

02
2021

ANWENDUNGSERLASS ZUR ABGABENORDNUNG ZU DEN ÄNDERUNGEN DURCH DAS JAHRES- STEUERGESETZ 2020



Im NPB 01/2021 berichteten wir ausführlich über die Änderungen, die das JStG 2020 für den Gemeinnützigkeitsbereich mit sich brachte.

Nunmehr hat die Finanzverwaltung ihren Anwendungserlass an diese Neuerungen angepasst und mit BMF-Schreiben vom 06.08.2021 zu aufgetretenen Praxisfragen Stellung bezogen. Neu bzw. über die bisherigen Ausführungen im NPB 1/2021 hinausgehend sind folgende Punkte:

Der neue AEAO¹ nennt als mögliche Maßnahmen zur Förderung der Ortsverschönerung beispielhaft die Unterhaltung von öffentlichen Parkanlagen und Lehrpfaden zur Regionalgeschichte und stellt klar, dass Aspekte der Wirtschafts- und Tourismusförderung nicht unter diesen Zweck fallen.



Zur **Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen** gehören² auch weitere Aufgaben des Bestattungswesens wie etwa der Bestattungsvorgang, die Grabfundamentierung, das Vorhalten aller erforderlichen Einrichtungen und Vorrichtungen sowie die notwendigerweise anfallenden Dienstleistungen wie Wächterdienste, Sargaufbewahrung, Sargtransportdienste im Friedhofsbereich, Totengeleit,

Kranzannahme, Graben der Gruft und ähnliche Leistungen, das Läuten der Glocken, übliche Ausschmückung des ausgehobenen Grabes oder musikalische Umrahmung der Trauerfeier.

Die **Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung** besteht in allen offenen Fällen **nicht mehr für kleine Körperschaften**; also solchen mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 €. Einnahmen im Sinne dieser Norm sind³ alle Vermögensmehrungen, die der Körperschaft zufließen (Zuflussprinzip nach § 11 EStG), somit sämtliche Bruttoeinnahmen des ideellen Bereichs, der Vermögensverwaltung, des Zweckbetriebs und des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Zu den Einnahmen in diesem Sinne gehören auch solche Zuflüsse, die grundsätzlich nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, z. B. Zuwendungen in das Vermögen der Körperschaft⁴.

Nicht zu den Einnahmen in diesem Sinne gehören solche Mittel, für die die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung, z. B. wegen eines Sphärenwechsels, grundsätzlich wiederauflebt, ohne dass der Körperschaft insoweit Mittel zufließen. In dem Veranlagungszeitraum, in dem die Einnahmen einer Körperschaft unter der 45.000 Euro-Grenze bleiben, ist für sämtliche vorhandene Mittel die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgesetzt. Bei Überschreiten dieser Grenze unterliegen die in den Jahren des Unterschreitens angesammelten und die

¹ AEAO Nr. 2.6 zu § 52 AO. ² AEAO Nr. 2.9 zu § 52 AO. ³ AEAO Nr. 30 zu § 55 AO ⁴ i.S.d. § 62 Abs. 3 AO.

übrigen, zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Mittel, nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung⁵.

Die für die Praxis wohl relevantesten Änderungen ergeben sich aus dem neuen AEO zu §§ 57 und 58 AO.

Wenn mehrere Körperschaften, die alle Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllen, satzungsgemäß durch **planmäßiges Zusammenwirken** einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, ist das Kriterium der Unmittelbarkeit gemäß dem neuen § 57 Abs. 3 AO für alle beteiligten Körperschaften erfüllt. „Zusammenwirken“ umfasst dabei alle Tätigkeiten, die geeignet sind, die Verwirklichung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke in Kooperation mit einer anderen Körperschaft zu erfüllen; somit neben Dienstleistungen (z. B. Laborleistungen, Buchhaltung, Beschaffungsstellen...) auch Nutzungsüberlassungen/Vermietungen⁶. Die Anforderung an den eigenen Beitrag einer Körperschaft besteht darin, dass sie selbst arbeitsteilig zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke beitragen muss. Eine bloße Vergabe von Aufträgen für ein Projekt, ohne Eigenleistung in diesem Projekt selbst, ist beispielsweise nicht ausreichend.



Ein planmäßiges Zusammenwirken kann auch mit steuerbegünstigten Betrieben gewerblicher Art juristischer Personen des öffentlichen Rechts erfolgen, nicht aber mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts als solchen⁷. Das Zusammenwirken mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks muss in der Satzung als Art der Zweckverwirklichung festgehalten sein. Die Körperschaften, mit denen kooperiert wird, und die Art und Weise der Kooperation müssen in den Satzungen der Beteiligten bezeichnet werden⁸ (z. B.: „Zweck der Gesellschaft ist die Förderung der Altenhilfe. Der Zweck wird verwirklicht durch planmäßiges Zusammenwirken mit XY [namentliche Bezeichnung der Körperschaft] durch die Zurverfügungstellung des Gebäudes A zum Betrieb eines Altenheims/Cateringleistungen für den Altenheimbetrieb... [genaue Bezeichnung der Art und Weise der Kooperation]“).

Nach aktueller Lesart müssen – beidseitig – die Kooperationen mit den namentlich benannten Beteiligten in der Satzung aufgeführt werden. Ob das BMF hier noch für die Praxis Erleichterungen schafft (z. B. im Unternehmens-/Konzernverbund mit sehr zahlreichen und vielfältigen Kooperationen untereinander oder im Fall eines – bisher bereits gemeinnützigen und die Unmittelbarkeit nach § 57 Abs. 3 AO gar nicht benötigenden – Krankenhauses, das zahlreiche Leistungen von anderen Gesellschaften empfängt, diese aber in der Satzung nicht alle aufzählt), bleibt abzuwarten. Insbesondere, da der Anwendungserlass keine Wiederholungsabsicht des Zusammenwirkens für erforderlich hält¹⁰, wäre es wünschenswert, wenn die bürokratischen Hürden einer (ggf. mehrfachen) Satzungsanpassung für solche Fälle noch einmal überdacht würden. Zum jetzigen Zeitpunkt muss sich eine Körperschaft jedenfalls sowohl die Freistellung des Kooperationspartners nachweisen als auch dessen Satzung vorlegen lassen, um zu prüfen, ob die konkrete gemeinsame Zusammenarbeit dort aufgeführt wird.



Wenn aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ein Tatbestand der §§ 65 ff. AO erfüllt ist, dann ist diese zweckbetriebliche Beurteilung für alle beteiligten Körperschaften maßgeblich¹¹ (im Falle des Altenheims würden somit sowohl die betreibende Gesellschaft als auch die Eigentümerin des Grundstücks einen Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 1a) AO unterhalten. Da die beim planmäßigen Zusammenwirken im Zweckbetrieb oder im ideellen Bereich eingesetzten Wirtschaftsgüter (z. B. Grundstücke) somit dem Zweckbetrieb (bei entgeltlicher Überlassung) bzw. dem ideellen Bereich (bei unentgeltlicher Überlassung) zuzuordnen sind, können sie nunmehr mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden¹².



⁵ AEO Nr. 31 zu § 55 AO. ⁶ AEO Nrn. 5 und 10 zu § 57 AO. ⁷ AEO Nr. 7 zu § 57 AO. ⁸ AEO Nr. 8 zu § 57 AO.

⁹ AEO Nr. 6 zu § 57 AO. ¹⁰ AEO Nr. 9 zu § 57. ¹¹ AEO Nr. 10 zu § 57 AO. ¹² AEO Nr. 11 zu § 57 AO.

Eine entsprechende Änderung hat der AEAO zu § 58 Nr. 1 AO erfahren. Diese Ausnahmeregelung ermöglicht es, Körperschaften als steuerbegünstigt anzuerkennen, die andere Körperschaften durch die vollständige oder teilweise Weitergabe bzw. Zuwendung eigener Mittel fördern (**Förderkörperschaften**). Mittel sind nach geänderter Auffassung der Finanzverwaltung nicht nur Bar- oder Buchgeld, sondern auch alle anderen Vermögenswerte wie Nutzungsüberlassung oder Erbringung einer Dienstleistung¹³.



Werden unentgeltlich oder lediglich gegen Kostenübernahme Nutzungen überlassen oder Dienstleistungen erbracht und diese bei der Empfängerkörperschaft dem steuerbegünstigten Bereich zugeordnet, sind sie bei der Geberkörperschaft dem ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb zuzuordnen, so dass folglich auch hier die eingesetzten Vermögensgegenstände aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden dürfen. Werden die Leistungen gegen einen die entstandenen Kosten übersteigenden Betrag erbracht, sind diese (sofern keine Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO vorliegt) dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. der Vermögensverwaltung zuzuordnen und können damit nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden¹⁴.



Der AEAO äußert sich detailliert dazu¹⁵, ob/wie eine entsprechende Fördertätigkeit in der Satzung aufgeführt werden muss – bei Fragen hierzu sprechen Sie uns gerne an!

Auch für das **Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften** haben sich Änderungen ergeben. Nach § 57 Abs. 4 wird hierdurch nun der Grundsatz der Unmittelbarkeit erfüllt (Holdingstrukturen). Dabei genügt auch die Beteiligung an nur einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft; eine Mindestbeteiligungsquote ist nicht erforderlich. Das schließt aber nicht aus, dass eine solche steuerbegünstigte Holdinggesellschaft auch Anteile an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften halten kann. Die übrigen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO (insbesondere Grundsätze der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit, §§ 55, 56 AO) müssen dennoch vorliegen¹⁶.



Eine von dieser Vorschrift erfasste Beteiligung ist dem ideellen Bereich¹⁷ zuzuordnen, wenn die steuerbegünstigten Zwecke der gehaltenen Beteiligungsgesellschaft in den eigenen steuerbegünstigten Zwecken enthalten sind. Die Einnahmen aus dieser Beteiligung sind dann keine Einnahmen der Vermögensverwaltung, sondern Einnahmen im ideellen Bereich; somit wird auch hier der Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel nunmehr ermöglicht und die Ausgliederung von Zweckbetrieben auf eine steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft, bei der die übertragende Körperschaft als Gegenleistung Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält und die Beteiligung bei der übertragenden Körperschaft dem ideellen Bereich zugeordnet wird, führt damit nicht (mehr) zu einem Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung¹⁸.

¹³ AEAO Nr. 1 zu § 58 AO. ¹⁴ AEAO Nr. 7 zu § 58 AO. ¹⁵ AEAO Nr. 3 zu § 58 AO. ¹⁶ AEAO Nr. 12 zu § 57 AO.
¹⁷ AEAO Nr. 13 zu § 57 AO. ¹⁸ AEAO Nr. 14 zu § 57 AO.



DIE KANZLEI LAUFBERG MICHELS UND PARTNER ist Ihr Spezialist für Steuerberatung, Vermögensplanung und Wirtschaftsprüfung.

Unser „Non-Profit-Brief“ wird regelmäßig von unserem Kompetenz-Zentrum für gemeinnützige Unternehmen veröffentlicht und richtet sich mit aktuellen Steuerthemen an Wohlfahrtsverbände und andere gemeinnützige Einrichtungen.



Joachim von Wrede
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Impressum

Laufberg Michels und Partner mbB
Robert-Perthel-Straße 81
50739 Köln

T.: 02 21 / 95 74 94-0
newsletter@laufmich.de
www.laufmich.de

Herausgeber

Redaktion: Joachim von Wrede

Erscheinungsweise:

Der Non-Profit-Brief erscheint 3 x im Jahr

Layout: Ulli Bertuch – Creative & Art Direction

Druck: Berk Druck, Euskirchen

Auflage: 200 Stück

Stand: 09/2021

Wir freuen uns über Ihre Anregungen zum Non-Profit-Brief. Wenn Sie den Non-Profit-Brief nicht mehr beziehen möchten, senden Sie bitte eine E-Mail an office@laufmich.de.