich/Servatius, Wolfgang/Haas, Ulrich (Hrsg.): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 23. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Servatius, Wolfgang (2022b): GmbHG § 11 Rechtszustand vor der Eintragung. In: Noack, Ulrich/Servatius, Wolfgang/Haas, Ulrich (Hrsg.): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 23. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Sobotta, Jan/Cube, Nicolai von (2009): Die Haftung des Vorstands für das Stiftungsvermögen. In: DB: 2082-2088.

Spak, André (2020a): § 3 GrStG Steuerbefreiung für Grundbesitz bestimmter Rechtsträger. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 1504-1509.

Spak, André (2020b): § 8 GrStG Teilweise Benutzung für einen steuerbegünstigten Zweck. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 1516-1517.

Spilker, Bettina (2020): § 61 AO Satzungsmäßige Vermögensbindung – C. Nachversteuerung (§ 61 Abs. 3 AO). In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 436-443.

Spitaler, Stefan/Schröder, Friedrich (2014): Gemeinnützigkeitsrecht: Neuerungen bei der zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung (Teil I). In: DStR: 2144-2151.

Stahl, Silvana (2013): Entwicklung einer geeigneten Mittelverwendungsrechnung als Nachweis der zeitnahen und satzungsmäßigen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. In: ZögU: 38-57.

Stock, Remmert (2001): Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit- Bereich. In: NZG: 440-448.

Stroh, Nina (2021): Überlegungen zur freiwilligen Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Unveröffentlichte Bachelorarbeit, Universität Duisburg-Essen, Mercator School of Management.

Theuffel-Werhahn, Berthold (2019): Stiftung und Steuern: Was dem einen sein Zweckbetrieb, ist dem FA sein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. In: SB: 165-168.

Theuffel-Werhahn, Berthold (2020a): § 58 Nr. 6 AO Versorgung des Stifters und seiner Angehörigen durch die Stiftung. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 362-379.

Theuffel-Werhahn, Berthold (2020b): § 58 Nr. 9 AO Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen seitens Stiftungen. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 383-387.

Thiel, Jochen (1992): Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften. In: DB: 1900-1907.

Thiel, Jochen (1997): Die gemeinnützige GmbH. In: GmbHR: 10-16.

Ullrich, Benjamin (2009): Die gemeinnützige GmbH nach dem MoMiG. In: GmbHR: 750-759.

Ullrich, Benjamin (2011): Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit. Köln: Carl Heymanns.

Unger, Sebastian (2010): Mittelbeschaffung und Mittelverwendung gemeinnütziger Körperschaften. In: DStZ: 141-148.

Unger, Sebastian (2013): § 65 Zweckbetrieb, Stand: Januar 2013 (100. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Unger, Sebastian (2015a): § 66 Wohlfahrtspflege, Stand: April 2015 (115. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Unger, Sebastian (2015b): § 67 Krankenhäuser, Stand: April 2015 (115. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Unger, Sebastian (2016a): § 55 Selbstlosigkeit, Stand: Februar 2016 (122. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Unger, Sebastian (2016b): § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen, Stand: September 2016 (126. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Unger, Sebastian (2016c): § 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung, Stand: Februar 2016 (122. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Unger, Sebastian (2017): § 68 Einzelne Zweckbetriebe, Stand: April 2017 (131. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Unger, Sebastian (2019): § 67a Sportliche Veranstaltungen, Stand: November 2019 (150. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Unger, Sebastian (2022): § 57 Unmittelbarkeit, Stand: April 2022 (167. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Unger, Sebastian (2023): § 60a Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen, Stand: Januar 2023 (172. Lfg.). In: Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Stand: August 2023 (176. Lfg.). Bonn: Stollfuß.

Vedder, Christian (2020): AktG § 4 Firma. In: Grigoleit, Hans (Hrsg.): Aktiengesetz, 2. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Vetter, Eberhard (2021): AktG § 23 Feststellung der Satzung. In: Henssler, Martin/Strohn, Lutz (Hrsg.): Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Vetter, Eberhard/Schulenburg, Volker (2021a): AktG § 41 Handeln im Namen der Gesellschaft vor der Eintragung. Verbotene Aktienausgabe. In: Henssler, Martin/Strohn, Lutz (Hrsg.): Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Vetter, Eberhard/Schulenburg, Volker (2021b): AktG § 29 Errichtung der Gesellschaft. In: Henssler, Martin/Strohn, Lutz (Hrsg.): Gesellschaftsrecht, 5. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Wachter, Thomas (2019): BB-Kommentar zu OLG Köln: 5.8.2019 – 2 Wx 220/19, 2 Wx 227–229/19. In: BB: 2705-2706.

Wachter, Thomas (2020): Unerwartete Hindernisse bei der Verschmelzung von Vereinen. In: npoR: 283-287.

Wacker, Roland/Krüger, Roland/Levedag, Christian/Loschelder, Friedrich (2021): Zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts – oder: eventus varios res nova semper habet. In: DStR-Beih, Heft 41: 3-43.

Wäger, Christoph (2014): Sportvereine in der Umsatzsteuer: Steuerbare, steuerfreie und steuerermäßigte Umsätze. In: DStR: 1517-1526.

Wallenhorst, Rolf (2017a): Grundsätze der Gemeinnützigkeit. In: Wallenhorst, Rolf/Halaczinsky, Raymond (Hrsg.): Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Aufl. München: Franz Vahlen: 95-229.

Wallenhorst, Rolf (2017b): Verein, Stiftung, juristische Person des öffentlichen Rechts. In: Wallenhorst, Rolf/Halaczinsky, Raymond (Hrsg.): Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Aufl. München: Franz Vahlen: 1-40.

Wallenhorst, Rolf (2017c): Rechnungslegung. In: Wallenhorst, Rolf/Halaczinsky, Raymond (Hrsg.): Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Aufl. München: Franz Vahlen: 41-91.

Weber, Iris (2017): Die gemeinnützige Aktiengesellschaft. Hamburg: Bucerius Law School.

Wedemann, Frauke (2016): Gemeinnützige Personengesellschaften? In: NZG: 645-650.

Weidmann, Christina/Kohlhepp, Ralf (2020): Die gemeinnützige GmbH, 4. Aufl. Wiesbaden: Springer Gabler.

Weitemeyer, Birgit (2021a): § 80 Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung. In: Säcker, Franz/Rixecker, Roland/Oetker, Hartmut/Limperg, Bettina (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch – Band 1, 9. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Weitemeyer, Birgit (2021b): § 81 Stiftungsgeschäft. In: Säcker, Franz/Rixecker, Roland/Oetker, Hartmut/Limperg, Bettina (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch – Band 1, 9. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Werner, Almuth (2020a): Verein. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 842-874.

Werner, Almuth (2020b): Stiftungen. In: Winheller, Stefan/Geibel, Stefan/Jachmann-Michel, Monika (Hrsg.): Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Aufl. Baden-Baden: Nomos: 879-910.

Werner, Almuth/Bartmuß, Ralph (2021): Wirtschaftliche Betätigung, Fehlkalkulation und Verlustausgleich bei gemeinnützigen Organisationen. In: DB: 2583-2594.

Wicke, Hartmut (2020a): GmbHG § 1 Zweck; Gründerzahl. In: Wicke, Hartmut (Hrsg.): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Wicke, Hartmut (2020b): GmbHG § 5a Unternehmergesellschaft. In: Wicke, Hartmut (Hrsg.): Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 4. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Wisskirchen, Gerlind/Zoglowek, Joanna (2023): GmbHG § 6 Geschäftsführer. In: Ziemons, Hildegard/Jaeger, Carsten/Pöschke, Moritz (Hrsg.) BeckOK GmbHG, 56. Aufl. München: C. H. Beck: o. S.

Wotschofsky, Stefan/Mairock, Joachim (2002): Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen. In: BuW: 972-975.

Zapf, Alexander (2021): Die Option für Personen(handels)gesellschaften zur Körperschaftbesteuerung – Teil I. In: BB: 2711-2718.

Rechtsprechungsverzeichnis

BayObLG (1987): Beschluss vom 26.05.1987 – AR 3 Z 42/87. In: BayObLGZ: 161-171.

BFH (1954a): Urteil vom 10.12.1954 – III 78/54 S. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE060165045, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1954b): Urteil vom 16.11.1954 – I 114/53 U. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE060032011, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1956): Urteil vom 13.04.1956 – III 242/55 U. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE062462136, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1957): Urteil vom 17.12.1957 – I 182/55 U. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE066247059, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1973): Urteil vom 26.01.1973 – III R 40/72. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE108451106, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1974): Urteil vom 11.12.1974 – I R 104/73. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE114495143, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1973): Urteil vom 26.01.1973 – III R 40/72. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE108451106, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1978a): Urteil vom 13.12.1978 – I R 39/78. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE001997950, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1978b): Urteil vom 20.12.1978 – I R 21/76. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE001937950, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1982): Urteil vom 20.01.1982 – I R 256/78. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE821009450, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1984): Urteil vom 29.08.1984 – I R 203/81. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE841033650, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1985a): Urteil vom 21.08.1985 – I R 60/80. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE851038550, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1985b): Urteil vom 24.09.1985 – IX R 8/81. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE851033350, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1986): Urteil vom 13.08.1986 – II R 246/81. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE861031650, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1987): Urteil vom 09.04.1987 – V R 150/78. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE871016450, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1988): Urteil vom 23.11.1988 – I R 11/88. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE891011550, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1989a): Urteil vom 28.06.1989 – I R 86/85. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE891034550, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1989b): Urteil vom 26.04.1989 – I R 209/85. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE891025950, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1989c): Urteil vom 28.06.1989 – I R 89/85. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE891033850, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1989d): Urteil vom 19.04.1989 – I R 3/88. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE891023450, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1989e): 21.07.1989 – III R 303/84. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE891036950, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1990a): Urteil vom 11.04.1990 – I R 122/87. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE901025250, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1990b): Urteil vom 02.03.1990 – III R 89/87. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE901038050, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1991a): Urteil vom 23.10.1991 – I R 19/91. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE911041650, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1991b): Urteil vom 20.02.1991 – X R 191/87. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE911025850, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1992a): Urteil vom 14.10.1992 – I R 17/92. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE931000850, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1992b): Urteil vom 26.02.1992 – I R 47/89. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE925048060, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1992c): Urteil vom 22.05.1992 – VI R 17/91. In: DStR: 1283-1284.

BFH (1993): Urteil vom 27.10.1993 – I R 60/91. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE941016550, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1994): Urteil vom 04.05.1994 – XI R 109/90. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE941026750, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1995a): Urteil vom 26.04.1995 – I R 35/93. In: DStR 1996: 819-820.

BFH (1995b): Urteil vom 18.01.1995 – V R 139-142/92. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE951014250, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1996a): Urteil vom 13.11.1996 – I R 152/93. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE971002350, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1996b): Urteil vom 25.07.1996 – V R 7/95. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE961030850, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1997a): Urteil vom 29.10.1997 – I R 13/97. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE981001050, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1997b): Urteil vom 13.08.1997 – I R 19/96. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE971024250, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1997c): Urteil vom 15.10.1997 – I R 2/97. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE981007050, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1997d): Urteil vom 22.01.1997 – I R 156/94. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE985102260, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1998a): Urteil vom 15.07.1998 – I R 156/94. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE981027350, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1998b): Urteil vom 21.01.1998 – II R 16/95. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE981006850, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1998c): Beschluss vom 23.09.1998 – I B 82/98. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE981026850, Abruf am 20.08.2023.

BFH (1999): Beschluss vom 23.02.1999 – XI B 128/98. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE995032560, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2001): Beschluss vom 08.08.2001 – I B 40/01. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200150812, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2002): Urteil vom 18.12.2002 – I R 60/01. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200350533, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2003a): Urteil vom 23.07.2003 – I R 29/02. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200310322, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2003b): Urteil vom 04.06.2003 – I R 25/02. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200310255, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2003c): Urteil vom 29.01.2003 – I R 106/00. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200310104, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2003d): 10.09.2003 – XI R 58/01. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200310349, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2004a): Beschluss vom 28.10.2004 – I B 95/04. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200451412, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2004b): Urteil vom 18.03.2004 – V R 101/01. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200410157, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2005a): Beschluss vom 27.04.2005 – I R 90/04. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200510191, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2005b): Urteil vom 03.08.2005 – I R 37/04. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200510369, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2005c): Urteil vom 06.04.2005 – I R 85/04. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200510152, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2007a): Urteil vom 04.04.2007 – I R 76/05. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200710152, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2007b): Urteil vom 16.05.2007 – I R 14/06. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200710197, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2009a): Urteil vom 11.02.2009 – I R 73/08. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200910114, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2009b): Urteil vom 22.04.2009 – I R 15/07. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200910125, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2009c): Urteil vom 29.01.2009 – V R 46/06. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200910077, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2009d): Beschluss vom 01.07.2009 – I R 6/08. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200951127, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2009e): Urteil vom 23.07.2009 – V R 20/08. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200910256, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2010a): Urteil vom 05.08.2010 – V R 54/09. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201010333, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2010b): Beschluss vom 19.07.2010 – I B 203/09. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201050758, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2010c): Beschluss vom 12.10.2010 – I R 59/09. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201010363, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2010d): Urteil vom 25.08.2010 – I R 97/09. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201050877, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2011a): Beschluss vom 05.08.2011 – I B 25/11. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201150718, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2011b): Urteil vom 12.01.2011 – I R 91/09. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201150306, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2012a): Urteil vom 13.06.2012 – I R 71/11. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201250645, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2012b): Urteil vom 23.02.2012 – V R 59/09. In: DStR: 1134-1137.

BFH (2013a): Urteil vom 31.07.2013 – I R 82/12. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201310329, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2013b): Urteil vom 27.11.2013 – I R 17/12. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201410099, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2013c): Urteil vom 06.02.2013 – I R 59/11. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201310169, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2014): Urteil vom 20.03.2014 – V R 4/13. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201410168, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2015): Urteil vom 21.01.2015 – X R 7/13. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201510117, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2016): Urteil vom 21.09.2016 – V R 50/15. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201610257, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2017a): Urteil vom 09.02.2017 – V R 69/14. In: DStRE: 879-881.

BFH (2017b): Urteil vom 17.05.2017 – V R 52/15. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201710181, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2017c): Urteil vom 21.06.2017 – V R 34/16. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201710240, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2019a): Urteil vom 15.01.2019 – X R 6/17. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201910047, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2019b): Urteil vom 22.08.2019 – V R 67/16. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201910228, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2020a): Urteil vom 12.03.2020 – V R 5/17. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE202010166, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2020b): Beschluss vom 04.03.2020 – I B 57/18. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE202050197, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2020c): Urteil vom 23.07.2020 – V R 40/18. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE202010225, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2021a): Urteil vom 26.08.2021 – V R 5/19. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE202110231, Abruf am 20.08.2023.

BFH (2021b): Beschluss vom 26.05.2021 – V R 31/19. In: DStR: 2237-2241.

BFH (2022): Urteil vom 01.02.2022 – V R 1/20. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE202210147, Abruf am 20.08.2023.

BGH (1964): Urteil vom 06.10.1964 – VI ZR 176/63. In: NJW 1965: 29-34.

BGH (1966): Beschluss vom 14.07.1966 – II ZB 2/66. URL: https://www.juris.de/perma?d=KSRE074270580, Abruf am 20.08.2023.

BGH (1982): Urteil vom 29.09.1982 – I ZR 88/80. URL: https://www.juris.de/perma?d=BORE106958300, Abruf am 20.08.2023.

BGH (2015): Urteil vom 22.01.2015 – III ZR 434/13. In: DStR: 1123-1126.

BGH (2017a): Beschluss vom 16.05.2017 – II ZB 7/16. URL: https://www.juris.de/perma?d=KORE303262017, Abruf am 20.08.2023.

BGH (2017b): Beschluss vom 16.05.2017 – II ZB 6/16. URL: https://www.juris.de/perma?d=KORE617962017, Abruf am 20.08.2023.

BGH (2017c): Beschluss vom 16.05.2017 – II ZB 9/16. URL: https://www.juris.de/perma?d=KORE617972017, Abruf am 20.08.2023.

BGH (2018): Beschluss vom 11.09.2018 – II ZB 11/17. URL: https://www.juris.de/perma?d=KORE302172018, Abruf am 20.08.2023.

BGH (2020): Beschluss vom 28.04.2020 – II ZB 13/19. URL: https://www.juris.de/perma?d=KORE303442020, Abruf am 20.08.2023.

FG Düsseldorf (1991): Urteil vom 08.05.1991 – 7 K 89/86 U. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE927007470, Abruf am 20.08.2023.

FG Düsseldorf (2019): Urteil vom 12.04.2019 – 6 K 3664/16 K,F,AO. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201970527, Abruf am 20.08.2023.

FG Hamburg (1985): Urteil vom 16.12.1985 – II 353/82. In: EFG 1986: 418.

FG Hamburg (2007): Urteil vom 29.08.2007 – 5 K 145/05. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200771343, Abruf am 20.08.2023.

FG Köln (1998): Urteil vom 19.05.1998, 13 K 521/93. In: EFG: 1665-1667.

FG Köln (2017): Urteil vom 19.01.2017 – 13 K 1160/13. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201770539, Abruf am 20.08.2023.

FG Münster (2005): Urteil vom 11.03.2005 – 9 K 1220/00 G, 9 K 1567/00 K, 9 K 1220/00 G, 9 K 1567/00 K. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200570679, Abruf am 20.08.2023.

FG Nürnberg (2007): Urteil vom 24.04.2007, I 175/2005. In: DStRE 2008: 523-527.

Niedersächsisches FG (2003): Urteil vom 15.05.2003 – 5 K 6/01. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200371469, Abruf am 20.08.2023.

Niedersächsisches FG (2004): Urteil vom 18.03.2004 – 6 K 136/01. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200471106, Abruf am 20.08.2023.

Niedersächsisches FG (2007): Urteil vom 05.12.2007 – 5 K 312/02. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE200771571, Abruf am 20.08.2023.

Niedersächsisches FG (2010): Urteil vom 08.04.2010 – 6 K 139/09. URL: https://www.juris.de/perma?d=STRE201071137, Abruf am 20.08.2023.

OLG Köln (2019): Beschluss vom 05.08.2019 – 2 Wx 220/19, 2 Wx 227-229/19. In: ZEV: 729-731.

RG (1934): Urteil vom 18.01.1934 – IV K 369/33. In: RGZ: 212-216.

Thüringer FG (2007): Urteil vom 15.11.2007 – III 657/05. In: DStRE 2009: 14-15.

Verzeichnis sonstiger Quellen

BayLfSt (2009): Verfügung vom 31.03.2009 – S 0174.2.1-2/2 St31. In: GmbHR: 784.

BMF (2008): Schreiben vom 02.01.2008 – IV A 4 – S 0062/07/0001. In: BStBl. I: 26-216.

BMF (2010): Schreiben vom 07.07.2010 – IV C 4 – S 0180/07/0001:001. In: BStBl. I: 630.

BMF (2012): Schreiben vom 17.01.2012 – IV A 3 – S 0062/08/10007-12/IV C 4 – S 0171/07/0038-007. In: DStR: 298-305.

BMF (2013a): Schreiben vom 07.11.2013 – IV C 4 – S 2223/07/0018:005. In: BStBl. I: 1333-1360.

BMF (2013b): Schreiben vom 19.12.2013 – IV C 6 – S 2133-b/11/10009:004. In: DStR 2014: 100-101.

BMF (2014a): Schreiben vom 21.11.2014 – IV C 4 - S 2121/07/0010:032. In: DStR 2015: 120-122.

BMF (2014b): Schreiben vom 26.03.2014 – IV C 4 – S 2223/07/0018:005. In: BStBl. I: 791.

BMF (2014c): Schreiben vom 13.06.2014 – IV C 6 – S 2133-b/11/10016:004. In: BStBl. I: 886.

BMF (2021): Schreiben vom 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004. In: DStR: 2693-2702.

Bundesrat (2012): Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrecht (Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz – GemEntBG) vom 02.11.2012. In: BR-Drs. 663/12.

Bundesrat (2020): Stellungnahme des Bundesrates – Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz 2020 – JStG 2020) vom 09.10.2020. In: BR-Drs. 503/20.

Deutscher Bundestag (1975): Bericht und Antrag des Finanzausschusses (7. Ausschuß) zu dem von den Fraktionen der SPD, FDP eingebrachten Entwurf einer Abgabenordnung vom 07.11.1975. In: BT-Drs. 7/4292.

Deutscher Bundestag (1989a): Gesetzesentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung und Vereinfachung der Vereinsbesteuerung (Vereinsförderungsgesetz) vom 13.03.1989. In: BT-Drs. 11/4176.

Deutscher Bundestag (1989b): Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuß) zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur

Verbesserung und Vereinfachung der Vereinsbesteuerung (Vereinsförderungsgesetz) vom 07.11.1989. In: BT-Drs. 11/5582.

Deutscher Bundestag (1993a): Gesetzesentwurf der der Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P. – Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) vom 07.09.1993. In: BT-Drs. 12/5630.

Deutscher Bundestag (1993b): Unterrichtung durch die Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) vom 21.10.1993. In: BT-Drs. 12/5940.

Deutscher Bundestag (2002): Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 11.04.2002. In: BT-Drs. 14/8765.

Deutscher Bundestag (2007a): Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 03.05.2007. In: BT-Drs. 16/5200.

Deutscher Bundestag (2007b): Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 25.07.2007. In: BT-Drs. 16/6140.

Deutscher Bundestag (2013): Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) – Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts (Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz – GemEntBG) vom 17.01.2013. In: BT-Drs. 17/12123.

Deutscher Bundestag (2015): Möglichkeit des Verbots der Suizidbeihilfe im Vereins- oder Gewerberecht vom 03.02.2015. In: WD 3 - 3000 - 284/14

Deutscher Bundestag (2020): Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) – Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahres-steuergesetz 2020 – JStG 2020) vom 10.11.2020. In: BT-Drs. 19/25160.

Deutscher Bundestag (2021a): Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) vom 17.03.2021. In: BT-Drs. 19/27635.

Deutscher Bundestag (2021b): Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts vom 31.03.2021. In: BT-Drs. 19/28173.

Deutscher Bundestag (2021c): Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 19.04.2021. In: BT-Drs. 19/28656.

Deutscher Paritätischer Wohlfahrtsverband - Gesamtverband e. V. (2021): Satzung des Paritätischen Wohlfahrtsverbandes – Gesamtverband e. V. in der von der Mitgliederversammlung am 29. Oktober 1993 beschlossenen Fassung, zuletzt geändert auf der Mitgliederversammlung am 23. April 2021. URL: https://www.der-paritaetische.de/fileadmin/user_upload/Seiten/Verband/doc/satzung_A5_2021.pdf, Abruf am 20.08.2023.

Deutscher Spendenrat e.V. (2016): Satzung des Deutschen Spendenrats e.V. in der Fassung des 17.03.2016. URL: https://www.spendenrat.de/wp-content/uploads/Downloads/Rechtsgrundlagen/satzung-2016-deutscher-spendenrat.pdf, Abruf am 20.08.2023.

Deutscher Spendenrat e.V. (2023): Bilanz des Helfens 2022. URL: https://www.spendenrat.de/wp-content/uploads/Downloads/Bilanz-des-Helfens/bilanz-des-helfens-2022-deutscher-spendenrat.pdf, Abruf am 20.08.2023.

FinMin. Brandenburg (2004): Erlass vom 22.12.2004 – 35 - S 0174 - 3/01. In: DStR 2005: 290-291.

FinMin. Hessen (1993): Erlass vom 31.08.1993 – S 0171 A - 86 - II A 11; koordinierter Ländererlass. In: BeckVerw: 106428.

OFD Frankfurt am Main (1995): Verfügung vom 27.10.1995 – S 0171 A - 31- St II 12. In: DB: 2500.

OFD Frankfurt am Main (2014): Verfügung vom 13.02.2014 – S 0181 A - 2 - St 53. In: DStR: 803-805.

OFD Frankfurt am Main (2018): Verfügung vom 06.02.2018 – S 0177 A - 1- St 53. In: npoR: 233.

OFD Frankfurt am Main (2021): Verfügung vom 03.03.2021 – S 0177 A - 6 - St 53. In: DStR: 1482-1484.

OFD NRW (2022): Stiftungen aus steuerlicher Sicht: Arbeitshilfe. URL: https://www.finanzverwaltung.nrw.de/system/files/media/docment/file/Stiftungen%20aus%20steuerlicher%20Sicht%20-%20Stand%2001-11-2022.pdf, Abruf am 20.08.2023.

Bisherige Publikationen

Band 1 Twiehaus, Stefanie, Ist eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ohne die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung überhaupt denkbar?, 2016.

Band 2 Türkmen, Ebru, Public Private Partnership – Betriebswirtschaftliche Begründung, juristische und steuerliche Behandlung -, 2016.

Band 3 Haarmann, Daniela, Vorteilhaftigkeitsüberlegungen unterschiedlicher Wertansätze bei der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft aus steuerlicher Sicht, 2016.

Band 4 Siepmann, Kristina, Marktanalyse der Aktivitäten gemeinnütziger Organisationen und die Konkurrenzsituation zu erwerbswirtschaftlichen Einrichtungen, 2016.

Band 5 Kengels, Christopher, Die Bedeutung einer „wesentlichen Betriebsgrundlage" im Steuerrecht, 2016.

Band 6 Hilber, Gina, Kritische Analyse der körperschaftsteuerlichen Verlustverrechnung, 2016.

Band 7 Wiesner, Gerrit, Betriebswirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Analyse der Betriebsaufspaltung, 2018.

Band 8 Baron, Sven, Vererbte Steuerhinterziehung – Steuerhinterziehung zu Lebzeiten des Erblassers und Konsequenzen für den Erben, 2018.

Band 9 Diekamp, Ricarda, Kritische Analyse des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften gemäß § 8c Abs. 1 KStG, 2018.

Band 10 Breithecker, Volker/Schomaker, Daniela, Unternehmensumstrukturierung und Besteuerung, 2018.

Band 11 Sondermeier, David, Veräußerung von Anteilen an verlustbehafteten Kapitalgesellschaften, 2019.

Band 12 Ruberg, Jonas, Teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter Rahmen des § 6 Abs. 5 EStG – Einheits- versus Trennungstheorie, 2019.

Band 13 Briesemeister, Max, Verrechnungspreise – Eine betriebswirtschaftliche Analyse des steuerrechtlichen Status quo mit Implikationen für einen Paradigmenwechsel der steuerrechtlichen Erfolgsabgrenzung, zugleich Dissertation Universität Duisburg-Essen, 2019.

Band 14 Wälbers, Kim Julia, Verschonung von Betriebsvermögen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht – eine kritische Analyse, 2019.

Band 15 Cimen, Burcu, Steuerliche Besonderheiten bei Personengesellschaften, 2019.

Band 16 Dommermuth, Liesa, Das Studium an der MSM in Bezug auf die fachlichen Anforderungen an Berufsschullehrer für Steuerfachangestellte, 2019.

Band 17 Grüning, Tom Michael, Die Entwicklung des ESt-Tarifs seit 1990 – gesetzgeberische Absichten und deren Umsetzung, 2020.

Band 18 Longerich, Maximilian, Chancen und Risiken von Verschonungsabschlägen für Betriebsvermögen im Erbschaftssteuerrecht, 2020.

Band 19 Müskes, Jan, Data Literacy als Schlüsselkompetenz des 21. Jahrhunderts – Implikationen für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2020.

Band 20 Rudi, Christina, Finanzierung des Studiums – Ökonomische, steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte, 2022.

Band 21 Schomaker, Daniela, Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG – Eine theoretische und empirische Analyse mit Implikationen für Steuerpflichtige, Berater und den Gesetzgeber, 2023.

Band 22 Zimmermann, Stefanie, Spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften mit besonderer Berücksichtigung von Umgehungsversuchen in Umwandlungs- und Einbringungsfällen – Ziel-Mittel-Analyse des § 18 Abs. 3 UmwStG unter Anwendung eines Referenzmaßstabs, 2023.

Band 23 Kraft, Marvin, Einfluss des Mittelstands auf die deutsche Steuergesetzgebung, 2025.

Band 24 Stroh, Nina, Betriebswirtschaftliche Aspekte der Gemeinnützigkeit, 2023.

DuEPublico

Duisburg-Essen Publications online

UNIVERSITÄT DUISBURG ESSEN

Offen im Denken

ub universitäts bibliothek

Dieser Text wird via DuEPublico, dem Dokumenten- und Publikationsserver der Universität Duisburg-Essen, zur Verfügung gestellt. Die hier veröffentlichte Version der E-Publikation kann von einer eventuell ebenfalls veröffentlichten Verlagsversion abweichen.

DOI: 10.17185/duepublico/82431
URN: urn:nbn:de:hbz:465-20240910-072336-1

Alle Rechte vorbehalten.