

Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Universität zu Köln

vorgelegt von

Timur Nayin
aus Köln

Referent: Prof. Dr. Johanna Hey

Koreferent:

Tag der mündlichen Prüfung:

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	I–III
Einleitung	1
A. Untersuchungsgegenstand und Zielsetzung	1
B. Gang der Untersuchung	4
C. Begrenzung des Untersuchungsgegenstands	5
D. Aktuelles Gesetzesvorhaben: Steuerfortentwicklungsgesetz 2024	7
Kapitel 1 – Grundlagen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts	10
A. Legitimation von Steuervergünstigungen für gegenwartsnahe Gemeinwohlförderung	11
I. Allgemeine Ansätze zur Rechtfertigung der Steuervergünstigung	11
II. Zeitliche Entsprechung von Gemeinwohlförderung und Steuervergünstigung	14
III. Fehlende Messbarkeit der Gemeinwohlförderung	15
IV. Keine zeitlichen Vorgaben für die steuerfinanzierte staatliche Gemeinwohlförderung.....	16
B. Systematik der ertragsteuerlichen Steuervergünstigungen für gemeinnütziges Handeln	17
I. Überblick über die gesetzlichen Regelungen	17
II. Steuersystematische Einordnung der Steuervergünstigungen	19
C. Die allgemeinen Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts	21
I. Organisationsgebundenes Förderkonzept	21
1. Beschränkung direkter Steuervergünstigungen auf Körperschaften.....	21
2. Satzungsmäßige Gemeinnützigkeit.....	22
3. Indirekte Steuervergünstigungen	25
II. Grundsatz der Ausschließlichkeit als Finalitätsgebot	26

III. Grundsatz der Selbstlosigkeit als subjektives Gemeinwohl-Kriterium	27
IV. Grundsatz der Unmittelbarkeit als Zurechnungskriterium.....	32
1. Eigene unmittelbare Zweckförderung.....	32
2. Unmittelbare Zweckförderung bei Kooperationen	33
3. Unmittelbare Zweckförderung in Holdingstrukturen.....	34
V. Grundsatz der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung	35
1. Zweckgerichtetes Verhalten im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung.....	35
2. Ausnahmen aus der Rechtsprechung	37
a. Vorübergehende Unterbrechung aufgrund außergewöhnlicher Umstände.....	37
b. Die Zweckverwirklichung vorbereitende Tätigkeiten.....	38
VI. Gemeinnützigkeitsrechtliche Rechnungslegungspflicht.....	40
D. Gemeinnützigkeitsrechtliche Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche.....	43
I. Das gemeinnützigkeitsrechtliche Sphärenmodell	44
II. Zuordnung von Beteiligungen nach dem Sphärenmodell.....	48
E. Grundlagen der gemeinnützigen Mittelverwendung	55
I. Der Mittelbegriff der Mittelverwendungsregeln	56
II. Grundsatz der gemeinnützigen Mittelbindung (Mittelverwendung).....	59
1. Unmittelbarer Verbrauch für die Zweckförderung.....	59
2. Verbrauch zur Kostendeckung und Vorbereitung der Zweckförderung	59
3. Investition und Verlustausgleich im Mittelbeschaffungsbereich	60
4. Investition in Zweckbetriebe	63
5. Anschaffung von Beteiligungen an anderen gemeinnützigen Körperschaften	64
III. Der Grundsatz der Vermögensbindung.....	64
IV. Spezielle Mittelverwendungsverbote.....	66
1. Gewinnausschüttungsverbot	67
2. Rückgewähr von Kapitalanteilen und Sacheinlagen an Mitglieder	68
3. Drittbegünstigungsverbot	69
V. Steuerlich unschädliche Betätigungen	70

1.	Mittelweitergabe an andere gemeinnützige Körperschaften	70
2.	Vermögensausstattung einer gemeinnützigen Körperschaft (Endowment)	72
3.	Weitere Ausnahmetatbestände	73
F.	Das gemeinnützigkeitsrechtliche Sanktionssystem	74
I.	Verstöße gegen die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit	74
II.	Verstöße im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung	76
III.	Verhältnismäßigkeitsprinzip als Korrektiv der Rechtsprechung	77
G.	Zusammenfassung zu den Grundsätzen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts	80
Kapitel 2 –	Rechtfertigung zeitlicher Vorgaben für die Mittelverwendung	84
A.	Systemimmanente Rechtfertigungsansätze des Gemeinnützigkeitsrechts.....	85
I.	Zeitnahe Mittelverwendung als Ausprägung des Grundsatzes der Selbstlosigkeit	85
II.	Zeitnahe Mittelverwendung als Ausprägung des Grundsatzes der Ausschließlichkeit	89
III.	Zeitnahe Mittelverwendung als Ausprägung des Grundsatzes der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung.....	91
1.	Bestimmung des gegenwärtigen Steuerverzichts durch gemeinnützigkeits- rechtliche Steuervergünstigungen	92
a.	Direkte Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften.....	92
b.	Indirekte Steuervergünstigung für gemeinnützige Körperschaften	95
aa.	Steuerbegünstigte Tätigkeiten.....	95
bb.	Steuerbegünstigte Zuwendungen.....	97
2.	Problem der fehlenden Messbarkeit der Gemeinwohlförderung.....	98
3.	Keine zeitlichen Vorgaben für die steuerfinanzierte staatliche Gemeinwohlförderung.....	99
IV.	Zwischenergebnis	100

B. Anknüpfung an das Spendenrecht	102
I. Mutmaßlicher Spenderwille	102
II. Steuersystematische Gleichbehandlung gegenüber dem Spendenabzug	104
C. Effizienzsteigerung bei der Gemeinwohlförderung	106
I. Ökonomischer Ansatz	106
II. Instrument der Verhaltenssteuerung	107
D. Kontrollinstrument der Finanzverwaltung	111
E. Fazit	114
Kapitel 3 – Ausgestaltung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung	119
A. Rechtsentwicklung	119
B. Regelungssystematik im Allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht	123
C. Bestimmung der zeitnah zu verwendenden Mittel	128
I. Abgrenzung zum allgemeinen gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelbegriff	128
II. Abgrenzung zu den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vermögensbegriffen	130
1. Vermögensbegriff i. S. v. § 62 Abs. 3 AO	130
2. Vermögensbegriff nach dem Grundsatz der Vermögensbindung	131
3. Zwischenergebnis	132
III. Vorbehalt entsprechend § 62 AO	132
1. Mittel in Rücklagen (§ 62 Abs. 1 AO)	133
2. Mittel aus Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen (§ 62 Abs. 3 AO) ...	134
a. Zuwendungen von Todes wegen	135
b. Zuwendungen zur Vermögensausstattung	137
c. Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs	140
d. Sachzuwendungen	141
e. Zwischenergebnis	144
IV. Zeitliche Zuordnung der zeitnah zu verwendenden Mittel	145
1. Liquiditätsorientierte Betrachtungsweise nach dem Zuflussprinzip.....	145

2.	Zuordnung nach handelsbilanzieller Ertragswirksamkeit.....	147
3.	Zeitliche Zuordnung von Gewinnen aus Beteiligungen.....	149
V.	Einzelfragen in Bezug auf die Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft	152
1.	Mittel der Außenfinanzierung	154
a.	Mittel der Eigenfinanzierung	154
aa.	Mitgliedsbeiträge	154
bb.	Einlagen in Kapitalgesellschaften	157
cc.	Sonder- und Investitionsumlage für satzungsfremde Zwecke.....	160
b.	Zuwendungen Dritter	162
c.	Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen	164
d.	Zuwendungen von anderen gemeinnützigen Körperschaften.....	165
2.	Mittel aus der Innenfinanzierung	166
a.	Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und des Zweckbetriebs	166
b.	Überschüsse aus der Vermögensverwaltung	168
c.	Umschichtungsgewinne im Bereich der Vermögensverwaltung	170
aa.	Ausnahme für Umschichtungsgewinne.....	170
bb.	Exkurs: Umschichtungsgewinne im Kontext der stiftungsrechtlichen Kapitalerhaltungspflicht	173
cc.	Kritik	174
dd.	Fazit	178
d.	Zwischenanlage zeitnah zu verwendender Mittel	180
3.	Globalbetrachtung der zeitnah zu verwendenden Mittel.....	181
VI.	Zwischenergebnis	183
D.	Formen der zeitnahen Mittelverwendung	185
I.	Zeitnaher Verbrauch der Mittel.....	186
II.	Investition in nutzungsgebundenes Vermögen.....	188
1.	Anschaffung und Herstellung nutzungsgebundenen Vermögens.....	188
2.	Nutzungsüberlassung an andere gemeinnützige Körperschaften	190
3.	Schädliche Nutzungsänderung (Sphärenwechsel)	193

4.	Veräußerung nutzungsgebundenen Vermögens	197
III.	Verwendung im Bereich der Mittelbeschaffung	198
IV.	Mittelweitergaben	199
1.	Weitergabe zeitnah zu verwendender Mittel nach § 58 Nr. 1 AO	199
2.	Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften (sog. Endowments)	202
3.	Mittelweitergabe im Rahmen von Kooperationen gem. § 57 Abs. 3 AO	205
V.	Aufnahme und Vergabe von Darlehen	206
VII.	Zwischenergebnis	207
E.	Die gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagenbildung.....	209
I.	Rechtsentwicklung	210
II.	Charakteristik und Überblick	213
III.	Zweckgebundene Rücklagen	216
1.	Projekt- und Investitionsrücklage	218
a.	Finanzielle Erforderlichkeit der Rücklagenbildung	219
b.	Hinreichende Konkretisierung des zu finanzierenden Vorhabens.....	222
c.	Geeignetheit des geplanten Vorhabens	226
aa.	Rücklage für Mittelweitergaben	227
bb.	Rücklage für Endowments.....	228
cc.	Rücklagen für gemeinnützigkeitsrechtlich unschädliche Bestätigungen	229
2.	Betriebsmittelrücklage	231
3.	Wiederbeschaffungsrücklage	233
4.	Zwischenergebnis	237
IV.	Freie Rücklage	238
1.	Rechtsentwicklung	238
2.	Bedeutung der freien Rücklage	240
3.	Zuführung aus Überschüssen der Vermögensverwaltung	242
4.	Zuführung aus sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln	246
a.	Getrennte Bemessungsgrundlage nach dem Sphärenmodell	246

b.	Nettobetrachtung der Sphärenergebnisse	247
c.	Keine sphärenübergreifende Verrechnung der wirtschaftlichen Ergebnisse	250
d.	Mittel aus Mittelweitergaben	251
5.	Verhältnis zu den zweckgebundenen Rücklagen	252
6.	Verwendung der Mittel aus der freien Rücklage	253
7.	Verhältnis zu Endowments	255
8.	Nachholoption	256
9.	Zwischenergebnis und Kritik	258
V.	Rücklage zum Erhalt von Beteiligungen	261
1.	Bedeutung der Regelung	261
2.	Beschränkung auf Beteiligungen im Mittelbeschaffungsbereich	263
3.	Ausschluss von Beteiligungen an Personengesellschaften	265
4.	Anstehende Kapitalerhöhung als Voraussetzung der Rücklagenbildung	265
5.	Anrechnung auf Zuführungen zur freien Rücklage	267
VI.	Ansparrücklage in der Gründungsphase einer Stiftung	268
VII.	Rücklagen im Bereich der Mittelbeschaffung	272
1.	Systematische Einordnung	273
2.	Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	275
3.	Rücklagen innerhalb der Vermögensverwaltung	279
4.	Rücklagenbildung in Beteiligungen	281
5.	Zwischenergebnis	289
VIII.	Gesellschaftsrechtlich erforderliche Pflichtrücklagen	291
1.	Rücklage zum Aufbau des Mindeststammkapitals einer gemeinnützigen Unternehmergeinschaft	291
2.	Pflichtrücklage einer gemeinnützigen AG	294
IX.	Bildung und Auflösung gemeinnützigkeitsrechtlicher Rücklagen	295
1.	Bildung der Rücklagen	295
2.	Auflösung der Rücklagen	299
X.	Zwischenergebnis und Kritik	301

F. Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung	304
G. Rechtsfolgen einer unzulässigen Mittelansammlung	315
I. Nachträgliche Verwendungsaufgabe.....	316
II. Entzug der Gemeinnützigkeit	319
III. Zwischenergebnis	321
H. Ausnahme für kleinere gemeinnützige Körperschaften	322
I. Auslegung der tatbestandlichen Einnahmengrenze	323
II. Rechtsfolge.....	325
III. Bewertung.....	327
I. Fazit	329
Kapitel 4 – Zusammenfassung der Ergebnisse	336
A. Thesen der Arbeit	336
I. Thesen zu Kapitel 1: Grundlagen.....	336
II. Thesen zu Kapitel 2: Rechtfertigung zeitlicher Vorgaben für die Mittelverwendung	337
III. Thesen zu Kapitel 3: Ausgestaltung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung	339
1. Zu Abschnitt A: Rechtsentwicklung	339
2. Zu Abschnitt B: Regelungssystematik im allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht.....	340
3. Zu Abschnitt C: Bestimmung der zeitnah zu verwendenden Mittel.....	340
4. Zu Abschnitt D: Zeitnahe Verwendung im Sinne der Regelung.....	343
5. Zu Abschnitt E: Die gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagenbildung.....	346
6. Zu Abschnitt F: Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung	352
7. Zu Abschnitt G: Rechtsfolgen einer unzulässigen Mittelansammlung	353
8. Zu Abschnitt H: Ausnahme für kleinere gemeinnützige Körperschaften	354
B. Entwurf eines Reformvorschlags	355

Abbildungsverzeichnis	IV
Literaturverzeichnis	V–XXVI

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	Anderer Auffassung
a. F.	alte Fassung
Abschn.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
AO-StB	AO-Steuerberater, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung, Bundesministerium der Finanzen
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der EU
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
BB	Betriebs Berater, Deutscher Fachverlag GmbH, Frankfurt am Main
Begr.	Begründer/in
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BR-Drs.	Bundesrat-Drucksache
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
bzgl.	bezüglich
bzw.	Beziehungsweise
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
ders. / dies.	derselbe/dieselbe(n)
DJT	Deutscher Juristentag
DStR	Deutsches Steuerrecht, Verlag C. H. Beck, München
DStZ	Deutsche-Steuerzeitung, Stollfuß Verlag, Bonn

DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
e. V.	eingetragener Verein
EStG	Einkommensteuergesetz
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStB	Erbschaftsteuer-Berater, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Erg.-Lfg.	Ergänzungslieferung
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
FS	Festschrift
GemVO	Gemeinnützigkeitsverordnung
GG	Grundgesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
GS	Gedächtnisschrift
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber/in
Hs.	Halbsatz
i. S. d.	im Sinne des
i. S. v.	i. S. v.
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
JZ	Juristenzeiten, Mohr Siebeck Verlag, Tübingen
kösd	Kölner Steuerdialog, Arbeitskreis für Steuerrecht, Köln
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KSzW	Kölner Schrift zum Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Ls.	Leitsatz

m. E.	Meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
m. W. v.	mit Wirkung vom
npoR	Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen, Verlag C. H. Beck, München
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, Verlag C. H. Beck, München
o. Ä.	oder Ähnliches
OFD	Oberfinanzdirektion
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rundvfg.	Rundverfügung
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
StBp	Die Steuerliche Betriebsprüfung, Erich Schmidt Verlag, Berlin
StuW	Steuer und Wirtschaft, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
v.	vom
WM	Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht (Wertpapier- mitteilungen), Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
WpG	Die Wirtschaftsprüfung, IDW-Verlag, Düsseldorf
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge, Ver- lag C. H. Beck, München
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirt- schaftsrecht, Deutscher Fachverlag GmbH, Frankfurt am Main
zit.	zitiert
ZStV	Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen, Nomos Verlag, Baden-Baden
z. B.	zum Beispiel

Einleitung

A. Untersuchungsgegenstand und Zielsetzung

Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung verpflichtet gemeinnützige Körperschaften¹ dazu, grundsätzlich alle Einnahmen innerhalb der zwei auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahre für ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Die Ansammlung von Mitteln ist nur in speziell geregelten Ausnahmefällen zulässig. Dieser wird seit den ersten Regelungen über die Steuervergünstigung für privates gemeinnütziges Handeln² allgemein anerkannt, wurde jedoch erst zur Jahrtausendwende gesetzlich ausdrücklich geregelt.³

Mit dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung hängt heute eine Vielzahl gesetzlicher und verwaltungsrechtlicher Bestimmungen zusammen („Mikrokosmos an Regularien“⁴), die im Zuge mehrerer punktueller Gesetzesänderungen immer weiter ergänzt wurden. Gleichwohl ist weder den historischen noch den jüngeren Gesetzgebungsmaterialien eine grundsätzliche Rechtfertigung für die zeitliche Vorgabe zur Mittelverwendung oder eine Einordnung in das System der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen für die Steuervergünstigung zu entnehmen. Nähere Hinweise lassen sich auch in der Rechtsprechung nicht finden, die sich bislang nur in wenigen Entscheidungen mit dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung befasst hat.

Die gemeinnützigkeitsrechtliche Kommentarliteratur⁵ weist seit langem auf zahlreiche

¹ In der vorliegenden Ausarbeitung wird der Begriff „gemeinnützig“ synonym für alle gem. §§ 52–54 AO steuerbegünstigten Zwecke, also auch die Förderung mildtätiger und kirchlicher Zwecke verwendet. Als „gemeinnützige Körperschaften“ werden alle in Deutschland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte (insbesondere Vereine, Stiftungen und Kapitalgesellschaften) bezeichnet, die satzungsmäßig und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 52–54 AO verfolgen. Synonym wird auch die Bezeichnung „steuerbegünstigte Körperschaften“ verwendet.

² Zunächst aus einem Rückschluss aus § 6 Verordnung zur Durchführung der §§ 17–19 des Steueranpassungsgesetzes vom 16.12.1941 (sog. Gemeinnützigkeitsverordnung – GemVO), RStBl. 1941, 937; zuvor RFH v. 19.07.1929 – I A 355/29, RStBl. 1929, 571; RFH v. 29.10.1929 – I Aa 665/29, RStBl. 1930, 249; RFH v. 31.01.1933 – I A 36/31, RStBl. 1933, 159; RFH v. 09.04.1937 – III A 58/37, RStBl. 1937, 542; RFH v. 03.03.1943 – VIa 40/42, RStBl. 1943, 258.

³ Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen vom 14.07.2000, BGBl. I 2000, 1034.

⁴ Fischer, Gegenwartsnahe und selbstlose Förderung der Allgemeinheit, FR 2004, 147 (148).

⁵ Dazu zählen insbesondere Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021; Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023; Buchna/Seeger/Leichinger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023; Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Auflage 2017; Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023.

rechtliche und praktische Probleme bei der Anwendung des Gesetzes hin und kritisiert am geltenden Recht insbesondere ein fehlendes dogmatisches Konzept⁶ sowie die Unübersichtlichkeit aufgrund zu vieler und nicht sinnvoll aufeinander abgestimmter Ausnahmen⁷. Zugleich wird aus der Praxis berichtet, dass die Finanzverwaltung die unzulässige Thesaurierung zeitnah zu verwendender Mittel häufig als Verstoß gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen aufgreift.⁸

Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung wird bislang nur von einzelnen Stimmen in der wissenschaftlichen Literatur kritisch hinterfragt.⁹ So hat sich zuletzt auch der Deutsche Juristentag in Leipzig 2018 der Empfehlung des Gutachters *Hüttemann* angeschlossen und sich einstimmig für ein generelles Festhalten an der Regelung ausgesprochen, ohne dass dies im Gutachten oder in der Diskussion der Abteilung näher erörtert wurde.¹⁰

Eine Vielzahl von gemeinnützigen Körperschaften verfügt zwar regelmäßig nur über knappe Mittel¹¹ und wird daher selten ein Problem mit dem zeitnahen Einsatz dieser Mittel oder der Bildung von Rücklagen haben. Dies dürfte auch ein Grund für die wenigen gerichtlichen Entscheidungen in diesem Bereich sein. Für größere gemeinnützige Körperschaften führt die zeitnahe Mittelverwendungspflicht aber zu erheblichen Einschränkungen im Hinblick auf ihre Finanzplanung. Für gemeinnützige Stiftungen mit großem Stiftungsvermögen oder große Wohlfahrtsverbände mit konzernartigen gemeinnützigen Strukturen ergeben sich aus den Begrenzungen bei der Rücklagenbildung und den restriktiven Vorgaben für die Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften hohe rechtliche Hürden.

Die Auslegung der gesetzlichen Vorgaben durch die Finanzverwaltung mit detaillierten

⁶ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 111.

⁷ *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 38 f.

⁸ *Kümpel*, DStR 2001, 152 (153); *Brill*, in: *Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht und zur Besteuerung der öffentlichen Hand*, kösdi-Spezialseminar 32, 2018, S. 54 f.

⁹ *Walz*, in: *Wagner/Walz*, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, 65 (107 ff.); *Fischer*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, Lfg. 6/2003, § 58 AO, Rz. 10 ff; vgl. zu diesen *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.107 ff.

¹⁰ *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 38 f. und Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/2, Abteilung für Zivil-, Wirtschafts- und Steuerrecht, Beschluss Nr. 5, P256.

¹¹ Mehr als die Hälfte aller gemeinnützigen Organisationen verfügt über jährliche Einnahmen von nicht mehr als 10.000 Euro und gerade einmal 4 % verfügen über Jahreseinnahmen von mehr als einer Millionen Euro, *Priemer/Labigne/Krimmer*, ZiviZ-Finanzierungsstudie 2015, S. 8.

Vorgaben im Anwendungserlass ermöglicht es gemeinnützigen Körperschaften durch bestimmte Gestaltungen und Anlagestrategien ihr Vermögen fortlaufend zu vermehren und nur einen vergleichsweise geringen Betrag für die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden. Für die Öffentlichkeit ist das Verhältnis von Mittelthesaurierung und zeitnaher Mittelverwendung regelmäßig nicht erkennbar. Auch die anerkannten privaten Zertifizierungsstellen für gemeinnützige Organisationen (z. B. das DZI-Spenden-Siegel¹² oder das Spendenzertifikat des Deutschen Spendenrats e.V.¹³) fordern von gemeinnützigen Körperschaften hierzu keine Angaben.

Gleichzeitig ist die weitere Auslegung und Anwendung der gesetzlichen Vorgaben mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden. Zu den rechtlichen Unsicherheiten im geltenden Recht gehören insbesondere die Abgrenzung zeitnah zu verwendender Mittel von dem zulässigen Ausstattungsvermögen, die temporäre Suspension der zeitnahen Mittelverwendungspflicht bei Investitionen in Vermögensgegenstände, die für die gemeinnützige Zweckverfolgung eingesetzt werden und die Handhabung der speziellen gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagentatbestände. Weitere Schwierigkeiten ergeben sich im Zusammenhang mit Beteiligungen an anderen Körperschaften und der Weitergabe von Mitteln in gemeinnützigen Konzernstrukturen. Allein wegen der zeitnahen Mittelverwendungspflicht sind gemeinnützigen Körperschaften zudem gezwungen, besondere Parallelrechnungen¹⁴ zu erstellen, ohne dass das Gesetz oder die Finanzverwaltung hierzu weiterführende Vorgaben oder Muster bereitstellt.

Kleinere gemeinnützige Körperschaften mit ehrenamtlich tätigen Organen sind ohne professionelle steuerliche Beratung mit der Rechtsanwendung regelmäßig überfordert. Hinzukommt ein starres Sanktionssystem, das für die unzulässige Ansammlung von Mitteln trotz der umfassenden Vermögensbindung, die eine zweckfremde Verwendung der Mittel dauerhaft untersagt, nur den Entzug des steuerbegünstigten Status der

¹² Das Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen ist eine privatrechtliche Stiftung, die u.a. vom Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend finanziell unterstützt wird und gemeinnützigen Körperschaften nach kostenpflichtiger Überprüfung bestimmter Kriterien das DZI-Spenden-Siegel ausstellt, vgl. <https://www.dzi.de>.

¹³ Der Deutsche Spendenrat e.V. sieht sich als Interessenvertretung spendensammelnder gemeinnütziger Organisationen und erteilt an seine Mitglieder, nach Überprüfung bestimmter Kriterien durch externe Wirtschaftsprüfer, das sog. Spendenzertifikat, vgl. <https://www.spendenrat.de>.

¹⁴ Mittelverwendungsrechnung gem. Nr. 29 Satz 3 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO und Übersicht über die Rücklagenbildung gem. Nr. 14 Abs. 1 Satz 4 AEAO zu § 62 Abs. 2 AO.

Gemeinnützigkeit vorsieht.¹⁵ Der Verlust des Status der Gemeinnützigkeit kann allerdings existenzgefährdende Folgen für die Körperschaften haben. Dazu zählen neben Steuernachzahlungen die Spendenhaftung, die Rückerstattung von Zuschüssen und insbesondere der Reputationsverlust.

Vor diesem Hintergrund soll der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung in dieser Arbeit umfassend untersucht werden. Schwerpunktmäßig zielt die Untersuchung darauf ab, den Sinn und Zweck des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung im System des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts herauszuarbeiten und die geltenden Bestimmungen, insbesondere über die Rücklagenbildung, auf dieser Grundlage konsistent und für die Praxis handhabbar auszulegen bzw. Reformvorschläge zu unterbreiten, wenn eine Auslegung des geltenden Rechts nicht ausreichend ist.¹⁶

B. Gang der Untersuchung

Ausgangspunkt der Untersuchung ist die grundsätzliche Rechtfertigung ertragsteuerlicher Steuerbefreiungen für gemeinnütziges Handeln und die daraus entwickelten und allgemein anerkannten Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts. Hierauf aufbauend wird im zweiten Kapitel der Frage nach einer allgemeinen Rechtfertigung zeitlicher Vorgaben für die gemeinnützige Mittelverwendung nachgegangen. Das zweite Kapitel ist insofern von besonderer Bedeutung, als es an einer historischen Gesetzesbegründung fehlt und die unterschiedlichen Auffassungen, die zur Rechtfertigung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht im Schrifttum vertreten werden, voneinander abweichen.

Anhand der im zweiten Kapitel erarbeiteten Rechtfertigung werden im dritten Kapitel die geltenden gesetzlichen Bestimmungen und deren Auslegung durch die Rechtsprechung und Finanzverwaltung im Einzelnen kritisch untersucht. Nach einer historischen Herleitung der gesetzlichen Regelungen wird geprüft, welche Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft von der zeitnahen Verwendungspflicht erfasst werden. Der Schwerpunkt liegt dabei in der Abgrenzung zur zulässigen Vermögensbildung aus Zuwendungen bzw. durch die Thesaurierung selbsterwirtschafteter Gewinne.

¹⁵ Die Erteilung einer Auflage zur Verwendung unzulässig angesammlter Mittel (§ 63 Abs. 4 AO) liegt im Ermessen des zuständigen Finanzamts.

¹⁶ Vgl. Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/2, P255, Beschluss Nr. 2: „Der Gesetzgeber ist jedoch aufgefordert, die Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts im Interesse der Stärkung des Dritten Sektors klarer und konsistenter zu gestalten.“; einstimmig beschlossen.

Anschließend wird überprüft, auf welche Weise die zeitnahe Mittelverwendungspflicht erfüllt werden kann. Schwerpunktmäßig folgt eine Prüfung der speziellen gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen über die Bildung von Rücklagen. Schließlich wird hinterfragt, wie die zeitnahe Mittelverwendung praktisch handhabbar nachgewiesen werden kann und welche Rechtsfolgen für Verstöße in Betracht kommen.

Im vierten Kapitel werden die Ergebnisse thesenförmig zusammengefasst. Die Arbeit schließt mit einem Reformvorschlag zu den §§ 55 und 62 AO.

C. Begrenzung des Untersuchungsgegenstands

Die Untersuchung beschränkt sich auf die steuerrechtlichen¹⁷ Vorgaben nach der Abgabenordnung (§§ 52–68 AO, sog. allgemeiner Teil des Gemeinnützigkeitsrechts¹⁸), die grundsätzlich für alle wegen der Förderung gemeinnütziger Zwecke steuerbegünstigte Körperschaften gelten. Die weiteren Steuervergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen, die indirekt das gemeinnützige Handeln steuerbegünstigter Körperschaften fördern sollen, etwa der Spendenabzug¹⁹, die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Befreiungen²⁰ oder die einkommensteuerlichen Steuerbefreiungen für privates gemeinnütziges Engagement²¹, sind für die zeitnahe Mittelverwendungspflicht grundsätzlich nicht relevant.²² Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung folgt insofern keinem Korrespondenzprinzip.²³

Das Umsatzsteuerrecht kennt keine allgemeine Begünstigung für gemeinnützige Körperschaften. Die bestehenden Begünstigungen²⁴ knüpfen nicht an den steuerlichen Status der Gemeinnützigkeit einer Körperschaft, sondern allein an die Art der Tätigkeit an. Insofern sind umsatzsteuerrechtliche Aspekte für die vorliegende Untersuchung

¹⁷ Vgl. zur ökonomischen Analyse insbes. *Wagner*, in: *Wagner/Walz*, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, 1. Teil, Die Rücklagenbildung als Problem einer ökonomischen Theorie gemeinnütziger Stiftungen, S. 13–64.

¹⁸ *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. 20.1; *Waldhoff*, Non Profit Law Yearbook 2005, 75; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.2.

¹⁹ § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG.

²⁰ § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b Satz 1 ErbStG.

²¹ § 3 Nr. 26 und Nr. 26a EStG.

²² Weitere Befreiungsvorschriften: § 3 Abs. 1 Nr. 12 VStG regelt außerdem die Befreiung von der Vermögenssteuer, die zurzeit nicht erhoben wird; § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG befreit gemeinnützige Körperschaften von der Grundsteuer.

²³ So sind beispielsweise auch Zuwendungen in das nicht zeitnah zu verwendende zulässige Vermögen (§ 62 Abs. 3 AO) durch den Spendenabzug gem. § 10b EStG begünstigt.

²⁴ Z. B. ermäßigter Umsatzsteuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG, pauschalierter Vorsteuerabzug gem. § 23a UStG, umsatzsteuerfreie ehrenamtliche Tätigkeit gem. § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG sowie Steuerbefreiungen für bestimmte Leistungen gem. § 4 Nr. 18 oder Nr. 22a) UStG.

nicht relevant.

Außer den umsatzsteuerrechtlichen Regelungen für bestimmte gemeinnützige Tätigkeiten, sind Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften zudem unionsrechtlich nicht harmonisiert. Unionsrechtlich relevant sind für die Steuerbefreiungen zwar grundsätzlich auch das EU-Beihilferecht und die EU-Grundfreiheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.²⁵ Im EU-Beihilferecht werden die Steuervergünstigungen bislang aber nur einzelfallabhängig über die Ausnahmetatbestände des Art. 107 Abs. 3 AEUV nach dem Ermessen der EU-Kommission geprüft. Eine spezielle (geschriebene oder ungeschriebene) Bereichsausnahme für den gemeinnützigen Sektor besteht nicht.²⁶ Überwiegend handelt es sich bei den bestehenden Regelungen über die Steuervergünstigung gemeinnütziger Körperschaften um nicht genehmigungspflichtige Altbeihilfen.²⁷ Im Hinblick auf die EU-Grundfreiheiten (insbesondere die Kapitalverkehrsfreiheit) hat sich das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht mit den direkten Steuervergünstigungen an gemeinnützige Körperschaften auch für ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat geöffnet.²⁸ Voraussetzung bleibt allerdings die Anerkennung der ausländischen Einrichtung als gemeinnützig nach den Bestimmungen der §§ 51 ff. AO. Für die insofern unterschiedslos geltenden Regelungen der zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung bestehen keine weitergehenden europarechtlichen Vorgaben.

Aus dem zivilrechtlichen Stiftungsrecht (§§ 80–88 BGB) und den Landesstiftungsgesetzen ergeben sich für gemeinnützige Stiftungen im Hinblick auf die Mittelverwendung Besonderheiten, insbesondere aus der Pflicht zum Erhalt des Grundstockvermögens (§ 85c Abs. 1 Satz 1 BGB). Während das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht ein zulässiges Vermögen neben dem Einsatz der Mittel zur Zweckverwirklichung lediglich toleriert²⁹, ist im Normalfall einer Kapitalstiftung nach dem

²⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.110.

²⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.111; *Helios*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 24, Rz. 11.

²⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.126; *Droege*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, Teil 1, Rz. 77; vgl. BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68, juris Rz. 50, zur Steuerbefreiung von Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, der auf § 4 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1934 zurückgeht, i. V. m. § 66 AO, der aus der GemVO 1953 übernommen wurde; ebenso BFH v. 31.07.2013 – I R 82/12, BStBl. II 2015, 123, juris Rz. 35, zur Steuerbefreiung des Zweckbetriebs „Krankenhaus“ gem. § 67 AO.

²⁸ Vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG in Umsetzung der Rs. *Stauffer*, EuGH v. 14.09.2006 – Rs. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568 durch das JStG 2009, G. v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

²⁹ *Hüttemann*, WM 2016, 625 (629).

Vermögenserhaltungsgrundsatz das Vermögen der Stiftung als Ertragsquelle dauerhaft zu erhalten.³⁰ Die sich daraus ergebenden Zielkonflikte sind vielfältig und komplex und können daher mit Rücksicht auf den Umfang der Arbeit nicht zusätzlich abgehandelt werden. Die stiftungsrechtliche Literatur, die sich spezifisch mit dem gemeinnützigen Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht auseinandersetzt, wird aber berücksichtigt. Aus dem zivilrechtlichen Vereinsrecht (§§ 21–79a BGB) ergeben sich hingegen keine Besonderheiten für gemeinnützige Vereine. Sie unterliegen uneingeschränkt der zeitnahen Mittelverwendungspflicht. Rechtsformbedingte Unterschiede ergeben sich für Kapitalgesellschaften aus den für sie geltenden Kapitalerhaltungsregeln sowie aus Corporate-Governance-Gesichtspunkten (Informations- und Steuerungsrechte der Gesellschafter). Erforderlich ist schließlich eine Auseinandersetzung mit den handelsrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung (§§ 238 ff. HGB), insbesondere die Unterscheidung von handelsbilanziellen und gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen.

D. Aktuelles Gesetzesvorhaben: Steuerfortentwicklungsgesetz 2024

Kurz vor dem Abschluss dieser Arbeit veröffentlichte das Bundesfinanzministerium den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Steuerrechts und zur Anpassung des Einkommensteuertarifs (Steuerfortentwicklungsgesetz – SteFeG).³¹ Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung abgeschafft und die damit zusammenhängenden Regelungen³² ersatzlos entfallen sollen.³³ Eine solche radikale Abkehr vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung war im Vorfeld und während der gesamten Bearbeitungszeit dieser Arbeit nicht erkennbar und wurde, soweit ersichtlich, weder von der Finanzverwaltung noch von den betroffenen steuerbegünstigten Körperschaften gefordert.

Die Begründung zum Gesetzesentwurf ist äußerst knapp.³⁴ Die Abschaffung soll dem Abbau bestehender Bürokratie dienen, weil steuerbegünstigte Körperschaften nicht mehr gezwungen seien, eine Mittelverwendungsrechnung erstellen zu müssen.³⁵ Dem

³⁰ § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB.

³¹ RegE SteFeG, Stand 23.07.2024, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2024-07-20-JStG-II-2024/2-Regierungsentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

³² § 55 Abs. 1 Nr. 5, § 58 Nr. 3 und 10, § 62 und § 63 Abs. 4 AO.

³³ Art. 9 RegE SteFeG.

³⁴ Siehe hierzu Kapitel 3 Abschn. F. zum Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung.

³⁵ Siehe hierzu Kapitel 3 Abschn. F. zum Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung.

liegt die Annahme zugrunde, dass die Finanzverwaltung bereits anhand der „vorhandenen Aufzeichnungen“ prüfen könne, ob eine Körperschaft tatsächlich gemeinnützig tätig ist und wie sie ihre Mittel einsetzt. Angeführt wird außerdem die Eigenmotivation der steuerbegünstigten Körperschaften³⁶ und die Rücksicht auf das Interesse der Spender³⁷, wonach davon auszugehen sei, dass steuerbegünstigte Körperschaften ihre Mittel regelmäßig zeitnah verwenden. Neben diesen allgemeinen Argumenten wird auf das Spezialproblem des Wiederauflebens der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung in Folge einer Nutzungsänderung einer Immobilie, die an eine andere gemeinnützige Körperschaft vermietet wird, genannt.³⁸ Der Gesetzesentwurf geht schließlich davon aus, dass durch die allgemeinen gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätze, insbesondere dem Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO), sichergestellt sei, dass zukünftig „in Extremfällen“ eines Ansparens der Mittel ausgeschlossen werden könne.³⁹ Wann ein „Extremfall“ vorliegen soll, lässt die Gesetzesbegründung offen.

Die knappe Begründung zum Gesetzesentwurf ist nach den Ergebnissen dieser Arbeit für den im Entwurf vorgesehenen Systemwechsel nicht ansatzweise ausreichend. Das Gesetzesvorhaben würde zu einem Wegfall des gesetzlichen Regel-Ausnahme-Verhältnisses zwischen zeitnaher Mittelverwendung und Rücklagenbildung führen und die Kontrolle dem Ermessen der Finanzverwaltung überlassen. Es ist nicht ersichtlich, welcher objektive Maßstab künftig für die Rücklagenbildung gelten und wann ein rechtswidriger „Extremfall“ vorliegen soll. Da zudem die Möglichkeit der Erteilung einer Verwendungsaufgabe (§ 63 Abs. 4 AO) wegfallen soll, wäre der rückwirkende Entzug des steuerbegünstigten Status einzig verbleibende Rechtsfolge, was die Rechtsunsicherheit für steuerbegünstigte Körperschaften erheblich verschärft. Letztlich müsste die Rechtsprechung eigene Maßstäbe entwickeln, was einen langen Zeitraum benötigen dürfte.

Die Begründung lässt nicht erkennen, dass der Gesetzgeber sich mit der Bedeutung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung auseinandergesetzt und Alternativen zur Abschaffung geprüft hat. Das wird insbesondere am angeführten

³⁶ Siehe hierzu Kapitel 2 Abschn. C II. über die Lenkungsfunktion aufgrund der Kontrolldefizite im Dritten Sektor.

³⁷ Siehe hierzu Kapitel 2 Abschn. B. I. zur Rücksicht auf einen mutmaßlichen Spenderwillen.

³⁸ Siehe hierzu Kapitel 3 Abschn. D. II. 3. mit einem untergesetzlichen Verbesserungsvorschlag.

³⁹ Siehe hierzu Kapitel 2 Abschn. A. IV. und C. I. zur fehlenden Missbrauchsvermeidungsfunktion.

Spezialproblem des betragsmäßigen Wiederauflebens der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ersichtlich, das allein auf eine enge Auslegung der Finanzverwaltung zurückzuführen ist⁴⁰ und ohne Weiteres durch eine Klarstellung im Anwendungserlass behoben werden könnte.⁴¹ Aus der vorliegenden Arbeit wird dagegen ersichtlich, dass zahlreiche und viel schwerwiegender Rechtsanwendungsprobleme bestehen.

Die im Gesetzesentwurf angeführten Argumente werden in der vorliegenden Arbeit an den entsprechenden Stellen kritisch gewürdigt. Die Arbeit berücksichtigt den Rechtsstand bis zum 01.08.2024 und die bis dahin veröffentlichten Fachpublikationen. Die nachfolgende öffentliche und politische Debatte über den Gesetzesentwurf kann nicht mehr berücksichtigt werden.

⁴⁰ Nr. 32 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

⁴¹ Siehe hierzu den Alternativvorschlag in Kapitel 3 Abschn. D. II. 3.

Kapitel 1 – Grundlagen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts

Für die Prüfung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist im Ausgangspunkt zunächst die grundsätzliche Rechtfertigung steuerlicher Begünstigungen für privates gemeinnütziges Handeln maßgeblich (Abschn. A), die den Gesetzgeber zur Ausgestaltung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts veranlasst hat (vgl. die Übersicht über die Regulationsstruktur der ertragsteuerlichen Steuervergünstigungen in Abschn. B.). Für eine systematische Einordnung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung werden im Folgenden die Grundzüge der Ausgestaltung des sog. allgemeinen steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts dargestellt (Abschn. C und D), an die auch die Steuervergünstigungen nach den Einzelsteuergesetzen anknüpfen. Die im Einzelnen sehr alten und kaum veränderten gesetzlichen Bestimmungen des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts sind teilweise nicht trennscharf voneinander zu unterscheiden (z. B. der Grundsatz der Ausschließlichkeit gem. § 56 AO von dem Grundsatz der Selbstlosigkeit gem. § 55 Abs. 1 AO). Sinn und Zweck der Bestimmungen und deren Bedeutung für den Rechtsanwender lassen sich regelmäßig nur anhand der Rechtsprechung, den Verwaltungsanweisungen (insbesondere dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung) und der im Vergleich zu anderen ertragsteuerlichen Bereichen überschaubaren wissenschaftlichen Literatur mit Beiträgen aus der Rechtspraxis erschließen. Das gilt insbesondere für das im Schrifttum entwickelte sog. gemeinnützigkeitsrechtliche Sphärenmodell (Abschn. D). Dem Sphärenmodell folgt die Auslegung der einzelnen Regelungen für die gemeinnützige Mittelverwendung (vgl. Abschn. E), die es für den zeitnahen Einsatz der Mittel zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke grundsätzlich zu beachten gilt. Letztlich bedarf es für die Untersuchung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung eines Verständnisses des lediglich rudimentär geregelten Sanktionssystems im allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht, das grundsätzlich nur die vollständige Aberkennung der Gemeinnützigkeit vorsieht (Abschn. F).

A. Legitimation von Steuervergünstigungen für gegenwartsnahe Gemeinwohlförderung

I. Allgemeine Ansätze zur Rechtfertigung der Steuervergünstigung

Das Grundgesetz, insbesondere das Finanzverfassungsrecht (Art. 104a ff. GG), enthält keine ausdrücklichen Regelungen für den Fall, dass Bürgerinnen und Bürger außerhalb des öffentlichen Dienstes oder öffentlicher Ämter (Art. 33 GG) Aufgaben des Staates übernehmen und das Gemeinwohl fördern.⁴² Auch den systemtragenden verfassungsrechtlichen Prinzipien des Steuerrechts, namentlich dem Gleichheitsgrundsatz, dem Legalitätsprinzip, dem Übermaßverbot, dem Sozialstaatsprinzip und dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit⁴³ ist die steuerliche Begünstigung freiwilligen gemeinnützigen Handelns nicht immanent. Die steuerliche Begünstigung gemeinnützigen Handelns ist vielmehr eine freie gesetzgeberische Entscheidung und keine verfassungsrechtliche Notwendigkeit.⁴⁴

Es besteht dennoch generell Einigkeit darüber, dass private Gemeinwohlförderung steuerlich berücksichtigt werden sollte.⁴⁵ Dazu wird zum einen auf den Gedanken der Staatsentlastung abgestellt. Nehmen Bürgerinnen und Bürger staatliche Gemeinwohlaufgaben wahr, entlasten sie dadurch den Staat, der insoweit keine Steuermittel einsetzen muss. Daher sei es gerechtfertigt, bei gemeinnützigem privatem Engagement auf die zusätzliche Erhebung von Steuern zur Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben zu verzichten.⁴⁶ Der Gedanke der Staatsentlastung vermag allerdings nur dort zu überzeugen, wo das private gemeinnützige Handeln staatliche Gemeinwohlförderung

⁴² Gem. Art. 30 GG ist die Erfüllung aller staatlichen Aufgaben grundsätzlich Aufgabe der Länder.

⁴³ Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. 3.13.

⁴⁴ P. Kirchhof, DStJG 26 (2003), 1 (5); Waldhoff, Non Profit Law Yearbook 2005, 75 (82); Schauhoff, in: FS Schaumburg, 2009, 95 (96).

⁴⁵ Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 88; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 242. Lieferung, 5/2017, Vor §§ 51–68 AO, Rz. 35; Weitemeyer, in: GS Walz, 783 (796 f.).

⁴⁶ Vgl. BMF-Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, 92 und Sondervotum von Isensee/Knobbe-Keuk, 356; Isensee, in: FS Dürig, 1990, 33 (61); Jachmann, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, Enquete-Kommission des Dt. Bundestages, 2002, S. 71 und 73 f.; Seer, DStJG 26 (2003), 11 (24); Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, 315; Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, G 88; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.80 ff.; Jachmann, DStZ 2001, 225 (226).

substituiert (sog. Substitutionsthese).⁴⁷ Das Argument der Staatsentlastung ist dadurch eng an den Begriff der Staatsaufgaben gebunden.⁴⁸ Unstreitig greift die Rechtfertigung im Bereich der sog. konkurrierenden Gemeinwohlaufgaben, die sowohl vom Staat als auch von Bürgern wahrgenommen werden können.⁴⁹ Dazu gehören Aufgaben im Sinne des Sozialstaatsziels, also etwa die Bereiche der Wohlfahrtspflege, die Verfolgung mildtätiger Zwecke oder der Natur- und Umweltschutz.⁵⁰ Im Bereich der sog. pluralistischen Gemeinwohlaufgaben obliegt die inhaltliche Ausgestaltung wegen der staatlichen Neutralitätspflicht dagegen allein den Bürgern.⁵¹ Dazu zählen die Bereiche Religion, Kunst, Kultur, Erziehung und Bildung.⁵² In diesen Bereichen werden Steuervergünstigungen mit der Entlastung des Staates im Hinblick auf die Finanzierungsverantwortlichkeit gerechtfertigt.⁵³ Auch wenn diese Bereiche inhaltlich entstaatlicht sind, gehört es zu den Aufgaben des Staates, die finanziellen Rahmenbedingungen für die freie Entfaltung pluralistischer Kräfte zu schaffen.⁵⁴ Hinsichtlich der Finanzierungsverantwortlichkeit kann man insofern von konkurrierenden Gemeinwohlaufgaben ausgehen, sodass auch in diesen Bereichen der Gedanke der Staatsentlastung die Rechtfertigung der Steuervergünstigungen zu tragen vermag.⁵⁵

Die steuerbegünstigte Staatsentlastung entspricht zudem der arbeitsteiligen Gemeinwohlförderung⁵⁶ des Grundgesetzes nach dem verfassungsrechtlichen Subsidiaritätsprinzip⁵⁷. Das Subsidiaritätsprinzip räumt der grundrechtsautonomen Gemeinwohlförderung durch die Bürgerinnen und Bürger den grundsätzlichen Vorrang gegenüber

⁴⁷ *Jachmann*, DStZ 2011, 225 (227); BMF-Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, Sondervotum von *Isensee/Knobbe-Keuk*, 356.

⁴⁸ *Jachmann*, DStZ 2011, 225 (227).

⁴⁹ BMF-Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, Sondervotum von *Isensee/Knobbe-Keuk*, 356; *Isensee*, in: FS Dürig, 1990, 35 (47).

⁵⁰ *Isensee*, in: FS Dürig, 1990, 35 (47); *Seer*, DStJG 26 (2003), 11 (19 f.).

⁵¹ BMF-Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, Sondervotum von *Isensee/Knobbe-Keuk*, 351 f.

⁵² *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage, Rz. 1.81; *Weitemeyer*, in: GS Walz, 783 (796 f.).

⁵³ *Seer*, DStJG 26 (2003), 11 (25 f.).

⁵⁴ BMF-Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, Sondervotum von *Isensee/Knobbe-Keuk*, 356 f.; *Seer*, DStJG 26 (2003), 11 (25): „Neutralität und Pluralität bedeuten (leider) nicht Kostenneutralität“.

⁵⁵ *Isensee*, in: FS Dürig, 1990, 35 (47); *Seer*, DStJG 26 (2003), 11 (25 f.).

⁵⁶ *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 4, 3. Auflage 2006, § 71, Rz. 110 ff.; *Seer*, DStJG 26 (2003), 11 (21 f.).

⁵⁷ *Isensee*, DStJG 26 (2003), 93 (100 f.); *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 4, 3. Auflage 2006, § 73, Rz. 65 ff.; BMF-Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, 92.

der staatlichen Hilfe ein.⁵⁸ Es ist danach geboten, die private Gemeinwohlerfüllung „von unten“ staatlich zu fördern.⁵⁹ Ergänzt wird das Argument der Staatsentlastung außerdem durch weitere Vorteile der privaten Übernahme von Gemeinwohlaufgaben. Die private Gemeinwohlerfüllung ist näher an den individuellen Präferenzen der Bürgerinnen und Bürger als die staatliche Gemeinwohlerfüllung und kann sich diesen Präferenzen flexibel anpassen.⁶⁰ Gemeinnützige Körperschaften ergänzen und bereichern das staatliche Leistungsangebot und tragen mit ihrer Tätigkeit zur Vielfalt des gesellschaftlichen und sozialen Lebens bei.⁶¹

Das Gemeinwohl wird zwar regelmäßig auch durch eigennütziges privatwirtschaftliches Handeln gefördert, bspw. durch die Schaffung von Arbeitsplätzen, die Produktion von Lebensmitteln oder die Entwicklung von Medikamenten.⁶² Dieses Handeln folgt allerdings vorrangig der eigenen Gewinnerzielungsabsicht. Die Förderung des Gemeinwohls ist dabei ein zwangsläufiges Nebenprodukt. Wohlfahrtsökonomisch ist die staatliche Förderung durch Steuervergünstigungen nur dort gerechtfertigt, wo Kollektivgüter (Güter, bei denen die Mitnutzung durch Dritte keine zusätzlichen Kosten verursacht) durch Private nicht in ausreichendem Umfang bereitgestellt würden.⁶³ Die Steuervergünstigungen dienen insofern der Aktivierung bürgerschaftlichen Engagements dort, wo die eigennützige Motivation versagt.⁶⁴ Dies ist grundsätzlich aber nur dann anzunehmen, wenn mit privatem Handeln nicht vorrangig privatnützigen Zwecke verfolgt werden, das heißt nur wenn „selbstlos“ gehandelt wird. Schließt man aber jeden privaten Vorteil aus dem Tatbestand der Steuervergünstigung aus, würde die Motivation zu privatem gemeinnützigem Handeln selten ausreichen. Es ist daher sinnvoll, nur solche Vorteile auszuschließen, die wirtschaftlicher Art sind und gegenüber der

⁵⁸ *Isensee*, in: FS Dürig, 1990, 35 (59); *Jachmann*, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, Enquete-Kommission des Dt. Bundestages, 2002, S. 75.

⁵⁹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.84.

⁶⁰ *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, G 88; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.82.

⁶¹ *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, G 88; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.83.

⁶² BMF-Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, Sondervotum von *Isensee/Knobbe-Keuk*, 350; *Wagner/Walz*, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, Teil 2, S. 74.

⁶³ Wiss. Beirat BMF, Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, BMF-Schriftenreihe Heft 80, 2006, 3 f.: Allokationsaufgabe: „mangelnde Internalisierung externer Nutzenstiftung überwinden“.

⁶⁴ *Isensee*, DStJG 26 (2003), 93 (100 f.).

Gemeinwohlförderung überwiegen. Dies folgt auch aus dem Gedanken der Staatsentlastung. Eine Gleichwertigkeit privater und staatlicher Gemeinwohlförderung kann nur dort angenommen werden, wo sich das gemeinnützige Handeln inhaltlich und qualitativ äquivalent zur staatlichen, steuerfinanzierten Aufgabenerfüllung darstellt.⁶⁵ Staatliches, steuerfinanziertes Handeln hat sich ausschließlich und uneigennützig am Gemeinwohl auszurichten, welches allein Rechtfertigung staatlicher Organisation ist.⁶⁶ Privates Gemeinwohlgagement ist danach als äquivalent anzusehen, wenn es objektiv und subjektiv wie staatliches Handeln altruistisch, unmittelbar und ausschließlich der Gemeinwohlförderung nachkommt.⁶⁷ Insofern hat ein steuerliches Gemeinnützigkeitsrecht neben der Identifikation von begünstigungswürdigen Gemeinwohlzwecken sicherzustellen, dass das private Handeln ausschließlich diesen Zwecken dient und subjektiv keine persönlichen Interessen überwiegen, also die Bürgerinnen und Bürger vorrangig aus „Gemeinsinn“ handeln.

Im Ergebnis ist die Steuervergünstigung wegen privater Förderung solcher Zwecke, die das Gemeinwohl fördern und den Staatshaushalt entlasten, zwar kein zwingender Ausfluss der systemtragenden verfassungsrechtlichen Prinzipien der Besteuerung. Die Rechtfertigung von Steuervergünstigungen ergibt sich aber sowohl aus dem Gedanken der Substitutionsthese als auch aus dem Grundsatz der Subsidiarität staatlicher Unterstützung.

II. Zeitliche Entsprechung von Gemeinwohlförderung und Steuervergünstigung

Allein die Absicht ausschließlicher, unmittelbarer und selbstloser Förderung gemeinnütziger Zwecke, ohne den Staat tatsächlich zu entlasten oder das Gemeinwohl zu fördern, genügt für die Gewährung einer Steuervergünstigung nicht. Erst wenn auch tatsächlich Gemeinwohlaufgaben erfüllt bzw. in pluralistischer Vielfalt ergänzt werden, kommen Steuervergünstigungen in Betracht. Bei der Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts muss daher neben einer gemeinnützigen Zwecksetzung auch die tatsächliche Gemeinwohlförderung sichergestellt werden. Um eine Verlagerung der

⁶⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.84.

⁶⁶ Vgl. *Isensee*, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 4, 3. Auflage 2006, § 71, Rz. 21 und 41.

⁶⁷ Vgl. *Jachmann*, in: *Igl*, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, Enquete Kommission des Dt. Bundestages, 2002, S. 74.

Zweckverwirklichung auf unbestimmte Dauer zu verhindern, bedarf es also einer zeitlichen Entsprechung von steuerlicher Entlastung und Gemeinwohlförderung.⁶⁸ Schließlich erwartet auch das mit Steuereinnahmen finanzierte Gemeinwesen durch den Verzicht auf gegenwärtige Steuereinnahmen eine gegenwartsnahe Förderung des Gemeinwohls.⁶⁹ Daraus leitet *Hüttemann* das „Gebot gegenwartsnaher Zweckverwirklichung“ ab.⁷⁰ Auch *Droege* stellt fest, dass die Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts als Zweckverwirklichungsrecht stets einem „Grundprinzip der Gegenwärtigkeit“ folgen müsse und sich dies aus der Periodizität der Besteuerung ergebe.⁷¹ Das Periodizitätsprinzip wird bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer durch die periodische Besteuerung des Jahreseinkommens verwirklicht. Es handelt sich um ein technisches Prinzip, dass dem Staat einen sukzessiven Eingang von Steuern sicherstellt.⁷² Mit Rücksicht auf die Ausgestaltung der Ertragsteuern als periodische Jahressteuern kann daher im Ausgangspunkt das Kalenderjahr bzw. das abweichende Wirtschaftsjahr als möglicher Betrachtungszeitraum für ertragsteuerliche Steuervergünstigungen herangezogen werden. Das heißt, dass eine jährliche Steuervergünstigung grundsätzlich eine gegenwärtige Förderung des Gemeinwohls im jeweiligen Veranlagungsjahr voraussetzt.

III. Fehlende Messbarkeit der Gemeinwohlförderung

Die Rechtfertigung der Steuervergünstigung nach dem Gedanken der Staatsentlastung leidet letztlich unter dem Grundproblem der fehlenden Messbarkeit der Gemeinwohlförderung. Regelmäßig kann nämlich die staatliche Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben nicht nach bestimmten Erfolgskennzahlen, insbesondere nicht nach wirtschaftlichen Kriterien, bewertet werden.⁷³ Nichts anderes kann daher für die Begünstigung privaten gemeinnützigen Handelns gelten. Begünstigungswürdig ist also bereits jede, auf die Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben und die Förderung des Gemeinwohls gerichtete und geeignete Tätigkeit, unabhängig davon, ob sie tatsächlich zum Erfolg

⁶⁸ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 4.165 ff.

⁶⁹ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 4.111.

⁷⁰ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 4.113; *Hüttemann*, *Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit*, 1991, S. 23; vgl. so schon *Becker/Riewald/Koch*, *Kommentar zur Reichsabgabenordnung*, 1963, § 17 StAnpG Anm. 7d, Abs. 1; vgl. hierzu Kapitel 2 Abschn. A. III.

⁷¹ *Droege*, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, 2010, 192 f.

⁷² *Hey*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Auflage 2021, Rz. 8.44.

⁷³ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 1.2.

führt. Gemeinwohlförderung und Staatsentlastung können zudem sowohl durch materielle Förderung, insbesondere den Einsatz finanzieller Mittel, als auch durch immaterielles Engagement verwirklicht werden. Die immaterielle Förderung kann, genauso wie die materielle Förderung, die aufgezeigten Anforderungen an eine steuerliche Begünstigung gleichwertiger privater Gemeinwohlförderung rechtfertigen. Die Investition finanzieller Mittel ist folglich keine Voraussetzung der Steuervergünstigung.

IV. Keine zeitlichen Vorgaben für die steuerfinanzierte staatliche Gemeinwohlförderung

Das staatliche Haushaltsrecht enthält keine zeitlichen Vorgaben für den Einsatz von Steuermitteln oder Bestimmungen über die Bildung von Rücklagen aus Überschüssen. Weder das Finanzverfassungsrecht (insbesondere das verfassungsrechtliche Recht der Haushaltswirtschaft gem. Art. 109–115 GG⁷⁴) noch das Haushaltsgrundsätzegesetz oder die Bundeshaushaltsordnung geben einen zeitlichen Rahmen für die Verwendung vereinnahmter Steuermittel oder anderer haushaltswirksamer Einnahmen vor, die bei der Verabschiedung des Haushaltsplans für auf das Kalenderjahr als Rechnungsjahr (Haushaltsjahr gem. § 4 Haushaltsgrundsätzegesetz⁷⁵ und § 4 Bundeshaushaltsordnung⁷⁶) zu beachten wären.

Der Zeitpunkt der Verwendung der Steuermittel liegt allein in der politischen Verantwortung des Haushaltsgesetzgebers (Verantwortlichkeit von Bund und Ländern gem. Art. 109 GG), der er sich in der Regel zum Wechsel einer Legislaturperiode alle vier bzw. fünf Jahre stellen muss. Eine übermäßige Rücklagenbildung bei mangelnder Investitionstätigkeit wird sich trotz der bestehenden Staatsverschuldung regelmäßig negativ im Wahlergebnis niederschlagen. Private Gemeinwohlförderung unterliegt dagegen keiner demokratischen Kontrolle. Allein im Bereich der Außenfinanzierung durch Spenden und Zuschüsse sind negative Konsequenzen einer unangemessenen Rücklagenbildung denkbar. Auch aus diesem Gesichtspunkt ergibt sich daher ein

⁷⁴ Vgl. jüngst zu den haushaltsrechtlichen Grundsätzen der Jährlichkeit (nach Jahren zu trennender Haushaltsplan, Art. 110 Abs. 2 Satz 1 GG), Jährigkeit (Begrenzung des Geltungszeitraums) und Fälligkeit (Beschränkung auf Einnahmen und Ausgaben, die im Haushaltsjahr kassenwirksam werden), BVerfG v. 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, Rn. 155 ff.

⁷⁵ G v. 19.08.1969, BGBl. I 1969, 1273, zuletzt geändert durch Art. 10 G. v. 14.08.2017, BGBl. I 2017, 3122.

⁷⁶ BHO v. 19.08.1969, BGBl. I 1969, 1284, zuletzt geändert durch Art. 2 G. v. 01.07.2022, BGBl. I 2022, 1030.

grundsätzliches Bedürfnis für eine zeitliche Vorgabe an die Begünstigung privater Gemeinwohlförderung.

B. Systematik der ertragsteuerlichen Steuervergünstigungen für gemeinnütziges Handeln

Das Grundgesetz enthält, wie eingangs dargestellt, keine speziellen Vorgaben für die steuerliche Berücksichtigung privaten gemeinnützigen Handelns. Nach dem für das Steuerrecht maßgeblichen verfassungsrechtlichen Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als Ausprägung des allgemeinen Gesetzesvorbehalts sind aber auch Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen durch hinreichend konkretisierte formelle Parlamentsgesetze zu regeln.⁷⁷ Entscheidet sich der Steuergesetzgeber für die gesetzliche Begünstigung gemeinnützigen Handelns durch formelle Steuergesetze, hat er die steuerverfassungsrechtlichen Bedingungen, namentlich das Folgerichtigkeitsprinzip, zu beachten.⁷⁸

I. Überblick über die gesetzlichen Regelungen

Das vom deutschen Gesetzgeber geschaffene steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht setzt sich auf der Ebene der formellen Parlamentsgesetze aus den Steuervergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen (ertragsteuerlich von Bedeutung sind insbesondere § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG) und dem gesetzesübergreifenden allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht in §§ 51–68 AO („Steuerbegünstigte Zwecke“) zusammen.⁷⁹ Die einzelnen steuerlichen Tatbestände in den Einzelsteuergesetzen verweisen hierbei auf die allgemeinen Anforderungen der Abgabenordnung und damit auf sämtliche Regelungen der §§ 51–68 AO. Man spricht daher auch vom allgemeinen Teil des Gemeinnützigkeitsrechts.⁸⁰ Dieser lässt sich in folgende Teilbereiche systematisieren: Materiellrechtliche Anforderungen (§§ 52–58a und 62 AO), Anforderungen an die Satzung (§§ 59–61 AO), Bindung der tatsächlichen Geschäftsführung an die Satzung und an die materiellrechtlichen Anforderungen (§§ 59, 63 AO),

⁷⁷ Waldhoff, Non Profit Law Yearbook 2005, 75 (82 f.).

⁷⁸ P. Kirchhof, DStJG 26 (2003), 1 (6); Waldhoff, Non Profit Law Yearbook 2005, 75 (82).

⁷⁹ Waldhoff, Non Profit Law Yearbook 2005, 75 (79).

⁸⁰ Hey, in: Tipke/Lang, 24. Auflage 2021, Rz. 20.1; Waldhoff, Non Profit Law Yearbook 2005, 75 (79); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.2.

Zulässigkeit wirtschaftlicher Betätigung (§§ 64–68 AO).⁸¹

Ausgangspunkt bildet § 51 Abs. 1 Satz 1 AO, welcher die Anwendung der Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 52–68 AO) für die Steuerbefreiungen nach den Einzelsteuergesetzen anordnet und den Kreis der Adressaten auf Körperschaften im Sinne des KStG beschränkt. Die §§ 52–54 AO definieren die aus Sicht des Gesetzgebers förderungswürdigen Zwecke (gemeinnützige, mildtätige, kirchliche Zwecke⁸²). Als Grundregeln der materiellen Gemeinnützigkeit folgen die Anforderungen an eine selbstlose, ausschließliche und unmittelbare Förderung der steuerbegünstigten Zwecke (§§ 55–57 AO) sowie ausnahmsweise unschädliche Durchbrechungen dieser Grundsätze (§§ 58, 58a AO). § 59 AO verknüpft die Gewährung der Steuervergünstigung mit formellen Anforderungen an die Satzung der Körperschaft (satzungsmäßige oder formelle Gemeinnützigkeit) und fordert im zweiten Halbsatz eine mit der Satzung kongruente tatsächliche Geschäftsführung (materielle Satzungsmäßigkeit⁸³). Die formellen Anforderungen werden durch die §§ 60–61 AO, die materielle Seite durch § 63 AO weiter konkretisiert. Zwischen diesen Regelungen wurden durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz⁸⁴ in den zwischenzeitlich unbesetzten § 62 AO Regelungen zur Rücklagen- und Vermögensbildung eingefügt. Die §§ 64–68 AO betreffen die wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Körperschaften. Zu den gesetzlichen Regelungen in der Abgabenordnung enthält der AEAO umfangreiche weitere Konkretisierungen. Diese sind zwar als bloße Innenrechtssätze nicht geeignet, unzureichend bestimmte gesetzliche Tatbestände zu konkretisieren, sorgen aber in der Praxis in erheblichem Maße für Rechtssicherheit auf Rechtsanwenderseite. Das gilt insbesondere für die Regelungen des AEAO über den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung und die Anwendung der Rücklagentatbestände⁸⁵, die daher im Folgenden jeweils Berücksichtigung finden.

⁸¹ Vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 113.

⁸² Im Folgenden werden Körperschaften, die steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, einheitlich als gemeinnützige Körperschaften bezeichnet.

⁸³ *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 160. Lieferung 4/2020, § 59 AO, Rz. 7.

⁸⁴ G. v. 21.03.2013, BGBl. I 2013, 556.

⁸⁵ Insb. AEAO zu § 55 AO und § 62 AO.

II. Steuersystematische Einordnung der Steuervergünstigungen

Grundsätzlich unterliegen auch gemeinnützige Körperschaften gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 5 KStG der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht. Die gemeinnützige Verwendung des Einkommens unter Verzicht auf Gewinnausschüttungen berührt die Steuerpflicht grundsätzlich nicht, weil die Verwendung des Einkommens für deren Steuerpflicht im System der Einkommens- und Körperschaftsteuer unbeachtlich ist.⁸⁶ Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG (bzw. § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG) sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen von der Körperschaftsteuer (bzw. von der Gewerbesteuer) befreit. Die Steuerbefreiung gilt nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG (bzw. § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG) nicht, soweit eine solche Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreibt. In steuersystematischer Hinsicht enthält § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (bzw. § 3 Nr. 6 GewStG) daher eine partielle subjektive Steuerbefreiung⁸⁷, sofern kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Im System der Kapitalertragsteuer können gemeinnützige Körperschaften durch Vorlage einer sogenannten Nichtveranlagungs-Bescheinigung gegenüber der auszahlenden Stelle nach § 44a Abs. 4 und 7 EStG i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG eine vollständige Abstandnahme vom Steuerabzug erreichen.

Bei Tätigkeiten im ausschließlich ideellen Bereich fehlt es bereits an einer Einkünfteerzielungsabsicht im Sinne der §§ 7, 8 KStG i. V. m. § 2 Abs. 1 EStG. Insofern sind die Einnahmen des ideellen Bereichs (z. B. Spenden und Mitgliedsbeiträge⁸⁸) schon nicht steuerbar.⁸⁹ Die Steuerbefreiung kann bzgl. dieser Tätigkeiten folglich nur deklaratorische Bedeutung haben (klarstellende Fiskalzwecknorm).⁹⁰ Folgt man der ständigen

⁸⁶ Hüttemann, KSzW 2014, 158 (159 f.).

⁸⁷ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, § 11 Rz. 33 f.

⁸⁸ Siehe zur deklaratorischen Bedeutung von § 8 Abs. 5 KStG für Mitgliedsbeiträge, z. B. Roser, in: Gosch, KStG, 4. Auflage 2020, § 8, Rz. 1500, Rengers, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 171. EL März 2024, § 8 KStG, Rz. 970.

⁸⁹ BFH v. 15.01.2015 – I R 48/13, BStBl II 2015, 713, Rz. 12, zur Nichtsteuerbarkeit der Einkünfte in der außerbetrieblichen Sphäre eines steuerpflichtigen Vereins; Seer, DStJG 26 (2003), 11 (34); Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4/2020, Vor §§ 51–68, Rz. 2.

⁹⁰ Lang, StuW 1987, 221 (229), „verkappte Vereinfachungsbefreiungen“; Jachmann, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, Enquete Kommission des Dt. Bundestages, 2002, S. 196; Seer, DStJG 26 (2003), 11 (33 f.), „Fiskalzweckbefreiung“; Droewe, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, 350.

Rechtsprechung des BFH⁹¹ und der wohl überwiegenden Auffassung im Schrifttum⁹², wonach alle Einkünfte von Körperschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG (insbes. Kapitalgesellschaften⁹³, Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfonds auf Gegenseitigkeit) unabhängig von der Verwirklichung einer der Einkünftebestandteile des § 2 Abs. 1 EStG gemäß § 8 Abs. 2 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, muss man auch bzgl. der Einkünfte im ideellen Bereich solcher Körperschaften eine konstitutive Wirkung der Steuerbefreiung annehmen.⁹⁴ Gleiches gilt für die Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 6 GewStG wegen der Gewerbebetriebsfiktion für sämtliche Tätigkeiten von Kapitalgesellschaften gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG.

Außerhalb des ideellen Bereichs handelt es sich bei der Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (bzw. § 3 Nr. 6 GewStG) nach überwiegender Auffassung um subventionierende Sozialzwecknormen.⁹⁵ Zwar wird teilweise auch den Bereichen der Vermögensverwaltung und des (bloß kostendeckenden) Zweckbetriebs⁹⁶ die Einkünfteerzielungsabsicht abgesprochen, dazu wird auf die Zweckbindung durch die Mittelherkunft und die gebundene Einkommensverwendung abgestellt.⁹⁷ Beides kann aber grundsätzlich nicht die Einkünfteerzielungsabsicht widerlegen.⁹⁸ Auch gemeinnützige Körperschaften verfolgen mit ihrer Vermögensverwaltung grundsätzlich eine Gewinnerzielungsabsicht.⁹⁹ Schließlich ist unter Beachtung der übrigen Voraussetzungen nach § 65 AO, insbesondere der Wettbewerbsklausel, eine Gewinnerzielungsabsicht auch im Zweckbetriebsbereich unschädlich.¹⁰⁰

⁹¹ BFH v. 04.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; BFH v. 22.09.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; BFH v. 06.12.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324.

⁹² Vgl. *Pfirschmann*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 312. Lieferung, 7/2022, § 8 KStG, Rz. 73 m. w. N.

⁹³ Dazu gehören Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, einschließlich optierender Gesellschaften im Sinne des § 1a, Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit.

⁹⁴ a. A. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. 11.37: auch Kapitalgesellschaften können eine außerbetriebliche Sphäre haben, § 8 Abs. 2 KStG dient als Rechtsgrundverweisung nur der Einkünftequalifikation, die der Frage der Steuerbarkeit nachgelagert ist; so auch *Hüttemann*, in: FS Raupach, 2006, 495 ff.

⁹⁵ *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, G 87, „Sozialzweckbefreiungen“; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.56 und 1.80. Bei Vereinen gilt dies gewerbesteuerlich § 2 Abs. 3 GewStG nur hinsichtlich der Zweckbetriebe.

⁹⁶ Siehe zur Abgrenzung Abschn. D. I.

⁹⁷ *Seer*, DStJG 26 (2003), 11 (35 ff.).

⁹⁸ *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, 350; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.57; vgl. § 10 Nr. 1 KStG.

⁹⁹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.57.

¹⁰⁰ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.57.

Die Einordnung als Sozialzwecknormen führt grundsätzlich zu einem erhöhten Begründungsaufwand für den Gesetzgeber.¹⁰¹ In Abweichung von dem für Fiskalzwecknormen gültigen Leistungsfähigkeitsprinzip (und seinen konkretisierenden Prinzipien, z. B. das objektive Nettoprinzip) sind Sozialzwecknormen mit Gründen des Gemeinwohls zu rechtfertigen.¹⁰² Diese sind im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht namentlich als steuerbegünstigte Zwecke in den §§ 52–54 AO abgebildet. Bei der Ausgestaltung von begünstigenden Sozialzwecknormen kommt dem Gesetzgeber grundsätzlich ein weiter Entscheidungsspielraum zu.¹⁰³

C. Die allgemeinen Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts

I. Organisationsgebundenes Förderkonzept

1. Beschränkung direkter Steuervergünstigungen auf Körperschaften

Der Gesetzgeber hat sich bei der Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts dafür entschieden, nur Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des KStG Steuervergünstigungen für gemeinnütziges Handeln zu gewähren (§ 51 Abs. 1 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 KStG). Einzelne Steuerpflichtige oder Personenvereinigungen können den steuerlichen Status der Gemeinnützigkeit nicht erlangen. Die Beschränkung des Gemeinnützigkeitsstatus auf Körperschaften wird damit begründet, dass nur Körperschaften ausreichende Gewähr für die ausschließliche und altruistische Gemeinwohlorientierung bieten.¹⁰⁴ Natürliche Personen seien dagegen zur Existenzsicherung immer auch eigennützig motiviert und könnten daher grundsätzlich nur partiell gemeinnützig sein.¹⁰⁵ Zudem lasse sich bei natürlichen Personen auch keine trennscharfe Aufteilung zwischen einer eigennützigen und einer fremdnützigen Vermögenssphäre sicherstellen.¹⁰⁶ Körperschaften erlaubten dagegen eine klare

¹⁰¹ Voraussetzungen ist nach der Rechtsprechung des BVerfG „eine erkennbare Entscheidung des Gesetzgebers“, BVerfG v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (239); vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. 3.21 f., mwN.

¹⁰² Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. 3.132.

¹⁰³ Vgl. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 121 (148) zu der Ausgestaltung von Verschonungsregelungen bei der Erbschaftsteuer; siehe zu den weiteren Anforderungen, namentlich dem Gemeinwohlprinzip, Bedürfnisprinzip und Verdienstprinzip Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. 3.133 ff.

¹⁰⁴ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.12; Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 169; Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49 (50 f.); Hüttemann, FR 2016, 969.

¹⁰⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.12.

¹⁰⁶ Droege, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 169.

Trennung zwischen selbstlosem und eigennützigem Handeln und eine entsprechende Vermögensaufteilung.¹⁰⁷ Nur Körperschaften könnten organisatorisch verselbständigt auf der Grundlage ihrer Satzung ausschließlich überindividuellen Zwecken dienen.¹⁰⁸

Die Beschränkung der Steuervergünstigung auf Körperschaften ist für die Absicherung der Gleichwertigkeit gegenüber staatlicher Gemeinwohlförderung aus den genannten Argumenten nachvollziehbar und ermöglicht eine praktikable Abgrenzung. Im Übrigen stärkt die Beschränkung auf Körperschaften mit satzungsmäßig ausschließlich gemeinnütziger Zwecksetzung das Vertrauen externer Förderer in die ausschließlich gemeinwohlfördernde und selbstlose Motivation der hinter der Körperschaft stehenden Akteure.¹⁰⁹ Schließlich steht es natürlichen Personen frei, durch Gründung einer gemeinnützigen Körperschaft¹¹⁰ das organisationgebundene Förderkonzept zu nutzen und mit zweckverwirklichenden Maßnahmen an den direkten Steuervergünstigungen für die Einnahmen der Körperschaft zu partizipieren. Selbstverständlich können natürliche Personen ihr versteuertes Einkommen auch ohne eine steuerliche Begünstigung dazu verwenden, unmittelbar das Gemeinwohl zu fördern (z. B. durch Schenkungen an bedürftige Personen).

2. Satzungsmäßige Gemeinnützigkeit

Voraussetzung für die gemeinnützigkeitsrechtliche Steuervergünstigung ist die Festlegung der grundsätzlichen Vorgaben im Organisationsstatut der Körperschaft (Satzung, Stiftungsgeschäft, Gesellschaftsvertrag, etc.). Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften verwenden den Satzungsbegriff, der jedenfalls bei den häufigsten Rechtsformen gemeinnütziger Körperschaften (Vereine und Stiftungen) auch passend ist. Gem.

¹⁰⁷ *Becker/Riewald/Koch*, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 1963, § 17 StAnpG Anm. 1.

¹⁰⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.12.

¹⁰⁹ *Alders* schlägt dagegen zur ganzheitlichen Erfassung und Begünstigung gemeinwohldienlichen Engagements für natürliche Personen den Status als „partiell gemeinnützige Person“ vor, gesteht dabei aber ein, dass ein solcher Status zur Abgrenzung der privaten Tätigkeitsbereiche mit einer weitreichenden Ausdifferenzierung einschließlich einer Definition einer Sondervermögenssphäre verbunden wäre, *Alders*, Die partiell gemeinnützige (natürliche) Person, 2018. Der damit verbundene Verwaltungsaufwand erscheint m. E. vor dem Hintergrund der bestehenden indirekten Steuervergünstigungen für natürliche Personen (Spendenabzug, Übungsleiterfreibetrag, siehe zu den indirekten Steuervergünstigungen nachfolgenden Abschn. C. I. 3.) als zusätzlicher Anreiz unverhältnismäßig.

¹¹⁰ Für die Gründung einer gemeinnützigen Unternehmersgesellschaft i. S. v. § 5a GmbHG bedarf es beispielsweise weder eines Stammkapitals noch weiterer Gesellschafter.

§ 59 Hs. 1 AO muss sich aus der Satzung ergeben, dass der Zweck¹¹¹ den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Der Wortlaut der Regelung bezieht sich genau genommen nur auf die Zweckbestimmung und nicht die Art der Zweckverwirklichung¹¹². Erst § 60 Abs. 1 Satz 1 AO erweitert die satzungsmäßigen Anforderungen auch auf die Art der Zweckverwirklichung und verlangt, dass die Satzung diesbezüglich so genau bestimmt sein muss, dass geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Die Satzung der Körperschaft muss gem. § 60 Abs. 1 Satz 2 AO grundsätzlich die Festlegungen der gesetzlichen Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) enthalten. Zu den verbindlichen Festlegungen der Mustersatzung gehören:

- ein oder mehrere steuerbegünstigte Zwecke i. S. v. §§ 52–54 AO,
- die ausschließliche (§ 56 AO) und unmittelbare (§ 57 AO) Verfolgung der Zwecke,
- die Art und Weise der Zweckverwirklichung (zumindest als beispielhafte „insbesondere“-Beschreibung),
- eine Festlegung über die Selbstlosigkeit gem. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO („*Die Körperschaft ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.*“),
- die Mittelbindung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 AO („*Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder¹¹³ erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft.*“¹¹⁴),
- das Drittbegünstigungsverbot gem. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO („*Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.*“) und
- eine Bestimmung über die Vermögensbindung gem. §§ 55 Abs. 1 Nr. 4, 61 AO

¹¹¹ Bezeichnung variiert je nach Rechtsform, z. B. „Unternehmenszweck“, „Vereinszweck“, „Stiftungszweck“.

¹¹² Ungenau daher Seer, in Tipke/Kruse AO/FGO, 160. Lieferung, 4/2020, § 59 Rz. 5.

¹¹³ Bei Kapitalgesellschaften: „Die Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.“

¹¹⁴ Bei Kapitalgesellschaften zusätzlich gem. § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO: „Sie [die Gesellschafter] 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.“

(d.h. für den Fall der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke die Bestimmung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder juristischen Person des öffentlichen Rechts, an welche das Vermögen anfallen oder einen bestimmten Zweck, für den das Vermögen¹¹⁵ verwendet werden soll).

Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO ist kein Bestandteil der Pflichtangaben nach der Mustersatzung.

Die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit hat über die statusklärende Funktion hinaus weitere Bedeutung. Im Gegensatz zu anderen elektiven Steuervergünstigungen liegt die Einhaltung der Voraussetzungen nicht im Ermessen der Organe (Legalitätspflicht).¹¹⁶ Werden die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben durch Satzungsänderungen oder im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung verletzt, verliert die Körperschaft den Status der Gemeinnützigkeit für den ganzen Veranlagungs- bzw. Bemessungszeitraum. Bei einer Verletzung der satzungsmäßigen Vermögensbindung, gilt die Satzung als von Anfang an unzureichend und es droht eine Nachversteuerung mit Rückwirkung für bis zu zehn Jahre.¹¹⁷

Durch die Verankerung in der Satzung der Körperschaft wirken die Festlegungen über den steuerlichen Status hinaus und binden die Organe auch zivilrechtlich im Innenverhältnis gegenüber den Mitgliedern bzw. Gesellschaftern. Verstöße gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen sind daher zugleich Satzungsverstöße und damit Pflichtverletzungen der Organe im zivil- und gesellschaftsrechtlichen Sinne.¹¹⁸ Deswegen kommt dem steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht auch eine rechtsformübergreifende vereins-, stiftungs- und gesellschaftsrechtliche Bedeutung zu. Im Übrigen knüpfen zahlreiche weitere außersteuerliche Vorteile an den Status der Gemeinnützigkeit

¹¹⁵ Bei Kapitalgesellschaften zusätzlich: „soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt“. Wird jeder Rückgewähranspruch einer der Gesellschafter satzungsmäßig ausgeschlossen, bedarf es dieses Zusatzes nicht. Das eröffnet die Möglichkeit der Anerkennung echter abzugsfähiger Gesellschafterspenden in Abgrenzung zu verdeckten Einlagen.

¹¹⁶ *Hüttemann*, in: FS Baums, 2017, Band I, 623 (634).

¹¹⁷ Siehe zu den Rechtsfolgen bei Verstößen gegen die satzungsmäßigen Anforderungen Abschn. F. I.

¹¹⁸ *Hüttemann*, in: FS Baums, 2017, Band I, 623 (634).

an.¹¹⁹ Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht wird daher auch als „Organisationsrecht des Dritten Sektors“ angesehen, dass den Rechtstypus der gemeinnützigen Körperschaft maßgeblich bestimmt.¹²⁰

3. Indirekte Steuervergünstigungen

Um neben der Beschränkung der Steuervergünstigung auf Körperschaften auch das gemeinnützige Engagement von natürlichen Personen (und Personengesellschaften) zu fördern, insbesondere die Unterstützung gemeinnütziger Körperschaften, sieht das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht verschiedene Anreize vor. Das bedeutendste Anreizinstrument ist die steuerliche Begünstigung finanzieller Unterstützung in Form von Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften. Dazu gehört in erster Linie der Spendenabzug gem. § 10b EStG, der in einem bestimmten Umfang den Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben von der persönlichen Einkommensteuerbemessungsgrundlage vorsieht. Auch für steuerpflichtige Körperschaften besteht die Möglichkeit, Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften als abziehbare Aufwendungen bzw. gewerbesteuerliche Kürzung geltend zu machen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bzw. § 9 Nr. 5 GewStG). Neben Geldspenden sind auch Sachspenden möglich. Darüber hinaus begünstigt das Buchwertprivileg gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG die Übertragung von Betriebsvermögen auf eine gemeinnützige Körperschaft zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke (Überführung zum Buchwert ohne Aufdeckung stiller Reserven). Schließlich werden nicht nur materielle Zuwendungen steuerlich begünstigt, auch bestimmte entgeltliche Tätigkeiten im Auftrag von gemeinnützigen Körperschaften werden durch Freibeträge und Freigrenzen gefördert (§ 3 Nr. 26 und Nr. 26a EStG).

Die Kombination direkter Steuervergünstigung für satzungsmäßig gemeinnützige Körperschaften und indirekter Steuervergünstigungen für die Unterstützung dieser

¹¹⁹ Beispiele für weitere außersteuerliche Vorteile: Gebührenbefreiungen und -ermäßigungen (z. B. beim Rundfunkbeitrag gem. § 5 Abs. 3 RundfStV, bei Justizkosten z. B. § 122 Abs. 2 JustG NRW oder bei Notargebühren § 91 Abs. 2 GNotKG), die besondere Firmierung als gGmbH gem. § 4 Abs. 2 GmbHG oder die Möglichkeit der Registrierung als Empfänger von Geldauflagen nach § 153a StPO; vgl. *Cremers*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und allgemeine Rechtsordnung, 2022, S. 122 ff.

¹²⁰ *Hüttemann*, in: FS Baums, 2017, Band I, 623 (639); *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 17 ff.; Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/2, P255, Beschluss Nr. 1.

Körperschaften durch natürliche Personen, Personengesellschaften oder andere steuerpflichtige Körperschaften bildet zusammen das sog. „organisationsgebundene Förderkonzept“ des Gemeinnützigkeitsrechts.¹²¹

II. Grundsatz der Ausschließlichkeit als Finalitätsgebot

Ausschließlich gemeinnütziges Handeln wird als Grundvoraussetzung der Steuervergünstigungen in § 51 Abs. 1 Satz 1 AO vorausgesetzt. Auch die ertragsteuerlichen Steuervergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen (z. B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bzw. § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG) setzen ausdrücklich die *ausschließliche* Verfolgung gemeinnütziger Zwecke voraus. Ausschließlichkeit liegt gem. § 56 AO vor, wenn eine Körperschaft keine anderen als ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke fördert. Gem. §§ 59 Hs. 1, 60 Abs. 1 AO muss dies auch in der Satzung festgelegt sein.¹²² Daraus folgt, dass eine partielle gemeinnützige Zweckbestimmung für den Status der Gemeinnützigkeit nicht ausreicht (auch „Totalitätsprinzip“¹²³ oder „Aufspaltungsverbot“¹²⁴). Der Grundsatz der Ausschließlichkeit entspricht damit der tragenden Begründung für das organisationsgebundene Förderkonzept, nämlich dass im Gegensatz zu natürlichen Personen nur Körperschaften zu einer absolut gemeinnützigen Ausrichtung fähig sind.¹²⁵

Ausschließlichkeit bedeutet aber nicht, dass die gemeinnützige Körperschaft nur zweckverwirklichende Tätigkeiten ausüben darf. Der Grundsatz der Ausschließlichkeit bezieht sich vielmehr auf die satzungsmäßige Zwecksetzung der Körperschaft und nicht auf die dazu erforderlichen und eingesetzten Mittel.¹²⁶ Alle Tätigkeiten der Körperschaft müssen final den steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecken dienen und sich auf deren Erfüllung beschränken (Finalitätsgebot¹²⁷).¹²⁸ Hierin liegt der

¹²¹ Hüttemann, FR 2016, 969; Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49 (51 f.).

¹²² Vgl. § 1 Satz 1 der Mustersatzung gem. Anlage 1 zu § 60 AO.

¹²³ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 65 AO, Rz. 1.

¹²⁴ Von Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 56 AO, Rz. 2; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 268. Lieferung, 5/2022, § 56 AO, Rz. 4; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.6.

¹²⁵ Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 27 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.7.

¹²⁶ Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 268. Lieferung, 5/2022, § 56 AO, Rz. 4; Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 27.

¹²⁷ Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 29.

¹²⁸ BFH v. 20.12.1978 – I R 21/76, BStBl. II 1979, 496.

entscheidende Unterschied zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, die final in erster Linie die Gewinnerzielung verfolgen. Wie sich aus § 64 AO i. V. m. den Steuervergünstigungen nach den Einzelsteuergesetzen ergibt, dürfen gemeinnützige Körperschaften zur Mittelbeschaffung auch einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) begründen. Weitere Mittel dürfen im Rahmen der Vermögensverwaltung gewonnen werden. Dadurch sind gemeinnützige Körperschaften nicht ausschließlich auf die Einnahmen aus Zuwendungen (Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse) angewiesen. Die Mittelbeschaffung darf aber immer nur eine Hilfstätigkeit zu der mittelverzehrenden satzungsmäßigen Tätigkeit darstellen.¹²⁹ Maßgeblich ist eine Zweck-Mittel-Relation, die sicherstellt, dass die eingesetzten Mittel neben den steuerbegünstigten Zwecken nicht zu Selbstzwecken werden.¹³⁰

III. Grundsatz der Selbstlosigkeit als subjektives Gemeinsinn-Kriterium

§ 55 AO normiert den Grundsatz der Selbstlosigkeit und statuiert verschiedene Regeln der Mittelverwendung und Vermögensbindung. Im Gegensatz zu den Grundsätzen der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit (siehe zum Grundsatz der Unmittelbarkeit nachfolgenden Abschn. IV.) nennt § 51 Abs. 1 Satz 1 AO die selbstlose Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke nicht ausdrücklich als Voraussetzung der Steuervergünstigung. Die Selbstlosigkeit bei der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke ist aber als Teil der „folgenden Vorschriften“ in § 51 Abs. 1 Satz 1 AO einbezogen. Außerdem setzen die Zweckdefinitionen der §§ 52 bis 54 AO jeweils ausdrücklich eine *selbstlose* Förderung der Allgemeinheit bzw. hilfsbedürftiger Personen oder einer Religionsgemeinschaft voraus.

Im einleitenden Satz von § 55 Abs. 1 AO wird eine selbstlose Förderung oder Unterstützung zunächst negativ definiert als diejenige Tätigkeit, durch die „nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke“ verfolgt werden. Als Beispiele für eigenwirtschaftliche Zwecke nennt das Gesetz „gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke“. Zusätzlich zu dieser Negativdefinition müssen die Voraussetzungen der § 55 Abs. 1

¹²⁹ Thiel, DB 1992, 1900.

¹³⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.14: bspw. die Unterhaltung eines überdimensionierten Verwaltungsapparats, in dem Mitarbeiter dauerhaft nicht ausgelastet sind.

Nr. 1–5 AO erfüllt sein (Nr. 1 Mittelverwendungsgebot, Zuwendungsverbot, Verbot der Parteienfinanzierung, Nr. 2 Rückzahlung von Kapitalanteilen und Sacheinlagen, Nr. 3 Drittbegünstigungsverbot, Nr. 4 Vermögensbindung, Nr. 5 Zeitnahe Mittelverwendung).¹³¹ Die Absätze 2 und 3 des § 55 AO konkretisieren einzelne Regelungen aus § 55 Abs. 1 Nr. 1–5 AO. Gesetzessystematisch steht der Grundsatz der Selbstlosigkeit an prominenter Stelle. § 55 AO folgt unmittelbar auf die Definitionen der steuerbegünstigten Zwecke (§§ 52–54 AO) und steht an erster Stelle der materiellen Anforderungen vor dem Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) und dem Grundsatz der Unmittelbarkeit (§ 57 AO).

Die Bedeutung des Grundsatzes der Selbstlosigkeit ist in Abgrenzung zum Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) einschränkend zu interpretieren, denn das Verbot der Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke ergibt sich bereits aus der ausschließlichen Förderung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke. Da sich die Ausschließlichkeit nur auf die Ziele bezieht, wurde der Selbstlosigkeit früher hinsichtlich des Umfangs der zulässigen wirtschaftlichen Betätigung zur Mittelbeschaffung unter Anwendung der sog. Geprägetheorie¹³² Bedeutung zugemessen. Danach sollte eine Körperschaft nicht gemeinnützig sein, wenn die wirtschaftliche Betätigung sie prägt. Nachdem sich die Geprägetheorie als untauglich und im Übrigen gegenüber der partiellen Steuerpflicht wertungswidersprüchlich¹³³ erwiesen hat, wurde sie von der Rechtsprechung¹³⁴ und letztlich auch von der Finanzverwaltung¹³⁵ aufgegeben. Nach heute allgemeiner Auffassung steht selbst eine überwiegend eigenwirtschaftliche Betätigung der Körperschaft der Selbstlosigkeit im gemeinnützigkeitsrechtlichen Sinne nicht entgegen, solange sie funktional ausschließlich im Sinne des § 56 AO den steuerbegünstigten Zwecken dient, d. h. die erzielten Gewinne zweckgerichtet verwendet werden (Finalitätsgebot).

Durch die Anforderungen an eine ausschließliche Zweckerfüllung ist der Förderzweck des Gemeinnützigkeitsrechts auf Ebene der Körperschaft objektiv hinreichend

¹³¹ Siehe hierzu Abschn. E II.–IV.

¹³² Nr. 2 AEAO a. F. zu § 55 AO, BStBl. I 2008, 26, 27

¹³³ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 6.

¹³⁴ BFH v. 04.04.2007 – I R 76/05, BStBl II 2007, 631; BFH v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl II 2002, 162.

¹³⁵ BMF v. 17.01.2012, BStBl. I 2012, 83, 85.

abgesichert („objektive Gemeinnützigkeit“).¹³⁶ Daraus ergibt sich eine Bedeutung des Grundsatzes der Selbstlosigkeit nur noch in Bezug auf eine schädliche eigenwirtschaftliche Motivation der hinter der Körperschaft stehenden Mitglieder (subjektives „Gemeinsinn-Kriteriums“).¹³⁷ Durch dieses Gemeinsinn-Kriterium sollen solche Fälle des mittelbaren Eigennutzes von der Steuervergünstigung ausgeschlossen werden, in denen durch die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zugleich und vorrangig eigenwirtschaftliche Zwecke der Mitglieder verfolgt werden.¹³⁸ Das Kriterium findet seine Rechtfertigung darin, dass es bei überwiegend eigenwirtschaftlicher Motivation der Steuerpflichtigen keiner zusätzlichen steuerlichen Anreize bedarf.¹³⁹ Außerdem muss der immanenten Missbrauchsgefahr eines organisationsgebundenen Förderkonzept Rechnung getragen werden, damit die privatnützige Motivation der Steuerpflichtigen nicht unter dem Deckmantel einer gemeinnützigen Körperschaft verschleiert wird. Schließlich sichert die subjektive Voraussetzung an die Mitglieder auch das Vertrauen der Öffentlichkeit in eine förderungswürdige Körperschaft.¹⁴⁰

Der Wortlaut von § 55 Abs. 1 Hs. 1 AO bezieht sich ausschließlich auf wirtschaftliche Vorteile, wozu auch ersparte Aufwendungen zählen.¹⁴¹ Unschädlich sind grundsätzlich immaterielle Vorteile, die regelmäßig in mannigfaltiger Form aus gemeinnützigem Engagement hervorgehen (z. B. soziale Kontakte, Austausch, Prestige, Ehrungen/Auszeichnungen, Berichterstattung, etc.). Ausnahmsweise können aber auch immaterielle Vorteile der Mitglieder einer Steuervergünstigung der Körperschaft entgegenstehen, wenn diese die Förderung des Gemeinwohls überwiegen. So hat der BFH beispielsweise einer privaten Kunststiftung wegen fehlender Selbstlosigkeit die Gemeinnützigkeit versagt, weil die gesammelten Kunstobjekte nicht ausreichend der Öffentlichkeit

¹³⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.120.

¹³⁷ Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 34 f.; auf Grundlage des Gutachtens von Hüttemann hat der DJT vorgeschlagen, den Einleitungssatz von § 55 Abs. 1 AO wie folgt zu ändern: „Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn die Mitglieder oder Gesellschafter dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke... verfolgen“, Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/2, P257, Beschluss Nr. 8.; Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49 (67); Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 6; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 20; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 17; Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 78.

¹³⁸ Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, 53 ff.

¹³⁹ Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 20; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.124.

¹⁴⁰ Walz, JZ 2002, 268 (273 f.); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.124.

¹⁴¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2023, Rz. 4.130; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 3.

zugänglich gemacht wurden, sondern mit Gründung der Stiftung vorrangig das eigen-
nützige und immaterielle Interesse der Stifter am Sammeln von Kunstwerken verfolgt
wurde.¹⁴²

Die Formulierung „in erster Linie“ in § 55 Abs. 1 Satz 1 AO erfordert eine Abwägung
zwischen den schädlichen eigenwirtschaftlichen Zwecken der Mitglieder und der För-
derung der steuerbegünstigten Zwecke. Die unterschiedlichen Zwecke der §§ 52–54
AO können allerdings auf vielfältige Weise eigenwirtschaftlichen Zwecken der Akteure
vorgeschieben werden. Feste Kriterien lassen sich nicht festlegen. Es bedarf daher
einer Einzelfallbetrachtung, bei der Art und Ausmaß des eigenwirtschaftlichen Vorteils
des einzelnen Mitglieds sowie die Anzahl der wirtschaftlich geförderten Mitglieder im
Verhältnis zur Gesamtzahl der Mitglieder und der geförderten Allgemeinheit insgesamt
zu berücksichtigen sind.¹⁴³ Fallen die wirtschaftlichen Vorteile der Mitglieder im Zuge
der vorrangigen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke als Nebenprodukt zwangsläuf-
ig oder zufällig an, soll dies jedoch nicht den Status der Gemeinnützigkeit gefähr-
den.¹⁴⁴ Bei ausschließlich berufsständischen oder berufsfördernden Körperschaften
kann dagegen regelmäßig eine überwiegend eigenwirtschaftliche Motivation vermutet
werden.¹⁴⁵ So wurde in der Vergangenheit beispielsweise bei Fremdenverkehrsverei-
nen¹⁴⁶, Börsenvereinen¹⁴⁷, Wirtschaftsförderungsgesellschaften¹⁴⁸ oder Abmahnverei-
nen¹⁴⁹ wegen der Verfolgung überwiegend eigenwirtschaftlicher Interessen der Mit-
glieder die Gemeinnützigkeit versagt.¹⁵⁰

In einer jüngeren Entscheidung hat der BFH die schädliche Verfolgung

¹⁴² BFH v. 23.02.2017 – V R 51/15, BFH/NV 2017, 882.

¹⁴³ BFH v. 22.08.2019 – V R 67/16, BStBl. II 2020, 40 (43); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.132; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 78.

¹⁴⁴ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 6.

¹⁴⁵ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 3; krit. bzgl. Der Förderung der beruflichen Ausbildung, *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 78

¹⁴⁶ OFD Frankfurt a.M. v. 27.10.1995 – S 0171 A - 31 - St II 12, DB 1995, 2000.

¹⁴⁷ BFH v. 16.11.1954 – I 114/53 U, BStBl. III 1955, 12.

¹⁴⁸ BFH v. 21.05.1997 – I R 38/96, BFH/NV 1997, 904; BFH v. 03.08.2005 – I R 37/04, BStBl. II 2006, 141; BMF-Schreiben v. 04.01.1996 – IV B 7-S 2738-17/95, BStBl. I 1996, 54.

¹⁴⁹ BFH v. 06.10.2009 – I R 55/08, BStBl. II 2010, 335.

¹⁵⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.133, m. w. N.; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 7, m. w. N.

eigenwirtschaftlicher Zwecke der hinter einer – im Übrigen objektiv ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgenden – Körperschaft stehenden Mitglieder angenommen, weil die Körperschaft lediglich als Vehikel zur Finanzierung einer anderen, von den Beteiligten gehaltenen Personengesellschaft genutzt wurde.¹⁵¹ Im zugrundeliegenden Sachverhalt ersetzten die Gesellschafter die direkte Finanzierung einer erwerbswirtschaftlichen Personengesellschaft, an der sie mehrheitlich beteiligt waren, durch eine indirekte Finanzierung über eine neugegründete gemeinnützige GmbH (gGmbH). Die Gesellschafter statteten die gGmbH mit Vermögensstockspenden aus, welche sogleich als Darlehen an die Personengesellschaft weitergeleitet wurden. Sie konnten dadurch die direkte Finanzierung der Personengesellschaft beenden und durch den Spendenabzug für die Spenden an die gGmbH erhebliche Steuervorteile nutzen. Obwohl die gGmbH die Zinserträge aus dem Darlehen an die Personengesellschaft ausschließlich und unmittelbar für gemeinnützige Zwecke verbrauchte, also objektiv den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entsprach, stellte der BFH im Ergebnis ein schädliches, überwiegend eigenwirtschaftliches Interesse der Gesellschafter fest. Die Kombination des Spendenabzugs mit Vortragsmöglichkeit auf Ebene der Gesellschafter, der Steuerfreiheit der Zinserträge auf Ebene der gGmbH und dem Betriebsausgabenabzug auf Ebene der Personengesellschaft war dabei entscheidend.¹⁵² Den Einwand, dass die gespendeten Mittel unwiderruflich der Verfügungsgewalt der Gesellschafter entzogen seien, wies der BFH mit Hinweis auf die steuerlichen Vorteile und die weiterhin bestehende mittelbare Verfügungsgewalt als Gesellschafter auf Ebene der Personengesellschaft zurück.¹⁵³ Es genügte dem Senat, dass die eigenwirtschaftlichen Vorteile zumindest mitentscheidend für die Gründung der gGmbH gewesen sind.¹⁵⁴ Damit stellt der BFH, losgelöst vom Gesetzeswortlaut, für die erforderliche Abwägung darauf ab, dass die gemeinnützige Zweckverfolgung zwingend überwiegen muss und eine gleichrangige Verfolgung eigenwirtschaftlicher Interessen dem Grundsatz der Selbstlosigkeit nicht genügt.¹⁵⁵ Mit dem Urteil bekräftigt der BFH die herrschende Auffassung im Schrifttum, wonach die Selbstlosigkeit als subjektive

¹⁵¹ BFH v. 22.08.2019 – V R 67/16, BStBl. II 2020, 40.

¹⁵² BFH v. 22.08.2019 – V R 67/16, BStBl. II 2020, 40 (43 f.).

¹⁵³ BFH v. 22.08.2019 – V R 67/16, BStBl. II 2020, 40 (44).

¹⁵⁴ BFH v. 22.08.2019 – V R 67/16, BStBl. II 2020, 40 (43).

¹⁵⁵ Vgl. *Staats*, npoR 2020, 125 (129); *Blumers*, BB 2020, 663.

Voraussetzung an die hinter der Körperschaft stehenden Mitglieder zu verstehen ist.¹⁵⁶

IV. Grundsatz der Unmittelbarkeit als Zurechnungskriterium

1. Eigene unmittelbare Zweckförderung

§ 51 Abs. 1 AO und der Wortlaut der Steuervergünstigungen nach den Einzelsteuergesetzen setzen voraus, dass eine Körperschaft *unmittelbar* steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Die unmittelbare Förderung muss auch satzungsmäßig festgelegt sein (§§ 59, 60 AO).¹⁵⁷ Unmittelbarkeit bedeutet nach § 57 Abs. 1 Satz 1 AO, dass eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke „selbst“ verwirklicht. Maßgeblich ist, dass die Körperschaft einen Beitrag zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52–54 AO leistet. Die zweckfördernden Maßnahmen müssen der Körperschaft persönlich zurechenbar sein (persönliche Unmittelbarkeit).¹⁵⁸ „Verwirklichen“ erfordert nicht einen bestimmten gemeinnützigen Erfolg, sondern eigene Zweckverfolgung.¹⁵⁹ Auch vorbereitende Maßnahmen, die die steuerbegünstigten Zwecke nur mittelbar fördern, genügen als eigene, zurechenbare Tätigkeiten dem Grundsatz der Unmittelbarkeit.¹⁶⁰

Gem. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO darf sich die Körperschaft auch Hilfspersonen bedienen, wenn nach den Umständen des Einzelfalls, 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. Die Finanzverwaltung fordert dazu, dass durch Vorlage entsprechender Vereinbarungen nachgewiesen werden muss, dass die gemeinnützige Körperschaft den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmen kann (Weisungsabhängigkeit) und die Tätigkeit überwacht.¹⁶¹ Hilfspersonen sind beispielsweise

¹⁵⁶ Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 34 f.; Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49 (67); Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 6; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 20; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 17; Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 78.

¹⁵⁷ Vgl. § 1 Satz 1 der Mustersatzung, Anlage 1 zu § 60 AO.

¹⁵⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.38; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 57 AO, Rz. 1.

¹⁵⁹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 57 AO, Rz. 3.

¹⁶⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.39.

¹⁶¹ Nr. 2 Satz 4 und 6 AEAO zu § 57 Abs. 1 AO.

die im Rahmen eines Dienst- oder Arbeitsverhältnisses angestellten Arbeitnehmer, aber nicht die vertretungsberechtigten Organe der Körperschaft.¹⁶² Die Tätigkeit der Organwalter stellt nach den allgemeinen Zurechnungsregeln (unmittelbares) eigenes Handeln der Körperschaft dar.¹⁶³ Nach § 57 Abs. 2 AO fördern auch sog. Dach- oder Spitzenverbände, die ausschließlich allgemeine, aus der Tätigkeit und Aufgabenstellung ihrer (ausschließlich) gemeinnützigen Mitgliederkörperschaften erwachsene Interessen wahrnehmen¹⁶⁴, ihre Zwecke unmittelbar und können als gemeinnützig anerkannt werden (siehe zur Abgrenzung von gemeinnützigen Holding-Körperschaften nachfolgend Abschn. IV. 3.).

Der Unmittelbarkeitsgrundsatz wird durch die § 58 Nr. 1–5 AO weitreichend durchbrochen.¹⁶⁵ Danach kann eine gemeinnützige Körperschaft ihre Mittel (Nr. 1), Arbeitskräfte (Nr. 4) oder Räumlichkeiten (Nr. 5) auch anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke überlassen oder diese in begrenztem Umfang mit Vermögen ausstatten.¹⁶⁶ Aus § 58 Nr. 1 Satz 4 AO ergibt sich, dass auch solchen Körperschaften der Gemeinnützigkeitsstatus gewährt werden kann, deren alleiniger Zweck die Mittelbeschaffung für andere steuerbegünstigte Körperschaften ist, ohne dass die Körperschaft selbst operativ einen steuerbegünstigten Zweck fördert.¹⁶⁷ Der Unmittelbarkeitsgrundsatz erfordert in diesem Zusammenhang eine unmittelbare Mittelbeschaffung durch eigenes, der Körperschaft zurechenbares Handeln.

2. Unmittelbare Zweckförderung bei Kooperationen

Mit der Einführung von § 57 Abs. 3 Satz 1 AO durch das JStG 2020¹⁶⁸ wurden die Anforderungen an die Unmittelbarkeit deutlich entschärft. Danach verfolgt eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar, wenn sie satzungsgemäß durch „planmäßiges Zusammenwirken“ mit mindestens einer weiteren

¹⁶² *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 243. Lieferung, 7/2017, § 57 AO, Rz. 13.

¹⁶³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.49.

¹⁶⁴ Nr. 3 Satz 1 AEAO zu § 57 AO.

¹⁶⁵ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 58 AO, Rz. 1; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 262. Lieferung, 4/2021, § 58 AO, Rz. 19; BFH v. 13.09.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28.

¹⁶⁶ Siehe hierzu im Einzelnen Kapitel 3 Abschn. D. IV.

¹⁶⁷ Nr. 1 Satz 1 AEAO zu § 58 AO.

¹⁶⁸ JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 (3125).

gemeinnützigen Körperschaft einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Der Neuregelung liegt nach der Gesetzesbegründung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Grunde, die berücksichtigt, dass es bei Tätigkeiten im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb im Ergebnis keinen Unterschied macht, wenn diese lediglich auf einen anderen gemeinnützigen Rechtsträger verschoben wird.¹⁶⁹ Auf Grundlage von § 57 Abs. 3 Satz 1 AO können nunmehr auch reine Servicegesellschaften, die beispielsweise IT-Dienstleistungen oder Buchhaltungsaufgaben für gemeinnützige Körperschaften übernehmen, als gemeinnützig anerkannt werden, wenn diese abgesehen vom Unmittelbarkeitsgrundsatz alle Voraussetzungen der §§ 51–68 AO erfüllen.¹⁷⁰ Neben Dienstleistungen kommen auch Nutzungsüberlassungen im Rahmen des Zusammenwirkens in Betracht.¹⁷¹ Es genügt, wenn die Kooperationskörperschaften einen gemeinsamen steuerbegünstigten Zweck verfolgen. Sie brauchen insbesondere nicht gesellschafts- oder verbandsrechtlich verbunden sein.¹⁷² Die im Rahmen eines planmäßigen Zusammenwirkens an eine andere gemeinnützige Körperschaft übertragenen Mittel können sog. nutzungsgebundenes Vermögen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO darstellen¹⁷³, wenn die Kooperation gem. § 57 Abs. 3 Satz 2 AO dem ideellen Bereich oder dem Zweckbetriebsbereich zuzuordnen ist.¹⁷⁴

3. Unmittelbare Zweckförderung in Holdingstrukturen

Eine weitere bedeutsame Lockerung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit stellt die Neuregelung in § 57 Abs. 4 AO¹⁷⁵ dar. Danach verfolgt eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet. Dadurch können künftig auch reine Holdingkörperschaften als gemeinnützig anerkannt werden, die ihre steuerbegünstigten Zwecke nicht selbst operativ fördern. Aus der Gesetzesbegründung ist ersichtlich, dass auch dieser Neuregelung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu

¹⁶⁹ BT-Drs. 19/25160, 223; *Hüttemann*, DB 2021, 72 (74).

¹⁷⁰ Vgl. Nr. 4–12 AEAO zu § 57 Abs. 3 AO, Beispiel gem. Nr. 5 Abs. 2 Satz 3 AEAO zu § 57 Abs. 3 AO: „wenn ein Krankenhaus eine zum Zweckbetrieb i. S. d. § 67 AO gehörende Wäscherei auf eine GmbH ausgliedert und die Wäscherei weiterhin Leistungen an das Krankenhaus erbringt.“; *Hüttemann*, DB 2021, 72 (75).

¹⁷¹ Nr. 5 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 57 Abs. 3 AO.

¹⁷² Nr. 6 Abs. 2 AEAO zu § 57 Abs. 3 AO.

¹⁷³ Siehe hierzu Kapitel 3 Abschn. D. II.

¹⁷⁴ *Hüttemann*, DB 2021, 72 (75); Siehe für die Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche gemeinnütziger Körperschaften Abschn. D. I.

¹⁷⁵ Eingeführt durch das JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 (3125).

Grunde liegt. Der Gesetzgeber begründete die Neuregelung damit, dass die Aufteilung der gemeinnützigen Tätigkeit auf mehrere Gesellschaften nur die Struktur ändere, aber nicht das gemeinnützigkeitsrechtliche Gesamtbild.¹⁷⁶ Holdingkörperschaften unterscheiden sich strukturell von Dach- und Spitzenverbänden i. S. v. § 57 Abs. 2 AO dadurch, dass der Zusammenschluss mit anderen Körperschaften von „oben nach unten“ mit Konzentrations- und Steuerungsfunktion erfolgt.¹⁷⁷ Es ist zudem unschädlich, wenn die Holdinggesellschaft auch Anteile an steuerpflichtigen Körperschaften hält.¹⁷⁸ Die Neuregelung führt dazu, dass Beteiligungen an anderen steuerbegünstigten Körperschaften gemeinnützigkeitsrechtlich der ideellen Sphäre und nicht mehr der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind („Paradigmenwechsel¹⁷⁹“).¹⁸⁰ Die Höhe der Beteiligung oder die Anzahl der Beteiligungen ist nicht maßgeblich.¹⁸¹ § 57 Abs. 4 AO stellt eine Rechtsfolgenverweisung auf § 57 Abs. 1 Satz 1 AO dar, weshalb auch bei dieser Art der unmittelbaren Zweckverwirklichung eine strenge Bindung an den gemeinnützigen Satzungszweck der Holding-Körperschaft zu beachten ist.¹⁸² Danach stellt das Halten einer Beteiligung nur dann eine unmittelbar eigene steuerbegünstigte Tätigkeit dar, wenn die satzungsmäßigen Zwecke der Beteiligungsgesellschaft in den satzungsmäßigen Zwecke der Holdingkörperschaft enthalten sind (Gebot der Synchronität).¹⁸³

V. Grundsatz der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung

1. Zweckgerichtetes Verhalten im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung

Die Verknüpfung von Steuervergünstigung und gegenwärtiger Gemeinwohlförderung lässt sich in den §§ 52–54 AO und § 63 Abs. 1 AO jeweils aus dem Wortlaut „gerichtet sein“ ableiten. Es handelt sich bei den §§ 52–54 AO und § 63 Abs. 1 AO gem. § 51 Abs. 1 Satz 1 AO um allgemeine Voraussetzungen der Steuervergünstigung (als Teil

¹⁷⁶ BT-Drs. 19/25160, 224.

¹⁷⁷ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 57 AO, Rz. 7.

¹⁷⁸ Nr. 13 Satz 4 AEAO zu § 57 Abs. 4 AO.

¹⁷⁹ Kirchhain, DStR 2021, 129 (136); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.86, „gesetzliche Erweiterung der Unmittelbarkeit i. S. v. § 57 Abs. 1 Satz 1 AO“.

¹⁸⁰ Siehe zu dazu näher Abschn. D. II.

¹⁸¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.86; Kirchhain, DStR 2021, 129 (136).

¹⁸² Kirchhain, DStR 2021, 129 (136).

¹⁸³ Nr. 14 Satz 1 AEAO zu § 57 Abs. 4 AO; Kirchhain, DStR 2021, 129 (136), hält einen einzelnen übereinstimmenden Zweck für ausreichend; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 57, Rz. 20.

der „folgenden Vorschriften“).¹⁸⁴ In den §§ 52–54 AO ist das Tatbestandsmerkmal Teil der Zweckdefinition. So setzt z. B. die gemeinnützige Zwecksetzung gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 AO voraus, dass die Tätigkeit der Körperschaft darauf *gerichtet ist*, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. § 63 Abs. 1 AO¹⁸⁵ bezieht sich auf die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft, die auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke *gerichtet* sein muss (Finalitätsgebot¹⁸⁶). Zusammenfassend lässt sich aus den Regelungen ableiten, dass eine steuerbegünstigte Körperschaft gegenwärtig mit Richtung auf die Verwirklichung der satzungsmäßigen Ziele tätig werden muss (hier bezeichnet als Grundsatz gegenwartsnaher Zweckverwirklichung).¹⁸⁷

Erforderlich ist ein zweckgerichtetes Verhalten der Organe der Körperschaft.¹⁸⁸ Untätigkeit, die bloße Absicht zum Tätigwerden oder ein bloß nicht schädliches Verhalten reichen nicht aus.¹⁸⁹ Am Wortlaut der Regelungen („*Förderung*“) wird zugleich deutlich, dass eine bestimmte Intensität, ein bestimmter Erfolg oder Erfolgszeitpunkt nicht vorausgesetzt wird.¹⁹⁰ Verfehlt eine auf die Zweckverwirklichung gerichtete Tätigkeit den damit bezweckten Erfolg, ist das unschädlich.¹⁹¹ Ernsthafte Versuche können daher auch steuerunschädlich abgebrochen werden.¹⁹² Die bewusste Einstellung der zweckfördernden Aktivitäten trotz vorhandener Möglichkeiten führt grundsätzlich zur Versagung der Gemeinnützigkeit.¹⁹³ Wird die satzungsmäßige Zweckverwirklichung auf

¹⁸⁴ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 63 AO Rz. 4.

¹⁸⁵ Zuvor schon § 18 Abs. 2 Nr. 1 GemVO 1941, RStBl. 1941, 937: „Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss in ihrer Gesamtrichtung auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke eingestellt sein.“ und § 15 Abs. 1 GemVO v. 24.12.1953, BGBl. I 1953, 1592, wortgleich zum heutigen § 63 Abs. 1 AO.

¹⁸⁶ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 63 AO Rz. 15.

¹⁸⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.168, „Gebot gegenwartsnaher Zweckverwirklichung“.

¹⁸⁸ Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 5.

¹⁸⁹ BFH v. 23.07.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 266. Lieferung, 11/2021, § 52 AO, Rz. 40; Bartmuß/Werner, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 63 AO, Rz. 2; Koenig, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 63, Rz. 2.

¹⁹⁰ Koenig, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 52, Rz. 10; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 266. Lieferung, 11/2021, § 52 AO, Rz. 40.

¹⁹¹ Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 5; Bartmuß/Werner, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 63 AO, Rz. 3; Koenig, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 63, Rz. 2; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 63 AO, Rz. 8.

¹⁹² Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 5.

¹⁹³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.171; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 5.

Dauer unmöglich, ist eine Steuervergünstigung ebenfalls ausgeschlossen.¹⁹⁴ Gleiches gilt, wenn der Wille zur Zweckverwirklichung endgültig aufgegeben wird.¹⁹⁵ Dann ist der bisherige Zweck der Körperschaft i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO weggefallen.¹⁹⁶

Nach § 63 Abs. 2 i. V. m. § 60 Abs. 2 AO müssen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung in jedem Veranlagungs- oder Bemessungszeitraum erfüllt werden. Streng genommen müsste die tatsächliche Geschäftsführung also sicherstellen, dass die steuerbegünstigten Zwecke in jedem Veranlagungszeitraum gefördert werden. Der BFH vertritt dagegen ein weites Verständnis und stellt nicht auf konkrete zweckfördernde Tätigkeiten, sondern auf den Willen der Körperschaft ab, der nach objektiven Umständen des Einzelfalls zu beurteilen ist.¹⁹⁷ Maßgeblich ist danach die verbandsmäßige Zielsetzung.¹⁹⁸

2. Ausnahmen aus der Rechtsprechung

Aus der Rechtsprechung lassen sich zwei Fallgruppen unterscheiden, in denen das Fehlen zweckförderlicher Maßnahmen innerhalb eines bestimmten Betrachtungszeitraums ausnahmsweise für den Status der Gemeinnützigkeit unschädlich ist: die vorübergehende Unterbrechung aufgrund außergewöhnlicher Umstände und die Vorbereitung der möglichst zeitnahen Zweckverwirklichung.

a. Vorübergehende Unterbrechung aufgrund außergewöhnlicher Umstände

Eine vorübergehende Unterbrechung der gemeinnützigen Betätigung ist nach der Rechtsprechung des BFH unschädlich, wenn nach objektiven Umständen des Einzelfalls erkennbar ist, dass der Wille zur Fortführung der steuerbegünstigten Tätigkeit noch vorhanden und die Unterbrechung auf außergewöhnliche Verhältnisse zurückzuführen ist.¹⁹⁹ Im zugrundeliegenden Sachverhalt konnte ein Sportverein in mehreren Jahren nicht tätig werden, da die erforderlichen Sportanlagen nach Kriegsende

¹⁹⁴ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 63 AO Rz. 15; so schon Becker/Riewald/Koch, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 1963, § 17 StAnpG Anm. 7d, Abs. 1.

¹⁹⁵ BFH v. 11.12.1974 – I R 104/73, BStBl. II 1975, 158; Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, 23; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 63 AO Rz. 15.

¹⁹⁶ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lfg. 4/2020, § 63 Rz. 2.

¹⁹⁷ BFH v. 11.12.1974 – I R 104/73, BStBl. II 1975, 458 (459).

¹⁹⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.171.

¹⁹⁹ BFH v. 11.12.1974 – I R 104/73, BStBl. II 1975, 458 (459).

beschlagnahmt worden waren. Nach Auffassung des BFH ist ausreichend, dass die Geschäftsführung auf die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke gerichtet sein muss, d. h. die Körperschaft sich nicht anderweitig betätigen und die Erreichung der steuerbegünstigten Zwecke nicht endgültig aufgeben darf.²⁰⁰ Solange die Unterbrechung auf außergewöhnliche Verhältnisse zurückzuführen ist und die Körperschaft ernstlich bestrebt ist, die Hindernisse zu überwinden, ist danach im Regelfall der Gemeinnützigkeitsstatus nicht zu entziehen.

Die Rechtsprechung des BFH ist im Hinblick auf den zugrundeliegenden Sachverhalt nachvollziehbar. Eine kriegsbedingte Beschlagnahme ist in heutiger Zeit allerdings kaum vorstellbar. Das Urteil könnte nach den Eindrücken aus jüngster Zeit aber wieder von Bedeutung sein. Aus den Folgen der im Jahr 2020 ausgebrochenen weltweiten Pandemie des SARS-COV2-Virus (sog. Coronavirus) und den einhergehenden weitreichenden Beschränkungen des öffentlichen Lebens sind vergleichbare Ausnahmen aufgrund außergewöhnlicher Umstände denkbar. Strikte und lang andauernde Veranstaltungsverbote haben beispielsweise dem Kultursektor die gegenwärtige Zweckförderung in gewohnter Art und Weise (Ausstellungen, Aufführungen, Konzerte, etc.) weitestgehend unmöglich gemacht. Haben gemeinnützige Körperschaften ihre zweckfördernden Tätigkeiten aufgrund der pandemiebedingten Einschränkungen im ganzen Veranlagungszeitraum unterbrechen müssen, ohne den Willen zu einer Fortsetzung aufgegeben zu haben, ist Ihnen der Status der Gemeinnützigkeit auf der Grundlage der BFH-Rechtsprechung nicht zu entziehen.²⁰¹

b. Die Zweckverwirklichung vorbereitende Tätigkeiten

Nach Auffassung des BFH genügen außerdem solche Tätigkeiten, welche die eigentlichen zweckfördernden Tätigkeiten nur vorbereiten, z. B. der Aufbau der Vereinsorganisation oder das Einsammeln von Mitteln.²⁰² Die vorbereitenden Handlungen müssen allerdings ernsthaft auf die Erfüllung eines steuerbegünstigten, satzungsmäßigen

²⁰⁰ BFH v. 11.12.1974 – I R 104/73, BStBl. II 1975, 458 (459).

²⁰¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 09.04.2020, BStBl. I 2020, 498, und BMF-Schreiben v. 26.05.2020, BStBl. I 2020, 543, mit weiteren Erleichterungen für gemeinnützige Körperschaften zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene, aber ohne Ausnahmen im Hinblick auf die gegenwartsnahe Zweckförderung und zeitnahe Mittelverwendung.

²⁰² BFH v. 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482; BFH v. 23.07.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930.

Zwecks gerichtet und hierzu objektiv geeignet sein.²⁰³ Die bloße Absicht, zu einem unbestimmten Zeitpunkt einen der Satzungszwecke zu verwirklichen, genügt nicht.²⁰⁴ Vielmehr müsse die Körperschaft sich aktiv und nachweisbar darum bemühen, alsbald die organisatorischen und wirtschaftlichen Voraussetzungen für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke zu schaffen.²⁰⁵ Damit erkennt der BFH grundsätzlich eine gewisse Vorbereitungs- und Planungsphase im Vorfeld der zweckfördernden Tätigkeiten an. Zur Begründung führt der Senat aus, dass § 63 Abs. 1 AO nicht zwischen Handlungen, die die Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke nur vorbereiten, und solchen, durch die die satzungsmäßigen Zwecke bereits verwirklicht werden, unterscheide.²⁰⁶ Davon abzugrenzen sind die Fälle, in denen die tatsächliche Geschäftsführung noch nicht aufgenommen wurde.²⁰⁷ Ohne tatsächliche Geschäftsführung ist eine Überprüfung der Steuervergünstigung nicht möglich. Allein die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit genügt für die Gewährung der Steuervergünstigung nicht (§ 59 Hs. 2 AO).

Lässt man vorbereitende Maßnahmen ausreichen, bedarf es aber auch in diesem Zusammenhang einer zeitlichen Vorgabe, um ein andauerndes Vorbereitungsstadium zu vermeiden. Die Vorbereitungs- und Planungsphase darf nach der Rechtsprechung des BFH einen, von den Umständen des Einzelfalles abhängigen, angemessenen Zeitraum nicht überschreiten.²⁰⁸ Dabei sollte berücksichtigt werden, dass die Neugründung von gemeinnützigen Körperschaften, die operativ tätig werden wollen, regelmäßig eine längere Vorbereitungszeit benötigt, als im Falle reiner Förderkörperschaften i. S. v. § 58 Nr. 1 Satz 1 AO, deren einzige Art der Zweckverwirklichung in der Weitergabe von Mitteln an andere steuerbegünstigte Körperschaften besteht.²⁰⁹ Erfolgt die Anerkennung durch besonderen Feststellungsbescheid gem. § 60a AO erst gegen Ende eines Veranlagungszeitraums, so bleibt aber auch bei Förderkörperschaften gegebenenfalls kaum Zeit, die zweckfördernden Maßnahmen durchzuführen, was eine

²⁰³ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 63 AO Rz. 16; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 5.

²⁰⁴ BFH v. 23.07.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930, 1. Ls.

²⁰⁵ BFH v. 23.07.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930, 1. Ls.

²⁰⁶ BFH v. 23.07.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930, juris Rz. 16.

²⁰⁷ FG Hamburg v. 30.05.1991 - II 39/90, EFG 1991, 749; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lfg. 4/2020, § 63 AO, Rz. 2.

²⁰⁸ BFH v. 23.07.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930, juris Rz. 18.

²⁰⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.172.

Ausnahme rechtfertigt. Schließlich bezieht sich die Anerkennung nach § 60a AO nur auf die satzungsmäßigen Voraussetzungen und berücksichtigt nicht, ob die sachlichen und personellen Voraussetzungen für die Zweckförderung bereits vorhanden sind.

Im Zusammenhang mit der zweckmäßigen Mittelverwendung entschied der BFH, dass während einer Gründungs- oder Aufbauphase einer Körperschaft die überwiegende Verwendung der Mittel für Verwaltungsaufgaben und Spendenwerbung über einen Zeitraum von bis zu vier Jahren unschädlich sei.²¹⁰ Die Finanzverwaltung verweist darauf, dass es auf die Verhältnisse des Einzelfalls ankomme und der vom BFH entschiedene Fall von der Besonderheit geprägt gewesen sei, dass die Körperschaft nach zwischenzeitlicher Aberkennung der Steuerbegünstigung eine zweite Aufbauphase durchlaufen habe.²¹¹ Die Finanzverwaltung versteht den Zeitraum von bis zu vier Jahren daher als Obergrenze, während in der Regel aber von einer kürzeren Aufbauphase auszugehen sei.²¹² Entscheidend sind letztlich die Verhältnisse des Einzelfalls.

VI. Gemeinnützigkeitsrechtliche Rechnungslegungspflicht

Gemeinnützige Körperschaften tragen die Feststellungslast dafür, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Anforderungen nach § 63 Abs. 1 AO entspricht.²¹³ § 63 Abs. 3 AO verlangt zum Nachweis „ordnungsgemäße Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben“. Es handelt sich dabei um eine speziell gemeinnützigkeitsrechtliche Rechnungslegungspflicht, die den Nachweis einer ordnungsgemäßen Geschäftsführung in Bezug auf sämtliche Tätigkeiten (also auch über den erwerbswirtschaftlichen Bereich i. S. d. §§ 140, 141 AO hinaus) erbringen und zu gleich die Seite der Einkommensverwendung abbilden soll.²¹⁴

§ 63 Abs. 3 AO definiert die Mindestanforderung an die Rechnungslegung gemeinnütziger Körperschaften, die durch handels- und steuerrechtliche Anforderungen ergänzt

²¹⁰ BFH v. 23.09.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320.

²¹¹ Nr. 20 Abs. 2 Satz 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

²¹² Nr. 20 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

²¹³ BFH v. 23.07.2003 – I R 29/92, BStBl. II 2003, 930, 2. Orientierungssatz.

²¹⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.219; *Bartmuß/Werner*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 63 AO, Rz. 18.

wird.²¹⁵ Die Regelung stellt außerdem sicher, dass auch solche Körperschaften über eine Rechnungslegung für Zwecke der Steuervergünstigung verfügen, die weder kraft Rechtsform noch wegen wirtschaftlicher Tätigkeiten buchführungspflichtig sind. Der Nachweispflicht ist daher auch nachzukommen, wenn die Besteuerungsgrenze für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gem. § 64 Abs. 3 AO unterschritten wird.²¹⁶ Eine bestimmte Form ist für die Aufzeichnungen nicht vorgeschrieben.²¹⁷ Die Vorschriften der AO über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 ff. AO) sind daher konkretisierend heranzuziehen.²¹⁸ Gem. § 145 Abs. 1 AO müssen die Aufzeichnungen so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage der Körperschaft vermitteln können. Zweck der Aufzeichnungen im Sinne des § 145 Abs. 2 AO ist in diesem Zusammenhang der Nachweis der Voraussetzungen für die gemeinnützigkeitsrechtlichen Steuervergünstigungen („*der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen*“). Die Aufzeichnungen müssen schließlich auch den Ordnungsvorschriften der §§ 146–147 AO entsprechen. Das ist bei Beachtung der allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung regelmäßig gewährleistet.²¹⁹ Eine doppelte Buchführung für Zwecke der Gewinnermittlung und des Nachweises der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen ist nicht erforderlich.²²⁰

Im Unterschied zu der Rechnungslegung steuerpflichtiger Körperschaften für die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage, dienen die Aufzeichnungspflichten für gemeinnützige Körperschaften zusätzlich der Kontrolle der tatsächlichen Geschäftsführung im Hinblick auf die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit durch die Finanzverwaltung. Nach Auffassung des Niedersächsischen FG soll die ausschließliche und unmittelbare Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke in den

²¹⁵ Nr. 1 Satz 2 und 3 AEAO zu § 63 AO; vgl. §§ 27 Abs. 3, 666 BGB i. V. m. §§ 259 ff. BGB, §§ 238 ff. HGB; das Steuerrecht zieht nur in den Fällen des § 141 AO (d.h. bei dem Betrieb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit einem Jahresumsatz von über 600 TEUR bzw. Gewinnen von über 60 TEUR) eine originäre Buchführungspflicht nach sich; vgl. *Orth*, DStJG 26 (2003), 177 (183).

²¹⁶ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 14.

²¹⁷ *Hoppen*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 19, Rz. 15.

²¹⁸ Nr. 1 AEAO zu § 63 AO; *Jachmann*, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 63 Rz. 50; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4/2020, § 63, Rz. 9, „§ 63 III verweist stillschweigend auf die §§ 145, 146, 147, 148“.

²¹⁹ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 297.

²²⁰ *Bartmuß/Werner*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 63 AO, Rz. 23.

Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben „Niederschlag“ finden.²²¹ Auch im jüngst veröffentlichte Gesetzesentwurf der Bundesregierung wird erklärt, dass sich aus den „bereits vorhandenen Aufzeichnungen“ ergebe, ob eine Körperschaft „tatsächlich gemeinnützig ist“.²²²

Das vermag allerdings nur für die Einhaltung der Regelungen zur Mittelverwendung und Vermögensbindung (§§ 55, 58, 62 AO) zu überzeugen. Wird eine gemeinnützige Körperschaft ohne finanziellen Aufwand durch ihre ehrenamtlich tätigen Mitglieder und Organe tätig, lässt sich die Zweckförderung nicht anhand der Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben erkennen.²²³ Außerdem ist im Bereich der Verwaltungskosten nicht ohne weiteres erkennbar, ob eine Ausgabe einen hinreichenden Bezug zum satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zweck der Körperschaft hat oder überwiegend der Vermögensverwaltung oder wirtschaftlichen Betätigung dient.

Die Finanzverwaltung fordert zusätzlich zu den Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben einen Tätigkeitsbericht.²²⁴ Detaillierte Geschäfts- und Tätigkeitsberichte, die sämtliche gemeinnützigkeitsrechtlich relevanten Geschäftsvorfälle nach dem Sphärenmodell aufschlüsseln, können zweckmäßig sein.²²⁵ Der BFH hat aber klargestellt, dass Geschäfts- und Tätigkeitsberichte zum Nachweis zwar sinnvoll sind, § 63 Abs. 3 AO allerdings nicht mehr als die Aufzeichnungen über die finanziellen Verhältnisse der Körperschaft fordere.²²⁶ Wurden keine Geschäfts- und Tätigkeitsberichte angefertigt, könne die Körperschaft auch durch andere Unterlagen, beispielsweise Schriftverkehr oder Notizen über vorbereitende Maßnahmen den erforderlichen Nachweis erbringen.²²⁷ Das gilt beispielsweise auch für den Nachweis über vorbereitende Tätigkeiten. Ein Tätigkeitsbericht im Vorbereitungsstadium sollte daher zugleich ein

²²¹ Niedersächsisches FG v. 10.11.1994 – VI 448/93, juris, im zugrundeliegenden Fall verfügte ein Verein mit dem Zweck der Förderung von Kunst und Wissenschaft laut eingereicherter GuV-Rechnung über sehr geringe Mittel (20 DM Gesamterlöse und 21,60 DM betriebliche Aufwendungen). Das FG stellte fest, dass die behaupteten umfangreichen Tätigkeiten auf dem Gebiet der Wissenschaft und Kunst in keiner Form Niederschlag in der vorgelegten GuV-Rechnung gefunden hätten; zustimmend *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 63 Rz. 50.

²²² RegE SteFeG, Stand 23.07.2024, S. 108 (Fn. 32).

²²³ Siehe hierzu Abschn. A. III.

²²⁴ Nr. 1 Satz 1 AEAO zu § 63 AO.

²²⁵ *Karsten*, BB 2006, 1830 (1832).

²²⁶ BFH v. 23.07.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930, juris Rz. 19.

²²⁷ BFH v. 23.07.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930, juris Rz. 19.

schlüssiges Konzept der ideellen Tätigkeit für die Zeit nach der Vorbereitungsphase beinhalten, das gegenwärtig verfolgt wird. Der Vorschlag im Gesetzgebungsverfahren zum Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements (2007), einen Tätigkeitsbericht auch gesetzlich in § 63 Abs. 3 AO einzufordern, hat sich nicht durchgesetzt.²²⁸ Neben einem Tätigkeitsbericht fordert die Finanzverwaltung auch eine „Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen“.²²⁹ Bei Körperschaften, die einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen, ergibt sich die Vermögensübersicht aus der Bilanz. Dem handelsrechtlichen Jahresabschluss lassen sich allerdings keine Aussagen über die Bildung der hier angesprochenen speziell gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 und 2 AO entnehmen.²³⁰ Körperschaften, die keinen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen, müssen danach zusätzlich eine Vermögensaufstellung erstellen. Für die Form der Vermögensaufstellung und die Darstellung der Rücklagen macht die Finanzverwaltung keine Vorgaben.²³¹

D. Gemeinnützigkeitsrechtliche Abgrenzung der Tätigkeitsbereiche

Gemeinnützige Körperschaften sind nicht uneingeschränkt von der Ertragsbesteuerung befreit. Im Zusammenhang mit der grundsätzlich unbeschränkt zulässigen wirtschaftlichen Betätigung zur Beschaffung weiterer Mittel²³² unterliegen auch steuerbegünstigte Körperschaften der Ertragsbesteuerung (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gem. § 14 Satz 1 AO i. V. m. § 64 AO). Davon abzugrenzen sind Fälle, in denen die wirtschaftliche Betätigung selbst der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke dient (sog. Zweckbetriebe gem. §§ 65 ff. AO) sowie der Bereich der bloßen Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO). Aus dieser Unterscheidung leitet sich das sogenannte gemeinnützigkeitsrechtliche Sphärenmodell zur Zuordnung der Tätigkeiten einer steuerbegünstigten Körperschaft ab, das im Folgenden kurz näher dargestellt werden soll. Die Zuordnung nach dem Sphärenmodell bestimmt weiterhin die Regeln der

²²⁸ BT-Drs. 16/5200, 28, § 63 Abs. 3 AO-E: „Die Körperschaft hat den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des Absatzes 1 entspricht, durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben (Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben, Tätigkeitsbericht, Nachweis über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen) zu führen.“

²²⁹ Nr. 1 Satz 1 AEAO zu § 63 AO.

²³⁰ Siehe hierzu Kapitel 3 Abschn. E II.

²³¹ Siehe hierzu Kapitel 3 Abschn. F.

²³² Siehe hierzu Abschn. C. II. zum Grundsatz der Ausschließlichkeit als Finalitätsgebot.

Mittelverwendung, einschließlich der zeitnahen Mittelverwendungspflicht. Je nach Zuordnung gelten die verwendeten als zeitnah verwendet oder (dauerhaft oder vorübergehend) von der zeitnahen Verwendungspflicht ausgenommen.

I. Das gemeinnützigkeitsrechtliche Sphärenmodell

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind gem. § 14 Satz 1 AO i. V. m. § 64 Abs. 1 AO mit den ihnen zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen („Einkünfte, Umsätze, Vermögen“) von der Steuervergünstigung für gemeinnützige Körperschaften ausgenommen (sog. partielle Steuerpflicht²³³).²³⁴ Ratio Legis der partiellen Steuerpflicht ist der aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung, den es bei einem Auftritt am Markt in Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Unternehmen zu beachten gilt.²³⁵ Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist gem. § 14 Satz 1 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden, und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist dabei nicht erforderlich (§ 14 Satz 2 AO). Gemeinnützige Körperschaften begründen durch ganz unterschiedliche Tätigkeiten wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, z. B. durch den Betrieb von Vereinsgaststätten oder Kantinen, der Veranstaltung von Flohmärkten, das Inseratgeschäft in Vereinszeitschriften oder kommerzielle Trikotwerbung.²³⁶ Gemeinnützige Körperschaften können wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als Eigenbetriebe oder durch Beteiligungen an wirtschaftlich tätigen Körperschaften begründen. Unterhält eine gemeinnützige Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt (§ 64 Abs. 2 AO). Übersteigen die jährlichen Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschließlich Umsatzsteuer) insgesamt nicht die Grenze von 45.000 Euro, wird keine partielle Steuerpflicht ausgelöst (§ 64

²³³ *Bott*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 8 Rz. 4 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.65, mit zahlreichen Beispielen.

²³⁴ § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG (nur von der steuerbegünstigten Körperschaft selbstbewirtschaftete Forstbetriebe und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe bleiben wie bei der BgA-Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß Satz 3 befreit, vgl. *Böwing-Schmalenbrock*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 170. EL Dezember 2021, § 5 KStG, Rz. 203) bzw. § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG (ebenfalls mit Ausnahme für Gewerbebetriebe der Land- und Forstwirtschaft).

²³⁵ *Seer*, DStJG 26 (2003), 11 (35); *Lang/Seer*, FR 1994, 521 (522); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.117, m. w. N. aus Rechtsprechung und Literatur.

²³⁶ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.117, mit zahlreichen Beispielen.

Abs. 3 AO). Vor dem Hintergrund der partiellen Steuerpflicht sind folglich die steuerbegünstigten Tätigkeiten (im sog. ideellen Bereich) und der Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu unterscheiden.

§ 64 Abs. 1 Hs. 2 AO nimmt im Rahmen einer Rückausnahme solche wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe wieder in den Kreis der Steuervergünstigung auf, bei denen es sich unter den besonderen Voraussetzungen der §§ 65–68 AO um Zweckbetriebe handelt.²³⁷ Ein Zweckbetrieb liegt vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, er für die Erreichung der Zwecke zwingend notwendig ist und er zu nichtbegünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nur in unvermeidbarem Umfang in Wettbewerb tritt (§ 65 AO). Neben der allgemeinen Zweckbetriebsdefinition sind in den §§ 66–68 AO weitere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als spezielle Zweckbetriebe begünstigt. In Abhängigkeit von den satzungsmäßigen Zwecken können gemeinnützige Körperschaften vielfältige Zweckbetriebe unterhalten, z. B. Behindertenwerkstätten, Alten- und Pflegeheime, Kinder- und Jugendheime, Jugendreisen, Konzerte eines Kulturvereins, Ausstellungen eines Kunstvereins oder kostenpflichtige Unterrichtskurse eines Vereins zur Volksbildung. Da durch den Zweckbetrieb unmittelbar die steuerbegünstigten Zwecke gefördert werden und eine Besteuerung zum Schutz der steuerpflichtigen Wettbewerber unter den dargestellten Voraussetzungen nicht erforderlich ist, werden die erzielten Gewinne von der Steuervergünstigung für gemeinnützige Körperschaften erfasst.

Durch die Bezugnahme auf die Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 14 Satz 1 AO in § 64 Abs. 1 AO werden außerdem solche Tätigkeiten von der partiellen Steuerpflicht ausgenommen, die nicht „über den Rahmen einer Vermögensverwaltung“ hinausgehen. Vermögensverwaltung ist zwar im Grundsatz auch eine wirtschaftliche Tätigkeit zur Mittelbeschaffung, sie wird steuerrechtlich jedoch wegen ungleich geringerer Bedeutung als unschädlich eingestuft.²³⁸ Der Typusbegriff²³⁹ der

²³⁷ Mit der Bezeichnung „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ wird im Folgenden der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bezeichnet, der keinen steuerbegünstigten Zweckbetrieb darstellt.

²³⁸ *Thiell/Eversberg*, DB 2007, 191; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 161. Lieferung 6/2020, § 14 AO, Rz. 11.

²³⁹ *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 161. Lieferung 6/2020, § 14 AO, Rz. 11.

Vermögensverwaltung wird in § 14 Satz 3 AO mit dem Beispiel der verzinslichen Anlage von Kapitalvermögen oder der Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens umschrieben. Die Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung folgt nach der herrschenden Auffassung den allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zur Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 EStG) von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) bzw. aus Vermietung und Verpachtung (§§ 21, 22 Nr. 3 EStG).²⁴⁰ Jedenfalls vor dem Hintergrund des Wettbewerbsgedankens, der die partielle Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer steuerbegünstigten Körperschaft trägt, erscheint eine Steuerbefreiung für vermögensverwaltende Tätigkeiten immer dann gerechtfertigt, wenn mit einer Weitergabe des Steuervorteils an den Markt typischerweise nicht zu rechnen ist (typisierende Betrachtung).²⁴¹ Zu den Einnahmen gemeinnütziger Körperschaften aus dem Bereich der Vermögensverwaltung gehören danach regelmäßig z. B. Zinsen aus Bank- und Sparguthaben, Erträge aus Wertpapieren, Mieten aus Grundbesitz, Erlöse aus dem Verkauf von Grundstücken oder anderen Vermögensgegenständen sowie Pachtzinsen aus der Verpachtung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (Gastwirtschaft, Übernachtungsheim, Werberechte).

Im Ergebnis können die Tätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften für Zwecke der ertragsteuerlichen Steuervergünstigung daher in vier Sphären aufgeteilt werden (Abbildung 1)²⁴²: 1. Ideeller Bereich (steuerfrei), 2. Vermögensverwaltung (steuerfrei), 3. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (steuerpflichtig), 4. Zweckbetrieb (steuerfrei).

²⁴⁰ BFH v. 18.02.2016 - V R 60/13, BStBl. II 2017, 251 (zur gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft); BFH v. 27.03.2001 - I R 78/99, BStBl. II 2001, 449 (zur Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft); BFH v. 21.05.1997 - I R 164/94, BFH/NV 1997, 825 (zur Betriebsaufspaltung); BFH v. 26.02.1992 - I R 149/90 (Altkleidersammlung); *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. D, Rz. 11; *Kümpel*, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Auflage 2023, § 5, Rz. 22; *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 212. Lieferung, 3/2011, § 14 AO, Rz. 69; mit grundsätzlicher Kritik dazu, *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 193; *Hüttemann*, GS Walz, 2008, 269 ff.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.124.

²⁴¹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.127; zust. *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 161. Lieferung 6/2020, § 14 AO, Rz. 11.

²⁴² *Bott*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 8 Rz. 121; *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 216. Lieferung, 3/2012, § 64 AO, Rz. 31 ff.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.3.

Tätigkeitssphäre	Ertragsteuerliche Beurteilung	Typische Einkünfte	Typische Vermögensgegenstände	Zielsetzung
Ideeller Bereich	Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG (i. V. m. §§ 51-68 AO)	Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse	Verwaltungsgebäude, Büroausstattung, Fuhrpark, Onlineauftritt	Förderung der steuerbegünstigten Satzungszwecke
Vermögensverwaltung	Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG (i. V. m. §§ 51-68 AO)	Kapitaleinkünfte, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	Immobilien, Finanzanlagen,	Mittelbeschaffung
<i>Schwelle der wirtschaftlichen Betätigung gem. § 14 AO</i>				
Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	<u>Partielle Steuerpflicht</u> gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG; (i. V. m. § 64 AO)	Verkaufserlöse, Honorare und Entgelte für Dienstleistungen	Vereinsgaststätte, Museumsshop, Markenrechte,	Mittelbeschaffung
Zweckbetrieb	Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG; (i. V. m. §§ 65–68 AO)	Verkaufserlöse, Honorare und Entgelte für Dienstleistungen	Krankenhaus, Museum, Altenheim, Behindertenwerkstatt	Förderung der steuerbegünstigten Satzungszwecke

Abbildung 1

Die Zuordnung ist sowohl für die steuerliche Behandlung der Einkünfte als auch im Zusammenhang mit der zeitnahen Mittelverwendungspflicht und der Rücklagenbildung relevant (vgl. z. B. § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AO). Bei Leistungen im Rahmen von Kooperationen i. S. v. § 57 Abs. 3 AO kommt es auf den Charakter der Tätigkeiten der beteiligten Körperschaften an. So können die Kooperationstätigkeiten rechtsträgerübergreifend einheitlich dem ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb zugeordnet werden, sofern eine solche Zuordnung auch zuträfe, wenn die Tätigkeiten von einer Körperschaft allein erbracht würden (§ 57 Abs. 3 Satz 2 AO).²⁴³ Gleiches gilt für die einheitliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern bei allen beteiligten Kooperationskörperschaften.²⁴⁴

II. Zuordnung von Beteiligungen nach dem Sphärenmodell

Dem allgemein anerkannten gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphärenmodell folgt auch die Zuordnung von Beteiligungen einer gemeinnützigen Körperschaft. Beteiligungen an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft gehören nach ganz herrschender Auffassung grundsätzlich zum Bereich der Vermögensverwaltung.²⁴⁵ Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um eine Mehrheitsbeteiligung handelt oder die gemeinnützige Körperschaft Alleingesellschafterin ist.²⁴⁶ Wird mit der Beteiligung tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft ausgeübt oder liegt ein Fall der Betriebsaufspaltung vor, ist die Beteiligung nach allgemeiner Auffassung dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen.²⁴⁷ Die bloße Mehrheitsbeteiligung begründet nach der Rechtsprechung des BFH aber noch keinen

²⁴³ Nr. 11 Abs. 3 Satz 1 AEAO zu § 57 Abs. 3 AO.

²⁴⁴ Nr. 12 Satz 1 AEAO zu § 57 Abs. 3 AO.

²⁴⁵ BFH v. 30.06.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753; BFH v. 27.03.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; BFH v. 19.08.2002 – II B 122/01, BFH/NV 2003, 64; BFH v. 25.08.2010 – I R 97/09, BFH N/V 2011, 312; Nr. 3 Satz 4 AEAO zu § 64 Abs. 1 AO; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. D. Rz. 14; *R. Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Auflage 2017, Kap. F., Rz. 46; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.135; *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 7 Rz. 147.

²⁴⁶ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 69; *Koenig*, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 14, Rz. 26.

²⁴⁷ Nr. 3 Satz 5 AEAO zu § 64 Abs. 1 AO; vgl. BFH v. 25.08.2010 – I R 97/09, BFH N/V 2011, 312, Rz. 11 ff.; BFH v. 30.06.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. D. Rz. 16; *Lorenz*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 14 AO, Rz. 114; *Gersch*, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 14, Rz. 18.

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.²⁴⁸

Ein tatsächlicher Einfluss auf die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft setzt voraus, dass über die Wahrnehmung der gesetzlichen Gesellschafterrechte hinaus aktiv in das Tagesgeschäft eingegriffen wird.²⁴⁹ Es kommt dabei nicht nur auf die bloße Möglichkeit der Einflussnahme, sondern vielmehr auf die tatsächliche Ausübung entscheidenden Einflusses an.²⁵⁰ Ein entscheidender Einfluss liegt in aller Regel bei Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen vor. Bei gemischt besetzten Geschäftsführungsorganen kann es auf die konkrete Vertretungsbefugnis des einzelnen Geschäftsführers ankommen. Soll eine Zuordnung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sichergestellt werden, wofür trotz der partiellen Steuerpflicht unterschiedliche Gründe bestehen können (z. B. die Verlustverrechnung mit anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der gemeinnützigen Körperschaft) und besteht keine eindeutige Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen, ist der tatsächliche Einfluss auf die Geschäftsführung in anderer Weise zu dokumentieren (z. B. durch Protokolle, u.Ä.). Die Zuordnung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dient dem Schutz der steuerpflichtigen Wettbewerber, indem neben der Steuerpflicht auch ausgeschlossen werden soll, dass andere Vorteile aus der Steuerbefreiung der beteiligten Körperschaft weitergegeben werden.²⁵¹ Der entscheidende Einfluss ist wiederum unschädlich, wenn die Kapitalgesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist.²⁵² Außer im Falle einer Minderheitsbeteiligung (Streubesitzanteile i. S. v. § 8b Abs. 4 KStG) sind die Gewinnausschüttungen nach der Besteuerung auf der Ebene der steuerpflichtigen Tochter-Kapitalgesellschaft bei der gemeinnützigen Mutter-Körperschaft im Rahmen

²⁴⁸ BFH v. 25.08.2010 – I R 97/09, BFH N/V 2011, 312, juris Rz. 12.

²⁴⁹ *Kraus/Mehren*, DStR 2020, 1593 (1594 f.), die Rechte der Hauptversammlung reichen bei Aktiengesellschaften regelmäßig nicht aus. Gesellschafterversammlungen von GmbHs können entsprechende Weisungsrechte an sich ziehen, wobei ein regulärer Zustimmungskatalog nach Auffassung der Verfasserinnen nicht ausreicht.

²⁵⁰ *Kraus/Mehren*, DStR 2020, 1593 (1595), m. w. N., Personalunion in den Geschäftsführungsgremien – nicht in den Kontrollgremien – kann, unter Berücksichtigung der erforderlichen Mehrheitsverhältnisse, ein Indiz für einen entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung darstellen.

²⁵¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.138 ff., der entgegen der herrschenden Auffassung in der tatsächlichen Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung lediglich ein widerlegbares Indiz erkennt und stattdessen auf die tatsächliche Weitergabe steuerlicher Vorteile, z. B. durch den Verzicht auf übliche Ausschüttungen, abstellt.

²⁵² Nr. 3 Satz 6 AEAO zu § 64 Abs. 1 AO; vgl. die Zuordnung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts und Berufsverbänden gem. R 4.1 Abs. 2 Satz 5 i. V. m. R 5.7 Abs. 4 Satz 4 KStR 2015.

der partiellen Steuerpflicht wegen § 8b Abs. 2 KStG zu 95 % steuerfrei.²⁵³

Beteiligungen an einer ebenfalls steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft wurden nach Auffassung der Finanzverwaltung in der Vergangenheit grundsätzlich der Vermögensverwaltung zugerechnet.²⁵⁴ Im gemeinnützigkeitsrechtlichen Schrifttum wurde dies seit langem kritisiert und eine Zuordnung zum ideellen Bereich oder Zweckbetriebsbereich als sachgerechter befürwortet.²⁵⁵ Mit der Einführung von § 57 Abs. 4 AO durch das JStG 2020 hat der Gesetzgeber inzwischen anerkannt, dass auch bloße Holdinggesellschaften, die ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften halten und verwalten, ihre steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar fördern. Entscheidend war nach der Gesetzesbegründung, dass sich durch die Auslagerung einer ideellen Tätigkeit nur die Struktur aber nicht das gemeinnützigkeitsrechtliche Gesamtbild ändere.²⁵⁶ Daraus lässt sich schließen, dass Beteiligungen an anderen gemeinnützigen Körperschaften künftig dem ideellen Bereich oder dem Zweckbetriebsbereich zugeordnet werden können („Paradigmenwechsel“²⁵⁷). Die Zuordnung zum ideellen Bereich oder dem Zweckbetriebsbereich gilt auch für Beteiligungen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften, mit denen gemäß der Satzung planmäßig i. S. v. § 57 Abs. 3 AO kooperiert wird.²⁵⁸ Eine Zuordnung von Beteiligungen an steuerbegünstigten Körperschaften zum Zweckbetriebsbereich wird von der Finanzverwaltung aber weiterhin nicht ausdrücklich anerkannt.²⁵⁹ Gleichzeitig ordnet die Finanzverwaltung im Rahmen einer übergreifenden Gesamtbetrachtung Leistungen im Rahmen von Kooperationen gem. § 57 Abs. 3 AO dem Zweckbetrieb zu, wenn die Leistung aller Körperschaften in ihrer Gesamtheit die Voraussetzungen der §§ 65 ff. AO erfüllen. Zwar gehören Gewinne aus dem ideellen Bereich und dem Zweckbetrieb gleichermaßen zum steuerbegünstigten Bereich. Sie sollen dagegen bei der Berechnung der freien Rücklage nach

²⁵³ Sie bleiben bei der Ermittlung des Einkommens im Rahmen der partiellen Steuerpflicht in Höhe von 95 % außer Ansatz, wobei 5 % gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten; vgl. *Kraus/Mehren*, DStR 2020, 1593 (1594).

²⁵⁴ So immer noch in Nr. 3 Satz 4 AEAO zu § 64 Abs. 1 AO.

²⁵⁵ *Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2016, 633 (642), für die Zuordnung zur Vermögensverwaltung fehle es an der erforderlichen Einkünfteerzielungsabsicht; *Schröder*, DStR 2004, 1815 (1819); *Kirchhain*, DStR 2017, 2317.

²⁵⁶ BT-Drs. 19/25160, 202.

²⁵⁷ *Hüttemann*, DB 2021, 72 (76 f.), „Paradigmenwechsel bei der Sphärenzuordnung“; *Kirchhain*, DStR 2021, 129 (136); Nr. 14 Satz 1 AEAO zu § 57 Abs. 4 AO; *Kirchhain*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 7 Rz. 115.

²⁵⁸ Kein Hinweis in Nr. 11 AEAO zu § 57 Abs. 3 AO.

²⁵⁹ Nr. 14 AEAO zu § 57 Abs. 4 AO bestätigt nur die Zuordnung zum ideellen Bereich.

§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO und für Mittelweitergaben nach § 58 Nr. 3 AO unterschiedlich behandelt werden.²⁶⁰ Folgt man der Gesetzesbegründung zu § 57 Abs. 4 AO, ist m. E. anzuerkennen, dass sich die zweckbetriebliche Qualifikation einer Tätigkeit durch eine Auslagerung auf eine Tochterkapitalgesellschaft nicht verändert und die Beteiligung daher auch auf Ebene der ausgliedernden Körperschaft dem Zweckbetrieb zuzuordnen ist.

Beteiligungen einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblichen Personengesellschaft (insbes. Kommanditbeteiligungen und Beteiligungen an Publikumspersonengesellschaften²⁶¹) gehören nach Auffassung der Rechtsprechung und herrschenden Literaturmeinung stets zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, unabhängig davon, ob mit der Beteiligung ein entscheidender Einfluss auf die Geschäftsleitung einhergeht.²⁶² Der Steuervorteil der steuerbegünstigten Körperschaft würde sonst durch das System der transparenten Besteuerung bei Personengesellschaften zu Wettbewerbsverzerrungen führen, was es nach § 14 AO zu vermeiden gilt.²⁶³ Erfüllt die Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs des § 65 AO sind die Einkünfte steuerfrei. Dies wird im Rahmen der Körperschaftsteueranlagung der steuerbegünstigten Körperschaft entschieden.²⁶⁴ Auf die in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung als gewerblich qualifizierten Einkünfte kommt es indes nicht an.²⁶⁵

Die Beteiligung an einer ausschließlich vermögensverwaltenden Personengesellschaft ohne gewerbliche Prägung ist dagegen dem Bereich der Vermögensverwaltung

²⁶⁰ Vgl. Nr. 10 Abs. 1 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO, sieht eine Bruttobetrachtung bzgl. der Mittel aus dem ideellen Bereich für die Bemessung der Zuführung zu der freien Rücklage vor (siehe hierzu Kapitel 3 Abschn. E IV. 4.).

²⁶¹ FG Düsseldorf v. 18.12.2017 – 6 K 1598/16 K, EFG 2018, 309; dazu kritisch *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 68, der den vermögensverwaltenden Charakter einer Publikums-KG betont.

²⁶² BFH v. 27.07.1988 – I R 113/84, BStBl. II 1989, 134 (136); v. 27.03.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449 (450 f.); BFH v. 25.05.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858, juris Rz. 10 ff.; BFH v. 18.02.2016 – V R 60/13, BStBl. II 2017, 251, juris Rz. 14; Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 6.130; *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. D., Rz. 20; *Kirchhain*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 4. Auflage 2023, § 7 Rz. 142.

²⁶³ BFH v. 25.05.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858, juris Rz. 11 ff.

²⁶⁴ Nr. 3 Satz 1 bis 3 AEAO zu § 64 Abs. 1 AO.

²⁶⁵ BFH v. 25.05.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858, juris Rz. 11 ff.

zuzuordnen.²⁶⁶ Das gilt auch für Beteiligungen an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft.²⁶⁷ Die einem Vereinfachungszweck folgende Fiktion gewerblicher Einkünfte i. S. v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG hat nach dem zugrundeliegenden Wettbewerbsgedanken von § 14 AO keine Relevanz.²⁶⁸ Stille Beteiligungen sind grundsätzlich der Vermögensverwaltung, atypisch stille Beteiligungen (an nicht ausschließlich vermögensverwaltenden) Personengesellschaften dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen.²⁶⁹ Teilweise wird in der Literatur vertreten, dass bei einer gemischt vermögensverwaltend und gewerblich tätigen Personengesellschaft, deren Tätigkeiten eindeutig trennbar sind, auch die Abfärbung der gewerblichen Einkünfte gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG hinter die Wertung des § 14 AO zurücktritt, die Beteiligung also anteilig der Vermögensverwaltung zurechenbar ist.²⁷⁰ Bei einer Beteiligung an einer doppelstöckigen Personengesellschaft, in der die Beteiligung an der Untergesellschaft gewerblich ist und die Einkünfte der Obergesellschaft entsprechend infiziert (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG), hat der BFH in einem jüngeren Urteil für die Gewerbesteuer entschieden, dass in verfassungskonformer Auslegung von § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG nicht von einem Gewerbebetrieb der steuerbegünstigten Muttergesellschaft ausgegangen werden kann.²⁷¹ Das Urteil spricht dafür, auch bei der einkommensteuerlichen Abgrenzung gem. § 14 AO für originär aus der Vermögensverwaltung stammende Einkünfte trotz gewerblicher Infizierung eine Zuordnung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abzulehnen.²⁷² Der Vereinfachungszweck der Abfärbung sollte insofern nicht den Schutz der Wettbewerbsneutralität als Regelungszweck von § 14 AO überlagern. Optiert eine Personengesellschaft gem. § 1a KStG zur

²⁶⁶ BFH v. 25.05.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858, juris Rz. 11; FG Düsseldorf v. 18.05.1984 – I 714/789, EFG 1985, 83 (84); *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. D., Rz. 20; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.130.

²⁶⁷ BFH v. 25.05.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858, juris Rz. 11; BFH v. 18.02.2016 – V R 60/13, BStBl. 2017 II, 251, juris Rz. 14; Nr. 3 Satz 3 AEAO zu § 64 Abs. 1 AO; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. D., Rz. 20; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.131.

²⁶⁸ BFH v. 25.05.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011 II, 858, juris Rz. 12; BFH v. 18.02.2016 – V R 60/13, BStBl. 2017 II, 251, juris Rz. 14; Nr. 3 AEAO zu § 64 Abs. 1 AO; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. D. Rz. 20; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.131.

²⁶⁹ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. D. Rz. 20.

²⁷⁰ vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.132; *Kraus/Mehren*, DStR 2020, 1593 (1597), *Kirchhain*, FR 2011, 811 (813); *Weisheit*, DB 2012, 142 (144); ausdrücklich offengelassen in BFH v. 25.05.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858.

²⁷¹ BFH v. 06.06.2019 – IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649.

²⁷² *Kraus/Mehren*, DStR 2020, 1593 (1597).

intransparenten Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz, wird die Beteiligung an ihr wie eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft behandelt.²⁷³

Aus der Zuordnung von Beteiligungen auf Ebene der steuerbegünstigten Körperschaften nach den dargestellten Grundsätzen und der derzeit herrschenden Auffassung ergeben sich u.a. die in der Abbildung 2 skizzierten ertragsteuerlichen Auswirkungen:

²⁷³ *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 7 Rz. 146.

Art der Beteiligung	Zuordnung nach dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphärenmodell	Ertragsteuerliche Folgen auf Ebene der beteiligten Körperschaft
Steuerpflichtige Kapitalgesellschaft	Vermögensverwaltung (steuerfreie Sphäre)	Ausschüttungen steuerfrei (Abstandnahme von Kapitalertragsteuer gem. § 44 a Abs. 7 EStG i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG)
	Bei tatsächlichem Einfluss auf die Geschäftsführung oder bei Betriebsaufspaltung: Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (steuerpflichtige Sphäre)	Ausschüttungen steuerpflichtig (Kapitalertragsteuer, vgl. § 44a Abs. 4 S. 5 EStG; bei Beteiligung > 10 %: Freistellung zu 95 % gem. § 8b Abs. 1 S. 1, Abs. 2 und 4 KStG; GewSt Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 5 GewStG, Schachtelprivileg gem. § 9 Nr. 2a S. 4 GewStG)
	Ausschließlich vermögensverwaltend: Vermögensverwaltung (steuerfreie Sphäre)	Ausschüttungen steuerfrei (Abstandnahme von Kapitalertragsteuer, § 44a Abs. 7 EStG i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG)
Steuerbegünstigte Kapitalgesellschaft	Ideeller Bereich (steuerfreie Sphäre, vgl. § 57 Abs. 4 AO)	Ausschüttungen steuerfrei (Abstandnahme von Kapitalertragsteuer, § 44a Abs. 4 S. 2 EStG i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG)
Gewerbliche Personengesellschaft	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (steuerpflichtige Sphäre) Str.: Bei gemischt gewerblicher und vermögensverwaltender Tätigkeit (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) anteilig Vermögensverwaltung?	Gewinne steuerpflichtig (Zuordnung durch gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung zur steuerbegünstigten Körperschaft als Mitunternehmerin (transparente Besteuerung); GewSt auf Ebene der Personengesellschaft)
Gewerblich geprägte vermögensverwaltende Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)	Vermögensverwaltung (steuerfreie Sphäre)	Gewinne steuerfrei (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG)
Vermögensverwaltende Personengesellschaft (§ 14 AO)	Vermögensverwaltung (steuerfreie Sphäre)	Gewinne steuerfrei (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG)
Zur Körperschaftsteuer optierte Personengesellschaft (§ 1a KStG)	Wie bei steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, s. o.	Wie bei steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, s. o.

Abbildung 2

E. Grundlagen der gemeinnützigen Mittelverwendung

Der Prüfung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht vorgelagert sind die allgemeinen Anforderungen an die gemeinnützige Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 und § 58 AO. Nur eine ordnungsgemäße gemeinnützige Verwendung nach diesen Regeln ist geeignet, die zeitnahe Mittelverwendungspflicht zu erfüllen.

Dem einleitenden Grundsatz der Selbstlosigkeit (subjektives Gemeinsinn-Kriterium)²⁷⁴ folgen in § 55 Abs. 1 Nr. 1–5 AO die allgemeinen Regelungen über die gemeinnützige Verwendung von Mitteln der Körperschaft. Den Ausgangspunkt bildet dabei der Grundsatz der gemeinnützigen Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO), der durch den Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) und besondere Mittelverwendungsverbote (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3, Nr. 2 und Nr. 3 AO) konkretisiert wird.²⁷⁵ Auch der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) ist gesetzessystematisch den Mittelverwendungsregeln zugeordnet, der rechtliche Zusammenhang wird an späterer Stelle noch zu prüfen sein.²⁷⁶

Die Mittelverwendungsregeln gelten grundsätzlich für alle Tätigkeitssphären der gemeinnützigen Körperschaft, auch für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.²⁷⁷ Die Regelungen im Bereich der gemeinnützigen Mittelverwendung sind entgegen ihrer gesetzessystematischen Zuordnung zu § 55 AO ganz überwiegend Ausfluss des Grundsatzes der Ausschließlichkeit gem. § 56 AO.²⁷⁸ Die ausschließliche Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke bedingt nämlich, dass auch die Mittel der gemeinnützigen Körperschaft nur zu diesen Zwecken verwendet werden dürfen. Dementsprechend waren die Mittelverwendungsregeln ursprünglich nicht im Kontext der Selbstlosigkeit, sondern im Zusammenhang mit der Ausschließlichkeit (§ 4 Abs. 2 GemVO 1953²⁷⁹) geregelt.²⁸⁰ § 58 AO regelt besondere Fälle der Mittelverwendung

²⁷⁴ Siehe oben, Abschn. C. III.

²⁷⁵ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 35.

²⁷⁶ Siehe hierzu Kapitel 3 Abschn. B.

²⁷⁷ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 35; siehe zum Sphärenmodell, Abschn. D. I.

²⁷⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.18.

²⁷⁹ Verordnung v. 24.12.1953, BGBl. I 1953, 1592

²⁸⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.18, der eine Umbettung der Regelungen von § 55 AO zu § 56 AO fordert.

(„Steuerlich unschädliche Bestätigungen“).²⁸¹

I. Der Mittelbegriff der Mittelverwendungsregeln

Für die Reichweite der Mittelverwendungsregeln ist zunächst eine Auslegung des Mittelbegriffs erforderlich. Das Mittelverwendungsgebot gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO schreibt vor, dass die „Mittel der Körperschaft“ nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen. Ein spezifisch abgabenrechtlich definierter Mittelbegriff existierte lange Zeit nicht. Erst durch das JStG 2020²⁸² wurde in § 58 Nr. 1 Satz 2 AO eine Definition im Zusammenhang mit der Mittelweitergabe an andere gemeinnützige Körperschaften eingefügt. Danach gelten als Mittel der Körperschaft im Sinne dieser Vorschrift „sämtliche Vermögenswerte“. Der Gesetzgeber hat sich damit der ständigen Rechtsprechung des BFH angeschlossen, wonach „sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft, nicht nur die ihr durch Spenden, Beiträge und Erträge ihres Vermögens und ihrer wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe zur Verfügung stehenden Geldbeträge“²⁸³, unabhängig von ihrer Herkunft, als Mittel i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO in Betracht kommen. Danach dürfen auch die Gewinne aus dem Zweckbetrieb und aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 Abs. 2 AO) sowie der Überschuss aus der Vermögensverwaltung nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.²⁸⁴

Fraglich ist, ob die Definition im Zusammenhang mit Mittelweitergaben in § 58 Nr. 1 Satz 2 AO auch für die allgemeineren Mittelverwendungsregeln in § 55 Abs. 1 AO gültig sein kann. Dagegen spricht, dass für die ausnahmsweise zulässige Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO gerade nicht alle Vermögenswerte einer gemeinnützigen Körperschaft in Betracht kommen. Beispielsweise können Vermögenswerte aus Zuwendungen, die zivilrechtlich mit der Auflage verbunden wurden, dass diese von der Körperschaft selbst zu verwenden sind oder der Körperschaft dauerhaft als Ausstattungsvermögen dienen sollen (vgl. § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO), nicht an andere

²⁸¹ Siehe hierzu, Abschn. E. V.

²⁸² G. v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096; Die Definition wurde erst nach der Beschlussempfehlung des BT-Finanzausschusses aufgenommen, BT-Drs. 19/25160, 103.

²⁸³ BFH v. 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62, 2. Leitsatz; BFH v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162, juris Rz. 20; BFH v. 20.12.1995 – I B 111/94, BFH/NV 1996, 383.

²⁸⁴ Nr. 3 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

steuerbegünstigte Körperschaften nach § 58 Nr. 1 Satz 1 AO weitergegeben werden. Gleichwohl dürfen solche Gegenstände nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO nur für die steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

Aus der Beschlussempfehlung des BT-Finanzausschusses ergibt sich außerdem, dass Mittel i. S. v. § 58 Nr. 1 Satz 2 AO nicht nur Bar- oder Buchgeld, sondern auch alle anderen Vermögenswerte, insbesondere „auch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung oder unentgeltliche oder verbilligte Erbringung einer Dienstleistung“, sein können.²⁸⁵ Die Finanzverwaltung hat die Begründung in Nr. 1 Satz 2 und 3 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO annähernd wortgleich übernommen, aber ohne dabei auf die Unentgeltlichkeit oder Verbilligung abzustellen.²⁸⁶ Dabei verkennt die Finanzverwaltung, dass sich ein relevanter Transfer eines „Vermögenswertes“ im Sinne einer Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO nur aus dem Verzicht auf ein kostendeckendes oder gewinnbringendes Entgelt ergeben kann.²⁸⁷ Auch im Zusammenhang mit dem Gewinnausschüttungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO) definiert der BFH als unzulässige Zuwendung nur den wirtschaftlichen Vorteil den ein Dritter unentgeltlich oder gegen ein zu geringes Entgelt von der Körperschaft erlangt.²⁸⁸

Daraus ergibt sich sowohl für Mittelweitergaben als auch für die allgemeinen Mittelverwendungsregeln, dass nur Geld bzw. ersparte Aufwendungen und geldwerte Vermögensgegenstände „Vermögenswerte“ i. S. v. Mitteln der Körperschaft sein können.²⁸⁹ Nutzungsüberlassungen und die Erbringung von Dienstleistungen stellen dagegen für Zwecke der Mittelverwendungsregeln als solche keine „Mittel“ der Körperschaft dar. Das ändert aber nichts daran, dass auch Nutzungsüberlassungen und die Erbringung von Dienstleistungen nach dem Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) nur zur unmittelbaren Förderung der satzungsmäßigen Zwecke bzw. zur Beschaffung zusätzlicher Mittel zulässig sind.

²⁸⁵ BT-Drs. 19/25160, 103.

²⁸⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.30.

²⁸⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.20; *Orth*, BB 2022, 23 (24), stellt dazu fest, dass die Einbeziehung der gesamten Nutzungsüberlassung oder Dienstleistung und nicht nur des wirtschaftlichen Vorteils aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung im AEAO keine ausreichende Rechtsgrundlage hat, da der Mittelbegriff nach § 58 Nr. 1 AO auf „Vermögenswerte“ abstellt.

²⁸⁸ BFH v. 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62, 3. Ls.

²⁸⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.30; *Von Holt*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 60 f.: alle wirtschaftlich verwertbaren Ressourcen, d.h. alle wertbildenden Faktoren (z. B. auch Goodwill, Kundenkartei, Ansprüche auf Schadensersatz oder Freistellung), aber nicht bloße Geschäftschancen außerhalb des Goodwills.

Die weite Definition des Mittelbegriffs knüpft nicht daran an, ob die Vermögenswerte für die Verwendung zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zur Verfügung stehen. Erfasst werden auch diejenigen Vermögenswerte, die aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden können, z. B. fremde Vermögensgegenstände, die der gemeinnützigen Körperschaft entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen wurden, oder betriebsnotwendige Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.²⁹⁰ Nach der systematischen Stellung der Definition in § 58 Nr. 1 Satz 2 AO im Zusammenhang mit der Mittelweitergabe ist daher anzunehmen, dass der Mittelbegriff in § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO weiter gefasst ist. Wollte der Gesetzgeber eine allgemeine Definition für alle Mittelverwendungsregeln schaffen, wäre diese nach der Systematik in § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO zu regeln.²⁹¹

Sind zugewendete Mittel mit Verbindlichkeiten verbunden, mindern diese von vornherein die gebundenen Mittel.²⁹² Das gilt aber nur für solche Verbindlichkeiten, die dem übertragenen Vermögen im Zeitpunkt der Übertragung anhaften (z. B. Nießbrauch, Grund- oder Rentenschulden, Vermächtnisse aufgrund testamentarischer Bestimmungen des Zuwendenden).²⁹³ Es gilt insofern für die Bestimmung der Mittel der Körperschaft eine Nettobetrachtung.²⁹⁴ Damit noch ausreichend Erträge für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke verbleiben, darf nach Auffassung der Finanzverwaltung zum Ausgleich solcher Verbindlichkeiten pauschal höchstens ein Drittel der Erträge der Körperschaft verwendet werden.²⁹⁵

²⁹⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.22.

²⁹¹ So auch Orth, BB 2022, 23 (24).

²⁹² Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung 5/2021, § 55 AO, Rz. 10; Orth, DStJG 26 (2003), 177 (210); Vgl. Nr. 13 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO: „Wirtschaftlich betrachtet wird der Körperschaft nur das nach der Erfüllung der Ansprüche verbleibende Vermögen zugewendet.“

²⁹³ Nr. 13 Satz 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 124.

²⁹⁴ Orth, DStJG 26 (2003), 177 (210); Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 124.

²⁹⁵ Nr. 14 Satz 3 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO; krit. Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 125: Unzulässige Pauschalierung.

II. Grundsatz der gemeinnützigen Mittelbindung (Mittelverwendung)

1. Unmittelbarer Verbrauch für die Zweckförderung

Gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO dürfen die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden („Grundsatz der gemeinnützigen Mittelbindung“ oder „Mittelverwendungsgebot“). In diesem Mittelverwendungsgebot ist zugleich das Verbot enthalten, Mittel der Körperschaft für andere steuerbegünstigte Zwecke als die satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden.²⁹⁶ Verwendung bedeutet grundsätzlich einen unmittelbaren Einsatz der Vermögenswerte für steuerbegünstigte Zwecke.²⁹⁷ Nach allgemeiner Auffassung stellt nur der Mitteleinsatz im ideellen Bereich bzw. im Zweckbetrieb eine unmittelbare Verwendung „für satzungsmäßige Zwecke“ dar.²⁹⁸ Den Grundfall der gemeinnützigen Mittelverwendung bildet danach der Verbrauch der Mittel zur unmittelbaren Förderung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke. Wurde beispielsweise die Förderung des Denkmalschutzes als gemeinnütziger Zweck in der Satzung der Körperschaft festgelegt (§ 52 Abs. 2 Nr. 6 AO), sind Ausgaben für Restaurationsarbeiten eine Form unmittelbarer Förderung. Gleiches gilt bei der Weitergabe finanzieller Mittel an hilfsbedürftige Personen im Sinne der Mildtätigkeit (§ 53 AO). Es handelt sich um Zahlungen, die unmittelbar die eigenen steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke fördern und denen keinerlei Gegenleistung gegenübersteht (Mittelabfluss). Mit der Neufassung von § 58 Nr. 1 AO durch das JStG 2020 wurde außerdem klargestellt, dass die Mittelweitergabe an andere steuerbegünstigte Körperschaften für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke keinen eigenen steuerbegünstigten Zweck darstellt, sondern eine Art der Zweckverwirklichung.²⁹⁹ Auch die Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO gilt als gemeinnützige Mittelverwendung im Sinne des Grundsatzes der gemeinnützigen Mittelverwendung.

2. Verbrauch zur Kostendeckung und Vorbereitung der Zweckförderung

Neben dem Verbrauch zur unmittelbaren Förderung der steuerbegünstigten Zwecke stellen nach allgemeiner Auffassung angemessene Ausgaben zur Deckung der mit der

²⁹⁶ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung 5/2021, § 55 AO, Rz. 11.

²⁹⁷ BFH v. 05.02.1992 – I R 63/91, BStBl. II 1992, 748 (749); Orth, DStJG 26 (2003), 177 (218).

²⁹⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.41.

²⁹⁹ Nr. 3 Satz 1 AEAO zur § 58 Nr. 1 AO, siehe hierzu Abschn. E. V. 1.

Zweckförderung verbundenen Kosten, z. B. Verwaltungskosten, der Ausgaben für Spenden- und Mitgliederwerbung oder für die Öffentlichkeitsarbeit, eine zulässige Verwendung dar.³⁰⁰ Entscheidend ist, dass die Ausgaben final darauf abzielen, der Förderung der satzungsmäßigen Zwecke zu dienen.³⁰¹ Danach stellen auch Ausgaben für vorbereitende Maßnahmen eine Mittelverwendung i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO dar, obwohl dadurch noch keine unmittelbare Förderung der steuerbegünstigten Zwecke erfolgt. Bei diesen mittelbaren Aufwendungen für die Zweckförderung ist auf eine wirtschaftlich angemessene Zweck-Mittel-Relation im Einzelfall abzustellen.³⁰² Die Angemessenheit richtet sich nicht nach absoluten oder prozentualen Obergrenzen, sondern nach den Umständen des Einzelfalls.³⁰³ Angemessen ist ein Ausgabeverhalten, wenn es wirtschaftlich sinnvoll ist und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv der Zweckförderung zugutekommt.³⁰⁴ Im Bereich der mittelbaren Aufwendungen wird der Grundsatz der Mittelbindung zudem durch das sog. Drittbegünstigungsverbot gem. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO flankiert.³⁰⁵ Eine unverhältnismäßig hohe Ausgabe kann zugleich eine unzulässige Begünstigung eines Dritten darstellen (z. B. eine überhöhte Organvergütung oder unangemessene Vergütungen von Mitarbeitern oder Projektpartnern).

3. Investition und Verlustausgleich im Mittelbeschaffungsbereich

Die Investition von Mitteln in die Mittelbeschaffungsbereiche, d.h. in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, ist grundsätzlich keine Mittelverwendung für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO.³⁰⁶ Sofern die investierten Mittel rentierlich eingesetzt und ungeschmälert im Vermögen der Körperschaft vorhanden bleiben, liegt darin aber eine gemeinnützigkeitsrechtlich zulässige Maßnahme der Mittelbeschaffung und keine

³⁰⁰ BFH v. 23.09.1998 - I B 82/98, BStBl. II 2000, 320 (324); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.44; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 2; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 136.

³⁰¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.44.

³⁰² *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung 5/2021, § 55 AO, Rz. 11; Nach Nr. 19 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO ist jedenfalls eine Verwaltungskostenquote von über 50 % nicht mehr angemessen und im Einzelfall kann auch eine deutlich geringe Verwaltungskostenquote unangemessen sein.

³⁰³ BFH v. 23.09.1998 - I B 82/98, BStBl. II 2000, 320 (324).

³⁰⁴ BFH v. 23.09.1998 - I B 82/98, BStBl. II 2000, 320 (324).

³⁰⁵ Siehe hierzu unten Abschn. E. IV. 3.

³⁰⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.41.

Mittelfehlverwendung.³⁰⁷ Die Mittel werden nämlich im Sinne des Grundsatzes der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) weiterhin final zugunsten der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke genutzt. Erst wenn Mittel beim Versuch, weitere Mittel zu beschaffen, endgültig verbraucht werden, zum Beispiel durch Fehlinvestitionen, Verlustausgleich oder Quersubventionierungen anderer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, kann eine die Gemeinnützigkeit gefährdende Mittelfehlverwendung angenommen werden.³⁰⁸ Die Verwendung von Mitteln im Mittelbeschaffungsbereich setzt daher eine vernünftige wirtschaftliche Planung voraus.

Umstritten ist der Ausgleich von Verlusten des wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und aus der Vermögensverwaltung (zusammen Mittelbeschaffungsbereich) mit gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln. Nach Auffassung der Rechtsprechung und Finanzverwaltung ist der Ausgleich von Verlusten im Mittelbeschaffungsbereich grundsätzlich unzulässig.³⁰⁹ Dieses Verbot bezieht sich auf den Ausgleich von Verlusten, die aus dem konsolidierten Ergebnis des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 Abs. 2 AO) bzw. der Vermögensverwaltung entstanden ist.³¹⁰ Innerhalb der beiden Sphären sei der Verlustausgleich dagegen zulässig.

Die Finanzverwaltung sieht für den Ausgleich von Verlusten jedoch weitreichende Ausnahmen vor. Danach ist der Verlustausgleich etwa unschädlich, wenn dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder Überschüsse aus der Vermögensverwaltung in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind.³¹¹ Der Verlustausgleich im Entstehungsjahr könne dann als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebener Gewinnabführungen angesehen werden.³¹² Weitere Ausnahmen gewährt die Finanzverwaltung für Anlaufverluste bei der Neuaufnahme einer wirtschaftlichen Betätigung³¹³ oder für Abschreibungsverluste bei

³⁰⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.41.

³⁰⁸ Von Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 23.

³⁰⁹ BFH v. 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711, 2. Ls.; BFH v. 01.07.2009 – I R 6/08, BFH/NV 2009, 1837, juris Rz. 9; Nr. 4 und 9 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

³¹⁰ Nr. 4 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

³¹¹ Nr. 4 Satz 4 und 5 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

³¹² Nr. 4 Satz 3 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

³¹³ Nr. 8 Satz 3 und 4 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Wirtschaftsgütern, die sonst im ideellen Bereich genutzt werden (nutzungsgebundenes Vermögen). Verbleibt danach ein Verlust, darf dieser weiterhin mit zweckgebundenen Mitteln ausgeglichen werden, wenn der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht und dem ideellen Bereich innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres wieder Mittel, die im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt wurden oder aus nicht begünstigten Sonderumlagen stammen, in entsprechender Höhe zugeführt werden.³¹⁴ Schließlich soll aber der dauerhafte Ausgleich von Verlusten des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs eine grundsätzlich unzulässige Mittelfehlverwendung darstellen.

Nach herrschender Auffassung im Schrifttum kommt es bei der Frage der Zulässigkeit eines Verlustausgleichs dagegen auf die *ex-ante*-Perspektive der handelnden Organe an und nicht allein auf die Entstehung und den Ausgleich des Verlustes.³¹⁵ War eine Investition im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Bereich der Vermögensverwaltung aus der *ex-ante*-Perspektive erfolgsversprechend und realisiert sich im unerwarteten Misserfolg ein verhältnismäßiges Risiko, könne darin noch kein Fehlverhalten liegen, dass mit dem Entzug der Gemeinnützigkeit sanktioniert werden müsste.³¹⁶ Auch gemeinnützige Körperschaften unterlägen wie jeder Steuerpflichtige bei ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit dem allgemeinen Unternehmerrisiko. Für die Abgrenzung wird auf die Kriterien der Rechtsprechung zur steuerlichen Liebhaberei verwiesen.³¹⁷ Danach sei entscheidend, ob aus der *ex-ante*-Perspektive ein wirtschaftlich brauchbares Konzept und eine positive Ertragsprognose vorlagen.³¹⁸ Ohne sinnvolle Perspektive könne schon die Aufnahme einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit (wie bei einer steuerlich irrelevanten Liebhaberei) eine Mittelfehlverwendung darstellen.³¹⁹ Daher sei auch die Unterhaltung eines einzelnen dauerdefizitären wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder einer dauerhaft verlustbringenden Anlage im Bereich der

³¹⁴ Nr. 6 Abs. 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO; BFH v. 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711, juris Rz. 22.

³¹⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage, Rz. 6.21 ff.; *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 7 Rz. 20 ff.; *Von Holt*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 91; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 13; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 173.

³¹⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage, Rz. 6.21; *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 7 Rz. 24.

³¹⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.25.

³¹⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.25.

³¹⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage, Rz. 6.25; *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 7 Rz. 24.

Vermögensverwaltung, selbst bei einem Ausgleich durch Gewinne in diesen Bereichen, als Verstoß gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit unzulässig.³²⁰

Der Auffassung des Schrifttums ist zuzustimmen. Wie jeder andere Marktteilnehmer, unterliegen gemeinnützige Körperschaften mit ihrer wirtschaftlichen oder vermögensverwaltenden Tätigkeit den allgemeinen Marktrisiken. Eine strengere Behandlung gemeinnütziger Körperschaften gebietet der Aspekt des Wettbewerbsschutzes nicht. Es wäre dagegen unverhältnismäßig, gemeinnützigen Körperschaften, die unter Beachtung der Grundsätze der Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit versuchen, zusätzliche Mittel für die Förderung ihrer satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke zu erzielen, zusätzlich zu den verlorenen Mitteln bzw. Verlusten auch noch die Gemeinnützigkeit und damit die Steuervergünstigung für sämtliche steuerbaren Einnahmen zu entziehen.

4. Investition in Zweckbetriebe

Der Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel im Bereich der Zweckbetriebe nach § 65 AO (für Gründung, Erweiterung, etc.) ist grundsätzlich unbeschränkt möglich. Es handelt sich insofern um eine unmittelbare Verwendung zur Förderung der satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO, unabhängig davon, ob die Mittel als solche im Zweckbetrieb erhalten bleiben oder abfließen. Auch der Verlustausgleich ist uneingeschränkt zulässig. Da Zweckbetriebe nicht in größerem Umfang zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art in Wettbewerb treten dürfen, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (gem. § 65 Nr. 3 AO), sind Wettbewerbsverzerrungen grundsätzlich nicht zu befürchten. Durch die in § 57 Abs. 3 Satz 2 AO eingeführte „Gesamtbetrachtung der Zweckbetriebstätigkeit“ stellt auch die Überlassung von Mitteln an Kooperationskörperschaften, mit denen im Zweckbetriebsbereich planmäßig zusammengewirkt wird, eine gemeinnützige Mittelverwendung dar.³²¹

³²⁰ Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 19; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung, 5/2021, § 55 AO, Rz. 13; a. A. Nr. 4 Satz 3 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

³²¹ Hüttemann, DB 2021, 72 (76).

5. Anschaffung von Beteiligungen an anderen gemeinnützigen Körperschaften

Nach neuer Rechtslage stellt die Anschaffung von Beteiligungen an anderen gemeinnützigen Körperschaften, aufgrund der Zuordnung zum ideellen Bereich (als nutzungsgebundenes Vermögen³²²), eine gemeinnützige Mittelverwendung i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO dar.³²³ Damit haben Gesetzgeber und Finanzverwaltung, entsprechend der herrschenden Auffassung im Schrifttum, anerkannt, dass die Anschaffung solcher Beteiligung nicht der Mittelbeschaffung, sondern der unmittelbaren Förderung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke dient.³²⁴

III. Der Grundsatz der Vermögensbindung

Nach dem Grundsatz der Vermögensbindung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO darf „das Vermögen der Körperschaft“ bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Dem kann auch entsprochen werden, wenn das gesamte übrige Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 AO). Der Zweck, für den das Vermögen verwendet werden soll, bzw. die Zwecke, die die benannte Körperschaft verfolgt, müssen nicht mit dem eigenen Satzungszweck der Körperschaft übereinstimmen.³²⁵

Der Grundsatz der Vermögensbindung ergänzt den Grundsatz der gemeinnützigen Mittelbindung für den letztmöglichen Akt der Mittelverwendung³²⁶ im Falle der Liquidation der Körperschaft oder einem Austritt aus dem Status der Gemeinnützigkeit und stellt dadurch sicher, dass – mit Ausnahme von Bar- und Sacheinlagen der Mitglieder bzw. Gesellschafter – alle Mittel der Körperschaft an die steuerbegünstigten Zwecke

³²² Siehe hierzu Kapitel 3 Abschn. D II. Nr. 1.

³²³ Vgl. § 57 Abs. 4 AO; Nr. 15 Satz 2 zu § 57 Abs. 4 AEAO; siehe Abschn. D. II.

³²⁴ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 19/25160, 202.

³²⁵ *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 84; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 230; Stiftungen haben allerdings auch im letzten Verwendungsakt den historischen bzw. mutmaßlichen Stifterwillen, der in der Regel auf die Verwirklichung der im Stiftungsgeschäft vorgegebenen steuerbegünstigten Stiftungszwecke gerichtet sein wird, zu berücksichtigen.

³²⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.231.

gebunden bleiben. D. h. Mittel, die einmal an gemeinnützige Körperschaften geflossen sind, sind grundsätzlich dauerhaft für die Gemeinwohlförderung gebunden.³²⁷ § 61 AO stellt ergänzend eine satzungsmäßige Verankerung des Grundsatzes der Vermögensbindung sicher.³²⁸ Danach muss der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist (satzungsmäßige Vermögensbindung).³²⁹

Bei Auflösung der Körperschaft folgt die Berechnung der gebundenen Mittel nach zivil- und gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen für die Bestimmung des Liquidationserlöses, also nach Verrechnung offener Verbindlichkeiten und Einlagenrückgewähr.³³⁰ Bei Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks ohne Auflösung der Körperschaft („Austritt aus der Gemeinnützigkeit“) ist ein fiktiver Liquidationserlös (gegebenenfalls unter Aufdeckung stiller Reserven) maßgeblich.³³¹ Dieser ist wertmäßig, möchte die Körperschaft ihre Aktiva und Passiva auch nach der Zeit der Steuerbegünstigung behalten, durch Geldzahlungen für die angegebenen steuerbegünstigten Zwecke bzw. an andere gemeinnützige Körperschaften auszugleichen.³³²

Diese Praxis stößt in der Literatur auf Kritik.³³³ Es wird angeführt, dass andere steuerfreie Körperschaften, z. B. steuerfreie Berufsverbände gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG oder Hoheitsbetriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts keiner entsprechenden Vermögensbindung unterliegen und aus der Steuerbefreiung ausscheiden können, ohne ihr Vermögen verwenden zu müssen.³³⁴ Zudem sei es für gemeinnützige Körperschaften durch den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ohnehin nur beschränkt möglich, steuerbegünstigt Vermögen aufzubauen, und die Erträge

³²⁷ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 83.

³²⁸ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung, 4/2020, § 61 AO, Rz. 1.

³²⁹ Vgl. § 5 der Mustersatzung, Anlage 1 zu § 60 AO.

³³⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.232.

³³¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.234.

³³² Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.234.

³³³ Vgl. Schauhoff, DStJG 26 (2003), 133 (149 ff.); Schauhoff, in: FS Schaumburg, 2009, 95 (102); Fischer, Ausstieg aus dem Dritten Sektor, 2005, 169 ff.; vgl. zur Bestimmung des gebundenen Vermögens Kirchhain, FR 2011, 640 (644 ff.).

³³⁴ Vgl. Schauhoff, DStJG 26 (2003), 133 ff.; Schauhoff in: FS Schaumburg, 2009, 95 (102); Fischer, Ausstieg aus dem Dritten Sektor, 2005, 171 f.

seien aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb jedenfalls bereits versteuert.³³⁵ Teilweise wird daher gefordert, den Grundsatz der Vermögensbindung auf solche Mittel zu beschränken, die steuerbegünstigt durch Spenden und Zuwendungen i. S. v. § 62 Abs. 3 AO vereinnahmt wurden. Das würde wiederum zu erhöhten Anforderungen an die Rechnungslegung, etwa eine separat zu erstellende Spendenverwendungsrechnung, führen.³³⁶

Eine Beschränkung auf die begünstigt vereinnahmten Spenden und Zuwendungen i. S. v. § 62 Abs. 3 AO unter Ausschluss der steuerfrei vereinnahmten Überschüsse aus der Vermögensverwaltung greift m. E. aber zu kurz. Vor dem Hintergrund der weitreichenden Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung³³⁷ ist nicht davon auszugehen, dass im Zeitpunkt des Ausstiegs aus der Gemeinnützigkeit regelmäßig nur noch die von Dritten als Spenden und Zuwendungen begünstigt vereinnahmten Mittel vorhanden sind. Weiteres Vermögen kann zwischenzeitlich über die freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO³³⁸ aufgebaut worden sein. Dazu können bis zu einem Drittel der gleichermaßen steuerfreien Überschüsse aus der Vermögensverwaltung verwendet werden. Insofern müssten auch diese steuerfrei vereinnahmten und noch vorhandenen Mittel der freien Rücklage berücksichtigt werden. Zugleich wären Umschichtungsgewinne, die nach geltender Verwaltungsauffassung nicht zeitnah zu verwenden sind³³⁹, bei einem Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit rückwirkend zu berücksichtigen. Gibt eine gemeinnützige Körperschaft ihre gemeinnützige Zweckverfolgung auf und begibt sich anschließend in den Wettbewerb mit anderen privatwirtschaftlichen Körperschaften, kann sich aus dem zwischenzeitlich über die freie Rücklage oder auf andere Weise steuerbegünstigt aufgebauten Vermögen ein unzulässiger Wettbewerbsvorteil ergeben.

IV. Spezielle Mittelverwendungsverbote

Neben dem Grundsatz der gemeinnützigen Mittelverwendung und dem Grundsatz der

³³⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.236.

³³⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.236.

³³⁷ Siehe hierzu Kapitel 3 Abschn. E. IV. ff.

³³⁸ Siehe hierzu Kapitel 3 Abschn. E. IV.

³³⁹ Siehe hierzu im Einzelnen Kapitel 3 Abschn. C. V. 2. c.

dauerhaften Vermögensbindung enthält § 55 Abs. 1 AO weitere spezielle Mittelverwendungsgebote. Es handelt sich dabei um Ausprägungen der allgemeinen gemeinnützigen Mittelbindung, die einerseits besondere Vorteile für Mitglieder und Gesellschafter der Körperschaft (Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2) und andererseits allgemein die Begünstigung Dritter durch Zuwendungen zweckgebundener Mittel ausschließen (Nr. 1 Satz 3 und Nr. 3). § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO stellt außerdem klar, dass der gemeinnützige Zweck der politischen Bildung (§ 55 Abs. 2 Nr. 24 AO) es nicht erlaubt, gemeinnützig gebundene Mittel an Parteien weiterzuleiten.³⁴⁰ § 55 Abs. 1 AO folgt bei diesen Regelungen keinem erkennbar sinnvollen Aufbau.³⁴¹

1. Gewinnausschüttungsverbot

Gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO dürfen Mitglieder oder Gesellschafter keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Das Gewinnausschüttungsverbot ist das zentrale Kriterium für die Anerkennung gemeinnütziger Organisationen.³⁴² Dem Gewinnausschüttungsverbot kommt eine Doppelfunktion zu. Es konkretisiert sowohl die ausschließlich gemeinnützige Zweckverfolgung (§ 56 AO) als auch den Grundsatz der Selbstlosigkeit als subjektives Gemeinssinnkriterium (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO), indem Gewinninteressen der hinter der Körperschaft stehenden Mitglieder bzw. Gesellschafter ausgeschlossen werden.³⁴³ Gewinnanteile im Sinne der Regelung können sowohl offene Gewinnausschüttungen als auch verdeckte Gewinnausschüttungen i. S. v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein.³⁴⁴ Als „sonstige Zuwendungen“ sind darüber hinaus die Gewährung sämtlicher wirtschaftlicher Vorteile ausgeschlossen, welche die gemeinnützige Körperschaft bewusst unentgeltlich oder gegen ein zu geringes Entgelt außerhalb

³⁴⁰ Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 201. Die Regelung ist im Hinblick auf die Regelungen im ParteienG (insbes. § 25 Abs. 2 Nr. 2 ParteienG) entbehrlich, Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.98.

³⁴¹ Aus systematischer Sicht und mit Rücksicht auf den Sinn und Zweck der Regelungen ließen sich die speziellen Mittelverwendungsregeln m. E. besser wie folgt zusammenfassen und anordnen: 1. Allgemeine Mittelbindung, 2. Allgemeines Drittbegünstigungsverbot, 3. Verbot der Begünstigung von Mitgliedern und Gesellschaftern.

³⁴² Vgl. zum Begriff der Non-Profit-Organisation, Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 9 f., m.w.N.

³⁴³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.76.

³⁴⁴ BFH v. 08.08.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536, juris Rz. 22, betreffend die Vergütung eines Vereinsvorstands, der nach der Satzung ehrenamtlich und unentgeltlich tätig sein sollte.

der ideellen Zweckverwirklichung gewährt.³⁴⁵ Die Einschränkung „in ihrer Eigenschaft als Mitglieder“ beschränkt den Anwendungsbereich in Abhängigkeit zum konkreten Veranlassungszusammenhang auf solche Fälle, in denen der Zuwendung keine angemessene Gegenleistung des Mitglieds bzw. Gesellschafters gegenübersteht und es sich im Übrigen nicht um eine Zuwendung im Rahmen einer zweckverwirklichenden Maßnahme handelt.³⁴⁶ Solche Zuwendungen verstoßen gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit gem. § 56 AO.³⁴⁷ Unter entsprechender Anwendung von § 58 Nr. 1 AO sind aber Ausschüttungen und Zuwendungen an Gesellschafter oder Mitglieder unschädlich, wenn es sich bei diesen ausschließlich um steuerbegünstigte Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts handelt.³⁴⁸ Bei entgeltlichen Leistungsbeziehungen gilt der Fremdvergleich als Maßstab.³⁴⁹ Die Finanzverwaltung verlangt ein gegeneinander abgewogenes Verhältnis von Leistung und Gegenleistung.³⁵⁰

2. Rückgewähr von Kapitalanteilen und Sacheinlagen an Mitglieder

§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO ergänzt das Gewinnausschüttungsverbot gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO dahingehend, dass Mitglieder oder Gesellschafter der Körperschaft bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten dürfen.³⁵¹ Dadurch wird ausgeschlossen, dass auch im Falle der Liquidation oder des Ausscheidens eines Mitglieds oder Gesellschafters über den Liquidationserlös gebundene Mittel der Körperschaft ausgeschüttet werden.³⁵² Die Auseinandersetzung einer gemeinnützigen Körperschaft unterscheidet sich daher grundlegend von den

³⁴⁵ BFH v. 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62, juris Rz. 25.

³⁴⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.78 und 5.81, zulässig ist dagegen bspw. die verbilligte Überlassung von Tagungsbänden eines Wissenschaftsvereins an seine Mitglieder oder Mitgliederrabatte bei Veranstaltungen des Zweckbetriebs.

³⁴⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.76.

³⁴⁸ Nr. 4 Satz 1 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO.

³⁴⁹ Nr. 11 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, „die Werte von Leistung und Gegenleistung nach wirtschaftlichen Grundsätzen gegeneinander abgewogen“; BFH v. 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62, juris Rz. 27 ff. stellt auf einen „marktüblichen“ Pachtzins ab; BFH v. 27.11.2013 - I R 17/12, BStBl. II 2016, 68, juris Rz. 32, „marktüblicher Gewinnaufschlag“; FG Düsseldorf v. 12.04.2019 - 6 K 3664/16 K, F, AO, EFG 2019, 1434, unzulässig, wenn eine sonst gegen Entgelt erbrachte Pflegeleistung gegenüber einem steuerpflichtigen Gesellschafter unentgeltlich erbracht wird.

³⁵⁰ Nr. 12 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

³⁵¹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 21.

³⁵² Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.84.

gesellschaftsrechtlichen Regeln.³⁵³ Ausgenommen sind Kapitalanteile, die aus Kapitalerhöhungen mit Gesellschaftsmitteln (z. B. § 57c GmbHG) stammen.³⁵⁴ Bei Bareinlagen richtet sich der Wert nach dem Nennwert der Einlage, bei Sacheinlagen gem. § 55 Abs. 2 AO nach dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Einbringung. D.h. zwischenzeitliche Wertsteigerungen der als Sacheinlagen geleisteten Vermögensgegenstände bleiben grundsätzlich außer Betracht und sind im Falle einer Rückgabe durch den Gesellschafter durch Geldzahlungen auszugleichen.³⁵⁵

3. Drittbegünstigungsverbot

Gem. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO dürfen gemeinnützige Körperschaften keine Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen. Es handelt sich wiederum um eine Ausprägung des Grundsatzes der gemeinnützigen Mittelbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.³⁵⁶ Die Regelung geht insofern über das Gewinnausschüttungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO) hinaus, als sie auch Personen erfasst, die keine Mitglieder oder Gesellschafter der Körperschaft sind (insbesondere Vergütungen für Geschäftsleiter).³⁵⁷ Sie schließt aber auch Begünstigungen an Mitglieder aus, die nicht auf die Eigenschaft als Mitglied zurückzuführen sind.³⁵⁸ Es kommt daher nicht auf eine aus der Mitgliedschaft resultierende Veranlassung, sondern auf die Zweckwidrigkeit bzw. das Fehlen einer angemessenen Gegenleistung an. Hinsichtlich der Unverhältnismäßigkeit einer Vergütung wird wiederum auf die Rechtsprechungsgrundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung und den Fremdvergleich zurückgegriffen.³⁵⁹ Die Regelung soll insbesondere verschwenderische Ausgaben beispielsweise durch unverhältnismäßig hohe Zuwendungen an Organwalter (Aufwandsentschädigungen, Sitzungsgelder,

³⁵³ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 74; ausgenommen sind Kapitalanteile, die aus Kapitalerhöhungen mit Gesellschaftsmitteln (z. B. § 57c GmbHG) stammen, vgl. Nr. 24 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO.

³⁵⁴ Nr. 24 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO.

³⁵⁵ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, 166. Lieferung, 5/2021, Rz. 21; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 74.

³⁵⁶ BFH v. 8.12.2004 – I B 95/04, BFH/NV 2005, 160, juris Rz. 17.

³⁵⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.86.

³⁵⁸ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung, 5/2021, § 55 AO, Rz. 22.

³⁵⁹ BFH v. 12.03.2020 – V R 5/17, BStBl. II 2021, 55; Vgl. die Gesamtdarstellung in Kampermann, Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften, 2018; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung, 5/2021, § 55 AO, Rz. 22; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 220; Hofmeister, DStJG 26 (2003), 159 (174 ff.).

Reisekostenvergütungen) oder an externe Berater, Gutachter und andere Geschäftspartner verhindern.³⁶⁰

V. Steuerlich unschädliche Betätigungen

§ 58 AO bestimmt unterschiedliche Ausnahmen von den grundlegenden Prinzipien der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit.³⁶¹ Bis auf die Tatbestände in Nr. 1 Satz 4 (Förderkörperschaften) und Nr. 9 (Kommunale Stiftung zur Wirtschaftsförderung)³⁶² ist eine satzungsmäßige Verankerung der insoweit erlaubten Betätigungen nicht erforderlich, aber auch nicht schädlich.³⁶³

1. Mittelweitergabe an andere gemeinnützige Körperschaften

Die Weitergabe von Mitteln an andere steuerbegünstigte Körperschaften wurde durch das JStG 2020³⁶⁴ in § 58 Nr. 1 AO neu und einheitlich geregelt.³⁶⁵ Danach ist es für die eigene Steuerbegünstigung unschädlich, wenn Mittel an eine andere steuerbegünstigte Körperschaften oder an juristische Personen des öffentlichen Rechts für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zugewendet werden. Zulässig ist grundsätzlich auch die Weitergabe sämtlicher Mittel. Wenn die Mittelweitergabe die einzige Art der Zweckverwirklichung darstellt, muss dies gem. § 58 Nr. 1 Satz 4 AO in der Satzung festgelegt sein (sog. Förderkörperschaften³⁶⁶). Darin ist zugleich zu erkennen, dass der Gesetzgeber in der Mittelweitergabe keinen eigenen steuerbegünstigten Zweck erkennt, sondern eine Art der Zweckverwirklichung.³⁶⁷ Die Angabe eines eigenen steuerbegünstigten Zwecks nach den §§ 52–54 AO bleibt daher zwingend

³⁶⁰ Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 55 AO, 261. Lieferung, 2/2021, Rz. 213 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 22.

³⁶¹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 1; vgl. mit einer Aufteilung in drei Gruppen, Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 262. Lieferung, 4/2021, § 58 AO, Rz. 16; Orth, BB 2022, 23, kritisiert eine fehlende Systematik. Nur die Nr. 6, 7, 8 und 10 stellen tatsächlich keine gemeinnützige Mittelverwendung dar. Die Nr. 3, 4, 5 und 9 setzen dagegen gemeinnützige Mittelverwendung voraus.

³⁶² Nr. 16 Satz 2 AEAO zu § 58 Nr. 9.

³⁶³ Vgl. zu § 58 Nr. 5 AO: BFH v. 24.07.1996 - I R 35/94, BStBl. II 1996, 583; allg. zu den § 58 Nr. 1–10 AO, Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung, 5/2021, § 58 AO, Rz. 1; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 262. Lieferung, 4/2021, § 58 AO, Rz. 17.

³⁶⁴ G. v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

³⁶⁵ Zuvor wurde zwischen der Beschaffung von Mitteln (§ 58 Nr. 1 AO a.F.) und der teilweisen Mittelweitergabe (< 50 %) an andere steuerbegünstigte Körperschaften (§ 58 Nr. 2 AO) unterschieden. § 58 Nr. 2 AO wurde ersatzlos gestrichen.

³⁶⁶ Nr. 3 Satz 2 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO; der alte Begriff der „Mittelbeschaffungskörperschaft“ wurde im AEAO durch BMF-Schreiben v. 6.8.2021 durch „Förderkörperschaft“ ersetzt.

³⁶⁷ BT-Drs.-19/25160, Bericht des Finanzausschusses, S. 103; so jetzt auch in Nr. 3 Satz 1 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO.

erforderlich. Als Art der Zweckverwirklichung ist eine Mittelweitergabe nicht mit den Tatbeständen gem. § 58 Nr. 7 (gesellige Zusammenkünfte) oder Nr. 8 (Profisport) vergleichbar, die den Einsatz zu nicht gemeinnützigen Zwecken (außerhalb der §§ 52–54 AO) zulassen. Insofern ist die Überschrift in § 58 („unschädliche Betätigungen“) für die Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO unpassend. Tatsächlich werden die Mittel nämlich final für steuerbegünstigte Zwecke (bzw. für Zwecke einer juristischen Person des öffentlichen Rechts) verwendet.

Nach der Gesetzesbegründung und der daraus abgeleiteten Auffassung der Finanzverwaltung ist es allerdings nicht erforderlich, dass die Empfängerkörperschaft die erhaltenen Mittel für die Satzungszwecke der Geberkörperschaft zu verwenden hat.³⁶⁸ Die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke von Geber- und Empfängerkörperschaft müssen auch nicht identisch sein. Insofern stellt die Regelung sowohl eine Ausnahme vom Grundsatz der Unmittelbarkeit als auch eine Ausnahme vom Grundsatz der Ausschließlichkeit, der die ausschließliche Förderung der *eigenen* satzungsmäßigen Zwecke vorschreibt, dar.³⁶⁹ Eine überwiegende Mittelweitergabe an steuerbegünstigte Körperschaften, die andere steuerbegünstigte Zwecke fördern, als die Geberkörperschaft, birgt aber für die Organe der Körperschaft im Innenverhältnis vereins-, stiftungs-, spenden- und strafrechtliche Haftungsrisiken wegen pflichtwidrigen Handelns, wenn die Vorgaben der Satzung missachtet werden.³⁷⁰ Zivilrechtliche Haftungsrisiken können sich auch aus der Weitergabe von zweckgebundenen Spenden an andere steuerbegünstigte Körperschaften mit abweichender Zwecksetzung ergeben. Im Übrigen besteht grundsätzlich die Gefahr, dass der Spenderwille, sofern er sich nicht bereits aus einer konkreten Zweckbestimmung ergibt, durch Mittelweitergaben unterlaufen wird. *Kirchhain* empfiehlt daher, Mittelweitergeben i. S. d. § 58 Nr. 1 AO in der Satzung abzubilden und weitestgehend an die eigenen Satzungszwecke zu

³⁶⁸ BT-Drs. 19/25160, Bericht des Finanzausschusses, S. 103; Nr. 3 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO.

³⁶⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.97; *Orth*, BB 2022, 23 (26) sieht dagegen eine Durchbrechung der Selbstlosigkeit, die nach dem dargestellten Verständnis der Selbstlosigkeit als subjektives Gemeinssinnkriterium aber nicht erkennbar ist.

³⁷⁰ *Kirchhain*, DSfR 2021, 129 (132); *Hüttemann*, DB 2021, 72 (78); *Orth*, BB 2022, 23 (26); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.103; vgl. BGH v. 06.12.2001 – 1 StR 215/01, BGHSt 47, 187 zu Verurteilung eines AG-Vorstands wegen Untreue im Rahmen von Sponsoring; BFH v. 20.03.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, zur Spendenhaftung; grundlegend zu Ansprüchen von Spendern, *Rawert*, Non Profit Law Yearbook 2005, 165.

knüpfen.³⁷¹ Die gesetzliche Regelung erlaubt grundsätzlich auch die uneingeschränkte mehrfache Weitergabe von Mitteln (Weiterleitungsketten).³⁷²

Mit der Einführung von § 58 Nr. 1 Satz 2 AO hat sich der Gesetzgeber der zuvor herrschenden Auffassung der Literatur³⁷³ angeschlossen und anerkannt, dass „sämtliche Vermögenswerte“, z. B. auch die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Vermögensgegenständen, Dienstleistungen oder Darlehen, und der damit verbundene wirtschaftliche Vorteil als Vermögenswert für Mittelweitergaben in Betracht kommen.³⁷⁴ Werden die verbilligt oder leidlich gegen ein kostendeckendes Entgelt überlassenen Nutzungen oder erbrachten Leistungen bei der Empfängerkörperschaft dem steuerbegünstigten Bereich zugeordnet, sind diese Tätigkeiten nach Auffassung der Finanzverwaltung bei der Geberkörperschaft dem ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb (z. B. im Rahmen von Kooperationen i. S. d. § 57 Abs. 3 AO) zuzuordnen.³⁷⁵ Bei einem die entstandenen Kosten übersteigenden Entgelt liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung dagegen keine Mittelweitergabe i. S. v. § 58 Nr. 1 Satz 1 AO vor und die Nutzungsüberlassung oder Erbringung einer Dienstleistung ist auf Ebene der Geberkörperschaft grundsätzlich dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. Zweckbetrieb oder der Vermögensverwaltung zuzuordnen.³⁷⁶

2. Vermögensausstattung einer gemeinnützigen Körperschaft (Endowment)

Gemäß § 58 Nr. 3 AO können Mittel der Körperschaft in Abhängigkeit ihrer Herkunft (Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder sonstige zeitnah zu verwendende Mittel) einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zugewendet werden (sog. Endowment). Anders als bei der Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO setzt ein Endowment aber voraus, dass die

³⁷¹ *Kirchhain*, npoR 2021, 235; zustimmend *Orth*, BB 2022, 23 (26); kritisch *Gersch*, AO-StB 2021, 302 (303), „Zweckidentität nur bei kleinen Beträgen von untergeordneter Bedeutung nicht notwendig“.

³⁷² OFD Frankfurt a.M. v. 03.03.2021 - S 0177 A-6-St 53, DStR 2021, 1482; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 166. Lieferung, 5/2021, § 58 AO, Rz. 2; Siehe hierzu vor dem Hintergrund des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung, Kapitel 3 Abschn. D IV. 1.

³⁷³ vgl. *Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2016, 633 (636 f.).

³⁷⁴ BT-Drs. 19/25160, Bericht des Finanzausschusses, S. 203; Nr. 1 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO; vgl. zum Mittelbegriff Abschn. E I.

³⁷⁵ Nr. 7 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO.

³⁷⁶ Nr. 7 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO; krit. *Orth*, BB 2022, 23 (25).

Zwecke der Empfänger Körperschaft den steuerbegünstigten Zwecken der Geberkörperschaft entsprechen (§ 58 Nr. 3 AO). § 58 Nr. 3 AO geht als *lex specialis* dem § 58 Nr. 1 AO vor.³⁷⁷ Die zugewendeten Mittel sind bei der Empfänger Körperschaft von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen. Nach der geänderten Rechtsauffassung in Folge der Neuregelung von § 58 Nr. 1 AO ist m. E. auch für § 58 Nr. 3 AO festzustellen, dass es sich bei Endowments um eine Art der Förderung steuerbegünstigter Zwecke handelt, an die erhöhte Anforderungen gestellt werden (Zweckidentität, betragsmäßige Begrenzung für den Einsatz von Mitteln aus dem ideellen Bereich, Verbot der mehrfachen Weitergabe). Ein Endowment stellt aber keine ausnahmsweise „unschädliche“ Mittelverwendung für nicht steuerbegünstigte Zwecke dar. Es handelt sich vielmehr um eine spezifische Durchbrechung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendungspflicht auf Ebene der Empfänger Körperschaft. In diesem Zusammenhang wird die Regelung in Kapitel 3 Abschn. D. IV. 2. näher betrachtet.

3. Weitere Ausnahmetatbestände

Weitere „steuerlich unschädliche Betätigungen“ sind in § 58 Nr. 4–10 AO enthalten.³⁷⁸ Dabei unterscheiden sich § 58 Nr. 4 und 5 AO von den anderen Tatbeständen. Gemäß § 58 Nr. 4 und 5 AO darf eine gemeinnützige Körperschaft ihre Arbeitskräfte, also ihr Personal, und ihre Räume an andere gemeinnützige Körperschaften (bzw. andere „Personen, Unternehmen und Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, § 58 Nr. 4 AO) für steuerbegünstigte Zwecke überlassen. Es handelt sich um Durchbrechungen des Grundsatzes der Unmittelbarkeit (§ 57 AO). Die Überlassung ist für die überlassende Körperschaft gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich. Das bedeutet aber nicht, dass die Überlassung an steuerbegünstigte Körperschaften automatisch dem ideellen Bereich zuzuordnen ist. Erfolgt die Überlassung entgeltlich, kann dadurch auch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet werden. Im Rahmen einer Kooperation i. S. v. § 57 Abs. 3 Satz 1 AO ist eine entgeltliche Überlassung im steuerfreien Bereich möglich. Die Tatbestände der § 58 Nr. 6–10 AO erlauben die Verwendung von Mitteln für andere als die steuerbegünstigten satzungsmäßigen

³⁷⁷ Orth, BB 2022, 23 (26).

³⁷⁸ Vgl. zum Konkurrenzverhältnis der einzelnen Tatbestände gegenüber § 58 Nr. 1 und Nr. 3 AO: Orth, BB 2022, 23 (26); Fritz, WPg 2021, 1143, 1145.

Zwecke (u.a. Stifterunterhalt, gesellige Zusammenkünfte, Förderung von Profisport). Dadurch wird der Grundsatz der Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO) und damit der dahinterstehende Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) durchbrochen. Nur diese Tatbestände haben daher einen echten Ausnahmecharakter, da sie tatsächlich keine Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. v. §§ 52–54 AO betreffen, aber ausnahmsweise „unschädlich“ sein sollen.

F. Das gemeinnützigkeitsrechtliche Sanktionssystem

Das geltende Recht unterscheidet grundsätzlich nur allgemein zwischen Verstößen gegen die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit durch Satzungsänderungen (§§ 59, 60 Abs. 2, 61 Abs. 3 AO) und Verstößen im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung (§ 63 Abs. 2 AO). Eine spezielle Regelung für Verstöße gegen die zeitnahe Mittelverwendungspflicht existiert in Form der Verwendungsaufgabe gem. § 63 Abs. 4 AO. Eine Rechtsfolge für den Fall, dass die Körperschaft einer Verwendungsaufgabe nach § 63 Abs. 4 AO nicht nachkommt, ist nicht speziell geregelt. In Betracht kommt daher nur das allgemeine gemeinnützigkeitsrechtliche Sanktionssystem, das im Folgenden in Grundzügen dargestellt werden soll.

I. Verstöße gegen die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit

Nach der erstmaligen Anerkennung der Satzung (formelle Gemeinnützigkeit³⁷⁹) kommen Verstöße gegen die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit nur im Rahmen von Satzungsänderungen in Betracht. Offenkundige Verstöße stellen Änderungen an den zwingenden Festlegungen aus der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) dar. Praktisch relevanter sind dagegen Änderungen im Zusammenhang mit der Art der Zweckverwirklichung, wofür die Mustersatzung nur wenige Beispiele enthält. Entspricht die Satzung nicht mehr den Anforderungen nach §§ 59, 60 AO, ist der Status der Gemeinnützigkeit zu versagen. Bei einem Verstoß verliert die Körperschaft gem. § 60 Abs. 2 AO die Steuervergünstigung grundsätzlich für den gesamten, nach den Einzelsteuergesetzen maßgeblichen, Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums (z. B. Körperschaft- und Gewerbesteuer) bzw. für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer

³⁷⁹ Siehe zu den Anforderungen an die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit, Abschn. C. I. 2.

(z. B. Erbschaft- und Schenkungssteuer). Neben der ertragsteuerlichen Versteuerung sämtlicher steuerbegünstigt vereinnahmter Mittel (nicht unmittelbar betroffen sind die Gewinne der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, die der partiellen Steuerpflicht unterliegen) sind auch begünstigte Zuwendungen im Sinne des ErbStG nachträglich zu besteuern. Außerdem kommt eine Spendenhaftung gem. § 10b Abs. 4 EStG in Betracht. Das Gesetz unterscheidet nicht nach der Art oder Schwere des Verstoßes gegen die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit. In der Praxis werden relevante Satzungsänderungen daher in der Regel im Vorfeld mit der Finanzverwaltung abgestimmt und anschließend die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit nach Beschluss und Inkrafttreten der Satzungsänderung gem. § 60a AO beantragt. Sowohl die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit nach § 60a AO als auch die Anerkennung durch Freistellungsbescheid (bzw. durch Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid, wenn ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb besteht³⁸⁰) gewährt der Körperschaft sodann Vertrauensschutz.³⁸¹

Bei Verstößen gegen den Grundsatz der Vermögensbindung ordnet § 61 Abs. 3 AO an, dass Steuerbescheide gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der schädlichen Änderung entstanden sind. Im Wege der gesetzlichen Fiktion gilt die Satzung als von Anfang steuerlich nicht ausreichend (§ 61 Abs. 3 Satz 1 AO). Dadurch ist eine bis zu zehn Jahre rückwirkende Besteuerung möglich. Das umfasst neben der Nachholung der Ertragsbesteuerung unter Berücksichtigung stiller Reserven auch die Spendenhaftung (§ 10b Abs. 4 Satz 2 EStG, § 9 Abs. 3 Satz 2 KStG) sowie die nachträgliche Erhebung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG).³⁸² Die Regelung soll verhindern, dass steuerbegünstigt vereinnahmte Mittel bei Auflösung der Körperschaft oder einem Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit für satzungsfremde Zwecke verwendet werden.³⁸³ Sie stellt damit auch ein erhebliches Hindernis für einen Ausstieg aus der

³⁸⁰ *Bott*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 10 Rz. 44.

³⁸¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.208; vgl. Nr. 4 Abs. 1 AEAO zur § 59 AO, nur für die Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

³⁸² *Fischer*, Ausstieg aus dem Dritten Sektor, 2005, S. 54.

³⁸³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.211.

Gemeinnützigkeit dar.³⁸⁴

II. Verstöße im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung

Die tatsächliche Geschäftsführung der steuerbegünstigten Körperschaft muss gem. §§ 59 Hs. 2, 63 Abs. 1 AO auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält. Durch die Vorgaben der Mustersatzung, ist neben der ausschließlichen (§ 56 AO) und unmittelbaren (§ 57 AO) auch die selbstlose Förderung der steuerbegünstigten Zwecke (§ 55 AO) satzungsmäßig festgelegt. Explizit müssen auch der Grundsatz der Mittelbindung, das Gewinnausschüttungs- und Drittbegünstigungsverbot sowie bei Kapitalgesellschaft die Beschränkung des Rückgewähranspruchs in der Satzung enthalten sein.³⁸⁵ Die gegenwartsnahe Zweckförderung ist tatbestandlich unmittelbar in § 63 Abs. 1 AO enthalten („gerichtet sein“).³⁸⁶ Danach kann also auch das Fehlen zweckförderlicher Aktivitäten einen Verstoß im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung darstellen. Die zeitnahe Mittelverwendungspflicht ist dagegen kein Bestandteil der satzungsmäßigen Voraussetzungen.³⁸⁷

Bei Verstößen der tatsächlichen Geschäftsführung ist gem. § 63 Abs. 2 AO die Rechtsfolge von § 60 Abs. 2 AO sinngemäß anzuwenden. Danach verliert die Körperschaft den steuerbegünstigten Status für den gesamten Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums bzw. für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer. Die sinngemäße Anwendung von § 60 Abs. 2 AO eröffnet der Finanzverwaltung grundsätzlich kein Ermessen in Bezug auf die Rechtsfolge der Entziehung der Gemeinnützigkeit.³⁸⁸

Bei Verstößen gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung, z. B. durch eine unzulässige Verwendung des Vermögens im Falle der Auflösung der Körperschaft oder des Zweckwegfalls, ist gem. § 63 Abs. 2 i. V. m. § 61 Abs. 3 AO eine Nachversteuerung

³⁸⁴ Siehe hierzu Abschn. E. III.

³⁸⁵ Siehe zu den Pflichtbestandteilen nach der Mustersatzung Abschn. C. I. 2.

³⁸⁶ Siehe hierzu Abschn. C. V. 1.

³⁸⁷ Siehe zum Umgang mit Verstößen gegen die zeitnahe Mittelverwendungspflicht im Einzelnen Kapitel 3 Abschn. G.

³⁸⁸ Nr. 6 Satz 1 AEAO zu § 63 AO.

der vergangenen zehn Jahre möglich. Nach der Rechtsprechung des BFH können auch Mittelfehlverwendungen, die gegen die Mittelverwendungsregeln nach § 55 Abs. 1–3 AO verstoßen, so schwerwiegend sein, dass eine Nachversteuerung gem. § 61 Abs. 3 AO bis zu zehn Jahre rückwirkend möglich ist.³⁸⁹ Der BFH hat einen solchen Verstoß für den Fall angenommen, bei dem eine gemeinnützige Körperschaft die aus der gemeinnützigen Tätigkeit erzielten Gewinne überwiegend verdeckt an ihre Gesellschafter ausgeschüttet hat. Darin liege nach Auffassung des BFH eine so gewichtige Abkehr von gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätzen, dass von einem "Wegfall des bisherigen Zwecks" i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO auszugehen sei.³⁹⁰ Nach Auffassung der Literatur geht es dabei um solche Fälle, die so schwerwiegend sind, dass sie der Verwendung des gesamten Vermögens für satzungsfremde Zwecke gleichkommen.³⁹¹ M. E. sollte es aber insoweit nicht auf den finanziellen Umfang der Mittelfehlverwendung, sondern vielmehr auf die Qualität des Verstoßes ankommen. Dabei kann auch die Quantität der Verstöße ein Indiz für eine schwerwiegende Missachtung der Vermögensbindung darstellen.

III. Verhältnismäßigkeitsprinzip als Korrektiv der Rechtsprechung

Die ganz herrschende Auffassung des gemeinnützigkeitsrechtlichen Schrifttums kritisiert seit langer Zeit das starre Sanktionssystem des Gemeinnützigkeitsrechts, das grundsätzlich nur die vollständige Aberkennung der Gemeinnützigkeit kennt.³⁹² Eine Ausnahme bildet nur die Verwendungsaufgabe gem. § 63 Abs. 4 AO im Falle unzulässiger Mittelansammlungen, die eine Heilung von Verstößen binnen einer vom Finanzamt zu bestimmenden Frist ermöglicht.³⁹³ Aus der Aberkennung folgen neben der Nachversteuerung aller steuerfrei vereinnahmten Mittel auch vielfältige weitere Nachteile, insbesondere die Spendenhaftung gem. § 10b Abs. 4 EStG. Einhellig wird daher

³⁸⁹ BFH v. 12.10.2010 – I R 59/09, BStBl. II 2012, 226, Ls.; Nr. 6 AEAO zu § 61 AO.

³⁹⁰ BFH v. 12.10.2010 – I R 59/09, BStBl. II 2012, 226, juris, Rz. 25.

³⁹¹ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 292; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.214.

³⁹² *Schauhoff*, DStJG 26 (2003), 133 (136 ff.); *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 43; Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/1, Referat *Schauhoff*, P 113 f.; Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/2, P261, Beschluss Nr. 27; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 451 f.; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 12; Rechtsvergleichend: *von Hippel/Walz*, in: Walz/von Auer/von Hippel, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 89 (190 ff.).

³⁹³ Siehe hierzu im Einzelnen Kapitel 3 Abschn. G. I.

vertreten, dass sich die Rechtsfolge von Verstößen gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben am Verhältnismäßigkeitsprinzip orientieren muss.³⁹⁴ Die weitreichenden Folgen der Aberkennung sind bei kleineren Verstößen, etwa geringwertigen und vereinzelten Mittelfehlverwendungen, offenkundig unverhältnismäßig.³⁹⁵ Dies erkennt auch der BFH an und erklärt, dass die Versagung der Anerkennung als „qualitativer Sprung“³⁹⁶ dem rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsprinzip entsprechen müsse.³⁹⁷ Mit dem Schrifttum³⁹⁸ sieht der BFH das Verhältnismäßigkeitsprinzip und den ihm innewohnenden Bagatellvorbehalt als ein unverzichtbares Korrektiv zum fehlenden Ermessen der Finanzverwaltung.³⁹⁹ Diese Rechtsprechung wird von der Finanzverwaltung anerkannt.⁴⁰⁰ Der Gesetzgeber hat es dagegen auch im Rahmen der jüngsten Reform durch das JStG 2020 unterlassen, eine echte Bagatellgrenze einzuführen. Das lässt sich nur damit begründen, dass die Androhung, bei einem Verstoß den Gemeinnützigkeitsstatus verlieren zu können, weiterhin politisch gewollt ist. *Hüttemann* kritisiert, dass ein solches „Fundamentalrisiko“ einer angemessenen Fehlerkultur nicht förderlich sei.⁴⁰¹ Mit Verweis auf das US-amerikanische Steuerrecht schlägt *Hüttemann* Strafzahlungen („Fehlverwendungsabgabe“) als Sanktionsmodell für kleinere, weniger schwere Verstöße vor.⁴⁰² *Schauhoff* plädiert für eine Gesamtbetrachtung auf das Wirken einer gemeinnützigen Körperschaft innerhalb des Veranlagungszeitraums.⁴⁰³ Danach rechtfertigt nicht jeder Verstoß die Aberkennung der Gemeinnützigkeit für den gesamten Veranlagungszeitraum. Es sei zu berücksichtigen, dass auch die Organe gemeinnütziger Körperschaften bei der ex-ante Betrachtung Irrtümern und

³⁹⁴ *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 160. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 12; *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 262. Lieferung 04.2021, § 63 AO, Rz. 6; *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 43; Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/1, Referat *Schauhoff*, P 113 f.; Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/2, P261, Beschluss Nr. 27; *Bartmuß/Werner*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 63 AO, Rz. 16 ff.; *Becker*, DStR 2010, 953 (954); *Jäschke*, DStR 2009, 1669 (1672).

³⁹⁵ *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 43, „absurde Vorstellung“, dass jeder Verstoß zwingend zum Verlust der Gemeinnützigkeit führt.

³⁹⁶ Nach *Reimer/Waldhoff*, FR 2002, 318.

³⁹⁷ BFH v. 12.03.2020 – V R 5/17, BStBl. II 2021, 55, juris Rz. 59.

³⁹⁸ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.231; *Bott*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 10 Rz. 104; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 166. Lieferung 5/2021, § 55 AO, Rz. 29.

³⁹⁹ BFH v. 12.03.2020 – V R 5/17, BStBl. II 2021, 55, juris Rz. 61.

⁴⁰⁰ Nr. 6 Satz 1 AEAO zu § 63 AO.

⁴⁰¹ *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 85.

⁴⁰² *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 85 f.; Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/2, P261, Beschluss Nr. 27, beschlossen mit 30 gegen 2 Stimmen bei einer Enthaltung.

⁴⁰³ *Schauhoff*, in: *FS Schaumburg*, 2009, 95 (98).

Fehleinschätzungen unterliegen können und das Gemeinnützigkeitsrecht zugleich nur das Bemühen um die Zweckverwirklichung schulde.⁴⁰⁴ Daher seien vielmehr alle Handlungen im abgelaufenen Veranlagungszeitraum gemeinsam zu würdigen, um festzustellen, ob die Tätigkeit der Körperschaft insgesamt auf die gemeinnützige Zweckerfüllung gerichtet war.⁴⁰⁵

Die Kritik des Schrifttums ist m. E. berechtigt. Die Rechtsfolge des Entzugs der Gemeinnützigkeit ist gegenüber den undifferenzierten Tatbeständen ohne Bagatellgrenzen und den komplexen gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen unverhältnismäßig. Dabei befassen sich Rechtsprechung und Schrifttum bei dieser Diskussion fast ausschließlich mit Fällen der Mittel Fehlverwendung und nicht mit der unzulässigen Ansammlung von Mitteln. Wenig hilfreich ist die von der Finanzverwaltung jüngst in den AEAO aufgenommene Erklärung, dass jedenfalls „geringfügige Verstöße, beispielsweise gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 AO“, nicht den Entzug der Gemeinnützigkeit rechtfertigen können.⁴⁰⁶ Unklar bleibt in diesem Zusammenhang, welche der unterschiedlichen Mittelverwendungsregeln aus § 55 AO damit angesprochen sind.

M. E. müssen die vorgetragene Aspekte der Verhältnismäßigkeit grundsätzlich für sämtliche Verstöße gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Regelungen gelten. Das gilt beispielsweise auch bei der Prüfung von Verstößen gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit. Verfolgt beispielsweise eine Körperschaft neben ihren satzungsmäßigen Zwecken auch einen anderen gem. § 52 Abs. 2 AO steuerbegünstigten Zweck, ist der Verstoß m. E. nicht vergleichbar schwerwiegend, wie bei einer Verfolgung nicht steuerbegünstigter, insbesondere eigenwirtschaftlicher, Zwecke. So müssen gemeinnützige Körperschaften beispielsweise in Katastrophenfällen, wenn die Katastrophenhilfe (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 10 AO) nicht zu ihren satzungsmäßigen Zwecken gehört, de lege lata erst den in solchen Fällen üblichen Billigkeitserlass der Finanzverwaltung

⁴⁰⁴ Schauhoff, in: FS Schaumburg, 2009, 95 (98).

⁴⁰⁵ Schauhoff, in: FS Schaumburg, 2009, 95 (98).

⁴⁰⁶ Nr. 6 Satz 1 AEAO zu § 63 AO, BMF-Schreiben v. 12.01.2022, BStBl. I 2022, 82.

abwarten, bevor sie helfen können.⁴⁰⁷ Grundsätzlich erscheint es m. E. auch zweckmäßig, bei geringfügigen Mittelfehlverwendungen eine Wiedergutmachung der Körperschaft zu berücksichtigen. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der gegenwärtigen Zweckförderung im Sinne eines völligen Ausbleibens zweckfördernder Tätigkeiten während eines gesamten Veranlagungszeitraums kann m. E. dagegen grundsätzlich einen schwerwiegenden Verstoß darstellen und sollte auch mit der Aberkennung der Gemeinnützigkeit für den betroffenen Veranlagungszeitraum geahndet werden, wenn es sich nicht um einen der dargestellten Fälle unverschuldeter Verhinderung handelt.⁴⁰⁸ Zudem berücksichtigt das starre Sanktionssystem nicht, dass die Organe gemeinnütziger Körperschaften auch im Rahmen der Zweckverwirklichung Irrtümern und Fehleinschätzungen unterliegen können, die aus der ex-ante Perspektive nicht erkennbar waren. Ein geminderter Sorgfaltsmaßstab, wie beispielsweise für die persönliche Haftung von Stiftungsorganen (sog. Business-Judgment-Rule, § 84a Abs. 2 Satz 2 BGB) ist im Gemeinnützigkeitsrecht nicht vorgesehen.⁴⁰⁹ Wenn andererseits nur das bloße Bemühen um die Zweckverwirklichung, aber nicht deren Erfolg geschuldet wird (Finalitätsgebot), erscheint der Entzug der Gemeinnützigkeit als einzige gesetzliche Sanktion bei geringfügigen Verstößen unverhältnismäßig.

G. Zusammenfassung zu den Grundsätzen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts

Gemeinnütziges Handeln von Steuerpflichtigen kann nach dem Gedanken der Staatsentlastung bzw. für die Übernahme staatsfreier pluralistischer Gemeinwohlaufgaben mit einer Steuervergünstigung prämiert werden. Verfassungsrechtlich sind Steuervergünstigungen für die private Gemeinwohlförderung jedoch nicht zwingend erforderlich.

Bei der gesetzlichen Ausgestaltung steuerlicher Vergünstigungen ist der Gesetzgeber an das im Steuerrecht allgemeingültige Gebot der Folgerichtigkeit gebunden.

⁴⁰⁷ Zuletzt ist beispielsweise ein entsprechender Billigkeitserlass der Finanzverwaltung für Hilfeleistungen nach der Erdbebenkatastrophe in der Türkei und in Syrien am 06.02.2023 erst nach über drei Wochen ergangen (BMF-Schreiben vom 27.02.2023), was gemeinnützige Körperschaften von einer früheren Soforthilfe abgehalten hat.

⁴⁰⁸ Siehe zu den Ausnahmefällen Abschn. C. V. 2.

⁴⁰⁹ Für eine entsprechende Anwendung im Bereich der Vermögensverwaltung: *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 7 Rz. 154; *Gollan*, DB 2020, 982 (982).

Systematisch setzt eine Steuervergünstigung voraus, dass die private Gemeinwohlförderung mit der staatlichen Gemeinwohlförderung vergleichbar ist, d. h. insbesondere selbstlos, unmittelbar und ausschließlich der Förderung der Allgemeinheit dient.

Das geltende Gemeinnützigkeitsrecht sichert diese Anforderungen bei der Gewährung der Steuervergünstigung umfassend ab. In subjektiver Hinsicht hat sich der Gesetzgeber nachvollziehbar dafür entschieden, nur Körperschaften direkte Steuervergünstigungen zu gewähren, weil diese im Gegensatz zu natürlichen Personen auf der Grundlage eines entsprechenden Organisationsstatuts die ausschließliche Ausrichtung auf die Förderung steuerbegünstigter Zwecke und eine erkennbare Trennung der Vermögensbereiche gewährleisten.

Nach dem Grundsatz der Ausschließlichkeit ist in objektiver Hinsicht sichergestellt, dass die Körperschaft final keine anderen, als die satzungsmäßigen und steuerbegünstigten Zwecke verfolgt. Erlaubt sind dabei wirtschaftliche Aktivitäten, wenn diese ausschließlich der Mittelbeschaffung für die Zweckförderung dienen. Selbst eine reine Eigenfinanzierung durch Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder Vermögensverwaltung ohne Zuwendungen von außen ist zulässig. Das geltende Gemeinnützigkeitsrecht ist insofern finanzierungs offen ausgestaltet.

Dem Grundsatz der Selbstlosigkeit kommt neben dem Grundsatz der Ausschließlichkeit nur geringe Bedeutung zu. Verstanden als subjektives Gemeinssinnkriterium, soll der Grundsatz der Selbstlosigkeit verhindern, dass die hinter einer Körperschaft stehenden Mitglieder und Gesellschafter unter dem Deckmantel der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit vorrangig aus eigenwirtschaftlichen Interessen handeln. Die steuerliche Begünstigung soll dadurch auf jene Fälle beschränkt werden, in denen steuerliche Anreize sinnvoll sind. Das gemeinnützige Handeln der Körperschaften wird im Rahmen dieses organisationsgebundenen Förderkonzepts zusätzlich auf der Ebene der Förderer durch den Spendenabzug und die Begünstigung bestimmter Tätigkeiten im Auftrag von gemeinnützigen Körperschaften (z. B. Ehrenamts pauschale, Übungsleiterfreibetrag) indirekt begünstigt.

Der Grundsatz der Mittelbindung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO und die speziellen Mittelverwendungsverbote sind Ausprägungen der allgemeineren Grundsätze der Ausschließlichkeit und der Selbstlosigkeit. Sie begrenzen die Mittelverwendung dem Grunde und der Höhe nach auf den unmittelbaren Verbrauch zur Förderung (eigener oder fremder) steuerbegünstigter Zwecke und die Deckung der damit zusammenhängenden Kosten.

Dem Mittelbegriff liegt ein weites Verständnis zugrunde. Danach gehören sämtlich Vermögenswerte (Geld oder geldwerte Vermögensgegenstände) zu den Mitteln der Körperschaft i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Der Grundsatz gegenwartsnaher Zweckverwirklichung ist nicht explizit geregelt. Er findet aber im Wortlaut der §§ 52–54, 63 Abs. 1 AO Niederschlag. Danach muss die Tätigkeit einer Körperschaft für den Status der Gemeinnützigkeit in jedem Veranlagungszeitraum auf die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke *gerichtet* sein. Dies erfordert einen erkennbaren entsprechenden Willen der Körperschaft und zumindest das ernsthafte Bemühen, zweckverwirklichende Maßnahmen umzusetzen bzw. diese vorzubereiten. Im Ergebnis knüpft die Steuervergünstigung dadurch an eine tatsächliche Förderertätigkeit in jedem Veranlagungszeitraum an. Die gemeinnützige Leistung muss nicht materieller Art sein. Insbesondere verdient auch die immaterielle Zweckförderung durch Leistungen ehrenamtlicher Mitarbeiter wegen der erzielten Gemeinwohlförderung die Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Körperschaft.

Ausgehend von der Legitimation von Steuervergünstigungen für gemeinnütziges Handeln ist festzustellen, dass der Gesetzgeber mit den allgemeinen Grundsätzen der Ausschließlichkeit, Selbstlosigkeit, Unmittelbarkeit und Gegenwärtigkeit im organisationsgebunden Förderkonzept bereits umfassende Anforderungen für die Steuervergünstigung aufgestellt hat. Für den Bereich der Mittelverwendung werden diese Grundsätze durch die umfassende gemeinnützige Mittelbindung und den Grundsatz der dauerhaften Vermögensbindung sowie die besonderen Mittelverwendungsregeln (insbesondere das Gewinnausschüttungsverbot und das Drittbegünstigungsverbot) ergänzt. Die Mittel- und Vermögensbindung und die Mittelverwendungsregeln sind zu

jedem Zeitpunkt zu beachten, einschließlich des letzten Aktes der Mittelverwendung bei Auflösung der Körperschaft bzw. dem Austritt aus dem Status der Gemeinnützigkeit. Im Ergebnis gelangen daher sämtliche von einer wegen Gemeinnützigkeit steuerbegünstigten Körperschaft vereinnahmten Mittel – bildlich gesprochen – auf eine Einbahnstraße, die jedenfalls final zu einer Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke i. S. v. §§ 52–54 AO führen soll. Vor diesem Hintergrund bedarf es einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber darüber hinaus eine zeitliche Vorgabe für die Verwendung der Mittel vorgeben will.

Kapitel 2 – Rechtfertigung zeitlicher Vorgaben für die Mittelverwendung

Weder zivil- noch steuerrechtlich bestehen für Körperschaften im Sinne des KStG – abgesehen von wenigen gesetzlichen Ausnahmen, z. B. die gesetzliche Rücklage gem. § 150 Abs. 1 AktG oder die Pflichtrücklage gem. § 5a Abs. 3 GmbHG – zeitliche Vorgaben für die Einkommensverwendung. Die Gesellschafter bzw. Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, die Mitglieder bzw. der Vorstand eines Vereins oder der Stiftungsvorstand einer Stiftung⁴¹⁰ sind zivil- und gesellschaftsrechtlich, vorbehaltlich abweichender Satzungsbestimmungen, grundsätzlich in ihrer Entscheidung frei, Überschüsse auszuschütten oder zu thesaurieren, um beispielsweise die langfristige Leistungsfähigkeit zu sichern.⁴¹¹ Im System der Ertragsbesteuerung von Körperschaften ist die Seite der Einkommensverwendung grundsätzlich unbeachtlich.⁴¹² Es ist daher rechtfertigungsbedürftig, wenn für gemeinnützige Körperschaften eine zeitliche Vorgabe für die Einkommensverwendung gelten soll.

Gleichwohl hat es der Gesetzgeber seit den ersten Regelungen über die Zulässigkeit einer Rücklagenbildung in der Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 (GemVO 1953) sowie im Zuge der ersten positiven Normierung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen 2000 (StiftFördG)⁴¹³ unterlassen, das postulierte Regel-Ausnahme-Verhältnis von zeitnaher Mittelverwendung und Rücklagenbildung und seine Bedeutung für die Steuervergünstigung explizit zu begründen.⁴¹⁴ Bei der Auswertung der Fachliteratur und der wenigen

⁴¹⁰ Eine Ausnahme gilt für sog. Verbrauchsstiftungen i. S. v. § 80 Abs. 1 Satz 2 BGB, bei denen der Stifter für den vollständigen Verbrauch des Stiftungsvermögens einen bestimmten Zeitraum vorgibt. Im Übrigen ist das Grundstockvermögen einer Stiftung auf Dauer ungeschmälert zu erhalten (§ 83c Abs. 1 Satz 1 BGB), wozu stiftungsrechtlich auch die Thesaurierung von Erträgen zulässig ist, wenn der Wert des Vermögens ansonsten geschmälert würde.

⁴¹¹ Vgl. zur Ergebnisverwendung einer GmbH, *Kersting*, in: Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Auflage 2022, § 29, Rn. 23a (Einstellung in Gewinnrücklagen) und § 57c, Rz. 1 (nominelle Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln); vgl. zur Grenze der treuwidrigen Überthesaurierung, *Altmeyden*, in: Altmeyden, GmbHG, 11. Aufl. 2023, GmbHG, § 29, Rn. 31 und *Kersting*, in: Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Auflage 2022, § 29, Rn. 34. Vgl. zur freien Verwendung des Jahresüberschusses einer AG, *Bayer*, in: MüKo AktG, 6. Auflage 2024, § 58, Rz. 13; *Koch*, in: Koch AktG, 18. Auflage 2024, § 58, Rz. 22 f.; Ausnahmefälle sind z. B. die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gem. §§ 17 ff. InsO oder die Pflichtrücklage zum Aufbau des Stammkapitals einer Unternehmergesellschaft gem. § 5a Abs. 3 GmbHG.

⁴¹² Entnahmen und Einlagen werden im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs grundsätzlich neutralisiert, vgl. § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG; Gewinnausschüttungen mindern das Einkommen einer Körperschaft nicht, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

⁴¹³ G. v. 14.07.2000, BGBl. I 2000, 1034.

⁴¹⁴ Siehe zur Rechtsentwicklung Kapitel 3 Abschn. A.

Fundstellen aus der Rechtsprechung fällt auf, dass unterschiedliche Begründungsansätze für die zeitnahe Mittelverwendungspflicht herangezogen werden. Die Begründungsansätze stützen sich zum einen auf die statusbegründenden Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts (Ausschließlichkeit, Selbstlosigkeit, Unmittelbarkeit, Gegenwartigkeit)⁴¹⁵, zum andern aber auch auf außersteuerliche Gründe (z. B. einen mutmaßlichen Spenderwillen). Im nachfolgenden Kapitel werden daher die unterschiedlichen Ansätze dahingehend untersucht, ob sie geeignet sind, eine gesetzliche Vorgabe zur zeitnahen Mittelverwendung zu rechtfertigen.

A. Systemimmanente Rechtfertigungsansätze des Gemeinnützigkeitsrechts

In der Literatur und in der Rechtsprechung wird die Rechtfertigung für den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung überwiegend aus den statusbegründenden Anforderungen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts hergeleitet. Namentlich wird dabei an die Grundsätze der Selbstlosigkeit und Ausschließlichkeit sowie das Gebot der gegenwertnahen Zweckverwirklichung angeknüpft.

I. Zeitnahe Mittelverwendung als Ausprägung des Grundsatzes der Selbstlosigkeit

Die gesetzessystematische Zuordnung zu § 55 Abs. 1 AO lässt zunächst vermuten, dass es sich bei dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung um eine Ausprägung des Grundsatzes der Selbstlosigkeit handelt. In der Rechtsprechung finden sich ebenfalls Hinweise darauf, dass der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung dem Grundsatz der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO) zuzuordnen sei. So erklärte der BFH mit Urteil vom 26.04.1989, dass eine Körperschaft, deren Tätigkeit darauf gerichtet ist, in erster Linie ihr Vermögen zu erhöhen, schädliche eigenwirtschaftliche Zwecke verfolge und daher entgegen § 55 Abs. 1 Satz 1 AO nicht selbstlos handle.⁴¹⁶ Auch nach dem BFH Urteil vom 13.09.1989 sei die ausnahmsweise zulässige Rücklagenbildung gem. § 58 Nr. 6 AO 1977 als Konkretisierung des Gebots selbstlosen Handelns zu verstehen, in dessen Rahmen die Vermögensbildung noch mit den Zielen der

⁴¹⁵ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. C.

⁴¹⁶ BFH v. 26.04.1989 – I R 209/85, BStBl. II 1989, 670, 1. Ls.

Gemeinnützigkeit vereinbar sei.⁴¹⁷ Das FG München erklärte in jüngerer Rechtsprechung den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung zu einer „Voraussetzung für die selbstlose Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke“.⁴¹⁸ Jüngst hat auch das Niedersächsische FG mit Urteil vom 10.10.2023 (nicht rechtskräftig) die zeitnahe Mittelverwendungspflicht als Ausprägung der Selbstlosigkeit eingeordnet.⁴¹⁹ Darüber hinausgehend erklärte das Niedersächsische FG, dass sich in dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung sogar „der Sinn und Zweck der Steuerbegünstigung“ für gemeinnützige Körperschaften, nämlich die Übernahme von staatlichen Gemeinwohlaufgaben, widerspiegeln würde, ohne dies näher zu begründen.⁴²⁰

In einem neueren Urteil verknüpft der BFH die zeitnahe Mittelverwendungspflicht nicht mehr ausdrücklich mit dem Grundsatz der Selbstlosigkeit.⁴²¹ Ohne weitere Einordnung erklärt der BFH unter Verweis auf die „allgemeine Meinung“, dass der Gesetzgeber mit dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung verhindern wolle, dass steuerbegünstigt erworbene Mittel grundlos angesammelt oder zum Aufbau eines sonstigen Vermögens eingesetzt werden.⁴²²

Im Schrifttum findet sich an zahlreichen Stellen die Auffassung, dass der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung als Ausprägung des Grundsatzes der Selbstlosigkeit zu verstehen sei.⁴²³ So sieht *Trzaskalik* den Zweck der begrenzten Rücklagenbildung darin, „ausschließlich das Verbot eigenwirtschaftlicher Zweckverfolgung zu untermauern“.⁴²⁴ Für *Musil* stellt das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung eine „eigenständige, grundsätzliche Voraussetzung für die Selbstlosigkeit“ dar.⁴²⁵ Danach rechtfertigt sich dieser „wichtige Grundsatz des Gemeinnützigkeitsrechts“ schon daraus, dass „bei zögerlichem Mitteleinsatz die Versuchung einer thesaurierenden Vermögensmehrung und damit eigenwirtschaftlicher Zweckverfolgung“ nahe liege.⁴²⁶ Auch *Gersch* erklärt,

⁴¹⁷ BFH v. 13.09.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28, juris Rz. 21.

⁴¹⁸ FG München v. 15.01.2016 – 7 V 29/06, npoR 2017, 27.

⁴¹⁹ Niedersächsisches FG v. 19.10.2023 – 6 K 191/22, juris Rz. 62, Revision anhängig (V R 25/23).

⁴²⁰ Niedersächsisches FG v. 19.10.2023 – 6 K 191/22, juris Rz. 65, Revision anhängig (V R 25/23).

⁴²¹ BFH v. 20.03.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, juris Rz. 54.

⁴²² BFH v. 20.03.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, juris Rz. 54.

⁴²³ Vgl. neben den Folgenden auch *Klaßmann*, KSzW 2014, 197.

⁴²⁴ *Trzaskalik*, StuW 1986, 219 (229).

⁴²⁵ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 236 und § 63 AO, Rz. 21.

⁴²⁶ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 236.

dass die Selbstlosigkeit nur gewahrt sei, wenn die Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwendet.⁴²⁷ *Koenig* erläutert ebenfalls, dass die tatsächliche Geschäftsführung einer gemeinnützigen Körperschaft für die Dauer einer unzulässigen Thesaurierung nicht dem Gebot der Selbstlosigkeit entspreche.⁴²⁸ *Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain* sehen im Gebot der zeitnahen Mittelverwendung den „Kern der Selbstlosigkeit“.⁴²⁹ Schließlich sieht auch *Theuffel-Wehrhahn* in der zeitnahen Mittelverwendungspflicht eine Konkretisierung der Selbstlosigkeit.⁴³⁰

Diese Auffassung ist mit dem heute vorherrschenden Verständnis des Grundsatzes der Selbstlosigkeit als subjektives Gemeinsinnkriterium in Abgrenzung zum objektiven Grundsatz der Ausschließlichkeit⁴³¹ m. E. nicht überzeugend.

Das Kriterium der Selbstlosigkeit schließt jene Fälle von der Steuervergünstigung aus, in denen eine gemeinnützige Körperschaft vorrangig der Verfolgung eigennütziger Motive (insbesondere bezogen auf eigenwirtschaftliche Vorteile im betrieblichen oder privaten Bereich) der hinter der Körperschaft stehenden Gesellschafter oder Mitglieder dienen soll, während sie objektiv betrachtet ausschließlich gemeinnützig tätig ist. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit ist anzunehmen, wenn die eigenwirtschaftlichen Vorteile der Gesellschafter oder Mitglieder die allgemeinwohlfördernde Tätigkeit der Körperschaft überwiegen.⁴³²

Es ist allerdings nicht ersichtlich, dass das bloße Ansammeln von Mitteln zu Fällen vorrangigen Eigennutzes der Gesellschafter oder Mitglieder führen kann. Durch das Gewinnausschüttungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 AO), das Drittbegünstigungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO) und die dauerhafte Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) können weder Gesellschafter noch Mitglieder oder andere, hinter einer gemeinnützigen Körperschaft stehende Dritte (z. B. Organwalter) auf die angesammelten Mittel der Körperschaft zu greifen. Bei der mitgliederlosen Rechtsform der

⁴²⁷ *Gersch*, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 55, Rz. 57.

⁴²⁸ *Koenig*, in: Koenig AO, 5. Auflage 2024, § 63 Rz. 11.

⁴²⁹ *Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2016, 633 (635).

⁴³⁰ *Theuffel-Wehrhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 6.

⁴³¹ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. C. III.

⁴³² *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.124.

Stiftung des bürgerlichen Rechts fehlen zivilrechtliche Ansprüche der Beteiligten gänzlich.

Zu den schädlichen eigenwirtschaftlichen Motiven können auch steuerliche Vorteile der hinter einer Körperschaft stehenden Gesellschafter oder Mitglieder gehören. Während sich aus der steuerbegünstigten Ansammlung der Mittel im Vermögen der Körperschaft noch keine steuerlichen Vorteile der Gesellschafter oder Mitglieder ergeben, könnten sich solche aus einem späteren Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit und Verteilung des angesparten Vermögens unter Verstoß gegen die Vermögensbindung (§ 61 Abs. 3 AO) ergeben. Voraussetzung wäre, dass die ersparte Besteuerung (ggfls. in Kombination mit dem Spendenabzug für Zuwendungen der Gesellschafter bzw. Mitglieder oder schenkungsteuerlicher Begünstigung von Zuwendungen) die bis zu zehn Jahre rückwirkende Nachversteuerung zuzüglich Nachversteuerungszinsen⁴³³ überträte. Neben der Nachversteuerung sämtlicher zuvor als steuerfrei behandelter Einkünfte wäre zudem die Besteuerung des fiktiven Liquidationserlöses unter Aufdeckung stiller Reserven (§ 13 Abs. 3 und 4 Satz 2 KStG) zu berücksichtigen. Eine solche missbräuchliche Inanspruchnahme der Steuervergünstigung würde also voraussetzen, dass während der steuerbegünstigten Thesaurierung eine hinreichende Rendite erzielt werden konnte und sich die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben zwischenzeitlich nicht verändert haben. Außerdem müsste die Tätigkeit der Körperschaft auch ohne Verwendung der Erträge, z. B. durch ehrenamtliches Engagement, während des gesamten Thesaurierungszeitraums auf die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein (Grundsatz der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung⁴³⁴), was die Finanzverwaltung anhand der von ihr geforderten Tätigkeitsberichte kontrollieren könnte. Vor diesem Hintergrund erscheint eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung zur Erzielung steuerlicher Vorteile für die hinter einer gemeinnützigen Körperschaft stehenden Personen unrealistisch.

Aus der bloßen Ansammlung der Mittel ergeben sich schließlich auch mangels einer gültigen Vermögensbesteuerung keine laufenden steuerlichen Vorteile.

⁴³³ Gem. § 238 Abs. 1a AO in Höhe von 1,8 % p.a.

⁴³⁴ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. C. V.

Steuerbegünstigte Körperschaften scheiden somit als Steuersparmodell („Sparbüchsen“⁴³⁵) für die hinter der Körperschaft stehenden Personen grundsätzlich aus. Die zeitliche Vorgabe für die Mittelverwendung dient m. E. daher nicht der Missbrauchsvermeidung.⁴³⁶

Es bleibt festzuhalten, dass sich der Grundsatz der Selbstlosigkeit gem. § 55 Abs. 1 Satz 1 AO nach einschränkender Auslegung im Sinne eines subjektiven Gemeinsinnkriteriums nicht eignet, die zeitnahe Mittelverwendungspflicht zu rechtfertigen. Aus der bloßen Ansammlung der steuerbegünstigt vereinnahmten Mittel ergibt sich noch kein, den Grundsatz der Selbstlosigkeit gem. § 55 Abs. 1 Satz. 1 AO verletzender, eigenwirtschaftlicher Zweck der Gesellschafter oder Mitglieder. Die Missbrauchsvermeidung wird durch die dauerhafte gemeinnützige Vermögenbindung sichergestellt. Wenn die ältere Rechtsprechung und die zitierten Auffassungen des Schrifttums in der Ansammlung von Mitteln eine schädliche Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke der Körperschaft feststellen, ist vielmehr der Grundsatz der Ausschließlichkeit gem. § 56 AO betroffen.

II. Zeitnahe Mittelverwendung als Ausprägung des Grundsatzes der Ausschließlichkeit

Dass die zeitnahe Mittelverwendungspflicht rechtssystematisch dem Grundsatz der Ausschließlichkeit gem. § 56 AO zuzuordnen ist, wird im Schrifttum nur vereinzelt vertreten.⁴³⁷ Eine Rechtfertigung nach dem Grundsatz der Ausschließlichkeit gem. § 56 AO würde allerdings voraussetzen, dass man in der Ansammlung von Mitteln objektiv einen schädlichen Selbstzweck⁴³⁸ der Körperschaft erkennt, der anstelle oder neben die ausschließliche Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke i. S. v. §§ 52–54 AO tritt.

⁴³⁵ So befürchtet von Seer, DStJG 26 (2003), 11 (36).

⁴³⁶ A. A. von Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 59: „zur Missbrauchsvermeidung unverzichtbar“. Die Aussage wird allerdings nicht weiter begründet.

⁴³⁷ Von Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 59.

⁴³⁸ Seer, DStJG 26 (2003), 11 (36).

Das im Grundsatz der Ausschließlichkeit begründete Finalitätsgebot⁴³⁹ bezieht sich allerdings nicht auf die Art und Weise und damit nicht auf den Zeitpunkt der Zweckförderung, sondern nur auf die Zielsetzung der Körperschaft. Das Finalitätsgebot setzt voraus, dass sämtliche Tätigkeiten, wie etwa auch wirtschaftlich oder vermögensverwaltende Tätigkeiten, final der ausschließlichen Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft dienen müssen.

Allein aus der Ansammlung von Mitteln kann dagegen noch nicht auf einen zweckfremden Einsatz geschlossen werden.⁴⁴⁰ Die angesammelten Mittel sind vielmehr durch die Mittelverwendungsregeln, insbesondere durch den Grundsatz der gemeinnützigen Mittelverwendung, das Gewinnausschüttungsverbot und das Drittbegünstigungsverbot, sowie den Grundsatz der Vermögensbindung dauerhaft ausschließlich für die steuerbegünstigte, satzungsmäßige Zweckverfolgung gebunden.

Der Förderung der steuerbegünstigten Zwecke gehen durch das Ansammeln allein keine Mittel verloren.⁴⁴¹ Eine sparsame und nachhaltige Mittelverwendungspolitik kann vielmehr für die Zweckförderung dienlicher sein, als die zeitnahe Verwendung der Mittel.⁴⁴² Unterstellt man den Organen einer gemeinnützigen Körperschaft den Willen zu einer fortgesetzten selbstlosen und möglichst effizienten Zweckförderung, verfolgt auch die Ansammlung von Mitteln, das Ziel, die zukünftige Leistungsfähigkeit bei der Zweckförderung zu erhöhen.⁴⁴³ Die Annahme, bereits eine Ansammlung von Mitteln begründe per se einen schädlichen Selbstzweck, ist daher logisch nicht zulässig.⁴⁴⁴ Auch eine zeitlich verzögerte Gemeinwohlförderung mithilfe der angesammelten Mittel ist schließlich eine ausschließliche Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 51 Abs. 1 Satz 1, 56 AO. Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung kann daher m. E. nicht als Ausprägung des Grundsatzes der Ausschließlichkeit verstanden werden.

⁴³⁹ Siehe zum Grundsatz der Ausschließlichkeit als Finalitätsgebot Kapitel 1 Abschn. C. II.

⁴⁴⁰ *Wagner*, in: *Wagner/Walz*, *Zweckerfüllung durch zeitnahe Mittelverwendung*, 1997, S. 40 f.

⁴⁴¹ *Wagner*, in: *Wagner/Walz*, *Zweckerfüllung durch zeitnahe Mittelverwendung*, 1997, S. 40 f.

⁴⁴² *Walz/Fischer*, *Non Profit Law Yearbook 2004*, 159 (163).

⁴⁴³ *Wagner*, in: *Wagner/Walz*, *Zweckerfüllung durch zeitnahe Mittelverwendung*, 1997, S. 40 f.

⁴⁴⁴ *Wagner*, in: *Wagner/Walz*, *Zweckerfüllung durch zeitnahe Mittelverwendung*, 1997, S. 40 f.

III. Zeitnahe Mittelverwendung als Ausprägung des Grundsatzes der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung

Nach einer heute weit verbreiteten Auffassung im Schrifttum, die auf den Ergebnissen von *Hüttemann*⁴⁴⁵ aufbaut und der sich zuletzt auch der BFH angeschlossen hat⁴⁴⁶, soll der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung das Gebot der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung konkretisieren.⁴⁴⁷ Danach liege es im Interesse des Staates, der gegenwärtig auf Steuereinnahmen verzichte, dass im Gegenzug auch eine möglichst gegenwartsnahe Gemeinwohlförderung erfolge („Gedanke der zeitlichen Entsprechung von steuerlicher Entlastung und Gemeinwohlförderung“).⁴⁴⁸ Ohne eine zeitliche Regelung stehe dem gegenwärtigen Steuerausfall keine entsprechende gegenwärtige Förderleistung gegenüber.⁴⁴⁹ Daher sei der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht Ausdruck der Prämisse, dass die Förderungswürdigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft von ihrem gegenwärtigen Handeln abhänge und nicht von ihrer Zukunftsplanung.⁴⁵⁰

Nach dieser Auffassung kommt es folglich in zeitlicher Hinsicht auf eine Saldobetrachtung zwischen steuerlicher Begünstigung bzw. dem Verzicht des Staates auf Steuereinnahmen und der von der Körperschaft erbrachten Gemeinwohlförderung an. Dafür ist es zunächst erforderlich, die tatsächliche steuerliche Begünstigung bzw. den dadurch eingetretenen staatlichen Verzicht auf Steuereinnahmen zu bestimmen.

In Betracht kommen neben den direkten Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften, insbesondere gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG, auch die indirekten Steuervergünstigungen für andere Steuerpflichtige, die gemeinnützige Körperschaften fördern, insbesondere der Spendenabzug gem. § 10b

⁴⁴⁵ *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, 23 ff.; *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), 49 (63 ff.); *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.174; *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 38.

⁴⁴⁶ BFH v. 20.03.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, juris Rz. 54.

⁴⁴⁷ *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55, Rz. 89; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, 192 f.; *Thiel*, DB 1992, 1900 (1901); *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung, 5/2021, § 55 AO, Rz. 25; *Arnold*, NZG 2007, 805, (808); *Fischer*, FR 2004, 147, 148.

⁴⁴⁸ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.106; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung, 5/2021, § 55 AO, Rz. 25; *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55, Rz. 89.

⁴⁴⁹ *Hüttemann*, in: FS Beitz, 2000, 191 (209).

⁴⁵⁰ *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 38.

Abs. 1 Nr. 2 EStG, die Übungsleiterpauschale gem. § 3 Nr. 26 EStG und die Ehrenamtspauschale gem. § 3 Nr. 26a EStG. Ein weiterer Steuerverzicht ergibt sich darüber hinaus aus der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Befreiung nach § 13 Nr. 16 Buchst. b ErbStG. Bei Wiedereinführung einer gültigen Vermögenssteuer wäre auch eine entsprechende Befreiung für gemeinnützige Körperschaften zu berücksichtigen.⁴⁵¹ Diesen Steuervergünstigungen wäre im Sinne einer Saldobetrachtung die im zeitlichen Zusammenhang erzielte Gemeinwohlförderung gegenüberzustellen.

1. Bestimmung des gegenwärtigen Steuerverzichts durch gemeinnützigkeitsrechtliche Steuervergünstigungen

a. Direkte Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften

Für die Bestimmung der direkten ertragsteuerlichen Steuervergünstigung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG) kann das gemeinnützigkeitsrechtliche Sphärenmodell herangezogen werden.⁴⁵² Danach sind Einnahmen des ideellen Bereichs, Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und Gewinne des Zweckbetriebs steuerfrei. Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind wegen der partiellen Steuerpflicht nicht begünstigt (§ 64 Abs. 1 AO) und unterliegen der regulären Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und der Gewerbesteuer (ergibt insgesamt eine durchschnittliche Steuerbelastung in Höhe von rund 30 %).⁴⁵³

In Bezug auf den steuerpflichtigen Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs besteht mithin schon kein Verzicht auf Steuereinnahmen. Insofern kann das Argument der zeitlichen Entsprechung von steuerlicher Entlastung und Gemeinwohlförderung für die Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb per se nicht tragen. Auch nach dem Gedanken des Wettbewerbsschutzes, welcher der partiellen Steuerpflicht zugrunde liegt, ist nicht ersichtlich, warum gemeinnützige Körperschaften ihre versteuerten Gewinne zeitnah verwenden müssen. Schließlich dürfen auch die Gewinne des

⁴⁵¹ Vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 12 VStG i. d. F. vom 14.11.1990, BGBl. I 1990, 2467 (wird wegen der Verfassungswidrigkeit von § 10 Nr. 1 VStG gem. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II S. 655, seit 1997 nicht mehr erhoben).

⁴⁵² Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. D. I.

⁴⁵³ Summe aus Körperschaftsteuersatz 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG), Solidaritätszuschlag 5,5 % auf Körperschaftsteuer (§ 4 SolZG 1995) und Gewerbesteuersatz 14 % (gem. § 16 GewStG bei 400 % Hebesatz der Gemeinde).

wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausschließlich für die Förderung der gemeinnützigen Zwecke verwendet werden (Finalitätsgebot nach dem Grundsatz der Ausschließlichkeit). Der Staat erlangt vielmehr neben den gegenwärtigen Steuereinnahmen nachgelagert einen zusätzlichen Beitrag zur Gemeinwohlförderung aus der gemeinnützigen Verwendung der versteuerten Gewinne.

Hinsichtlich der im Zweckbetrieb erwirtschafteten Gewinne ist zu berücksichtigen, dass der Betrieb des Zweckbetriebs ausschließlich dazu dient, die steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 AO). Die Geschäftspolitik im Zweckbetrieb muss sich in seiner Gesamtrichtung an der ausschließlichen Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke ausrichten und sich grundsätzlich am Prinzip der Kostendeckung orientieren.⁴⁵⁴ Die in diesem Rahmen geringfügig zulässige Gewinnerzielung als Nebenprodukt dient allein dazu, Maßnahmen für einen nachhaltigen Betrieb (Instandhaltung, Modernisierung, Betriebserweiterung, Inflationsausgleich) und damit die zukünftige Zweckverfolgung durch den Zweckbetrieb sicherzustellen.⁴⁵⁵ Ein darüberhinausgehendes Gewinnstreben ist für die Zweckbetriebseigenschaft grundsätzlich schädlich („nicht des Erwerbs wegen“).⁴⁵⁶ Dem Zweckbetrieb ist die gegenwärtige gemeinwohlförderliche Gegenleistung also immanent. Insofern ergibt sich bereits im Rahmen der Einkünfteerzielung ein Beitrag zur Gemeinwohlförderung, welcher der auf die Gewinne bezogenen Steuervergünstigung zeitlich unmittelbar gegenübersteht. Hier könnte sich allenfalls aus dem Gedanken des Wettbewerbsschutzes eine Begründung für eine zeitliche Vorgabe zur Verwendung der Gewinne ergeben. Indes wird der Wettbewerb bereits durch die Wettbewerbsschutzklausel gem. § 65 Nr. 3 AO hinreichend geschützt. Danach dürfen gemeinnützige Körperschaften zu steuerpflichtigen Wettbewerbern derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Dies schließt ein wettbewerbsschädigendes Wachstum eines Zweckbetriebs aus steuerbegünstigt vereinnahmten Mitteln aus. Im Ergebnis kann daher auch für den Zweckbetrieb die Saldobetrachtung von gegenwärtiger

⁴⁵⁴ BFH v. 21.09.2016 – V R 50/15, BStBl. II 2017, 1173; *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 7 Rz. 231; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.181.

⁴⁵⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.195.

⁴⁵⁶ Vgl. BFH v. 27.11.2013 - I R 17/12, BStBl. II 2016, 68; BMF v. 06.12.2017, BStBl. I 2017, 1603.

Steuervergünstigung und gegenwärtiger Gemeinwohlförderung als Begründung für eine zeitliche Vorgabe der Gewinnverwendung nicht überzeugen.

Bei den Einnahmen des ideellen Bereichs (Spenden, Mitgliedsbeiträge, etc.) ist zu berücksichtigen, dass mangels Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich schon keine gegenwärtigen steuerbaren Einkünfte vorliegen. Das betrifft insbesondere die Einnahmen im ideellen Bereich von Vereinen und Stiftungen.⁴⁵⁷ Nach der Rechtsprechung des BFH qualifizieren Einnahmen von Körperschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG (insbesondere Kapitalgesellschaften) für Körperschaftsteuerzwecke immer als gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG), unabhängig davon, ob sie mit einer Einkünfteerzielungsabsicht vereinnahmt wurden.⁴⁵⁸ Das gilt unabhängig davon, ob sie gemeinnützigkeitsrechtlich als Einnahmen dem ideellen Bereich zugeordnet werden. Dabei erscheint es durchaus fragwürdig, ob die aufgrund der Rechtsform der Körperschaft angeordnete fiktive Gewerblichkeit der Einkünfte auch zeitliche Vorgaben auf der Seite der Einkommensverwendung rechtfertigen kann, was an dieser Stelle aber nicht weiter diskutiert werden soll. Jedenfalls führt die fiktive Gewerblichkeit der Einnahmen für Körperschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Dadurch kann es zu einem Auseinanderfallen von gegenwärtigem Steuerverzicht und gegenwärtiger Gemeinwohlförderung kommen.

Die Gefahr eines zeitlichen Auseinanderfallens besteht grundsätzlich auch in Bezug auf die steuerbefreiten Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, denen steuerbare Einkünfte (z. B. Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG) zugrunde liegen. Bei solchen passiven Einkünften aus der Vermögensverwaltung ist die Sorge um ein zeitliches Auseinanderfallen zwischen gegenwärtigem Steuerverzicht des Staates und dem Einsatz der erzielten Erträge berechtigt. Zudem können passive Einkünfte regelmäßig ohne weiteren Personaleinsatz erzielt werden, sodass nicht einmal aus der Schaffung und

⁴⁵⁷ BFH v. 15.01.2015 – I R 48/13, BStBl II 2015, 713, Rz. 12, zur Nichtsteuerbarkeit der Einkünfte in der außerbetrieblichen Sphäre eines steuerpflichtigen Vereins.

⁴⁵⁸ BFH v. 04.12.1996 – R 54/95, BFHE 182, 123; a.A.: Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. 11.37; Hüttemann, in: FS Raupach, 2006, 495 ff.; siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. B. II.

Erhaltung von Arbeitsplätzen ein gemeinwohlfördernder Beitrag resultiert.

Es bleibt festzuhalten, dass das aus dem Grundsatz der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung abgeleitete Argument der zeitlichen Entsprechung von Steuerentlastung und Gemeinwohlförderung im Ergebnis nur in Bezug auf die Einkünfte im Bereich der Vermögensverwaltung und bei fiktiv gewerblichen Einkünften im ideellen Bereich von Körperschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG (i. V. m. § 8 Abs. 2 KStG) verfängt. Im Zusammenhang mit diesen steuerbegünstigt vereinnahmten Einkünften kann die Ansammlung von Mitteln ein Indiz für einen Verstoß gegen den Grundsatz der gegenwärtigen Zweckverwirklichung darstellen, jedenfalls sofern zugleich keine adäquate immaterielle Gemeinwohlförderung stattfindet.

b. Indirekte Steuervergünstigung für gemeinnützige Körperschaften

Im Bereich der indirekten Steuervergünstigungen für gemeinnütziges Handeln sind der Spendenabzug (§ 10b Abs. 1 Nr. 2 EStG) und die erbschaft- und schenksteuerliche Befreiung von Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften (§ 13 Nr. 16 Buchst. b ErbStG) von den besonderen Befreiungstatbeständen für Einkünfte aus Tätigkeiten im Dienst oder im Auftrag gemeinnütziger Körperschaften (sog. Übungsleiterpauschale gem. § 3 Nr. 26 EStG und Ehrenamtspauschale gem. § 3 Nr. 26a EStG) abzugrenzen.

aa. Steuerbegünstigte Tätigkeiten

§ 3 Nr. 26 EStG setzt voraus, dass es sich um Einnahmen aus der Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, um nebenberufliche künstlerischen Tätigkeiten oder nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen handelt. Die Steuerbefreiung gilt nach der Rechtsprechung des BFH nur, wenn die nebenberufliche Tätigkeit auch im steuerbegünstigten Bereich im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts ausgeübt wird.⁴⁵⁹ Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift als Sozialzwecknorm zur mittelbaren Unterstützung gemeinnütziger Körperschaften⁴⁶⁰, die regelmäßig auf die Unterstützung

⁴⁵⁹ BFH v. 11.05.2005 - VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791, juris, Rz. 19; *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 303. Lieferung, 4/2021, § 3 Nr. 26 EStG, Rz. 7.

⁴⁶⁰ BFH v. 11.05.2005 - VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791, juris, Rz. 19; *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 303. Lieferung, 4/2021, § 3 Nr. 26 KStG, Rz. 2.

nebenberuflicher Mitarbeiter angewiesen sind,⁴⁶¹ kommen dabei nur Tätigkeiten im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb der gemeinnützigen Körperschaft in Betracht, aber nicht solche im (ebenso steuerbegünstigten) Bereich der Vermögensverwaltung oder im Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.⁴⁶² Dies ergibt sich schon aus der besondere Qualifikation der Tätigkeit (als Übungsleiter, Erzieher, Ausbilder, etc.). Die nach § 3 Nr. 26 EStG steuerbegünstigten Tätigkeiten stellen somit einen unmittelbaren Beitrag zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft dar. Dem gegenwärtigen Verzicht auf die Besteuerung dieser Einnahmen (bis zu einer Höhe von 3.000 Euro jährlich) steht folglich eine entsprechende gegenwärtige Gemeinwohlförderung gegenüber. Ein zeitliches Auseinanderfallen von steuerlicher Begünstigung und Gemeinwohlförderung ist daher ausgeschlossen.

§ 3 Nr. 26a EStG begünstigt darüber hinaus alle Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder im Auftrag einer gemeinnützigen Körperschaft bis zu einer Höhe von jährlich 840 Euro, unabhängig von der Art der Tätigkeit. Die Finanzverwaltung nennt als Beispiele u.a. auch Verwaltungstätigkeiten von Vorständen, Bürokräften oder des Reinigungspersonals.⁴⁶³ Hintergrund ist die Annahme, dass sämtliche für eine steuerbegünstigte Körperschaft erbrachten Tätigkeiten der Förderung der steuerbegünstigten Zwecke dienen.⁴⁶⁴ Dem ist nach dem Rechtsgedanken des Grundsatzes der Ausschließlichkeit als Finalitätsgebot zuzustimmen. Zugleich nimmt die Finanzverwaltung Tätigkeiten im Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der Vermögensverwaltung von der Steuerbefreiung aus⁴⁶⁵, obwohl diese Tätigkeitsbereiche ebenso final der Förderung der steuerbegünstigten Zwecke dienen müssen.

Für den Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vermag das aus Gründen des Wettbewerbsschutzes zu überzeugen. Aus einer Begünstigung der für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bezogenen Leistungen würde sich für

⁴⁶¹ BFH v. 30.03.1990 - VI R 188/87, BStBl. II 1990, 854, juris Rz. 16.

⁴⁶² So auch R 3.26 Abs. 5 LStR 2023.

⁴⁶³ BMF v. 21.11.2014 - IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 1.

⁴⁶⁴ BMF v. 21.11.2014 - IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 4; *Bergkemper*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 303. Lieferung, 4/2021, § 3 Nr. 26a EStG, Rz. 2.

⁴⁶⁵ BMF v. 21.11.2014 - IV C 4 - S 2121/07/0010:032, BStBl. I 2014, 1581, Rz. 4.

gemeinnützige Körperschaften ein Wettbewerbsvorteil gegenüber steuerpflichtigen Wettbewerbern ergeben. Vor dem Hintergrund der partiellen Steuerpflicht zum Schutz steuerpflichtiger Wettbewerber ist eine steuerliche Begünstigung der für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bezogenen Leistungen nebenberuflicher Mitarbeiter daher nicht zu rechtfertigen. Etwas anderes könnte im Bereich der Vermögensverwaltung gelten, bei der im Sinne des gesetzlichen Typusbegriffs gem. § 14 AO der Wettbewerbsschutz in der Regel keine Bedeutung hat. Würde man Tätigkeiten für den Bereich der Vermögensverwaltung begünstigen, könnte sich daraus wiederum ein Auseinanderfallen der gegenwärtigen (indirekten) steuerlichen Begünstigung und der gegenwärtigen Gemeinwohlförderung ergeben.

Im Übrigen ist auch den nach § 3 Nr. 26a EStG begünstigten Tätigkeiten für den ideellen Bereich und den Zweckbetriebsbereich ein gegenwärtiger Beitrag zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zumindest mittelbar immanent. Insofern entspricht die Steuervergünstigung auch hier zeitlich der gemeinwohlförderlichen Gegenleistung.

bb. Steuerbegünstigte Zuwendungen

Im Gegensatz dazu liegen dem Spendenabzug gem. § 10b Abs. 1 Nr. 2 EStG (bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG) und der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Befreiung (§ 13 Nr. 16 Buchst. b ErbStG) von Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften keine gegenseitigen Leistungsverhältnisse zugrunde. Die zeitnahe Verwendung durch die gemeinnützige Körperschaft ist keine Voraussetzung für den Spendenabzug bzw. die erbschaft- und schenkungsteuerliche Befreiung.

Während die Abzugsmöglichkeit für Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) als Sonderausgaben an den Gesamtbetrag der durch den Steuerpflichtigen erzielten steuerpflichtigen Einkünfte anknüpft und der Höhe nach begrenzt ist, werden Schenkungen zu Lebzeiten bzw. Übertragungen von Todes wegen erbschaft- und schenkungsteuerlich vollständig befreit. Insbesondere bei der Übertragung größerer Vermögen, z. B. Unternehmensbeteiligungen, auf gemeinnützige Stiftungen, kann der staatliche Steuerverzicht aus der vollständigen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Befreiung erheblich sein. Zuwendungen in das zu erhaltenden Stiftungsvermögen einer

Stiftung werden darüber hinaus durch höhere Höchstbeträge für den Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG besonders begünstigt.

Aus Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften allein folgt keine gegenwärtige Gemeinwohlförderung. Erst die gemeinnützige Verwendung der zugewendeten Mittel bzw. der Erträge daraus fördert die steuerbegünstigten Zwecke. Somit kann es zwischen der Steuervergünstigung für die Zuwendung und der Gemeinwohlförderung durch die gemeinnützige Körperschaft als Zuwendungsempfängerin zu einer zeitlichen Diskrepanz kommen.

2. Problem der fehlenden Messbarkeit der Gemeinwohlförderung

Der dargestellte Ansatz einer Saldobetrachtung zwischen gegenwärtiger steuerlicher Begünstigung und gegenwärtig erbrachter Gemeinwohlförderung leidet grundsätzlich unter dem Problem, dass die Förderleistung einer gemeinnützigen Körperschaft im Gegensatz zur Steuervergünstigung regelmäßig nicht messbar ist. Zuzustimmen ist der Aussage, dass die Ansammlung von Mitteln allein das Gemeinwohl nicht fördert und daher nicht zu begünstigen ist. Das Sammeln und Vermehren finanzieller Mittel ist kein steuerbegünstigter Zweck. Richtigerweise ist im Bereich der Mittelverwendung erst die Investition zugunsten des Gemeinwohls und nicht das Sparen gemeinnützig.⁴⁶⁶ Im Falle bloßen Sparens wäre die Gemeinnützigkeit aber schon nach dem Grundsatz der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung zu versagen, da die Tätigkeit der Körperschaft dann nicht auf die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke gerichtet ist.

Das vermag für die materielle Gemeinwohlförderung durch den Einsatz der Mittel der Körperschaft grundsätzlich überzeugen. Die bloße Mittelansammlung kann indes nicht mit einer Untätigkeit der Körperschaft gleichgesetzt werden. Eine Gemeinwohlförderung setzt nicht zwingend den Einsatz von Mitteln der Körperschaft voraus. Regelmäßig wird das Gemeinwohl beispielsweise durch den unentgeltlichen personellen

⁴⁶⁶ Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 1.

Einsatz ehrenamtlich tätiger Personen gefördert.⁴⁶⁷ Werden beispielsweise die steuerbegünstigten Vereinszwecke durch das ehrenamtliche Engagement der Vereinsmitglieder im Rahmen der Vereinsorganisation verwirklicht, ohne dass eine Aufwandschädigung o. Ä. gewährt wird, fördert die Körperschaft unmittelbar ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke, ohne dafür Mittel verwenden zu müssen. Dieser große Bereich der immateriellen gemeinnützigen Tätigkeit fördert das Gemeinwohl ganz erheblich, wofür der Staat ansonsten Steuermittel einsetzen müsste. Der gegenwärtigen immateriellen Förderung des Gemeinwohls steht in diesen Fällen keine gegenwärtige Steuerentlastung gegenüber.

Stellt man auf eine Saldierung des Steuerverzichts durch die steuerliche Entlastung gemeinnütziger Tätigkeit mit der gegenwärtig erbrachten Gemeinwohlförderung ab, müsste man auch den Bereich der immateriellen Förderung berücksichtigen. Entspricht die gegenwärtige immaterielle Gemeinwohlförderung im Sinne ersparter Aufwendungen des Staats wertmäßig den gleichzeitig steuerbegünstigt vereinnahmten Mitteln, ergibt sich durch die Steuervergünstigung trotz der fehlenden gegenwärtigen Investition dieser Mittel kein Defizit. In diesen Fällen kann eine zeitliche Vorgabe für die Mittelverwendung daher nicht mit dem Grundsatz der gegenwärtigen Zweckverwirklichung gerechtfertigt werden. Etwas anderes gilt für reine Förderkörperschaften i. S. v. § 58 Nr. 1 Satz 4 AO, deren einzige Art der Zweckverwirklichung satzungsgemäß in der Mittelweitergabe an andere steuerbegünstigte Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts besteht. Hier kann die gegenwärtige Fördertätigkeit durch die Weitergabe steuerbegünstigt vereinnahmter Mittel der Höhe nach der Steuervergünstigung gegenübergestellt werden.

3. Keine zeitlichen Vorgaben für die steuerfinanzierte staatliche Gemeinwohlförderung

Dem Ansatz der zeitlichen Saldobetrachtung könnte außerdem entgegengehalten werden, dass es für die steuerfinanzierte staatliche Gemeinwohlförderung keine

⁴⁶⁷ Vgl. Simonson/Kelle/Kausmann/Tesch-Römer, Freiwilliges Engagement in Deutschland – Der Deutsche Freiwilligensurvey 2019 und Krimmer/Priemer, ZiviZ-Survey 2012, Berlin 2013, S. 37 f.: In Deutschland sind rund 30 Mio. Menschen ehrenamtlich engagiert, davon rund 17,5 Mio. in gemeinnützigen Organisationen. Bei 80 % der Organisationen sind sogar alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter ausschließlich ehrenamtlich tätig.

vergleichbaren zeitlichen Vorgaben gibt. Wie bereits dargestellt (Kapitel 1 Abschn. A), ergibt sich aus dem öffentlich-rechtlichen Haushaltsrecht keine Vorgabe, wann die vereinnahmten Steuermittel verwendet werden müssen bzw. Rücklagen gebildet werden dürfen. Die vorhandenen Regelungen beziehen sich ganz überwiegend auf die Frage der Neuverschuldung. Der Zeitpunkt von Investitionen aus vereinnahmten Steuern ist dagegen dem politischen Willen des Haushaltsgesetzgebers überlassen. Dafür haben die politischen Entscheidungsträger zum Ende der jeweiligen Legislaturperiode die politische Verantwortung zu tragen. Insofern unterliegt die staatliche Gemeinwohlförderung im Gegensatz zu der privaten Gemeinwohlförderung durch steuerbegünstigte Körperschaften jedenfalls einer demokratischen Kontrolle.

IV. Zwischenergebnis

Die für den Status der Gemeinnützigkeit maßgeblichen Grundsätze der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) und der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO) geben grundsätzlich keinen Anlass für eine zeitliche Vorgabe im Bereich der Mittelverwendung. Allein aus der Ansammlung der – umfassend und dauerhaft für die gemeinnützige Zweckverwirklichung gebundenen – Mittel lässt sich weder auf die Verfolgung nichtsteuerbegünstigter Zwecke noch auf eigenwirtschaftliche Vorteile der hinter der Körperschaft stehenden Mitglieder schließen. Eine zeitlich versetzte Verfolgung eines steuerbegünstigten „Endzwecks“⁴⁶⁸ steht nicht im Widerspruch zu den Geboten der ausschließlichen und selbstlosen Zweckverfolgung. Es geht daher nicht um die Abgrenzung zur Verfolgung nicht gemeinnütziger Zwecke i. S. v. Missbrauchsvermeidung, sondern ausschließlich um die zeitliche Dimension gemeinnützigen Handelns.⁴⁶⁹

Der vorherrschende Rechtfertigungsansatz nach dem Grundsatz der gegenwartsnahen Zweckverfolgung, wonach eine Saldobetrachtung zwischen gegenwärtiger Steuervergünstigung bzw. gegenwärtigem Verzicht des Staates auf Steuermittel und der gegenwärtig erbrachten Gemeinwohlförderung der Körperschaft maßgeblich sein soll, kann nur eingeschränkt überzeugen. Auf der Ebene der gemeinnützigen Körperschaft

⁴⁶⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.165; Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49 (63).

⁴⁶⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.166.

sind nur die Überschüsse aus der Sphäre der Vermögensverwaltung und die nach § 8 Abs. 2 KStG fiktiv gewerblichen Einkünfte im ideellen Bereich von Körperschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG tatsächlich steuerbegünstigt, ohne dass im Rahmen der Einkünfteerzielung zugleich das Gemeinwohl gefördert wird.

Die Einkünfte im ideellen Bereich (z. B. Spenden und Zuschüsse) die Vereine oder Stiftungen vereinnahmen sind nicht steuerbar und die Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wegen der partiellen Steuerpflicht nicht steuerbegünstigt. Der Steuervergünstigung für die Gewinne aus einem Zweckbetrieb sowie für Tätigkeiten im Auftrag gemeinnütziger Körperschaften liegt stets ein unmittelbarer Beitrag zur Gemeinwohlförderung zugrunde. Bei Steuervergünstigungen für Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften (Spendenabzug, erbschaft- und schenkungsteuerliche Befreiung) kann es dagegen durch das organisationsgebundene Förderkonzept tatsächlich zu einem zeitlichen Auseinanderfallen der Steuervergünstigung und der Gemeinwohlförderung kommen.

Die Saldobetrachtung leidet schließlich unter dem grundsätzlichen Problem, dass die Gemeinwohlförderung regelmäßig nicht messbar ist. Gemeinnützige Körperschaften fördern ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nämlich häufig auch auf immateriellem Wege, insbesondere durch den personellen Einsatz ehrenamtlicher tätiger Mitglieder, ohne dafür Mittel i. S. v. Vermögenswerten einzusetzen. In diesen Fällen steht der gegenwärtigen Förderung gemeinnütziger Zwecke keine gegenwärtige Steuervergünstigung gegenüber. Allein aus dem fehlenden Einsatz gleichzeitig steuerbegünstigt vereinnahmter Mittel bzw. einer Ansammlung dieser Mittel, kann nicht auf ein Fehlen der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung geschlossen werden.

Im Ergebnis vermögen die allgemeinen statusbegründenden Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts keine generelle Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung sämtlicher Mittel der Körperschaft zu rechtfertigen. Die aus dem Grundsatz der gegenwärtigen Zweckverwirklichung abgeleitete Erwartung, dass einem gegenwärtigen Steuerverzicht auch eine gegenwärtige Mittelverwendung zur Förderung des Gemeinwohls gegenübersteht, vermag m. E. nur für steuerbegünstigte Zuwendungen und steuerfreie

Überschüsse aus der Vermögensverwaltung zu verfangen.

B. Anknüpfung an das Spendenrecht

Hüttemann führt für die Rechtfertigung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht außerdem den mutmaßlichen Spenderwillen⁴⁷⁰ und eine steuersystematische Gleichbehandlung gegenüber dem Spendenabzug⁴⁷¹ an. An das mutmaßliche Interesse der Spender knüpft auch der jüngste Gesetzesentwurf der Bundesregierung an, schließt daraus aber, dass es keiner gesetzlichen Vorgabe für die zeitnahe Mittelverwendung benötige, weil die gemeinnützigen Körperschaften von sich aus das Interesse der Spender an einem zügigen Einsatz der eingeworbenen Mittel berücksichtigen würden.⁴⁷²

Die Anknüpfung an das Spendenrecht kann jedoch grundsätzlich nur für vereinnahmte Spendenmittel und nicht für die selbst erwirtschafteten Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft gelten. Insofern kann die Berücksichtigung des mutmaßlichen Spenderwillens per se nur für einen Teil der Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft gelten.

I. Mutmaßlicher Spenderwille

Nach *Hüttemann* entspricht eine zeitnahe Verwendung von Spendenmitteln dem mutmaßlichen Spenderwillen.⁴⁷³ Danach liege es im Interesse der Spender, dass ihre Zuwendungen im Zweifel gegenwartsnah verwendet werden. Spender hätten zudem kaum wirkungsvolle Instrumente, um die Mittelverwendung zu kontrollieren.⁴⁷⁴

Soweit ersichtlich, ist die Annahme, dass es Spendern im Zweifel auf einen gegenwartsnahen Einsatz der zugewendeten Mittel ankommt, nicht empirisch belegt. Zivilrechtlich steht es Spendern frei, ihre Zuwendung mit der Auflage zu verbinden, dass die Mittel zeitnah zu verwenden sind und von der Körperschaft entsprechende

⁴⁷⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.109; *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 38.

⁴⁷¹ *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), 49 (64).

⁴⁷² RegE SteFeG, Stand 23.07.2024, S. 108 (Fn. 32); siehe hierzu Abschn. C. II.

⁴⁷³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.109; *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 38.

⁴⁷⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.109.

Nachweise einzufordern (Schenkung unter Auflage gem. § 525 Abs. 1 BGB). Verstößt die Körperschaft gegen diese Auflage, hat sie die Zuwendung gem. § 527 BGB zurückzugewähren und haftet unter Umständen zusätzlich auf Schadensersatz (§§ 281–283 BGB). Der BFH hat im Zusammenhang mit dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung betont, dass es nicht Aufgabe des Steuerrechts sei, eine rein zivilrechtlich zu beachtende Zweckbindung im Verhältnis zwischen dem Zuwendenden und dem Zuwendungsempfänger sicherzustellen.⁴⁷⁵ Im Übrigen können Spender, denen es auf eine zeitnahe Förderung des Gemeinwohls ankommt, dies auch selbst durch direkten Mitteltransfer ohne steuerliche Begünstigung sicherstellen (z. B. Schenkungen an hilfsbedürftige Personen). Private Gemeinwohlförderung ist insofern auch ohne steuerliche Begünstigung und unabhängig von gemeinnützigen Körperschaften möglich. Es könnte daher auch argumentiert werden, dass der Spender das zeitliche Auseinanderfallen von Zuwendung und Gemeinwohlförderung um den Preis des Spendenabzugs bewusst in Kauf nimmt und den Zeitpunkt der Verwendung der zugewendeten Mittel den verantwortlichen Organen der Körperschaft überlässt. Sicherlich liegt es bei anlassbezogenen Spenden, beispielsweise im Katastrophenfall, im Interesse des Spenders, dass die Mittel auch zeitnah eingesetzt werden. In Bezug auf andere steuerbegünstigte Zwecke, beispielsweise den Denkmalschutz, deren Förderung eine stabile finanzielle Ausstattung auf Dauer benötigt, kann dagegen kaum unterstellt werden, dass der Spender eine ineffiziente zeitnahe Verwendung der Mittel gegenüber einem späteren effizienteren Einsatz bevorzugt. So könnte es im Zweifel auch im Interesse des Spenders liegen, dass die Körperschaft die zugewandten Mittel rentierlich anlegt und mit Hilfe der Erträge eine langfristige nachhaltige Zweckerfüllung sicherstellt, wie es sich beispielsweise im Grundfall der Ausstattung einer gemeinnützigen Stiftung mit Grundstockvermögen verhält.

M. E. steht für Spender grundsätzlich der Beitrag zum Gemeinwohl im Mittelpunkt des Interesses und nicht die Frage des Zeitpunkts der Verwendung der Mittel durch die gemeinnützige Körperschaft. Im Hinblick auf die Verwendung ihrer Zuwendungen können Spender wegen der satzungsmäßig festgelegten, ausschließlichen und selbstlosen Förderung steuerbegünstigter Zwecke sowie der dauerhaften Vermögensbindung

⁴⁷⁵ BFH v. 20.03.2017 - X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 59.

darauf vertrauen, dass ihre Zuwendungen final gemeinwohlfördernd eingesetzt werden. Ein mutmaßlicher Spenderwille, der auf den möglichst zeitnahen Einsatz der zugewendeten Mittel abstellt, kann m. E. nicht grundsätzlich, sondern allenfalls in besonderen Situationen vermutet werden. Damit lässt sich kein generelles Regel-Ausnahme-Verhältnis zugunsten einer zeitnahen Mittelverwendungspflicht für sämtliche Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft begründen, schon gar nicht für die selbsterwirtschafteten Mittel.

Aus der gesetzgeberischen Wertung im Zusammenhang mit der Weitergabe von Mitteln nach dem neugefassten § 58 Nr. 1 AO ergibt sich, dass auch der Gesetzgeber dem Interesse der privaten Förderer gemeinnütziger Körperschaften keinen besonderen Schutz beimisst. So können gemeinnützige Körperschaften die zugewendeten Mittel grundsätzlich unbeschränkt an beliebige andere gemeinnützige Körperschaften weitergeben, welche die Mittel sogar erneut weiterleiten können. Für den Spender ist im Zweifel weder der endgültige Zeitpunkt der Verwendung der zugewendeten Mittel noch die Identität der Körperschaft, welche die Mittel letztlich zur unmittelbaren Förderung steuerbegünstigter Zwecke verausgabt, ersichtlich. Der Gesetzgeber hielt es nicht einmal für erforderlich, dass die steuerbegünstigten Zwecke von Geber- und Empfängerkörperschaft übereinstimmen müssen. Der Spender kann sich daher nicht sicher sein, welche steuerbegünstigten Zwecke im Sinne der §§ 52–54 AO aus den von ihm zugewandten Mitteln gefördert werden. Es steht dem Spender indes frei, durch besondere Auflagen die Verwendung der zugewendeten Mittel zu bestimmen.

II. Steuersystematische Gleichbehandlung gegenüber dem Spendenabzug

Die zeitnahe Mittelverwendungspflicht wird von *Hüttemann* außerdem aus Gründen der steuersystematischen Gleichbehandlung zu anderen Steuerpflichtigen als gerechtfertigt angesehen.⁴⁷⁶ Er weist daraufhin, dass der Staat auch bei anderen Steuerpflichtigen nur die konkrete Ausgabe begünstige, nicht aber die Ansammlung eines späteren Spendenbetrags.⁴⁷⁷ Der Gesetzgeber halte sich insofern an die Sachgesetzlichkeit des

⁴⁷⁶ *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), 49 (64).

⁴⁷⁷ *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), 49 (64); *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.106; *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 197.

Spendenabzugs, wonach die Ansammlung von Vermögenswerten für eine spätere Zuwendung ertragsteuerlich genauso unbeachtlich sei, wie allgemein der Verwendungszweck der Einkünfte für die Steuerbarkeit einer bestimmten Einkunftsquelle.⁴⁷⁸

Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen, weil durch die Spende an sich die steuerbegünstigten Zwecke noch nicht gefördert werden. Der Spendenabzug stellt im Ergebnis nur eine indirekte Steuervergünstigung für die Tätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften dar und begründet keinen steuerbegünstigten Status für den Spender. Erst im Zusammenspiel mit der gemeinwohlfördernden Tätigkeit der Empfängerkörperschaft ist eine steuerliche Begünstigung der Zuwendung gerechtfertigt. Schon aus diesem Zusammenhang kann die steuerliche Behandlung der gemeinnützigen Mittelverwendung auf Ebene des Steuerpflichtigen und jene auf Ebene der gemeinnützigen Körperschaft nicht verglichen werden. Ein Gleichlauf auf beiden Ebenen scheidet im organisationsgebundenen Förderkonzept des Gemeinnützigkeitsrechts daher aus.

Zudem basiert das organisationsgebundene Förderkonzept des Gemeinnützigkeitsrecht auf der gesetzgeberischen Wertung, dass natürliche Personen und steuerpflichtige Körperschaften lediglich partiell und nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgen können. Eine ausschließliche Gemeinwohlorientierung gewährleisten nach der Vorstellung des Gesetzgebers nur gemeinnützige Körperschaften mit entsprechender satzungsmäßiger Zweckbestimmung. Außerdem trägt das organisationsgebundene Förderkonzept gerade dem Umstand Rechnung, dass sich bei natürlichen Personen und anderen steuerpflichtigen Körperschaften keine eindeutige Aufteilung zwischen einer eigennützigen und einer fremdnützigen Vermögenssphäre sicherstellen lässt.⁴⁷⁹ Insofern besteht bei natürlichen Personen und steuerpflichtigen Körperschaften grundsätzlich die Gefahr, dass mit dem angesammelten Vermögen auch eigennützige Interessen verfolgt werden. Erst durch die Überführung der Mittel in das für die gemeinnützige Zweckverfolgung gebundene Vermögen einer steuerbegünstigten Körperschaft ist eine Trennung von privatnütziger und gemeinnütziger Sphäre gewährleistet. Die Sachgesetzlichkeit des Spendenabzugs im Sinne einer Legitimation der

⁴⁷⁸ Hüttemann, *Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit*, 1991, S. 197.

⁴⁷⁹ Droege, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, 2010, S. 169.

Steuervergünstigung für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften kann daher nur in Verbindung mit dem organisationsgebundenen Förderkonzept gesehen werden. Ihr lässt sich aber kein Anhaltspunkt für die Rechtfertigung einer zeitnahen Mittelverwendungspflicht auf Ebene gemeinnütziger Körperschaften entnehmen.

C. Effizienzsteigerung bei der Gemeinwohlförderung

Als weiterer Ansatz zur Rechtfertigung zeitlicher Vorgaben für die Mittelverwendung könnte ein ökonomischer Lenkungszweck in Betracht kommen. Dem steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht liegt als Zweckverwirklichungsrecht⁴⁸⁰ die Erwartung des Gesetzgebers zugrunde, dass die steuerbegünstigten Zwecke tatsächlich und möglichst effizient gefördert werden. Fraglich ist daher, ob die zeitliche Mittelverwendungspflicht zu einer effizienteren Gemeinwohlförderung beitragen kann.

I. Ökonomischer Ansatz

Richtig ist, dass ein verzögerter Mitteleinsatz trotz bestehender, wirksamer Möglichkeiten ineffizient ist („Empire Building“⁴⁸¹). Andererseits gehen der Förderung der Allgemeinheit durch das Abwarten keine Mittel verloren.⁴⁸² Erfordert eine kostenintensive und wirksame Maßnahme das vorübergehende Ansammeln von Mitteln, ist eine Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung vielmehr hinderlich.⁴⁸³ Die Effizienz des Mitteleinsatzes ist davon abhängig, wie man gegenwärtige Fördermaßnahmen im Verhältnis zu zukünftigen Fördermaßnahmen bewertet (Zeitpräferenz).⁴⁸⁴

Neben der Bewertung der Dringlichkeit von Fördermaßnahmen hängt die Effizienz der Mittelverwendung zudem von der Verfügbarkeit der Mittel ab. Kann die Körperschaft auf gleichbleibende Einnahmen vertrauen (z. B. Mitgliedsbeiträge), kann eine zeitnahe Investition leichter umgesetzt werden als bei schwankenden Einnahmen. Erhält die Körperschaft dagegen unvorhergesehen große Zuwendungen und fehlen sinnvolle Investitionsmöglichkeiten, sieht sie sich unter Umständen gezwungen, ihre Mittel

⁴⁸⁰ Droege, *Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat*, 2010, 192 f.

⁴⁸¹ Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 38.

⁴⁸² Walz/Fischer, *Non Profit Law Yearbook* 2004, 159 (163).

⁴⁸³ Vgl. Walz, in: Wagner/Walz, *Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung*, 1997, 101.

⁴⁸⁴ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 4.166.

ineffizient einzusetzen. Insbesondere spendensammelnde Organisationen erhalten in Katastrophenfällen in kürzester Zeit sehr große Zuwendungen, deren kurzfristige Verwendung eine besondere Herausforderung darstellen kann. Ein künstlich erzeugter Ausgabedruck führt in solchen Fällen zu ökonomisch suboptimalen Investitionsentscheidung.

Regelmäßig kann es dagegen sinnvoll sein, die Mittel für nachhaltige oder größere Projekte zurückzulegen, beispielsweise für Wiederaufbaumaßnahmen nach Naturkatastrophen. Die zeitliche Präferenzentscheidung zwischen gegenwärtigen und zukünftigen Fördermaßnahmen muss daher nach den objektiven Bedingungen des Einzelfalls getroffen werden. Es lässt sich gesetzlich nicht typisieren, dass eine zeitnahe Mittelverwendung hinsichtlich der Gemeinwohlförderung effizienter sei als eine spätere Mittelverwendung.⁴⁸⁵ Insofern ist ein rein ökonomischer Ansatz untauglich, eine generelle Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung zu rechtfertigen.

II. Instrument der Verhaltenssteuerung

Wagner/Walz haben in einer ökonomischen und rechtlichen Analyse herausgearbeitet, dass im gemeinnützigen Sektor die aus der Verhaltensökonomik bei privatwirtschaftlichen Unternehmen bekannte Prinzipal-Agenten-Theorie zu verschärften Problemen führt.⁴⁸⁶ Die Theorie beschreibt das Kontrollproblem, das sich aus einem Auseinanderfallen der Interessen der Eigentümer (Prinzipal) und opportunistischen Interessen der beauftragten Verwaltungsorgane (Agenten) ergibt.⁴⁸⁷ Die mit der Beauftragung verbundene Übertragung von Entscheidungskompetenzen vom Prinzipal auf den Agenten bringt mit sich, dass der Agent die Möglichkeit hat, durch Informationsvorsprung unentdeckt eigene Ziele auch zu Lasten des Prinzipals zu verfolgen (sog. Agenturprobleme).⁴⁸⁸ Zur individuellen Nutzenmaximierung der Agenten gehören

⁴⁸⁵ *Walz*, in: *Wagner/Walz*, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, 101.

⁴⁸⁶ *Wagner*, in: *Wagner/Walz*, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, 45 ff.; zuvor schon *Walz*, AG 1996, 161 (165).

⁴⁸⁷ Vgl. zu den Grundlagen der Prinzipal-Agenten-Theorie: *Jensen/Meckling*, Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics 1976, 305 ff.; *Ross*, The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem, American Economic Review 1973, 134 ff.; *Fama*, Agency Problems and the Theory of the Firm, Journal of Political Economy 1980, S. 288.

⁴⁸⁸ *Kieser/Ebers*, Organisationstheorien, 8. Auflage 2019, 208.

beispielsweise überhöhte Gehälter, überhöhter Konsum am Arbeitsplatz oder überhöhte Repräsentationsaufwendungen (sog. *fringe benefits*).⁴⁸⁹ Die individuelle Nutzenmaximierung auf Seiten der Agenten schadet dabei den Residualansprüchen der Eigentümer (Agenturkosten⁴⁹⁰). Zur Lösung von Agenturproblemen tritt neben organisatorischen Maßnahmen des Prinzipals (z. B. ergebnisabhängige Vergütungssysteme, Kontroll- und Informationssysteme) insbesondere die Reaktion des Kapitalmarktes als Erfolgsindikator der Agententätigkeit.⁴⁹¹ So führen beispielsweise schlechte Geschäftsergebnisse und negative Zukunftsaussichten bei Aktiengesellschaften zu Kursverlusten. Ebenso ist damit ein Reputationsverlust für die verantwortlichen Agenten verbunden, der sich negativ auf ihre weitere Entwicklung am Arbeitsmarkt auswirkt.⁴⁹²

Für gemeinnützige Körperschaften ist die Prinzipal-Agenten-Theorie abzuwandeln. Aufgrund des Gewinnausschüttungsverbots, des Grundsatzes der Vermögensbindung und des Drittbegünstigungsverbots sind grundsätzlich nicht die Eigentümer oder Mitglieder der Körperschaft – bzw. der Stifterwille im Falle einer Stiftung – die wirtschaftlich berechtigten Prinzipale, sondern das Gemeinwohl, dass es ausschließlich und selbstlos zu fördern gilt.⁴⁹³ Auf Seiten der Eigentümer und Mitglieder bestehen grundsätzlich nur ideelle Interessen an einer optimalen Verwaltung zugunsten des Gemeinwohls, sie profitieren aber nicht finanziell von einer effizienten Gemeinwohlförderung durch die beauftragten Organe der Körperschaft. Es gibt somit zwar keine Shareholder, aber es gibt das Gemeinwohl als Stakeholder.⁴⁹⁴

Dem Gemeinwohl als Prinzipal fehlt regelmäßig ein einklagbarer Anspruch auf die Leistung einer gemeinnützigen Körperschaft. Darüber hinaus fehlt das Interesse des Kapitalmarkts am Erfolg der Vermögensbewirtschaftung.⁴⁹⁵ Die Bewertung einer

⁴⁸⁹ Vgl. *Wagner*, in: *Wagner/Walz*, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, 45; *von Hippel*, in: *Hopt/von Hippel/Walz*, Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 87.

⁴⁹⁰ *Kieser/Ebers*, Organisationstheorien, 8. Auflage 2019, 211, m.w.N.

⁴⁹¹ *Kieser/Ebers*, Organisationstheorien, 8. Auflage 2019, 219, m. w. N.

⁴⁹² *Kieser/Ebers*, Organisationstheorien, 8. Auflage 2019, 219.

⁴⁹³ Vgl. *Wagner*, in: *Wagner/Walz*, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, 45 f.; vgl. zur Übertragbarkeit der Theorie der Interessengruppen auf gemeinnützige Organisationen, *von Schönfeld*, Leitungs- und Kontrollstrukturen in gemeinnützigen Organisationen, 2017, S. 32 f.

⁴⁹⁴ *Hartnick*, Kontrollprobleme bei Spendenorganisationen, 2007, S. 33.

⁴⁹⁵ *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), 49 (64); *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.167; *Walz/Fischer*, Non Profit Law Yearbook 2004, 159 (167).

gemeinnützigen Körperschaft ist wegen des Gewinnausschüttungsverbots regelmäßig auf den Nominalwert des Eigenkapitals beschränkt und gleichbleibend. Selbst die Gefahr eines Reputationsverlustes ist gering, da sich der gemeinnützige Erfolg im Gegensatz zur Gewinngröße bei privatwirtschaftlichen Unternehmen in der Regel nicht messen lässt.⁴⁹⁶ Eine externe Kontrolle erfolgt gegebenenfalls bei Teilnahme am sog. Spendenmarkt, innerhalb dessen spendensammelnde Körperschaften um die Gunst der Spender konkurrieren. Gemeinnützige Körperschaften, die sich überwiegend selbst finanzieren, sind auf den Spendenmarkt dagegen nicht angewiesen (z. B. größere gemeinnützige Stiftungen, die sich überwiegend aus ihrem Stiftungsvermögen finanzieren). Sind gemeinnützige Körperschaft über ihre Zweckbetriebe überwiegend unternehmerisch tätig, z. B. gemeinnützige Krankenhäuser oder private Hochschulen, besteht zumindest insoweit ein gewisser (und nach § 65 Nr. 3 AO nicht zu vermeinder) Wettbewerb, der Fehlverhalten der verantwortlichen Organe entgegenwirkt.⁴⁹⁷

Die fehlende Kontrollmotivation der Eigentümer und Mitglieder, fehlende Kontrollmöglichkeiten der Allgemeinheit als Gemeinwohladressat ohne Leistungsanspruch, schwache externe Kontrolle durch Marktmechanismen und fehlende Erfolgsindikatoren führen in einer Gesamtschau zu verschärften Kontrolldefiziten bei gemeinnützigen Körperschaften. *Von Schönfeld* macht insgesamt fünf Hauptursachen dafür aus, dass die Kontrolle der Organisationsleiter im Dritten Sektor im Vergleich zum privatwirtschaftlichen Bereich zurückbleibt: 1. Fehlendes Kontrollinteresse, weil Eigentümer fehlen, die von einer Effektivitätssteigerung profitieren würden, 2. fehlende disziplinierende Wirkung von Märkten (Kapital-, Absatz-, Spenden-, Übernahme- oder Mitgliedermarkt und Markt für Führungspersonen), 3. mangelhafte gesetzgeberische Ausgestaltung interner Kontrollstrukturen (z. B. im Vereinsrecht), 4. eingeschränkte staatliche Überwachung und 5. geringe Akzeptanz freiwilliger Transparenzinitiativen (z. B. PWC Leitfaden für die Berichterstattung gemeinnütziger Organisationen).⁴⁹⁸ Vor diesem Hintergrund ist bei gemeinnützigen Körperschaften die Gefahr von Ineffizienzen

⁴⁹⁶ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 4.167.

⁴⁹⁷ *Walz/Fischer*, *Non Profit Law Yearbook* 2004, 159 (168 f.).

⁴⁹⁸ *Von Schönfeld*, *Leistungs- und Kontrollstrukturen in gemeinnützigen Organisationen*, 2017, S. 87.

ungleich höher als bei privatwirtschaftlichen Unternehmen.⁴⁹⁹

Im Zusammenhang mit der Mittelverwendung besteht die Gefahr, dass mit steigender Mittelansammlung zielwidriges Verhalten der Agenten im Sinne ineffizienter Ausgaben zunimmt (dysfunktionale Anreize).⁵⁰⁰ Mit zunehmendem Vermögen wird es wahrscheinlicher, dass die Organe der Körperschaft bzw. ihre Hilfspersonen (z. B. Geschäftsleiter und leitende Angestellte) gleichzeitig und unentdeckt ihren eigenen Nutzen verfolgen, sich beispielsweise höhere Aufwandsentschädigungen auszahlen oder zu überhöhtem Reise- und Repräsentationsaufwand neigen („*consumption on the job*“), wodurch Mittel zur Förderung gemeinnütziger Zwecke verloren gehen.⁵⁰¹

Ebenso können bei der Frage des zeitlichen Einsatzes der Mittel für die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke können individuelle Präferenzentscheidungen der verantwortlichen Organe einem effizienten Einsatz entgegenstehen. Gerade unter der Annahme, dass die beauftragten natürlichen Personen regelmäßig nicht ausschließlich gemeinnützig motiviert handeln können, besteht die Gefahr, dass Mittel beispielsweise bevorzugt für Projekte eingesetzt werden, die der Steigerung des eigenen Ansehens dienen (z. B. aufgrund regionaler Verbundenheit). Fehlen gegenwärtig solche Investitionsmöglichkeiten, werden die verantwortlichen Personen eher von einer alternativen Mittelverwendung absehen und zu einer Rücklagenbildung neigen.⁵⁰² Für *Walz/Fischer* (2004) liegt daher in der ökonomischen Prinzipal-Agenten-Theorie der „gedankliche Schlüssel“ zum Verständnis von Ansammlungsverboten bzw. zeitnahe Verwendungspflicht als Reaktion der Rechtsordnung auf Funktionsdefizite des Non-Profit-Sektors.⁵⁰³

⁴⁹⁹ *Walz*, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, 2011, S. 207 f., benennt aus der US-amerikanischen Literatur die spezielle Bezeichnung *philanthropic insufficiency* und die damit zusammenhängende Gefahren *paternalism*, *amateurism*, *overspecialization* und *consumption on the job*.

⁵⁰⁰ *Wagner*, in: Wagner/Walz, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, 46; *Walz*, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, 2011, S. 208.

⁵⁰¹ *Walz/Fischer*, Non Profit Law Yearbook 2004, 159 (167); *Von Hippel*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, 2007, S. 106 f.

⁵⁰² So zuletzt auch *Hüttemann*, vgl. Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/2, P174, der in einem Redebeitrag zu der Diskussion erklärte, dass er glaubt, „dass viele Einrichtungen – rechtsökonomisch formuliert – ein „*Nudging*“ brauchen, um ihre Mittel gegenwartsnah einzusetzen, weil ansonsten der Anreiz immer stärker wird, die Gelder erst einmal liegen zu lassen und nach noch „besseren“ Projekten zu suchen“.

⁵⁰³ *Walz/Fischer*, Non Profit Law Yearbook 2004, 159 (163, 167); zustimmend, *Von Hippel*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, 2007, S. 106; *von Hippel/Walz*, in: *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 89 (236 f.).

Die dargestellten verhaltensökonomischen Probleme aufgrund einer mangelhaften externen Kontrolle gemeinnütziger Körperschaften bieten m. E. einen überzeugenden Ansatz zur Rechtfertigung einer zeitlichen Vorgabe für die Mittelverwendung. Eine zeitnahe Mittelverwendungspflicht und eine Beschränkung beim Aufbau von Vermögen können helfen, dysfunktionale Anreize und typische Agenturkosten im Sinne der Prinzipal-Agenten-Theorie unterhalb der Grenzen von Verstößen gegen die Grundsätze der Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit einzudämmen und das Ausgabeverhalten gemeinnütziger Körperschaften zu disziplinieren. Zudem kann eine zeitliche Vorgabe auch eigennützigen Präferenzentscheidungen zugunsten einer effizienteren Zweckverwirklichung vorbeugen.

Vor diesem Hintergrund ist die Begründung zum jüngsten Gesetzesentwurf, wonach davon auszugehen sei, dass es im eigenen Interesse der steuerbegünstigten Körperschaften liege, ihre Mittel zeitnah zu verwenden⁵⁰⁴, nicht tragfähig.

D. Kontrollinstrument der Finanzverwaltung

Für die Anerkennung und Überwachung gemeinnütziger Körperschaften ist in Deutschland allein die Finanzverwaltung zuständig. Die Finanzverwaltung prüft für die Anerkennung einer gemeinnützigen Körperschaft zunächst die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit anhand der gesetzlichen Mustersatzung gem. Anlage 1 zu § 60 AO.⁵⁰⁵ Nach der gesonderten Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit überwacht die Finanzverwaltung die tatsächliche Geschäftsführung dahingehend, dass diese auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist und den Bestimmungen entspricht, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält (§ 63 Abs. 1 AO, materielle Satzungsmäßigkeit⁵⁰⁶).

⁵⁰⁴ RegE SteFeG, Stand 23.07.2024, S. 108 (Fn. 32).

⁵⁰⁵ Durch gesonderten Feststellungsbescheid gem. § 60a AO oder Freistellungsbescheid bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer. Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ist nach der Mustersatzung kein zwingender Satzungsbestandteil.

⁵⁰⁶ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 5.

Anders als beispielsweise im Vereinigten Königreich, wo die *Charity Commission*⁵⁰⁷ für die Überwachung des sog. Dritten Sektor zuständig ist, gibt es keine besondere staatliche Behörde für die Aufsicht über gemeinnützige Körperschaften. Im Gegensatz zu der staatlichen Gemeinwohlförderung unterliegen gemeinnützige Körperschaften auch keiner Kontrolle durch den Bundesrechnungshof oder die Landesrechnungshöfe (Art. 114 Abs. 2 GG). Private Zertifizierungen, beispielsweise durch das DZI-Spenden-Siegel⁵⁰⁸ oder das Spendenzertifikat des Deutschen Spendenrats e.V.⁵⁰⁹, werden nicht staatlich anerkannt. Im Behördenaufbau der Finanzverwaltung gibt es weder auf Bundes- noch auf Landesebene spezielle Ämter, die ausschließlich für gemeinnützige Körperschaften zuständig sind. Die besonderen Aufgaben werden bestenfalls in speziellen Abteilungen der Festsetzungs-Finanzämter bzw. der Finanzämter für Groß- und Konzernbetriebsprüfungen wahrgenommen. Im Übrigen entscheidet der für die Körperschaftsteuerveranlagung zuständige Finanzbeamte allein über die Steuerbegünstigung einer Körperschaft wegen Förderung steuerbegünstigter Zwecke. Dazu gehört die Kontrolle einer den Gemeinnützigkeitsrechtlichen und satzungsmäßigen Vorgaben entsprechenden tatsächlichen Geschäftsführung einschließlich der gemeinnützigen Mittelverwendung. Während die Kontrolle der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit durch die gesetzliche Vorgabe der Mustersatzung unproblematisch ist, können sich bei der Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung besondere Schwierigkeiten ergeben.

Insbesondere im Zusammenhang mit der Mittelverwendung für die selbstlose und ausschließliche Förderung der steuerbegünstigten Zwecke droht eine Überschreitung der Rechtmäßigkeitskontrolle hin zu einer Zweckmäßigkeitkontrolle. Der für die Veranlagung der gemeinnützigen Körperschaft zuständige Finanzbeamte muss beispielsweise feststellen, ob eine bestimmte Tätigkeit tatsächlich zur Förderung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke geeignet ist. Besonders kritisch ist dies im

⁵⁰⁷ Charity Commission for England and Wales (Charities Act 2011, Chapter 13) bzw. Office of the Scottish Charity Regulator und Charity Commission for Northern Ireland.

⁵⁰⁸ Das Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen ist eine privatrechtliche Stiftung, die u.a. vom Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend finanziell unterstützt wird und gemeinnützigen Körperschaften nach kostenpflichtiger Überprüfung bestimmter Kriterien das DZI-Spenden-Siegel ausstellt, vgl. <https://www.dzi.de>.

⁵⁰⁹ Der Deutsche Spendenrat e.V. sieht sich als Interessenvertretung spendensammelnder gemeinnütziger Organisationen und erteilt an seine Mitglieder nach Überprüfung bestimmter Kriterien durch externe Wirtschaftsprüfer das sog. Spendenzertifikat, vgl. <https://www.spendenrat.de>.

Bereich der pluralistischen Gemeinwohlaufgaben (z. B. der Förderung von Kunst und Kultur⁵¹⁰), bei denen das staatliche Neutralitätsgebot zu beachten ist. Ohne besonderes Expertenwissen ist eine Bewertung der Tätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften unter Umständen schwierig. Hinzukommt, dass der gemeinwohldienliche Effekt einer Tätigkeit regelmäßig nicht messbar ist. Da ein tatsächlicher Erfolg einer Maßnahme nicht erforderlich ist, muss zumindest geprüft werden, ob die Tätigkeit geeignet und darauf gerichtet ist, die steuerbegünstigten Zwecke zu fördern.⁵¹¹ Grundsätzlich lässt sich anhand des Zeitpunkts und der Höhe der Ausgaben im Rahmen der nach § 63 Abs. 3 AO vorgeschriebenen Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben nicht erkennen, ob diese ausschließlich zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke verwendet wurden. Deshalb ist es nicht nachvollziehbar, wenn der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung zum JStG 2020 ausführt, dass allein anhand der allgemeinen Buchführungsunterlagen erkennbar sei, ob eine Körperschaft tatsächlich gemeinnützig tätig ist und wie sie ihre Mittel einsetzt.⁵¹² Die Finanzverwaltung hilft sich bisweilen damit, dass sie für die Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung einen Tätigkeitsbericht fordert.⁵¹³ Eine gesetzliche Grundlage besteht dafür nicht. Hinweise darüber, wie ein solcher Tätigkeitsbericht zu verfassen ist, oder ein Muster, stellt die Finanzverwaltung nicht bereit. Die Körperschaft trägt letztlich die Beweislast dafür, dass die Voraussetzungen des § 63 Abs. 1 AO gegeben sind.⁵¹⁴

Das dargestellte Problem der qualitativen Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung in Bezug auf die Mittelverwendung lässt sich durch eine zeitliche Vorgabe nicht lösen. Teil der Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung ist aber auch die Prüfung der Gegenwartsnähe der Zweckverwirklichung.⁵¹⁵ Die tatsächliche Geschäftsführung muss grundsätzlich in jedem Veranlagungszeitraum darauf gerichtet sein, die steuerbegünstigten Zwecke zu fördern. Hier kann eine zeitliche Vorgabe für die

⁵¹⁰ Vgl. allein die schwierige Bestimmung des verfassungsrechtlichen Kunstbegriffs aus Art. 5 Abs. 3 Satz 1 als sog. offener Kunstbegriff nach der Rechtsprechung des BVerfG (BVerfGE 67, 213, 226 f.; BVerfGE 81, 278, 291 ff.).

⁵¹¹

⁵¹² BT-Drs. 19/25160, S. 201 f. „Ob die Körperschaft tatsächlich gemeinnützig tätig ist und wie sie ihre Mittel einsetzt, das kann die Finanzverwaltung anhand der bereits vorhandenen Buchführungsunterlagen prüfen.“

⁵¹³ Nr. 1 Satz 1 AEAO zu § 63 AO.

⁵¹⁴ BFH v. 23.07.2003 - I R 29/02, BStBl. II 2003, 930 (931); BFH v. 25.05.2004 - VIII R 4/01; FG München v. 15.01.2016 - 7 V 2906/15, Rz. 19.

⁵¹⁵ Vgl. zum Grundsatz der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung und dessen Ausnahmen Kapitel 1 Abschn. C. V.; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 63 AO, Rz. 3; Unger, in: Gosch, AO, § 63, Rz. 15.

Mittelverwendung in Verbindung mit entsprechenden Nachweispflichten für die staatliche Kontrolle hilfreich sein. Die zeitnahe Mittelverwendung kann ein Indiz dafür sein, dass die Körperschaft jedenfalls nicht untätig geblieben ist.

Bei reinen Förderkörperschaften i. S. v. § 58 Nr. 1 Satz 4 AO kann die Mittelverwendung (in Form der Mittelweitergabe an andere steuerbegünstigte Körperschaften) mit der eigenen Zweckverwirklichung gleichgesetzt werden, sodass durch den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung zugleich ein Nachweis über die gegenwartsnahe Förderung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke erbracht werden kann. Hat eine gemeinnützige Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke dagegen vorwiegend operativ gefördert, ohne dafür Mittel verwendet zu haben, wird das Gebot der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung gleichwohl erfüllt. Die immaterielle Fördertätigkeit kann anhand des von der Finanzverwaltung geforderten Tätigkeitsbericht kontrolliert werden. Insofern ist eine zusätzliche zeitliche Vorgabe für die Mittelverwendung nur eingeschränkt für die Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung hilfreich.

E. Fazit

Die zeitnahe Mittelverwendungspflicht ist kein zwingend notwendiges Merkmal für die Rechtfertigung der Steuervergünstigung gemeinnütziger Körperschaften ist. Weder im Hinblick auf die objektive Gemeinnützigkeit auf Ebene der Körperschaft (Ausschließlichkeit als Finalitätsgebot) noch aus subjektiver Perspektive der hinter der Körperschaft stehenden Mitglieder (Selbstlosigkeit als subjektives Gemeinssinnkriterium) stellt die Ansammlung der zugeflossenen Mittel eine unzulässige Verfolgung eigenwirtschaftlicher oder anderer nicht steuerbegünstigter Zwecke dar. Es geht bei zeitlichen Vorgaben für den Mitteleinsatz daher nicht darum, eine missbräuchliche Inanspruchnahme der Steuervergünstigung zu verhindern.⁵¹⁶ Wegen der umfassenden und dauerhaften Mittelbindung sowie der fehlenden Vermögensbesteuerung lassen sich gemeinnützige Körperschaften grundsätzlich nicht als „Sparbüchsen“⁵¹⁷ für Vermögen missbrauchen.

⁵¹⁶ So auch schon *Walz/Fischer*, Non Profit Law Yearbook 2004, 159 (163).

⁵¹⁷ *Seer*, DStJG 26 (2003), 11 (36).

Die Regelung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist nicht erforderlich, um die selbstlose und ausschließliche Gemeinwohlförderung sicherzustellen. Sie bezieht sich allein auf den Zeitpunkt der Mittelverwendung zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke und nicht auf den gemeinnützigen Einsatz an sich. Insofern ist dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung keine übergeordnete Bedeutung für die Ausgestaltung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts beizumessen.

Die von der herrschenden Auffassung des Schrifttums aus dem Grundsatz der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung abgeleitete Saldobetrachtung von gegenwärtigem Steuerverzicht des Staates aufgrund der gewährten Steuervergünstigungen und gegenwärtig erbrachter Förderleistung der gemeinnützigen Körperschaft kann nur für die Verwendung solcher Mittel gelten, die tatsächlich (ertrag-)steuerbegünstigt vereinnahmt wurden. Dazu zählen grundsätzlich nur die steuerfrei vereinnahmten Überschüsse aus der Vermögensverwaltung sowie die durch den Spendenabzug sowie die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Befreiungen begünstigten Zuwendungen. Folgt man der Rechtsprechung des BFH und lehnt eine außerbetriebliche Sphäre bei Körperschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG ab, gelten insofern auch die aufgrund der fiktiven Gewerblichkeit gem. § 8 Abs. 2 KStG im ideellen Bereich vereinnahmten Mittel von gemeinnützigen Körperschaften (Spenden, Zuschüsse, etc.) als steuerbegünstigt. Die Saldobetrachtung vermag jedoch keine generelle Pflicht zur zeitnahen Verwendung sämtlicher Mittel, insbesondere nicht der steuerpflichtigen Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, zu rechtfertigen. Schließlich leidet die angeführte Saldobetrachtung daran, dass der Beitrag zur Gemeinwohlförderung im Gegensatz zur Höhe des Steuerverzichts regelmäßig nicht messbar ist und das vielfältige ehrenamtliche Engagement natürlicher Personen, für das eine gemeinnützige Körperschaft keine Mittel einsetzen muss, unberücksichtigt bleibt. Im Übrigen bestehen auch für die staatliche Gemeinwohlförderung keine zeitlichen Vorgaben im Hinblick auf den Einsatz der vereinnahmten Steuermittel. Die politischen Entscheidungsträger unterliegen aber der demokratischen Kontrolle und werden institutionell von den Rechnungshöfen überwacht.

Der teilweise im Schrifttum angeführte mutmaßliche Spenderwille, der eine zeitnahe

Mittelverwendung gegenüber einer Mittelansammlung präferiere, ist nicht empirisch belegt und kann m. E. allenfalls in Sondersituationen (z. B. Katastrophenfällen) mit hinreichender Wahrscheinlichkeit unterstellt werden. Regelmäßig wird es dem Spender auf die effizienteste und nicht die frühzeitigste Verwendung seiner Spende ankommen. Im Übrigen kann ein solcher mutmaßlicher Spenderwille, nur für die Einnahmen (Zuwendungen) im ideellen Bereich einer gemeinnützigen Körperschaft gelten.

Eine zeitliche Vorgabe für die Verwendung von Zuwendungen ergibt sich gleichermaßen nicht aus Gründen der Gleichbehandlung zum Spendenrecht, weil dieses im Rahmen des Spendenabzugs die Ansammlung von Spendenmitteln nicht berücksichtigt. In der Systematik des Gemeinnützigkeitsrechts ist der Spendenabzug auf Ebene der Förderer ein Instrument zur Förderung privater Gemeinwohlförderung durch gemeinnützige Körperschaften. Die Art und Weise der Gemeinwohlförderung ist im organisationsgebundenen Förderkonzept hingegen grundsätzlich den steuerbegünstigten Körperschaften überlassen. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass gemeinnütziges Handeln natürlicher Personen keine ausreichende Gewähr für eine ausschließlich gemeinnützige Zielsetzung bietet. Das gilt erst recht, wenn natürliche Personen vorgeblich Mittel für eine Spende ansammeln. Schließlich ist auch die Spende an sich noch keine gemeinnützige Mittelverwendung, sondern erst deren Verwendung durch die gemeinnützige Empfängerkörperschaft.

Aus ökonomischer Sicht, d.h. aus Effizienzgesichtspunkten, ist eine zeitnahe Mittelverwendung grundsätzlich nicht geboten. Eine zeitnahe Verwendung ist nicht zwangsläufig effizienter als eine spätere Verwendung. Durch ein ansammelndes Abwarten und eine spätere Förderung mit angesammelten Mitteln kann das Gemeinwohl unter Umständen effizienter gefördert werden.⁵¹⁸ Aufgrund der umfassenden gemeinnützigen Vermögensbindung gehen der zukünftigen Gemeinwohlförderung durch ein vorübergehendes Ansammeln keine Mittel verloren. Eine uneingeschränkte Verpflichtung zum zeitnahen Einsatz kann dagegen zu ineffizienten Investitionen führen, wenn sinnvolle Investitionsmöglichkeiten gegenwärtig fehlen oder im Vergleich zu späteren Investitionen weniger wirksam sind.

⁵¹⁸ Walz/Fischer, Non Profit Law Yearbook 2004, 159 (163).

Ein nachvollziehbarer Rechtfertigungsansatz ergibt sich aus verhaltensökonomischen Aspekten. Vorangegangene Untersuchungen haben gezeigt, dass die externe wie interne Kontrolle der Leitungsorgane gemeinnütziger Körperschaften besonders defizitär ist. Mit steigendem Vermögen und fehlendem Ausgabedruck, erhöht sich die Gefahr ineffizienter Mittelverwendung. Die aus der verhaltensökonomischen Theorie bekannten Ineffizienzen im Sinne der Prinzipal-Agenten-Theorie (Agenturkosten) sind bei gemeinnützigen Körperschaften besonders schwer zu bekämpfen. Dem kann eine zeitliche Vorgabe für die Mittelverwendung entgegenwirken und flankierend zu den Grundsätzen der Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit dabei helfen das Ausgabeverhalten der Leitungsorgane zu disziplinieren.

Der Nachweis über eine zeitnahe Mittelverwendung hilft schließlich auch der Finanzverwaltung bei der Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung. Er liefert zumindest ein Indiz dafür, dass die Körperschaft im jeweiligen Veranlagungszeitraum nicht untätig war und die tatsächliche Geschäftsführung dem Gebot der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung entspricht.⁵¹⁹ Die gegenwartsnahe Zweckverwirklichung kann gleichwohl auch anhand des von der Finanzverwaltung geforderten Tätigkeitsberichts kontrolliert werden.

Im Ergebnis sprechen damit gute, aber keine zwingenden Gründe für eine zeitliche Vorgabe für die Mittelverwendung. Vor diesem Hintergrund dürfen die Anforderungen an die zeitnahe Mittelverwendung nicht zu hochgesteckt werden. Eine gesetzliche Regelung sollte gemeinnützigen Körperschaften im Bereich der Mittelverwendung ausreichende Flexibilität bei der Finanzierung der Zweckförderung gewähren, damit diese zugleich ihre langfristige Leistungsfähigkeit und Existenz absichern können. Auch bei gemeinnützigen Körperschaften besteht das Bedürfnis an einer hinreichenden Eigenkapitalausstattung, um Schwankungen auf der Einnahmenseite ausgleichen und Ersatzinvestitionen tätigen zu können. Eine zeitliche Vorgabe zur Steigerung der Effizienz im Ausgabeverhalten muss daher grundsätzlich auch die Möglichkeit einer

⁵¹⁹ Walz, in: Wagner/Walz, Zweckerfüllung durch zeitnahe Mittelverwendung, 1997, S. 116, spricht zusammenfassend von einem auf Effizienzsteigerung bei der Gemeinwohlverwirklichung von unten ausgerichteten Kontrollinstrument in der Hand der Finanzverwaltung.

angemessenen Rücklagenbildung berücksichtigen. Die zeitliche Vorgabe darf nicht derart eng gefasst werden, dass sie zum Selbstzweck wird und Mittel für eine gegenwärtige Fördertätigkeit verwendet werden müssen, obwohl eine spätere Fördertätigkeit wirksamer wäre.

Insgesamt vermögen die Gründe für eine angemessene zeitliche Vorgabe gegenüber gemeinnützigen Körperschaften zur Vermeidung einer ineffizienten Ansammlung der Mittel zu überzeugen.⁵²⁰ Im Rahmen der Ausgestaltung des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, bei der dem Gesetzgeber ein weites Ermessen zukommt, sollten die Regelungen über eine zeitnahe Mittelverwendungspflicht nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Hinblick auf eine verhaltensökonomische Zielsetzung angemessen sein.

⁵²⁰ So hat sich auch die Abteilung für Zivil-, Wirtschafts- und Steuerrecht des 72. Deutschen Juristentages für ein generelles Festhalten an der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgesprochen, vgl. Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/2, P256, Beschluss Nr. 5, einstimmig beschlossen; Vgl. auch Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55, Rz. 26: „insgesamt anerkennenswerte[r] Zweck der Norm“.

Kapitel 3 – Ausgestaltung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung

Im folgenden Kapitel wird vor dem Hintergrund der zuvor dargestellten Rechtfertigungsgründe untersucht, wie der Gesetzgeber die zeitnahe Mittelverwendungspflicht im geltenden Gemeinnützigkeitsrecht ausgestaltet hat.

Nach einer Darstellung der Rechtsentwicklung (Abschn. A) und einem Überblick zu der gesetzlichen Systematik im geltenden Recht (Abschn. B) wird untersucht, welche Mittel von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erfasst werden (Abschn. C) und auf welche Weise diese zeitnah im Sinne der Regelung eingesetzt werden können (Abschn. D). Schwerpunktmäßig folgt die Prüfung der unterschiedlichen gesetzlichen bzw. gewohnheitsrechtlich anerkannten Möglichkeiten für die Bildung von Rücklagen (Abschn. E). Aufbauend auf den Zwischenergebnissen werden sodann Vorschläge zum geeigneten Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung unterbreitet (Abschn. F) und auf Rechtsfolgenseite das geltende Sanktionssystem hinterfragt (Abschn. G). Abschließend wird die durch das JStG 2020 eingeführte Ausnahme für kleinere gemeinnützige Körperschaft untersucht (Abschn. H).

Ziel der Untersuchung ist es, den bestehenden Regelungen nach Möglichkeit im Wege der Auslegung nach der in Kapitel 2 dargestellten Rechtfertigung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung als Instrument der Verhaltenssteuerung zu einer zutreffenden Rechtsanwendung zu verhelfen. Darüber hinaus werden Reformvorschläge gemacht, die insbesondere auf die Vereinfachung und Klarstellung der Regelungen abzielen. Die Auslegungsergebnisse werden im vierten Kapitel im Einzelnen thesenartig zusammengefasst und in umfassenden Reformvorschlag berücksichtigt.

A. Rechtsentwicklung

Die ersten ertragsteuerlichen Steuervergünstigungen für juristische Personen wegen Gemeinnützigkeit finden sich bereits zu Beginn des 20. Jahrhunderts.⁵²¹ Das KStG

⁵²¹ § 1 Abs. 2 Nr. 2 Preußisches EStG 1906 befreite GmbHs, deren Einkünfte satzungsgemäß ausschließlich zu gemeinnützigen, wissenschaftlichen oder künstlerischen Zwecken zu verwenden waren; vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 1.16, m. w. N.

vom 30.03.1920⁵²² enthielt in § 2 Nr. 4 eine subjektive Steuervergünstigung, deren Voraussetzungen die Verordnung über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit vom 15.04.1920⁵²³ präziserte. Es folgte daran anknüpfend die Durchführungsverordnung vom 17.05.1926 (KStDV).⁵²⁴ Die ersten für alle Steuerarten allgemeingültigen Anforderungen an eine Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit wurden in den §§ 17–19 Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934 geregelt. Diese allgemeinen gesetzlichen Regelungen über die Begünstigung gemeinnütziger Körperschaften enthielten keine zeitlichen Vorgaben für die Mittelverwendung. Dennoch wurde schon damals nach der Rechtsprechung des RFH die bloße Ansammlung von Mitteln für den zeitlich unbestimmten Einsatz zu gemeinnützigen Zwecken als für den gemeinnützigen Status nicht ausreichend angesehen.⁵²⁵ Erst in der Verordnung zur Durchführung der §§ 17–19 des Steueranpassungsgesetzes vom 16.12.1941⁵²⁶ (sog. Gemeinnützigkeitsverordnung – GemVO) findet sich eine Bestimmung darüber, unter welchen Voraussetzungen eine gemeinnützige Körperschaft ihre Mittel zur Bildung eines „Zweckvermögens“ vorübergehend ansparen darf (§ 6 GemVO 1941). Die Neufassung der Gemeinnützigkeitsverordnung vom 24.12.1953 nahm die Vorgängerbestimmung in § 5 Nr. 4 als Regelung über die Bildung einer Rücklage unter der Überschrift „Steuerlich unschädliche Nebenzwecke“ in den Verordnungstext auf.⁵²⁷ Danach durfte eine Körperschaft ihre „Erträge ganz oder teilweise“ einer Rücklage zuführen, „wenn und solange dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können“.

Die Regelung über die Rücklagenbildung wurde in der Abgabenordnung 1977 erstmals gesetzlich geregelt.⁵²⁸ Nach § 58 Nr. 6 und 7 AO 1977 war es zulässig, dass eine Körperschaft ihre Mittel ansammelt, um ihre satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können oder eine prozentuale Beteiligung an Kapitalgesellschaften zu erhalten. Außerdem wurde zugelassen, dass ein Teil der Erträge aus der Vermögensverwaltung

⁵²² RGBl. 1920, 393.

⁵²³ RStBl. 1922, 152.

⁵²⁴ RGBl. I 1926, 244.

⁵²⁵ RFH v. 19.07.1929 – I A 355/29, RStBl. 1929, 571; RFH v. 29.10.1929 - I Aa 665/29, RStBl. 1930, 249; RFH v. 31.01.1933 – I A 36/31, RStBl. 1933, 159; RFH v. 09.04.1937 – III A 58/37, RStBl. 1937, 542.

⁵²⁶ RStBl. 1941, 937.

⁵²⁷ GemVO v. 24.12.1953, BGBl. I 1953, 1592.

⁵²⁸ Neubekanntmachung der AO v. 16.03.1976, BGBl. I 1976, 613.

einer freien Rücklage zugeführt werden kann. Seither wurde im Umkehrschluss aus den Regelungen über die Rücklagenbildung und in Verbindung mit dem Wortlaut von § 52 Abs. 1 Satz 1 AO („Eine Körperschaft *verfolgt* gemeinnützige Zwecke“) sowie von § 63 Abs. 1 AO („Die tatsächliche Geschäftsführung muss auf die [...] Erfüllung *gerichtet* sein“) der Grundsatz abgeleitet, dass eine Körperschaft ihre Mittel zeitnah verwenden muss.⁵²⁹ Im Anwendungserlass vom 31.08.1987 (AEAO) beschrieb die Finanzverwaltung erstmals positiv die allgemeine Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung.⁵³⁰ In Nr. 4 Satz 1 AEAO 1987 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO hieß es: „Die Körperschaft muß ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden.“ Eine bestimmte Frist wurde nicht vorgegeben.

Erst zur Jahrtausendwende wurde der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung annähernd wortgleich aus dem AEAO 1987 durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen (StiftFördG)⁵³¹ in der AO kodifiziert. Der Zuordnung der anderen Mittelverwendungsregeln folgend, wurde auch der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung in § 55 AO aufgenommen.⁵³² Die gesetzliche Bestimmung regelte zwar erstmals die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung, sie führte nach überwiegender Auffassung jedoch zu keiner veränderten Rechtslage.⁵³³ Wegen der kurzfristigen Aufnahme im Vermittlungsverfahren fehlt es an einer Gesetzesbegründung.⁵³⁴ Die ursprüngliche Beschreibung aus dem Anwendungserlass wurde mit Einführung durch das StiftFördG um eine konkrete Verwendungsfrist ergänzt (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Danach mussten zugeflossene Mittel innerhalb des auf den Zufluss folgenden Wirtschafts- oder Kalenderjahr verwendet werden. Bei einem Zufluss zu Beginn des Wirtschafts- oder Kalenderjahres hatte die Körperschaft für die Verwendung der Mittel folglich bis zu zwei Jahre Zeit. Außerdem wurde in § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO

⁵²⁹ *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, 23 ff.; RFH v. 22.03.1941 – VIa 18/41, RStBl. 1941, 432; BFH v. 20.12.1978 – I R 21/76, BStBl. II 1979, 497, juris Rz. 18; BFH v. 26.04.1989 – I R 209/85, BStBl. II 1989, 670, Rz. 20; BFH v. 13.09.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28, juris Rz. 24; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 55 AO, 261. Lieferung, 2/2021, Rz. 237.

⁵³⁰ BStBl. I 1987, 664.

⁵³¹ G. v. 14.07.2000, BGBl. I 2000, 1034.

⁵³² Die gesetzliche Regelung geht auf einen Antrag der Vertreter Baden-Württembergs im Vermittlungsausschuss zurück, die gefordert hatten, den bis dato allgemein anerkannten Grundsatz gesetzlich klarzustellen.

⁵³³ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 237; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung, 5/2021, § 55 AO, Rz. 25, „lediglich deklaratorisch“; *Richter*, in: Richter, Stiftungsrecht, 2. Auflage 2023, § 27, Rz. 64; *Kümpel*, DStR 2001, 152 (153).

⁵³⁴ *Hüttemann*, DB 2000, 1584 (1585); *Crezelius/Rawert*, ZEV 2000, 421 (424).

klargestellt, dass eine Verwendung nicht nur durch Abfluss der Mittel erfolgen kann, sondern auch die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen, eine zeitnahe Verwendung darstellt. Zugleich wurden mit dem StiftFördG Tatbestände für Zuwendungen in das nicht zeitnah zu verwendende Vermögen (§ 58 Nr. 11 Buchst. a–d AO) und eine besondere Rücklage für neuerrichtete Stiftungen gesetzlich geregelt (§ 58 Nr. 12 AO, sog. Ansparrücklage).

Mit weiteren Gesetzesänderungen durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.03.2013⁵³⁵ sollte die Rechts- und Planungssicherheit für steuerbegünstigte Organisationen verbessert werden, insbesondere durch Verfahrenserleichterungen für die Mittelverwendung und erweiterte Optionen für die Rücklagenbildung und Vermögenszuführung.⁵³⁶ Dazu wurde die Mittelverwendungsfrist um ein Jahr ausgedehnt, um den Handlungsdruck für steuerbegünstigte Organisationen zu reduzieren.⁵³⁷ Die zuvor in § 58 Nr. 6 und 7 AO geregelten Rücklagentatbestände und die Tatbestände für Zuwendungen in das Vermögen wurden im vorübergehend unbesetzten § 62 AO zusammengefasst.⁵³⁸ Der Rücklagenkatalog wurde um eine Rücklage für die Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die der satzungsmäßigen Zweckerfüllung dienen, ergänzt (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO). Die Regelung über die zeitnahe Mittelverwendungspflicht ist in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO verblieben und wurde um einen Vorbehalt nach den neuen Bestimmungen in § 62 AO ergänzt.

Mit dem Jahressteuergesetz 2020⁵³⁹ wurde zuletzt in § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO eine weitere Ausnahmeregelung hinzugefügt. Danach sind solche Körperschaften von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen, deren jährliche Einnahmen weniger als 45.000 Euro betragen. Die Gesetzesbegründung beschränkt sich darauf, dass die Ausnahme für kleinere Körperschaften zum Abbau bestehender Bürokratie führe,

⁵³⁵ G. v. 21.03.2013, BGBl. I 2013, 556.

⁵³⁶ BR-Drs. 663/12, 1; bemerkenswerterweise trug das Gesetz ursprünglich noch den Titel: Gesetz zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts. Angeblich sei der alte Titel aber zu sperrig gewesen. Die Umbenennung wurde scharf diskutiert (SPD-Vorschlag: „Gesetz zur Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“, vgl. Diskussion im Finanzausschuss, BT-Drs. 17/12123, 16 ff.). Tatsächlich ist die Normkomplexität durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz gestiegen.

⁵³⁷ BR-Drs. 663/12, 10.

⁵³⁸ Krit. zu der Neuverortung der Rücklagentatbestände zwischen der satzungsmäßigen Vermögensbindung (§ 61 AO) und den Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO), *Hüttemann*, DB 2013, 774 (776).

⁵³⁹ JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 (3125).

weil eine Mittelverwendungsrechnung nicht mehr erforderlich sei.⁵⁴⁰ Ferner heißt es in der Gesetzesbegründung, dass man bereits aus den übrigen Buchführungsunterlagen erkennen könne, ob eine Körperschaft tatsächlich gemeinnützig tätig ist und wie sie ihre Mittel einsetzt.⁵⁴¹

Anhand der Rechtsentwicklung lässt sich erkennen, dass der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht zwar seit den Anfängen der Steuervergünstigung für gemeinnützige Körperschaften nach der GemVO 1941 als ungeschriebener Grundsatz anerkannt war, jedoch selbst bei seiner späten positiven Kodifikation durch das StiftFördG (2000) und den folgenden Reformen nie explizit begründet wurde. Soweit ersichtlich gab es in der Vergangenheit zu keiner Zeit gesetzgeberische Zweifel oder Bestrebungen, die Regelung abzuschaffen. Stattdessen wurde die zeitnahe Mittelverwendungspflicht stetig gelockert (Verlängerung der Verwendungsfrist, Ausbau des Rücklagenkatalogs und Ausnahme für kleinere gemeinnützige Körperschaften).

Die im jüngst veröffentlichten Gesetzesentwurf der Bundesregierung vorgesehene ersatzlose Abschaffung der zeitnahen Mittelverwendung ist überraschend.⁵⁴² Aus der bisherigen Rechtsentwicklung ergeben sich keine Anhaltspunkte für eine solch radikale Gesetzesänderung.

B. Regelungssystematik im Allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht

Die Regelungen im Zusammenhang mit dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung finden sich ausschließlich im Allgemeinen Teil des Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 51 – 68 AO). Die Einzelsteuergesetze, die eine Steuervergünstigung vorsehen, enthalten keine weiteren Vorgaben über die zeitnahe Mittelverwendung. Im Allgemeinen Teil des Gemeinnützigkeitsrechts sind die speziellen Regelungen an unterschiedlichen Stellen verteilt, sodass ihr systematischer Zusammenhang jedenfalls nicht auf den ersten Blick erkennbar ist. Im Folgenden wird daher ein Überblick über die Regelungen im systematischen Zusammenhang dargestellt und kritisch gewürdigt.

⁵⁴⁰ BT-Drs. 19/25160, S. 201 f.

⁵⁴¹ BT-Drs. 19/25160, S. 201 f.

⁵⁴² RegE SteFeG, Stand 23.07.2024, (Fn. 32).

Ausgangspunkt ist § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO. Der darin geregelte Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung verpflichtet gemeinnützige Körperschaften dazu, ihre Mittel zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Grundsätzlich werden alle Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft unabhängig von ihrer Art oder Herkunft erfasst. Dazu gehören alle Einnahmen innerhalb der vier Sphären, also Zuwendungen im ideellen Bereich (z. B. Spenden, Zustiftungen, Zuschüsse), Gewinne des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 Satz 1 AO i. V. m. § 64 Abs. 1 und 2 AO) bzw. Zweckbetriebs (§§ 65–68 AO) sowie Überschüsse aus der Vermögensverwaltung (§ 14 AO, z. B. Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung).⁵⁴³

Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung begründet ein gesetzliches Regel-Ausnahme-Verhältnis⁵⁴⁴ und gilt unabhängig von der satzungsmäßigen Auswahl der steuerbegünstigten Zwecke, der Art der Zweckverwirklichung oder der Rechtsform der gemeinnützigen Körperschaft. Auch reine Förderkörperschaften i. S. v. § 58 Nr. 1 Satz 4 AO, die ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke allein durch die Weitergabe von Mitteln an andere steuerbegünstigte Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts verwirklichen, müssen die vereinnahmten Mittel grundsätzlich zeitnah weitergeben.⁵⁴⁵ Durch das Jahressteuergesetz 2020 wurde mit § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO eine subjektive Befreiung für gemeinnützige Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 EUR eingeführt.⁵⁴⁶

Neben dieser subjektiven Befreiung für kleinere Körperschaften steht der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung unter dem Vorbehalt gem. § 62 AO. Die § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO regeln objektive Ausnahmen für solche Zuwendungen, die einer gemeinnützigen Körperschaft mit der ausdrücklichen oder konkludenten Zweckbestimmung zugewendet wurden, die Körperschaft mit Vermögen auszustatten (sog.

⁵⁴³ Vgl. zum gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphärenmodell, Kapitel 1 Abschn. D. I.

⁵⁴⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.15.

⁵⁴⁵ Vgl. zur alten Rechtslage im Zusammenhang mit § 58 Nr. 1 und 2 AO a.F.: BFH v. 13.09.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28, juris Rz. 19 ff.; *Reiffs*, DB 1991, 1247.

⁵⁴⁶ JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 (3125); siehe hierzu Abschn. H.

Ausstattungsvermögen⁵⁴⁷). Das Ausstattungsvermögen ist der zeitnahen Mittelverwendungspflicht dauerhaft entzogen. Die mit dem Ausstattungsvermögen erzielten Erträge sind wiederum zeitnah zu verwenden.

Eine zeitnahe Verwendung ist einerseits durch den Verbrauch der Mittel zur Förderung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, d.h. die Ausgabe für zweckfördernde Maßnahmen und die damit verbundenen Verwaltungskosten im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb im Sinne des Grundsatzes der gemeinnützigen Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO)⁵⁴⁸ möglich. Andererseits stellt nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen (sog. nutzungsgebundenes Vermögen), eine zeitnahe Mittelverwendung dar.⁵⁴⁹ Die zeitnahe Verwendung erfordert also nicht den Abfluss der Mittel. Die Verwendung ist zeitnah, wenn sie innerhalb der auf das Zuflussjahr folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre erfolgt (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Zeitnah zu verwendende Mittel, die im abgelaufenen Kalender- oder Wirtschaftsjahr nicht verwendet wurden, führen zu einem erhöhten Verwendungsdruck in den Folgejahren (sog. Mittelvortrag). Umgekehrt führt nach allgemeiner Auffassung die überschießende satzungsmäßige Mittelverwendung zu einem Verwendungsüberhang, der den Verwendungsdruck der Folgejahre mindert.⁵⁵⁰ Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn nicht zeitnah zu verwendende Mittel des Ausstattungsvermögens im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb verwendet wurden.

Unter besonderen Voraussetzungen können zeitnah zu verwendende Mittel auch speziellen, gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen zugeführt werden. In § 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO sind unterschiedliche Möglichkeiten zur Rücklagenbildung geregelt (u. a. Projektrücklage, Wiederbeschaffungsrücklage, Rücklage zum Erhalt von Beteiligungen).⁵⁵¹ Solange die Voraussetzungen für die Rücklagenbildung vorliegen, sind diese

⁵⁴⁷ Siehe hierzu Abschn. C. III.

⁵⁴⁸ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E. II.

⁵⁴⁹ Siehe hierzu Abschn. D. II.

⁵⁵⁰ *Thiel*, DB 1992, 1900 (1902); *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 112; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.129; *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 72.

⁵⁵¹ Siehe hierzu Abschn. E.

Mittel vorübergehend von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen. Mittel, die in die sog. freie Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO eingestellt wurden, können darüber hinaus dauerhaft dem Ausstattungsvermögen zugeführt werden.⁵⁵² Neben den in § 62 Abs. 1 AO geregelten Tatbeständen erkennen Rechtsprechung und Finanzverwaltung wirtschaftlich notwendige Rücklagen zur Erhaltung der Leistungsfähigkeit im Bereich der Vermögensverwaltung und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe an.⁵⁵³

Für den Fall, dass zugeflossene Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet oder dem Ausstattungsvermögen zugeführt wurden, fordert die Finanzverwaltung einen Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung durch eine besondere Nebenrechnung (sog. Mittelverwendungsrechnung⁵⁵⁴), mithilfe derer der vorhandene Mittelvortrag dargestellt und die fristgemäße Verwendung nachgewiesen werden kann.

Wurden Mittel über die Mittelverwendungsfrist hinaus unberechtigt angesammelt, kann das zuständige Finanzamt gem. § 63 Abs. 4 Satz 1 AO eine angemessene Frist für die Verwendung der Mittel setzen.⁵⁵⁵ Werden die betroffenen Mittel in der Folge für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet, gilt der Verstoß als nachträglich geheilt (§ 63 Abs. 4 Satz 2 AO). Bleibt es bei einem Verstoß ist die Gemeinnützigkeit für den jeweiligen Veranlagungszeitraum und darüber hinaus so lange zu versagen, wie die unzulässige Mittelansammlung fortbesteht (§ 63 Abs. 2 i. V. m. § 60 Abs. 2 AO).

Der vorangegangene Überblick zeigt, dass die einzelnen Regelungen, die im speziellen Zusammenhang zum Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung stehen, an unterschiedlichen Stellen geregelt sind (§ 55 Abs. 1 Nr. 5, § 62 Abs. 1–4 AO und § 63 Abs. 4 i. V. m. § 63 Abs. 2 AO). Bereits die systematische Stellung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendungspflicht in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO neben den speziellen Mittelverwendungsregeln gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1–4 AO erscheint dabei

⁵⁵² Nr. 11 Abs. 3 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO; siehe hierzu Abschn. E. IV.

⁵⁵³ Nr. 1 Abs. 1 und 2 AEAO zu § 62 AO; siehe hierzu Abschn. E. VII.

⁵⁵⁴ Nr. 29 Satz 3 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO; siehe hierzu Abschn. F.

⁵⁵⁵ Siehe hierzu Abschn. G. I.

gesetzgeberisch misslungen. Die in § 55 Abs. 1 Nr. 1–4 AO dem Grundsatz der Selbstlosigkeit zugeordneten Mittelverwendungsregeln sind Ausprägungen der ausschließlichen Förderung der steuerbegünstigten Zwecke i. S. v. § 56 AO.⁵⁵⁶ Nach dem Grundsatz der Ausschließlichkeit müssen nämlich alle Tätigkeiten, d. h. ebenso die Mittelverwendung, final der Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke dienen.⁵⁵⁷ Dementsprechend waren die speziellen Mittelverwendungsregelungen bis zu ihrer Umbettung in der AO 1977⁵⁵⁸ früher in § 4 Abs. 2 GemVO⁵⁵⁹ dem Grundsatz der Ausschließlichkeit zugeordnet. Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist dagegen keine Ausprägung der Grundprinzipien der Ausschließlichkeit oder Selbstlosigkeit.⁵⁶⁰ Systematisch passt die Regelung daher nicht zu den § 55 Abs. 1 Nr. 1–4 AO. Die Folgeabsätze 2 und 3 in § 55 AO haben im Übrigen keine Bedeutung für die zeitnahe Mittelverwendung.

Auch die Regelungen über die Rücklagen- und Vermögensbildung in § 62 AO sind systematisch unpassend platziert.⁵⁶¹ Durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz 2013⁵⁶² wurden die Regelungen über die Rücklagen- und Vermögensbildung aus § 55 AO zum freigewordenen § 62 AO verschoben. Dagegen enthielt § 62 AO a. F. Ausnahmen von der satzungsmäßigen Vermögensbindung für Stiftungen und Betriebe gewerblicher Art und fügte sich daher systematisch passend hinter § 61 AO ein.⁵⁶³ Die Regelungen zur Rücklagen- und Vermögensbindung sind aber Teil der materiellen Gemeinnützigkeitsregeln. Die Stellung zwischen den Anforderungen an die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit (§§ 60–61 AO) und den Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) lässt keinen systematischen Zusammenhang erkennen. Der gesetzliche Grundtatbestand der zeitnahen Mittelverwendungspflicht (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO), der allen Regelungen in § 62 AO zugrunde liegt, steht nicht in systematischer

⁵⁵⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.119, teilweise doppelter Regelungszweck: Gewinnausschüttungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 4 AO) und Drittbegünstigungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO) konkretisieren zugleich den Grundsatz der Selbstlosigkeit; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 35, systematisch näher dem Ausschließlichkeitsgebot als dem Selbstlosigkeitgebot; Für den Grundsatz der Mittelbindung als spezielle Ausformulierung des Ausschließlichkeitsgebots, Orth, DStJG 26 (2003), 177 (209).

⁵⁵⁷ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 11.

⁵⁵⁸ AO 1977 v. 16.03.1976, BGBl. I 1976, 613, 628 f.

⁵⁵⁹ GemVO v. 24.12.1953, BGBl. I 1953, 1592.

⁵⁶⁰ Siehe hierzu Kapitel 2 Abschn. A. I. und II.

⁵⁶¹ Hüttemann, DB 2013, 774 (776).

⁵⁶² G. vom 21.03.2013, BGBl. I 2013, 556, mWv. 01.01.2014.

⁵⁶³ Hüttemann, DB 2013, 774 (776).

Verbindung.

De lege ferenda sollten die Regelungen über die Rücklagen- und Vermögensbildung entweder in § 55 AO aufgenommen oder die zeitnahe Mittelverwendungspflicht den Ausnahmebestimmungen in § 62 AO vorangestellt werden. Wegen der Komplexität der Regelungen erscheint letztere Alternative für eine erkennbare Zusammenfassung der Regelungen vorzugswürdig. Dadurch wären in § 62 AO sowohl die zeitnahe Mittelverwendungspflicht als Regel als auch die Regelungen zur ausnahmsweisen zulässigen Rücklagen- und Vermögensbildung weitestgehend⁵⁶⁴ zusammengefasst, wenn auch an weiterhin unpassender Stelle.⁵⁶⁵

C. Bestimmung der zeitnah zu verwendenden Mittel

Für die Untersuchung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist zunächst zu prüfen, welche Mittel in objektiver Hinsicht der zeitnahen Verwendungspflicht gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO unterliegen. Der Begriff der Mittel wird in den §§ 52–68 AO an unterschiedlichen Stellen⁵⁶⁶ verwendet und nur im Zusammenhang mit der Mittelweitergabe gem. § 58 Nr. 1 AO legaldefiniert. Ein spezifisch abgabenrechtlicher Mittelbegriff existiert im Übrigen nicht. Welche Mittel vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung erfasst werden, ist daher auslegungsbedürftig.

I. Abgrenzung zum allgemeinen gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelbegriff

Der gesetzssystematische Zusammenhang legt es nahe, zunächst den Mittelbegriff des Grundsatzes der gemeinnützigen Mittelbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO heranzuziehen. Danach dürfen die „Mittel der Körperschaft“ nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Zu den Mitteln der Körperschaft gehören nach der ständigen Rechtsprechung des BFH „sämtliche Vermögenswerte“, wie es auch im

⁵⁶⁴ Der Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel für Endowments gem. § 58 Nr. 3 AO oder zum Erhalt einer prozentualen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gem. § 58 Nr. 10 AO stellt im Ergebnis zwar auch eine Durchbrechung der zeitnahen Verwendungspflicht dar. Die Regelungen beziehen sich aber auf den unterjährigen Verbrauch und nicht die Rücklagen- und Vermögensbildung. Siehe zur Kritik an den Beschränkungen für Endowments, Abschn. D. IV. 2.

⁵⁶⁵ Siehe hierzu den Formulierungsvorschlag in Kapitel 4 Abschn. B.

⁵⁶⁶ Vgl. § 52 Abs. 1 Satz 3 AO (allgemeine Zweckdefinition), § 55 Abs. 1 Nr. 1 (gemeinnützige Mittelbindung) und Nr. 5 AO (zeitnahe Mittelverwendung), § 58 Nr. 1 (Mittelweitergabe), Nr. 3 (Endowments) und Nr. 10 AO (Mittelverwendung zum Erhalt einer Beteiligungsquote), § 58a Abs. 1 AO (Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben), § 62 Abs. 1–3 AO (Rücklagen und Vermögensbildung), § 63 Abs. 4 AO (Verwendungsaufgabe).

Zusammenhang mit der Mittelweitergabe gem. § 58 Nr. 1 Satz 2 AO durch das JStG 2020 klargestellt wurde. Vermögenswerte im Sinne dieser Definition können nur Geld oder geldwerte Vermögensgegenstände (i. S. v. Wirtschaftsgütern) sein, nicht aber Nutzungen und Leistungen.⁵⁶⁷

Zeitnah kann die Körperschaft nur solche Mittel verwenden, die ihr nach der zivilrechtlichen Eigentumsordnung zu Disposition stehen.⁵⁶⁸ Mittel, die nicht im Eigentum der Körperschaft stehen, können grundsätzlich auch nicht im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb verbraucht bzw. zur Anschaffung nutzungsgebundenen Vermögens verwendet werden. Zu den rechtlichen Hindernissen gehören neben der zivilrechtlichen Eigentumsordnung gesellschaftsrechtliche Restriktionen (z. B. Kapitalerhaltungspflichten) oder der stiftungsrechtliche Grundsatz der Kapitalerhaltung.⁵⁶⁹ Die Nutzung dieser Vermögenswerte darf nach der umfassenden gemeinnützigen Mittelbindung nur für die Förderung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke erfolgen. Sie können jedoch nicht verbraucht werden. Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ist daher kein Merkmal des allgemeineren Mittelbegriffs nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO.⁵⁷⁰ Wenn man bestimmte Vermögenswerte aufgrund rechtlicher oder tatsächlicher Gründe vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausnehmen möchte, ist nicht der allgemeine Mittelbegriff des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO teleologisch zu reduzieren, sondern die zeitnahe Mittelverwendungspflicht.⁵⁷¹ Zeitnah zu verwenden sind im Ergebnis alle für die gemeinnützige Zweckerfüllung i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO bestimmten finanziellen Mittel und geldwerten Vermögensgegenstände, die auch in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht zum zeitnahen Verbrauch im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb bzw. zur Anschaffung nutzungsgebundenen Vermögens (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO) zur Verfügung stehen.

⁵⁶⁷ Siehe zum Mittelbegriff Kapitel 1 Abschn. E. I.

⁵⁶⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.31.

⁵⁶⁹ Siehe hierzu Abschn. B. V. 2. c. bb.; a. A. *Gersch*, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 55, Rz. 10: Grundstockvermögen und Einlagen der Stifter würden bereits nicht zu den i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO gemeinnützig gebundenen „Mitteln“ einer Stiftung gehören.

⁵⁷⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.22.

⁵⁷¹ *Thiel*, DB 1992, 1901.

II. Abgrenzung zu den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vermögensbegriffen

Neben dem Begriff der Mittel wird im Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51–68 AO) an unterschiedlichen Stellen der Begriff des Vermögens verwendet.⁵⁷² Der Vermögensbegriff wird nicht legaldefiniert. Fraglich ist, ob sich der Mittelbegriff des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendungspflicht durch eine Negativabgrenzung vom gemeinnützigkeitsrechtlichen Vermögensbegriff bestimmen lässt.

1. Vermögensbegriff i. S. v. § 62 Abs. 3 AO

Der Vermögensbegriff in § 62 Abs. 3 Nr. 2–4 und Abs. 4 AO nimmt eine Teilmenge der Mittel der Körperschaft von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht aus.⁵⁷³ Danach unterliegen solche Mittelzuführungen nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht, die vom Zuwendenden „zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens“ (§ 62 Abs. 3 Nr. 2 AO) bestimmt oder von der Körperschaft im Rahmen eines Spendenaufrufs „zur Aufstockung des Vermögens“ erbeten (§ 62 Abs. 3 Nr. 3 AO) wurden sowie Sachzuwendungen, die „ihrer Natur nach zum Vermögen gehören“ (§ 62 Abs. 3 Nr. 4 AO). Außerdem können Stiftungen nach § 62 Abs. 4 AO in den drei auf ihre Errichtung folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben „ihrem Vermögen“ zuführen. Die Mittel, die aus diesen Zuführungen stammen (sowie aus Zuwendungen von Todes wegen gem. § 62 Abs. 3 Nr. 1 AO), werden in der Literatur unterschiedlich als „zulässiges Vermögen“⁵⁷⁴, „Dauervermögen“⁵⁷⁵, „sonstiges

⁵⁷² Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO und § 61 Abs. 1 AO (Grundsatz der Vermögensbindung), § 62 Abs. 3 Nr. 2–4 AO (Zuwendungen zur Vermögensausstattung), § 62 Abs. 4 AO (Ansparrücklage für Stiftungen), § 64 Abs. 1 AO (Besteuerungsgrundlage des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs). Der Vermögensbegriff in § 64 Abs. 1 AO stellt lediglich ein Beispiel für Besteuerungsgrundlagen dar, die dem steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind und damit der partiellen Steuerpflicht unterliegen. Hier besteht kein Zusammenhang zu dem Vermögensbegriff im Kontext der gemeinnützigen Mittelbindung oder zeitnahen Mittelverwendung. Es handelt sich lediglich um ein technisches Beispiel zur Berechnung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen der partiellen Steuerpflicht, dem mangels gültiger Vermögenssteuer keine weitere Bedeutung zukommt.

⁵⁷³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.191.

⁵⁷⁴ Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 277.

⁵⁷⁵ Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 277.

Vermögen⁵⁷⁶ oder „Ausstattungskapital“⁵⁷⁷ bezeichnet.

Dieses Vermögen kann wahlweise für die Mittelbeschaffung, d. h. im Bereich der Vermögensverwaltung (Kapitalanlage, Vermietung, etc.) oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, eingesetzt oder unmittelbar für die Zweckverwirklichung verwendet werden, d.h. im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb. Der Grundsatz der gemeinnützigen Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO) untersagt allerdings die Nutzung für satzungsfremde Zwecke. Sofern das Vermögen nicht aufgrund einer entsprechenden zivilrechtlichen Auflage oder anderen gesetzlichen Bestimmungen zu erhalten ist (bspw. das Grundstockkapital einer Stiftung⁵⁷⁸ oder das Stammkapital einer Kapitalgesellschaft), kann es auch verbraucht werden. Das Gemeinnützigkeitsrecht schreibt grundsätzlich keine Pflicht zum Erhalt des Vermögens vor.

2. Vermögensbegriff nach dem Grundsatz der Vermögensbindung

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es eingezahlte Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). § 61 Abs. 1 AO, der eine entsprechende satzungsmäßige Bestimmung fordert, knüpft an diesen Vermögensbegriff an. Durch den Grundsatz der Vermögensbindung wird der letztmögliche Akt der Vermögensverwendung geregelt.⁵⁷⁹ Da im letztmöglichen Akt aber sämtliche Vermögenswerte verwendet werden können, erfasst der Vermögensbegriff von § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO alle Mittel der Körperschaft, also sowohl zeitnah zu verwendende Mittel als auch solche Vermögensgegenstände, die gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO steuerbegünstigten Zwecken dienen (nutzungsgebundenes Vermögen⁵⁸⁰) oder zum

⁵⁷⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.194.

⁵⁷⁷ Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2021, § 9 Rz. 92. Den Begriff des Ausstattungskapitals verwendet Leichinger dagegen zur Beschreibung des gesetzlich zu erhaltenden Kapitals, bspw. des Grundstockvermögens von Stiftungen und des Stammkapitals von Kapitalgesellschaften, vgl. Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 76.

⁵⁷⁸ Siehe hierzu Abschn. C. V. 1. c.

⁵⁷⁹ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E. III.

⁵⁸⁰ Siehe hierzu Abschn. D II.

Ausstattungsvermögen gehören.⁵⁸¹ Daher entspricht der Vermögensbegriff des Grundsatzes der Vermögensbindung dem umfassenden Mittelbegriff aus § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO, jedoch nicht dem Vermögensbegriff der § 62 Abs. 3 Nr. 2–4 und Abs. 4 AO. Die gemeinnützige Bindung sämtlicher Mittel der Körperschaft an die satzungsmäßigen Zwecke gilt ebenso im letztmöglichen Akt der Verwendung. Es handelt sich daher um keinen eigenständigen Grundsatz, sondern lediglich um eine Konkretisierung des Grundsatzes der gemeinnützigen Mittelbindung.

3. Zwischenergebnis

Das Gemeinnützigkeitsrecht misst dem Begriff des Vermögens unterschiedlichen Bedeutungsgehalt zu, ohne im Wortlaut zu unterscheiden.⁵⁸² Die Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht knüpft ausdrücklich an § 62 AO an und bezieht sich damit auf den Vermögensbegriff aus den Tatbeständen in § 62 Abs. 3 und 4 AO. Dieses Ausstattungsvermögen ist nicht zeitnah zu verwenden, unterliegt im Übrigen uneingeschränkt der gemeinnützigen Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO) bzw. für den Fall der Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft dem Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). M. E. ist für dieses Vermögen der Begriff „Ausstattungsvermögen“ passend, weil daran die untergeordnete Funktion für die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke ersichtlich wird. Der Vermögensbegriff im Sinne des Grundsatzes der Vermögensbindung (§§ 55 Abs. 1 Nr. 4, 61 Abs. 1 AO) umfasst dagegen alle Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft, sowohl die zeitnah zu verwendenden Mittel als auch das Ausstattungsvermögen. Der Grundsatz der Vermögensbindung wäre daher präziser beschrieben als satzungsmäßiger „Grundsatz der Mittelbindung“.

III. Vorbehalt entsprechend § 62 AO

Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung erfasst gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO ausdrücklich nur solche Mittel, die nicht in den Anwendungsbereich von § 62 AO fallen. Danach werden alle Mittel, die in Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO eingestellt, gem. § 62 Abs. 3 AO zur Vermögensausstattung zugewendet oder, im Falle

⁵⁸¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.232.

⁵⁸² Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.191.

einer neugegründeten Stiftung, gem. § 62 Abs. 4 AO in den Anfangsjahren nach Errichtung der Stiftung dem Ausstattungsvermögen zugeführt werden, vom Anwendungsbereich der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen. Es kommt für den Mittelbegriff des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung also entscheidend auf die Reichweite von § 62 AO an. Die einzelnen Ausnahmen sollen daher im Folgenden näher untersucht werden. Im Übrigen bleiben die nach § 62 AO nicht zeitnah zu verwendenden Mittel aber im Sinne der gemeinnützigen Mittelbindung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO gebunden, d.h. auch die in Rücklagen eingestellten Mittel und das aus Zuwendungen aufgebaute Ausstattungsvermögen dürfen final nur für die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden.

1. Mittel in Rücklagen (§ 62 Abs. 1 AO)

Die Mittel, die zulässigerweise Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO zugeführt wurden⁵⁸³, sind vorübergehend aus der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen. Diese sog. zweckgebundenen Rücklagen sind unverzüglich aufzulösen, sobald die Gründe für die Rücklagenbildung entfallen sind (§ 62 Abs. 1 Nr. Satz 2 AO). Die freiwerdenden Mittel sind dann wiederum zeitnah i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO zu verwenden.⁵⁸⁴ Im Übrigen gibt es gesetzlich weder zeitliche noch betragsmäßige Grenzen für die Bildung und Fortschreibung der zweckgebundenen Rücklagen. Etwas anderes gilt für die Mittel, die der freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO zugeführt wurden. Bei diesen Mittel kann nachträglich die Zweckbestimmung dahingehend geändert werden, dass sie als Ausstattungsvermögen dauerhaft der Erzielung von Einkünften bzw. dem Erhalt der finanziellen Leistungsfähigkeit der Körperschaft dienen sollen. Der Körperschaft kommt damit ein Wahlrecht zu. Sie kann die Mittel nach Zuführung in die freie Rücklage zeitnah innerhalb der Mittelverwendungsfrist (oder zu einem späteren Zeitpunkt) für die satzungsmäßigen Zwecke verwenden oder dem Ausstattungsvermögen zuführen. Die Mittel sind nach Zuführung zur freien Rücklage jedenfalls dauerhaft von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen. Aufgrund des weitreichenden Vorbehalts bzgl. der nach dem Willen der Organe der gemeinnützigen Körperschaft in Rücklagen eingestellten Mittel wird die

⁵⁸³ Siehe zu den Einzelheiten der Bildung zweckgebundener Rücklagen Abschn. E. III.

⁵⁸⁴ Siehe hierzu Abschn. E. IX. 2.

Rücklagenbildung schwerpunktmäßig in Abschn. E genauer untersucht.

2. Mittel aus Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen (§ 62 Abs. 3 AO)

§ 62 Abs. 3 AO enthält vier verschiedene Tatbestände für Mittelzuführungen, die nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen, sondern dem Ausstattungsvermögen der Körperschaft zugeführt werden können.⁵⁸⁵ Es handelt sich dabei um Mittel, die der gemeinnützigen Körperschaft von außen mit der ausdrücklichen oder konkludenten Zweckbestimmung für die Vermögensausstattung zugewendet wurden. Die Rücksicht auf die individuelle Zweckbestimmung erstreckt sich als Grundgedanke auf alle vier Einzeltatbestände des § 62 Abs. 3 AO.⁵⁸⁶ Die gemeinnützigkeitsrechtliche Rechtsfolge gem. § 62 Abs. 3 AO besteht darin, dass die zugewendeten Mittel nicht zeitnah i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO verwendet werden müssen. Das schließt es grundsätzlich aber nicht aus, dass die Körperschaft die Mittel dennoch zeitnah für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet.⁵⁸⁷ Eine Pflicht zur Zuführung zum Ausstattungsvermögen und Erhalt der Zuwendungen kann sich allerdings aus einer entsprechenden zivilrechtlichen Zweckbestimmung ergeben. Ist die Zuwendung zivilrechtlich mit der Auflage verbunden, dass die Mittel dauerhaft im Ausstattungsvermögen erhalten werden müssen, kann sich aus der Verwendung der Mittel ein Rückforderungsanspruch des Zuwendenden ergeben (§ 527 Abs. 1 BGB). Es kommt dabei auf die konkrete Ausgestaltung der zivilrechtlichen Auflage an. Neben dem gegenständlichen Erhalt der Zuwendung kann auch der Erhalt des Nominal- oder des um den inflationsbedingten Wertverlust fortgeschriebenen Realwertes der Zuwendung bestimmt werden. Soll die Zuwendung nur wertmäßig der finanziellen Ausstattung dienen, ist es grundsätzlich zulässig, die zugewendeten Mittel auch umzuschichten (z. B. der Erwerb von Wertpapieren aus einer Barspende in das Vermögen). Die Tatbestände von § 62 Abs. 3 AO sollen im Folgenden genauer betrachtet werden.

⁵⁸⁵ Nr. 16 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 3 AO.

⁵⁸⁶ *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, 82 f.; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.197; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 29.

⁵⁸⁷ Eine Verwendung innerhalb der zeitnahen Mittelverwendungspflicht führt nicht dazu, dass die Mittel als „sonstige zeitnah zu verwendende Mittel“ die Bemessungsgrundlagen für Zuführungen zur freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1) oder für Endowments (§ 58 Nr. 3 AO) erhöhen, vgl. Abschn. E. IV. 4.

a. Zuwendungen von Todes wegen

Das Gesetz geht bei Zuwendungen von Todes wegen (z. B. Erbschaften und Vermächtnisse) gem. § 62 Abs. 3 Nr. 1 AO von der Vermutung aus, dass der Erblasser stillschweigend damit einverstanden ist, dass die Zuwendungen auch zur Vermögensausstattung der gemeinnützigen Körperschaft genutzt werden kann, solange der Erblasser nicht ausdrücklich die „Verwendung für den laufenden Aufwand“ vorgeschrieben hat.⁵⁸⁸ Der Vermutung könnte die Überlegung zugrunde liegen, dass die von Todes wegen erhaltenen Mittel auch beim Erblasser zu dessen angesparten Gebrauchsvermögen⁵⁸⁹ gehörten und er dieses zu Lebzeiten nicht ausgeben wollte. Für den plötzlichen Todesfall vermag diese Vermutung allerdings nicht zu überzeugen.

Die unterschiedliche Behandlung im Vergleich zu Zuwendungen zu Lebzeiten lässt sich m. E. dadurch rechtfertigen, dass Zuwendungen von Todes wegen in typischer Betrachtung regelmäßig auch größere Vermögen und Immobilien umfassen. Ohne eine generelle Ausnahme von der zeitnahen Verwendungspflicht wären gemeinnützige Körperschaften gezwungen, die von Todes wegen erlangten Vermögensgegenstände entweder, sofern sie dafür geeignet sind, für die Förderung ihrer steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke einzusetzen (als nutzungsgebundenes Vermögen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO) oder sie zu veräußern und den Veräußerungserlös zeitnah zu verwenden, wenn der Erblasser nichts anderes bestimmt hat. Ein Erhalt im Ausstattungsvermögen wäre nur möglich, wenn die Körperschaft den Wert des Nachlasses durch die gemeinnützige Verwendung anderer Mittel des Ausstattungsvermögens betragsmäßig ausgleicht. Besteht der Nachlass aus größeren Vermögensgegenständen, z. B. Immobilien oder Unternehmensanteile, wird die bedachte gemeinnützige Körperschaft insofern vor einem plötzlichen Verwendungsdruck zum Zeitpunkt des Anfalls des Nachlasses geschützt.

Nach überwiegender Auffassung im Schrifttum kann die Körperschaft die von Todes wegen ohne besondere Zweckbestimmung erhaltenen Mittel trotz der gesetzlichen Fiktion auch (ganz oder teilweise) für die satzungsmäßigen Zwecke verbrauchen bzw.

⁵⁸⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.198.

⁵⁸⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.198.

damit nutzungsgebundenes Vermögen anschaffen.⁵⁹⁰ Die gesetzliche Fiktion ist im Gegensatz zu einer Zuwendung unter Auflage zivilrechtlich nicht bindend. Das passt zu dem Gedanken, dass die Verwendung je nach Umfang und Zusammensetzung des von Todes wegen zugewandten Vermögens im Ermessen der Körperschaft stehen soll. Die gesetzgeberische Vermutung über den mutmaßlichen Willen des Erblassers beschränkt sich also darauf, dass die von Todes wegen zugewendeten Mittel lediglich nicht zeitnah verwendet werden müssen.⁵⁹¹

Fraglich ist dagegen, was mit einer Bestimmung zur „Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft“ gemeint ist. Mit Rücksicht auf den Sinn und Zweck der Regelung als Rückausnahme von der Ausnahme der zeitnahen Mittelverwendungspflicht muss das Tatbestandsmerkmal dahingehend verstanden werden, dass mit der Zuwendung keine Anordnung zur zeitnahen Verwendung für satzungsmäßige Zwecke verbunden ist. Auf einen „laufenden Aufwand“ im Sinne wiederkehrender Kosten kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Die zeitnahe Mittelverwendungspflicht gilt generell und setzt keinen laufenden Aufwand voraus. Richtigerweise setzt die Rückausnahme daher voraus, dass der Erblasser keine zeitnahe Verwendung zur Förderung der satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft vorgeschrieben hat.

Mit Rücksicht auf die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften gem. § 13 Nr. 16 Buchst. b ErbStG akzeptiert der Gesetzgeber ein zeitliches Auseinanderfallen von Steuerbegünstigung und Gemeinwohlförderung. In diesem Zusammenhang kann also die sog. Saldotheorie zur Rechtfertigung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht nicht überzeugen. Aus verhaltensökonomischer Sicht ist die Ausnahme für Zuwendungen von Todes wegen zweckmäßig. Gemeinnützige Körperschaften können Zuwendungen von Todes wegen regelmäßig nicht vorhersehen. Ohne die Ausnahme wären gemeinnützige Körperschaften bei größeren Erbschaften gezwungen, die Vermögensgegenstände innerhalb der Mittelverwendungsfrist zu verwenden. Das Wahlrecht erlaubt in Zweifelsfällen die effizienteste

⁵⁹⁰ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.198.; Seer, in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, § 62 AO, Rz. 16; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 191.

⁵⁹¹ Vgl. zum mutmaßlichen Willen bei Zuwendungen zu Lebzeiten, Kapitel 2 Abschn. B. I.

Verwendungsmöglichkeit.

b. Zuwendungen zur Vermögensausstattung

Nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO sind Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt hat, dass diese der Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder der Erhöhung des Vermögens dienen sollen, von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen. Damit wird einer entsprechenden zivilrechtlichen Zweckbestimmung durch den Zuwendenden der Vorrang gegenüber der zeitnahen Mittelverwendung eingeräumt.⁵⁹² Die Zuwendungen i. S. v. § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO sind gleichwohl durch den Spendenabzug begünstigt, wenn die Zuwendung endgültig ist und damit kein Rückfallvorbehalt, beispielsweise für den Fall der Auflösung der Körperschaft, verbunden ist.⁵⁹³

Die Unterscheidung zwischen „Ausstattung mit Vermögen“ und „Erhöhung des Vermögens“ hat im Übrigen keine Bedeutung. Für die Ausnahme vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ist es unerheblich, ob das Vermögen zur erstmaligen Ausstattung bei Gründung oder zu einem späteren Zeitpunkt zugewendet wurde. Um den unterschiedlichen Bedeutungsgehalt zum Grundsatz der Vermögensbindung (§§ 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, 61 Abs. 3 AO) deutlich zu machen⁵⁹⁴, könnte der Begriff des Ausstattungsvermögens verwendet werden.⁵⁹⁵

Ein Hauptanwendungsfall von § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO ist die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung bürgerlichen Rechts.⁵⁹⁶ Das Stiftungsgeschäft muss die verbindliche Erklärung des Stifters enthalten, ein Vermögen zur Erfüllung eines von ihm vorgegebenen Zwecks zu widmen (§ 81 Abs. 1 Satz 1 BGB).⁵⁹⁷ Dieses Grundstockvermögen ist, sofern der Stifter nichts anderes vorgibt, dauerhaft (je nach Stifterwillen gegenständlich

⁵⁹² Kirchhain, DStR 2014, 289 (294); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.199; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 81.

⁵⁹³ BFH v. 05.02.1992 – I R 63/91, BStBl. II 1992, 748.

⁵⁹⁴ Siehe hierzu Abschn. C. II. 3.

⁵⁹⁵ Siehe hierzu den Reformvorschlag in Kapitel 4 Abschn. B.

⁵⁹⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.199; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 192.

⁵⁹⁷ Eine Ausnahme bilden die sog. Verbrauchsstiftungen, deren Vermögen innerhalb eines bestimmten Zeitraums, mindestens aber 10 Jahre, für die Zwecke der Stiftung verbraucht werden muss (§ 80 Abs. 1 Satz 2 BGB).

oder nach seinem Real- oder Nominalwert) zu erhalten (vgl. § 85c Abs 1 Satz 1 BGB). Auch die Einlage eines Gesellschafters in das Stammkapital einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft stellt einen Fall von § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO dar. Voraussetzung für die Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist außerdem eine ausdrückliche Erklärung des Zuwendenden spätestens bis zur Wirksamkeit der Schenkungsabrede bzw. der notariellen Beurkundung im Falle eines Schenkungsversprechens, weil eine nachträgliche Zweckbestimmung oder Auflage für die gemeinnützige Empfängerkörperschaft zivilrechtlich nicht bindend wäre.⁵⁹⁸ Die Zweckbestimmung zur Vermögensausstattung bedeutet schließlich nicht, dass auch die aus dem zugewendeten Vermögen erzielten Erträge von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen sind. Die Wirkung beschränkt sich auf die zugewendeten Mittel. Die Erträge sind je nach Nutzung der Mittel als Überschüsse aus der Vermögensverwaltung oder Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bzw. Zweckbetriebs zeitnah zu verwenden.

Durch die tatbestandlich geforderte ausdrückliche Zweckbestimmung ist zugleich eine Zuordnung zum Ausstattungsvermögen zivilrechtlich zwingend.⁵⁹⁹ Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung⁶⁰⁰ kommt der Empfängerkörperschaft kein Wahlrecht zu. Es genügt nach dem Gesetzeswortlaut nämlich nicht, dass der Zuwendende lediglich erklärt, die Mittel müssten nicht zeitnah verwendet werden. Für diese Einschränkung spricht auch der Sinn und Zweck der Regelung als Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht. Durch die zwingende zivilrechtliche Vorgabe erfolgt die Ansammlung der Mittel durch die gemeinnützige Körperschaft nicht grundlos. Würde man dagegen eine Erklärung ausreichen lassen, wonach die gemeinnützige Körperschaft die Mittel lediglich nicht zeitnah verwenden braucht, besteht wiederum die Gefahr ineffizienten Ausgabeverhaltens. Im Gegensatz zu Zuwendungen von Todes wegen ist davon auszugehen, dass größere Zuwendungen, insbesondere von Immobilien oder Unternehmensanteilen, vor der Zuwendung angekündigt und ihre Verwendung abgestimmt wird. Insofern kann eine unterschiedliche Behandlung von Zuwendungen von

⁵⁹⁸ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.200; *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 192.

⁵⁹⁹ *Kirchhain*, *DStR* 2014, 289 (294).

⁶⁰⁰ Nr. 16 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 3 AO: „Zuwendungen können dem Vermögen zugeführt werden.“

Todes wegen ohne entsprechende Zweckbestimmung hingenommen werden.

Nach dem Wortlaut der Regelung in § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO bedarf es einer ausdrücklichen Erklärung des Zuwendenden. Eine konkludente Zweckbestimmung durch Auslegung der Umstände des Einzelfalls genügt danach nicht.⁶⁰¹ Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll die Aufzählung in § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO zudem abschließend sein.⁶⁰² Nach überwiegender Auffassung im Schrifttum ist die Aufzählung in § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO dagegen kasuistisch zu verstehen.⁶⁰³ Danach könnten auch solche Zuwendungen von der zeitnahen Mittelverwendungsfrist ausgenommen werden, bei denen sich lediglich im Wege der Auslegung und nach den Umständen des Einzelfalls ergibt, dass eine Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen bezweckt ist. Dem ist nach dem Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendung als Instrument der Effizienzsteigerung zuzustimmen. Gelingt es der gemeinnützigen Körperschaft, einen entsprechenden konkludenten Willen des Zuwendenden nachzuweisen, wofür sie grundsätzlich die Beweislast trägt⁶⁰⁴, besteht keine Gefahr einer grundlosen und ineffizienten Mittelansammlung. Demgegenüber ist die Körperschaft davor geschützt, Zuwendungen allein mangels einer ausdrücklichen Erklärung des Zuwendenden im Zeitpunkt der Zuwendung zeitnah verwenden zu müssen, obwohl dies nicht gewollt war. Die konkludente Zweckbestimmung muss gleichwohl im Zeitpunkt der Zuwendung ersichtlich sein. Im Übrigen entspricht diese Auslegung auch dem Grundgedanken der Tatbestände in § 62 Abs. 3 AO, die einer zivilrechtlichen und damit auch einer konkludenten Zweckbestimmung den Vorrang gegenüber der steuerlichen Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung einräumt.

⁶⁰¹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 167; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.200. Anders OFD Frankfurt am Main, Rundvfg. v. 06.02.2018 – S 0177 A – 1 – St 53: Die OFD Frankfurt a.M. hat eine konkludente Zweckbestimmung in einem Fall ausreichen lassen, bei dem ein Bürgerhausverein Spenden eingeworben hat, ohne darauf hinzuweisen, dass die Mittel dem Vermögen zugeführt werden sollen. In diesem Fall sei nach Ansicht der OFD „grundsätzlich davon auszugehen“, dass die Zuwendungen zur Herstellung, zum Erwerb bzw. Erhalt eines Bürgerhauses bestimmt und daher nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 oder Nr. 3 AO von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen sind.

⁶⁰² Nr. 16 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 3 AO.

⁶⁰³ Hüttemann, DB 2000, 1584, 1585; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 167; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.203; Ley, KÖSDI 2000, 12658 (12665).

⁶⁰⁴ Als Teil der Feststellungslast, dass die tatsächliche Geschäftsführung den Anforderungen gem. § 63 Abs. 1 AO entspricht, BFH v. 23.07.2003 - I R 29/02, BStBl. II 2003, 930 (931); BFH v. 25.05.2004 - VIII R 4/01; FG München v. 15.01.2016 - 7 V 2906/15, Rz. 19.

c. Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs

Gemeinnützige Körperschaften können durch einen Spendenaufruf aktiv Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen einwerben. Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs sind gem. § 62 Abs. 3 Nr. 3 AO nicht zeitnah zu verwenden. Im Unterscheid zu § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO bedarf es darüber hinaus keiner ausdrücklichen Erklärung des Zuwendenden.

Die besondere Zweckbestimmung erfolgt im Vorfeld durch die Körperschaft selbst, welcher der Zuwendende konkludent zustimmt.⁶⁰⁵ Es genügt, dass diese Zweckbestimmung bei gehöriger Sorgfalt für den Zuwendenden erkennbar war, auf die tatsächliche Kenntnis kommt es nicht an.⁶⁰⁶ Der Wortlaut „Aufstockung des Vermögens“ suggeriert, dass die gemeinnützige Körperschaft bereits über ein gewisses Vermögen verfügen müsse. Es ist jedoch nicht ersichtlich, weshalb vermögenslose Körperschaften ihre Erstausrüstung nicht genauso mithilfe von Spendenaufrufen einwerben dürfen.

Teilweise wird vertreten, dass ein Spendenaufruf durch Dritte angesichts des klaren Gesetzeswortlauts nicht genüge.⁶⁰⁷ Dagegen hält es die überwiegende Auffassung im Schrifttum für unschädlich, wenn die Zuwendungen nicht in Folge eines eigenen Spendenaufrufs der Körperschaft zufließen.⁶⁰⁸ Eine weitere Ansicht verlangt bei Spendenaufrufen Dritter zumindest die Billigung des Spendenaufrufs durch die Empfängerkörperschaft.⁶⁰⁹

Versteht man die konkludente Zweckbestimmung durch den Zuwendenden als zivilrechtlich bindend, genügt es m. E., dass die Empfängerkörperschaft von dem fremden Spendenaufruf Kenntnis erlangt hat. Hat die Körperschaft Kenntnis von einem Spendenaufruf eines Dritten, muss sie entsprechend der Auslegung nach dem objektiven Empfängerhorizont (§§ 133, 157 BGB) die konkludente Zweckbestimmung des

⁶⁰⁵ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.201.

⁶⁰⁶ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.201.

⁶⁰⁷ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO*, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 29.

⁶⁰⁸ *Hüttemann*, DB 2000, 1584, 1585; *Seer*, in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, § 62 AO, Rz. 167; *Unger*, in: Gosch, *AO/FGO*, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 62 AO, Rz. 40, Fn. 4; *Ley*, *KÖSDI* 2000, 12658 (12665).

⁶⁰⁹ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 193; *Koenig*, in: *Koenig, AO*, 5. Auflage 2024, § 62, Rz. 17.

Zuwendenden berücksichtigen und die Mittel dem Ausstattungsvermögen zuführen. Der Auslegung der herrschenden Auffassung im Schrifttum ist auch nach dem Sinn und Zweck der Regelung als Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht zuzustimmen. Hat die gemeinnützige Empfänger Körperschaft Kenntnis davon, dass der Zuwendende die Mittel von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausnehmen wollte, erfolgt die Zuführung der Mittel zum Ausstattungsvermögen nicht grundlos und respektiert die zivilrechtliche Bindung. Von wem der Spendenaufruf letztlich ausging, ist dafür nicht relevant. Missbilligt die Empfänger Körperschaft einen fremden Spendenaufruf zugunsten ihrer Vermögensausstattung, etwa weil sie zeitnah zu verwendende Mittel benötigt, kann sie die Annahme verweigern oder eine abweichende Zweckbestimmung verlangen.

Lässt man für Zuwendungen nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO auch eine konkludente Zweckbestimmung zu, wäre die zusätzliche Regelung für Spendenaufrufe insgesamt entbehrlich.

d. Sachzuwendungen

Schließlich nimmt § 62 Abs. 3 Nr. 4 AO solche Sachzuwendungen aus der zeitnahen Mittelverwendungspflicht aus, die „ihrer Natur nach zum Vermögen gehören“. Welche Vermögensgegenstände damit gemeint sind, ist auslegungsbedürftig.⁶¹⁰ Nach Auffassung der Finanzverwaltung gehören solche Wirtschaftsgüter „ihrer Natur nach“ zum Vermögen, die ihrer Art nach von der Körperschaft im ideellen Bereich, im Rahmen der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden können.⁶¹¹ In einer älteren Fassung des Anwendungserlasses wurde als Beispiel noch die Überlassung eines Mietwohngrundstückes genannt.⁶¹² *Schindler* nennt als Beispiele auch Aktienpakete und Beteiligungen an einer Personengesellschaft.⁶¹³

⁶¹⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.202, „Formulierung ist für sich genommen ganz unverständlich“; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 278; *Ley*, KÖSDI 2000, 12658 (12665).

⁶¹¹ Nr. 16 Satz 3 AEAO zu § 62 Abs. 3 AO.

⁶¹² Vgl. *Ley*, KÖSDI 2000, 12658 (12665); *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 278.

⁶¹³ *Schindler*, BB 2000, 2077 (2080), zust. *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 278 und *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 29.

Hüttemann subsumiert unter § 62 Abs. 3 Nr. 4 AO solche Gegenstände, aus denen selbst bereits ersichtlich wird, dass sie nach dem Willen des Zuwendenden als dauerhafte Ertragsquelle dem Vermögen zugeführt und nur ihre Erträge zeitnah für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden sollen.⁶¹⁴ Danach seien solche Vermögensgegenstände erfasst, die üblicherweise als Ertragsquelle genutzt werden, z. B. Immobilien, Beteiligungen, oder Wertpapiervermögen.⁶¹⁵ Nach Auffassung von *Musil* ist in Zweifelsfällen zusätzlich ein besonderer Bezug zur konkreten steuerbegünstigten Tätigkeit der konkreten Körperschaft erforderlich.⁶¹⁶

Der Wortlaut der Regelung stellt nicht auf den Willen des Zuwendenden, sondern allein auf die „Natur“ der Sachzuwendung ab und damit auf die objektiven, der Sache anhaftenden Eigenschaften. Im Umkehrschluss sind m. E. solche Sachzuwendungen zeitnah zu verwenden, bei denen sich anhand objektiver Merkmale ergibt, dass sie zeitnah zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zu verbrauchen oder als nutzungsgebundenes Vermögen einzusetzen sind. Das ist gerade bei solchen Sachzuwendungen denkbar, die einen konkreten Bezug zur Fördertätigkeit der Körperschaft haben (z. B. eine Kunstsammlung, ein Bibliotheksbestand oder medizinisches Material). Dabei kommt, anders als von der Finanzverwaltung im Anwendungserlass dargestellt, auch eine Nutzung im Zweckbetrieb in Betracht. Das Argument von *Musil* ist daher in das Gegenteil umzukehren. Es ist nicht Sinn und Zweck der Ausnahmeregelung, dass Sachzuwendungen, die sich wegen eines konkreten Bezugs zur Fördertätigkeit der Körperschaft zur zeitnahen Nutzung oder Verbrauch eignen, dem Ausstattungsvermögen zugeführt werden können. Die objektive Eignung zur Förderung der steuerbegünstigten Tätigkeit spricht vielmehr dafür, dass die Gegenstände zeitnah verwendet werden sollen.

Vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) kommen außerdem nur solche Sachzuwendung für Zuführungen zum Vermögen in Betracht, die sich als Ertragsquellen zur Beschaffung weiterer Mittel für die Fördertätigkeit der Körperschaft nutzen lassen. Kann die Sachzuwendung weder über die mit ihr erzielbaren

⁶¹⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.202.

⁶¹⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.202.

⁶¹⁶ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 29.

Erträge noch durch die Nutzung der Sache selbst die steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft fördern oder sind mit deren Verwaltung höhere Kosten verbunden, als Erträge erzielt werden können, ergibt sich aus dem Grundsatz der Ausschließlichkeit für die Körperschaft m. E. die Pflicht zur Veräußerung bzw. bei Wertlosigkeit die Pflicht, die Annahme der Sachzuwendung zu verweigern. Insofern muss ein mutmaßlicher Wille des Zuwendenden, der auf einen gegenständlichen Erhalt aus persönlicher Verbundenheit wegen individuell bedeutsamer Eigenschaften der Sache oder auf andere zweckfremde Erwägungen gerichtet ist, unbeachtlich sein. Erfasst werden nach dieser Auslegung nicht nur Vermögengegenstände, die typischerweise gegenständlich erhalten werden (z. B. eine Immobilie und Beteiligungen), sondern auch solche, die sich typischerweise durch Umschichtungen⁶¹⁷ zur Einkünfteerzielung eignen, z. B. ein Aktienpaket.⁶¹⁸

In einer Gesamtbetrachtung unter Einbeziehung der Ausnahmetatbestände in § 62 Abs. 3 Nr. 1 und 2 AO sowie der dargestellten Auslegungsschwierigkeit hinsichtlich der „Natur“ der Sachzuwendung, erscheint die Ausnahmeregelung insgesamt überflüssig. Sachzuwendungen von Todes wegen und Sachzuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich eine Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erklärt, sind bereits nach § 62 Abs. 3 Nr. 1 und 2 AO von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen. Für den Anwendungsbereich verbleiben nur solche Sachzuwendungen, die zu Lebzeiten ohne entsprechende Erklärung des Zuwendenden zugewendet wurden. In diesen eher seltenen Fällen wäre eine gemeinnützige Empfängerkörperschaft ohne die gesetzliche Ausnahme gezwungen, die zugewendeten Gegenstände zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden oder, wenn dies nicht in Betracht kommt, sie zu veräußern. Die Veräußerung kann bei größeren Sachzuwendungen oder umfangreicheren Sachgesamtheiten womöglich einige Zeit in Anspruch nehmen. Mit Rücksicht auf die verlängerte Mittelverwendungspflicht verbleibt dafür ein Zeitraum von bis zu drei Jahren. Insgesamt ist ein praktisches Bedürfnis für die gesetzliche Regelung kaum erkennbar. M. E. könnte die Regelung in § 62 Abs. 3 Nr. 3 AO daher sowohl mangels Bestimmtheit als auch mangels

⁶¹⁷ Siehe zu der Behandlung von Umschichtungsgewinnen Abschn. C. V. 2. c.

⁶¹⁸ So auch Ley, KÖSDI 2000, 12658 (12665).

Erforderlichkeit ersatzlos gestrichen werden.

e. Zwischenergebnis

Aus den Tatbeständen des § 62 Abs. 3 AO wird ersichtlich, dass die zeitnahe Mittelverwendungspflicht in Bezug auf Zuwendungen nach dem Willen der Zuwendenden disponibel ist. Über die Ausnahmetatbestände können gemeinnützige Körperschaften grundsätzlich mithilfe von Zuwendungen in unbegrenzter Höhe Vermögen aufbauen. Im Ergebnis räumt der Gesetzgeber damit unabhängig von der steuerlichen Begünstigung der Zuwendungen durch den Spendenabzug (oder durch die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen) dem Willen des Zuwendenden einen grundsätzlichen Vorrang vor der gesetzlich angeordneten zeitnahen Mittelverwendungspflicht ein und nimmt damit in Kauf, dass der staatliche Steuerverzicht und der Einsatz der Mittel zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zeitlich auf unbestimmte Dauer auseinanderfallen. Daran wird ersichtlich, dass der Gesetzgeber die im Schrifttum angeführte zeitliche Saldobetrachtung zwischen Steuerverzicht und steuerlicher Begünstigung zugunsten der individuellen Präferenzen der Förderer gemeinnütziger Körperschaften akzeptiert.

Im Hinblick auf das hier vertretene Lenkungsfunction der zeitnahen Mittelverwendungspflicht als Instrument der Effizienzsteigerung sind die Ausnahmetatbestände unschädlich, sofern es letztlich nicht dem Ermessen der handelnden Organe der Körperschaft überlassen wird, die zugewendeten Mittel zeitnah zu verwenden. Stellenweise sind die Tatbestände wie dargestellt zu präzisieren (z. B. durch Auflösung der unterschiedlichen Begrifflichkeiten in § 62 Abs. 3 Nr. 2 und 3 AO: „Aufstockung“, „Erhöhung“, „Ausstattung“).⁶¹⁹ Der gesonderte Tatbestand für Spendenaufrufe kann entfallen, wenn die konkludente Zweckbestimmung für eine Ausnahme nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO genügt. Im Übrigen erscheint die grundsätzliche Ausnahme gem. § 62 Abs. 3 Nr. 4 AO für Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören, überflüssig.

⁶¹⁹ Siehe auch den Vorschlag zur Neufassung von § 62 AO in Kapitel 4 B.

IV. Zeitliche Zuordnung der zeitnah zu verwendenden Mittel

Sofern die Mittel nicht bereits gem. § 62 Abs. 1 oder 3 AO als Rücklagen und Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen von dem Anwendungsbereich der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen sind, stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt die zeitnahe Mittelverwendungspflicht ausgelöst wird. Im Ausgangspunkt deutet der Wortlaut von § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO auf eine liquiditätsorientierte Betrachtungsweise („Zufluss“) hin. Für bilanzierende gemeinnützige Körperschaften stellt sich sodann die Frage, ob die zeitnah zu verwendenden Mittel auch nach bilanziellen Grundsätzen ermittelt werden können oder zusätzlich zum Jahresabschluss eine besondere Liquiditätsrechnung erforderlich ist. Besondere Schwierigkeiten ergeben sich schließlich im Hinblick auf solche Mittel, die innerhalb von Tochtergesellschaften einer gemeinnützigen Körperschaft erzielt, aber noch nicht an die gemeinnützige Körperschaft ausgeschüttet wurden.

1. Liquiditätsorientierte Betrachtungsweise nach dem Zuflussprinzip

Nach dem Wortlaut von § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO unterliegen nur zugeflossene Mittel der zeitnahen Mittelverwendungspflicht („Zufluss“). Daraus leitete die ganz überwiegende Auffassung im Schrifttum ab, dass für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung grundsätzlich das Zufluss- und Abflussprinzip im Sinne einer liquiditätsorientierten Betrachtungsweise gilt.⁶²⁰ Der zeitnahen Verwendungspflicht unterliegen danach grundsätzlich nur tatsächlich zugeflossene Mittel i. S. v. vereinnahmtem Geld oder geldwerten Vermögenswerten. Dafür spricht auch der Wortlaut von § 63 Abs. 3 AO, der für den Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entspricht, ordnungsgemäße Aufzeichnungen über „Einnahmen und Ausgaben“ fordert. Auch im Zusammenhang mit der Ausnahme für kleinere gemeinnützige Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 Euro (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO) stellt die Finanzverwaltung klar, dass es für die Bestimmung der Grenze auf Einnahmen i. S. v. § 11 EStG ankomme

⁶²⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.32 f.; von Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 68; Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 84; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 42; Thiel, DB 1992, 1900 (1901); Orth, DStJG 26 (2003), 177 (219); Spitaler/Schröder, DStR 2014, 2144 (2145), „cashfloworientierte Größe“; Stahl, DStR 2024, 345.

(„Zuflussprinzip“).⁶²¹ Nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG sind solche Einnahmen zu berücksichtigen, die dem Steuerpflichtigen innerhalb eines Kalenderjahrs zugeflossen sind.

Schließlich stellen auch die zweckgebundenen Rücklagentatbestände auf eine liquiditätsorientierte Betrachtungsweise ab.⁶²² Für die geplante Maßnahme zur Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder eine Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO), bedarf es letztlich verwendbarer Mittel, die zugeflossen sein müssen. Gleiches gilt für die Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO). Zudem beziehen sich der Wortlaut aus § 63 Abs. 1 Nr. 3 AO für die Bildung der freien Rücklage und der Wortlaut von § 58 Nr. 3 Satz 1 AO für die Vermögensausstattung anderer steuerbegünstigter Körperschaften (Endowments) auf „Überschüsse“ aus der Vermögensverwaltung. Überschüsse stellen grundsätzlich die Saldogröße aus der Verrechnung der Einnahmen und der Ausgaben dar.⁶²³

Die liquiditätsorientierte Betrachtungsweise passt zum hier vertretenen Sinn und Zweck des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung. Denn erst wenn Mittel tatsächlich zugeflossen sind, erlangt die Körperschaft die nötige Verfügungsgewalt, um diese zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke verwenden zu können.⁶²⁴ Das bedeutet zugleich, dass eine gemeinnützige Körperschaft nicht verpflichtet ist, Vermögenswerte, die ihr noch nicht zugeflossen sind, aber die sie zu fordern berechtigt ist, zeitnah für gemeinnützige Zwecke verwenden zu müssen.⁶²⁵ Entscheidend ist, ob die Mittel in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht zum zeitnahen Einsatz zur Verfügung stehen. Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung knüpft danach nicht an die vorhandenen Vermögenswerte an. Nicht realisierten Wertsteigerungen (stille Reserven) im Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft sind insofern grundsätzlich

⁶²¹ Nr. 30 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

⁶²² *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2145).

⁶²³ Ausdrücklich in § 58 Nr. 3 Satz 1 AO; vgl. Nr. 9 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

⁶²⁴ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.32 f.

⁶²⁵ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 84.

unbeachtlich.⁶²⁶ Erst bei Realisierung einer Wertsteigerung durch die Veräußerung eines Vermögensgegenstands wird der zugeflossene Veräußerungserlös von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erfasst.⁶²⁷ Nach dem Zuflussprinzip kommt es weder darauf an, ob die zugeflossenen Mittel steuerpflichtige Einnahmen darstellen noch in welcher der gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphären sie vereinnahmt wurden. Sowohl steuerfreie Einkünfte als auch steuerpflichtige Einkünfte sind zeitnah zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden. Unerheblich ist schließlich auch die Einkünfteart oder deren Ermittlung als Überschüsse oder Gewinne (§ 2 Abs. 1 und 2 EStG).

2. Zuordnung nach handelsbilanzieller Ertragswirksamkeit

In Abweichung zu der liquiditätsorientierten Betrachtungsweise nach dem Zuflussprinzip werden die im Geschäftsjahr erzielten Aufwendungen und Erträge im handelsbilanziellen Jahresabschluss bereits im Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung berücksichtigt, unabhängig davon, wann entsprechende Zahlungen erfolgen (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Nach dem handelsbilanziellen Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) sind Erträge bereits in dem Zeitpunkt als Forderungen zu aktivieren, indem die Körperschaft ihre Leistungspflicht aus einem gegenseitigen Vertrag wirtschaftlich erfüllt hat und die Gegenleistung so gut wie sicher ist.⁶²⁸ Bei einer Ableitung der zeitnah zu verwendenden Mittel aus der Handelsbilanz besteht daher potentiell die Gefahr, dass der so ermittelte Mittelverwendungsdruck mangels zugeflossener Mittel nicht erfüllt werden kann.

Die überwiegende Auffassung im Schrifttum hält die bilanzielle Betrachtung für bilanzierende gemeinnützige Körperschaften aus Praktikabilitätsgründen für zulässig.⁶²⁹

⁶²⁶ *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 83.

⁶²⁷ Zur Ausnahme für sog. Umschichtungsgewinne nach Nr. 32 Abs. 1 Satz 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, siehe Abschn. C. V. 2. c.

⁶²⁸ *Böcking/Gros/Wirth*, in: Ebenroth/Boujong, HGB, 5. Aufl. 2024, HGB § 252 Rn. 30 mit Beispielen; zur steuerbilanziellen Bedeutung: *Krumm*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 160. EL Dezember 2021, § 5 EStG, Rn. 939 m. w. N.

⁶²⁹ *Hüttemann*, DB 2013, 1561 (1562); *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.36 und 5.245; *F. Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Auflage 2017, Kap. B., Rz. 144 und 146 ff.; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 69; *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 94; *Ley*, in: Steuerberater-Jahrbuch 1998/1999, 311, „Einheitsrechnungslegung“; *Hofmeister*, DStJG 26 (2003), 159 (170).

Hüttemann weist darauf hin, dass die Berücksichtigung von Forderungen allenfalls zu einer Vorverlagerung des Mittelzugangs und über die Totalperiode der Mittelverwendungsfrist in der Regel zum gleichen Ergebnis führe wie eine liquiditätsorientierte Kapitalflussrechnung.⁶³⁰

Fehlt der gemeinnützigen Körperschaft die nötige Liquidität, um den Mittelverwendungsdruck auszugleichen, wird vertreten, dass die gemeinnützige Körperschaft gegebenenfalls gezwungen ist, sich die nötige Liquidität durch Kreditaufnahme und Belastung des vorhandenen Vermögens zu beschaffen.⁶³¹ Dagegen hält *Hüttemann* eine Finanzierung zweckverwirklichender Maßnahmen durch Darlehen wegen des damit verbundenen Schuldnerisikos regelmäßig für nicht zumutbar.⁶³²

Schauhoff schlägt für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung dagegen vor, den Ertrag aus der Erhöhung des Forderungsbestandes, der nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Erhöhung des Jahresüberschusses geführt hat, wieder herauszurechnen.

M. E. ist die handelsbilanzielle Betrachtungsweise unter Berücksichtigung von Forderungen für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unschädlich und aus Praktikabilitätsgründen gerechtfertigt. Bei vielen gemeinnützigen Körperschaften wird es an einer handelsrechtlichen Rechnungslegung bzw. steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich fehlen, weil nur wenige rechtsformbedingt verpflichtet sind Jahresabschlüsse aufzustellen oder dies freiwillig tun.⁶³³ Erstellt eine gemeinnützige Körperschaft einen handelsbilanziellen Jahresabschluss, erscheint es für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung aber nicht geboten, eine zusätzliche Kapitalflussrechnung erstellen zu müssen. Nach ganz überwiegender Auffassung stellt die Einnahmen-/Ausgabenrechnung gem. § 63 Abs. 3 AO nur einen Mindeststandard der Rechnungslegung von gemeinnützigen Körperschaften dar, aber keine *lex specialis*

⁶³⁰ *Hüttemann*, DB 2013, 1561 (1562); *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.36 und 5.245; zustimmend *F. Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Auflage 2017, Kap. B., Rz. 144 und 146 ff.; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 69.

⁶³¹ *Hofmeister*, DStJG 26 (2003), 159 (170), „wenn dies möglich und betriebswirtschaftlich zu verantworten ist“; *R. Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Auflage 2017, Kap. C., Rz. 83b.

⁶³² *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.32.

⁶³³ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.32.

gegenüber den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften.⁶³⁴ Da die zeitnahe Mittelverwendungspflicht nicht an die steuerliche Gewinnermittlung anknüpft, sind jedenfalls die Besonderheiten der steuerbilanziellen Rechnungslegung unbeachtlich.⁶³⁵

Führt bereits die Aktivierung einer Forderung zu zeitnah zu verwendenden Mitteln, erhöht dies den zeitlichen Verwendungsdruck für die Organe der gemeinnützigen Körperschaft in den beiden Folgejahren. Der Vermögensmehrung steht die gesicherte Aussicht auf einen zeitnahen Mittelzufluss gegenüber. Fälle der Aktivierung langfristiger Forderungen mit einer Laufzeit über drei Jahre sind bei gemeinnützigen Körperschaften unwahrscheinlich. Der frühere Beginn der Mittelverwendungsfrist führt dazu, dass die später vereinnahmte Zahlung schneller verwendet werden muss. Sollte es tatsächlich dazu kommen, dass nicht hinreichend liquide Mittel zur Verfügung stehen, erscheint eine ausnahmsweise Korrektur in der Mittelverwendungsrechnung um noch nicht vereinnahmte Forderungen zweckmäßig.⁶³⁶ Die Aufnahme von Darlehen oder die Veräußerung von Gegenständen des Ausstattungsvermögens wäre für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht m. E. unverhältnismäßig. Der entstandene Mittelverwendungsdruck aus der Berücksichtigung von Forderungen ist nämlich nicht auf eine Untätigkeit der handelnden Organe zurückzuführen. Schließlich birgt auch die liquiditätsorientierte Betrachtungsweise gewisse Manipulationsmöglichkeiten, wenn beispielsweise der Beginn der Mittelverwendungsfrist durch längere Zahlungsziele nach hinten verlagert wird.⁶³⁷ Im Ergebnis droht jedenfalls nach beiden Methoden langfristig keine schädliche Umgehung der zeitnahen Mittelverwendung.

3. Zeitliche Zuordnung von Gewinnen aus Beteiligungen

Nach dem Zuflussprinzip gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO unterliegen die im Rahmen von Beteiligungen erzielten Gewinnanteile grundsätzlich erst nach Ausschüttung bzw.

⁶³⁴ Orth, DB 1997, 1341 (1350); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.35 und 5.120, m. w. N.; Orth in DStJG 26 (2003), 177 (219 f.); Bartmuß/Werner, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 63 AO, Rz. 23; Siehe zu der Ableitung einer Mittelverwendungsrechnung aus der Bilanz Abschn. F.

⁶³⁵ Vgl. zu den steuergesetzlichen Sondervorschriften, die das Maßgeblichkeitsprinzip nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG durchbrechen, Hennrichs, in: Tipke/Lang Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. 9.41.

⁶³⁶ Siehe hierzu Abschn. F. I.

⁶³⁷ Hofmeister, DStJG 26 (2003), 159 (170); zust. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.32, „gewisse Missbrauchsgefahren“.

Entnahme auf der Ebene der beteiligten gemeinnützigen Körperschaft dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung.⁶³⁸ Stellt man für die zeitliche Zuordnung auf eine bilanzielle Betrachtungsweise ab, beginnt die Mittelverwendungsfrist unter Umständen schon mit der ertragswirksamen Aktivierung einer Forderung nach einem entsprechenden Gewinnverwendungsbeschluss auf Ebene der Tochterkapitalgesellschaft bzw. mit Gutschrift auf dem Forderungskonto bei Beteiligungen an Personengesellschaften. In Beteiligungsgesellschaften thesaurierte Gewinne werden grundsätzlich nicht von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erfasst.⁶³⁹

Für das Zuflussprinzip spielt es keine Rolle, welcher gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphäre die Beteiligung zuzuordnen ist. So unterliegen sowohl die steuerfreien Gewinnbezüge aus einer Beteiligung in der Sphäre der Vermögensverwaltung oder die steuerfreien Mittelweitergaben aus einer Beteiligung an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft als auch die steuerpflichtigen Gewinne bzw. Entnahmen aus einer Beteiligung, die dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen ist, der zeitnahen Mittelverwendungspflicht.⁶⁴⁰

Auch wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft Mehrheitsgesellschafterin oder Alleingesellschafterin ist, unterliegen steuerpflichtige Beteiligungsgesellschaften selbst nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht.⁶⁴¹ Ausschüttung einer gemeinnützigen Körperschaft stellen als Mittelweitergaben i. S. v. § 58 Nr. 1 AO für diese eine zeitnahe Verwendung dar. Auf Ebene der beteiligten gemeinnützigen Körperschaft unterliegen die Ausschüttungen wiederum der zeitnahen Mittelverwendungspflicht. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der nach geänderter Verwaltungsauffassung möglichen Zuordnung der Beteiligung an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft zum ideellen

⁶³⁸ *Schindler*, DB 1987, Beilage Nr. 10, 6 (7); *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 84; vgl. Niedersächsisches FG v. 19.10.2023 – 6 K 191/22, juris Rz. 66, Revision anhängig (V R 25/23).

⁶³⁹ *Binz/Sorg*, ZEV 2005, 520 (522). Zur Zulässigkeit der Rücklagenbildung in Beteiligungsgesellschaften, siehe Abschn. E. VII. 4.

⁶⁴⁰ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. D. II.

⁶⁴¹ *Kraus/Mehren*, DStR 2020, 1593 (1594); *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 271, „keine Ausstrahlungswirkung“.

Bereich der beteiligten Körperschaft.⁶⁴²

Nach dem Zuflussprinzip ergeben sich auch keine Unterschiede aus der unterschiedlichen steuerlichen Gewinnermittlung in Abhängigkeit von der Rechtsform der Beteiligungsgesellschaft.⁶⁴³ Insofern führt die grundsätzlich⁶⁴⁴ transparente steuerliche Gewinnermittlung bei Beteiligungen an Personengesellschaften zu keinem anderen Ergebnis. Nach der transparenten Gewinnermittlung erfolgt die Besteuerung der zugerechneten Gewinnanteile auf Ebene der Gesellschafter zwar unabhängig davon, ob diese entnommen wurden oder (gegebenenfalls nach § 34a EStG begünstigt) thesauriert wurden.⁶⁴⁵ Für die Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist die steuerliche Zurechnung m. E. nicht maßgeblich. Entscheidend ist vielmehr, ob der Gewinn rechtlich und tatsächlich entnommen wurde oder zumindest entnommen werden könnte (z. B. nach Gutschrift auf dem Kapitalkonto).⁶⁴⁶ Ein Gewinn, der zwar im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung der gemeinnützigen Körperschaft als Mitunternehmerin zugerechnet wird (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, Transparenzprinzip⁶⁴⁷), aber nicht entnommen wurde oder aufgrund gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen nicht entnommen werden darf, kann schließlich nicht zeitnah verwendet werden. Bei Kapitalgesellschaften stellt die getrennte steuerliche Gewinnermittlung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft und der Anteilseigner nach dem Trennungsprinzip ohnehin auf den Zeitpunkt der Ausschüttung ab.⁶⁴⁸

Vor diesem Hintergrund führt das Zuflussprinzip zu weitreichenden Umgehungsmöglichkeiten in Beteiligungsstrukturen. Weder zivil- noch steuerrechtlich bestehen gesetzliche Ausschüttungs- bzw. Entnahmepflichten, die einen Mindestzufluss auf Ebene

⁶⁴² Siehe zur Zuordnung von Beteiligungen in Folge der geänderten Sichtweise der Finanzverwaltung nach Einführung von § 57 Abs. 4 AO Kapitel 1 Abschn. D. II.; anders als die Darstellung von *Seer* (in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 57 Rz. 19; vgl. auch *Seer/Unger*, FR 2021, 564 (570)) vermuten lässt, unterlagen die Ausschüttungen aus der Beteiligung an gemeinnützigen Körperschaften auch als Überschüsse aus der Vermögensverwaltung dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.

⁶⁴³ Vgl. zur rechtsformabhängigen Unternehmensbesteuerung („Dualismus der Unternehmensbesteuerung“), *Hennrichs/Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Kap. 13.

⁶⁴⁴ Nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (v. 25.06.2021, BGBl. I 2021, 2050) haben Personengesellschaften seit dem Veranlagungszeitraum 2022 die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen zur Körperschaftsteuer zu optieren (§ 1a KStG).

⁶⁴⁵ BFH v. 24.02.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663; BFH v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; *Hennrichs*, in: *Tipke/Lang* Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. 13.6.

⁶⁴⁶ *Hüttemann*, in: *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.33.

⁶⁴⁷ Vgl. zum sog. Transparenzprinzip, *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. 11.3.

⁶⁴⁸ Vgl. zum Trennungsprinzip, *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. 11.2.

der gemeinnützigen Gesellschafterin sicherstellen.⁶⁴⁹ Wird auf Ausschüttungen und Entnahmen weitgehend verzichtet, obwohl die gemeinnützige Körperschaft Mehrheits- oder Alleingesellschafterin ist, oder werden Ausschüttungen und Entnahmen gesellschaftsvertraglich beschränkt, läuft der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht bei Beteiligungen an steuerpflichtigen Körperschaften leer.⁶⁵⁰ Aus dem Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) dürften sich erst Bedenken ergeben, wenn eine Beteiligung an einer steuerpflichtigen Körperschaft im Bereich der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb keinerlei Mittel in Form von Ausschüttungen oder Entnahmen generiert.⁶⁵¹ Dann dient das Halten der Beteiligung nicht mehr ausschließlich den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken i. S. v. § 56 AO. Solange aber Mittel für die gemeinnützige Zweckverwirklichung ausgeschüttet werden, ist die Beteiligung auch bei überwiegender Thesaurierung grundsätzlich der Zweckverwirklichung dienlich. Dieser Problemkreis der Thesaurierung in Beteiligungen wird im Zusammenhang mit den von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung anerkannten Möglichkeiten der Rücklagenbildung im Bereich der Vermögensverwaltung und im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb näher untersucht.⁶⁵²

V. Einzelfragen in Bezug auf die Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft

Der Anwendungsbereich des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung erfasst, wie aufgezeigt, grundsätzlich alle Mittel i. S. v. Geld oder geldwerten Vermögensgegenständen, die der gemeinnützigen Körperschaft zugeflossen sind bzw. nach bilanzieller Betrachtungsweise zufließen werden und nach den rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen auch verwendet werden können.

Mit Rücksicht auf die umfassende Bindung aller Mittel macht es für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung keinen Unterschied, aus welcher der vier gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphären die Mittel stammen. Sowohl im Hinblick auf die im ideellen Bereich vereinnahmten Mittel durch Spenden und Zuwendungen als auch im Hinblick auf die

⁶⁴⁹ Kraus/Mehren, DStR 2020, 1593 (1594).

⁶⁵⁰ von Hippel/Walz, in: Walz/von Auer/von Hippel, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 89 (235), „problematische Ausnahme“ im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht.

⁶⁵¹ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. C. II.

⁶⁵² Siehe hierzu Abschn. E. VII. 4.

selbsterwirtschafteten Mittel aus den Bereichen der Vermögensverwaltung und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bzw. Zweckbetriebs besteht aufgrund mangelhafter interner wie externer Kontrolle die Gefahr ineffizienten Ausgabeverhalten und grundloser Ansammlung. Die Frage der steuerlichen Begünstigung bzw. Besteuerung der Mittel ist dafür irrelevant. Gleichwohl macht es de lege lata für Zwecke der Rücklagenbildung und für Endowments (§ 58 Nr. 3 AO) einen Unterschied, welcher gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphäre die vereinnahmten Mittel zuzuordnen sind.

Betriebswirtschaftlich lassen sich die zur Finanzierung der Fördertätigkeit verfügbaren Mittel nach ihrer Herkunft zwischen Außenfinanzierung (nicht selbst erwirtschaftet) und Innenfinanzierung (selbst erwirtschaftet) unterscheiden.⁶⁵³ Im Unterschied zu erwerbswirtschaftlichen Organisationen besteht bei gemeinnützigen Körperschaften eine grundlegende Besonderheit darin, dass sie ihre satzungsmäßigen Zwecke, nämlich die ausschließlich Förderung steuerbegünstigter Zwecke, nicht durch Entgelte aus dem Rückfluss im Rahmen eines Leistungsaustauschs finanzieren, sondern dafür Mittel aus anderen Quellen benötigen.⁶⁵⁴ Daher kommt dem Bereich der Außenfinanzierung (Spenden, Mitgliedsbeiträge, etc.) für gemeinnützige Körperschaften regelmäßig eine ungleich wichtigere Rolle zu als dies bei erwerbswirtschaftlichen Organisationen der Fall ist. Im Bereich der Außenfinanzierung besteht zumindest eine gewisse externe Kontrolle durch die Teilnahme am Spenden- bzw. Mitgliedermarkt. Außerdem ergibt sich für die zeitliche Zuordnung von Mitteln aus der Außenfinanzierung nach dem Zuflussprinzip kein zeitlicher Spielraum für die gemeinnützige Körperschaft hinsichtlich des Zeitpunktes des Zuflusses.

Für Zwecke des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist dagegen im Bereich der Innenfinanzierung (Überschüsse aus Vermögensverwaltung, Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und des Zweckbetriebs) ein besonderes Augenmerk auf die Ermittlung und zeitliche Zuordnung der erwirtschafteten Mittel zu richten. Im Gegensatz zu den Mitteln aus der Außenfinanzierung lässt sich im Bereich der Innenfinanzierung die Höhe und der Zeitpunkt des Zuflusses der Mittel und damit der

⁶⁵³ Orth, DStJG 26 (2003), 177 (184).

⁶⁵⁴ Orth, DStJG 26 (2003), 177 (184).

Beginn der Mittelverwendungsfrist durch die gemeinnützige Körperschaft in gewissem Umfang steuern. Zudem ist wegen des Gewinnausschüttungsverbots und fehlender rechtlich durchsetzbarer Ansprüche der Allgemeinheit, die es ausschließlich zu fördern gilt, im Bereich der Innenfinanzierung sowohl die interne als auch externe Kontrolle regelmäßig defizitär.⁶⁵⁵

Vor diesem Hintergrund sollen im nachfolgenden Abschnitt die wichtigsten Finanzierungsquellen gemeinnütziger Körperschaft und die in der Praxis regelmäßig damit verbundenen Fragestellungen näher untersucht werden.

1. Mittel der Außenfinanzierung

Zu den Mitteln aus der Außenfinanzierung zählen all diejenigen Mittel, die der gemeinnützigen Körperschaft ohne eine Gegenleistung im Sinne eines Leistungsaustauschs von außen zufließen. In diesem Bereich lässt sich bei gemeinnützigen Körperschaften weiter differenzieren zwischen Mitteln aus der sog. Eigenfinanzierung (z. B. Mitgliedsbeiträge, Einlagen, Zustiftungen) und Mitteln aus Zuwendungen Dritter, die nicht Mitglieder, Stifter oder Gesellschafter sind (z. B. Geld- und Sachspenden).⁶⁵⁶ Auch Zuwendungen von anderen gemeinnützigen Körperschaften (Mittelweitergaben i. S. v. § 58 Nr. 1 und 3 AO) gehören zum Bereich der Außenfinanzierung.

a. Mittel der Eigenfinanzierung

Abhängig von der Rechtsform der gemeinnützigen Körperschaft ergeben sich bei der Eigenfinanzierung signifikante Unterschiede. Während Vereine von ihren Mitgliedern regelmäßig Mitgliedsbeiträge erheben, sind bei Kapitalgesellschaften und Stiftungen nach der erstmaligen Stammeinlage bzw. Stiftung des Grundstockvermögens durch die Gesellschafter bzw. Stifter spätere Kapitalerhöhungen oder Zustiftungen jedenfalls nicht planmäßig vorgesehen.

aa. Mitgliedsbeiträge

Mitgliedsbeiträge sind in aller Regel Zahlungsverpflichtungen, die ein Mitglied eines

⁶⁵⁵ Siehe hierzu Kapitel 2 Abschn. C. II.

⁶⁵⁶ *Orth*, DStJG 26 (2003), 177 (184).

Vereins aufgrund Satzung oder einer Beitragsordnung des Vereins schuldet.⁶⁵⁷ Da der weit überwiegende Teil aller gemeinnützigen Organisationen in der Rechtsform des Vereins existiert⁶⁵⁸, sind Mitgliedsbeiträge im Dritten Sektor die wichtigste Einnahmequelle.⁶⁵⁹ Weder der Begriff noch die Erhebung von Mitgliedsbeiträgen ist gesetzlich geregelt. § 8 Abs. 5 KStG stellt lediglich klar, dass Mitgliedsbeiträge (auch solche, die an steuerpflichtige Personenvereinigungen geleistet werden) bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz bleiben.⁶⁶⁰ Im Übrigen sind die Mitgliedsbeiträge, die an eine gemeinnützige Körperschaft gezahlt werden, schon wegen der fehlenden Einkünftezielungsabsicht i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 EStG nicht steuerbar.⁶⁶¹ Eine Ausnahme gilt für sog. unechte Mitgliedsbeiträge.⁶⁶² Im Gegensatz zu „echten Mitgliedsbeiträgen“, die die Mitglieder in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung zu entrichten haben⁶⁶³, spricht man von „unechten“ Mitgliedsbeiträgen, wenn dem Beitrag eine konkrete Gegenleistung der Körperschaft gegenübersteht, die über die allgemeinen mitgliedschaftlichen Vorteile hinausgeht und deren Umfang von der Inanspruchnahme durch das Mitglied abhängt.⁶⁶⁴ Aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Perspektive stellen echte Mitgliedsbeiträge Einnahmen des ideellen Bereichs, unechte Mitgliedsbeiträge dagegen steuerpflichtige Einnahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dar.⁶⁶⁵ In beiden Fällen handelt es sich bei Mitgliedsbeiträgen um zeitnah zu verwendende

⁶⁵⁷ *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 7 Rz. 78; Mitgliedsbeiträge können nicht nur von Vereinen, sondern auch von anderen Körperschaften erhoben werden. § 8 Abs. 5 KStG stellt dementsprechend auf alle „Personenvereinigungen“ ab.

⁶⁵⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 2.40; *Simonson/Kelle/Kausmann / Tesch-Römer*, Freiwilligensurvey 2019, Berlin 2021, S. 164 f., abrufbar unter www.dza.de (https://www.dza.de/fileadmin/dza/Dokumente/Forschung/Publikationen%20Forschung/Freiwilliges_Engagement_in_Deutschland_-_der_Deutsche_Freiwilligensurvey_2019.pdf).

⁶⁵⁹ *Schubert/Thamaz/Krimmer*, ZiviZ-Survey 2023 Trendbericht, S. 7, abrufbar unter www.ziviz.de (https://www.ziviz.de/sites/ziv/files/ziviz-survey_2023_trendbericht.pdf).

⁶⁶⁰ *Roser*, in: Gosch, KStG, 4. Auflage 2020, § 8, Rz. 1500; *Rengers*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 171. EL März 2024, § 8 KStG, Rz. 970.

⁶⁶¹ R 8.11 KStR 2022; *Roser*, in: Gosch, KStG, 4. Auflage 2020, § 8, Rz. 1500; *Rengers*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 165. EL Dezember 2022, § 8 KStG, Rz. 970.

⁶⁶² *Rengers*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 171. EL März 2024, § 8 KStG, Rz. 970; *Krüsmann*, in: in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 8 Abs. 5 KStG, Rz. 11 ff.; *Pfarrmann*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 312. Lieferung, 7/2022, § 8 KStG, Rz. 515.

⁶⁶³ Vgl. R 8.11 KStR 2022.

⁶⁶⁴ *Rengers*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 171. EL März 2024, § 8 KStG, Rz. 970; *Krüsmann*, in: in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 8 Abs. 5 KStG, Rz. 12.

⁶⁶⁵ *Bott*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 8, Rz. 123, m. w. N.

Mittel.⁶⁶⁶ Das Argument des staatlichen Steuerverzichts vermag in beiden Fällen nicht durchzugreifen.⁶⁶⁷ So sind echte Mitgliedsbeiträge mangels Steuerbarkeit und unechte Mitgliedsbeiträge wegen der partiellen Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht steuerlich begünstigt. Hier kann es daher nur darum gehen, die Organe der gemeinnützigen Körperschaft zu einem zeitnahen Einsatz der vereinnahmten Mitgliedsbeiträge zu bewegen.

Über die Verwendung der Mitgliedsbeiträge entscheidet nach dem gesetzlichen Regelfall der Vereinsvorstand im Rahmen seiner Geschäftsführungsbefugnis (§§ 26 Abs. 1 i. V. m. 27 Abs. 3 BGB).⁶⁶⁸ Die beitragspflichtigen Mitglieder haben gesetzlich nur geringe und satzungsmäßig disponible Kontrollrechte im Hinblick auf die Mittelverwendung, die darüber hinaus grundsätzlich nur kollektiv über die Mitgliederversammlung ausgeübt werden können.⁶⁶⁹ Von den eingeschränkten individualrechtlichen Möglichkeiten eines Mitglieds, ein Fehlverhalten des Vereinsvorstands geltend zu machen und abzuwehren (z. B. durch Feststellungsklage gem. § 256 Abs. ZPO, deliktischen Beseitigungs-/Unterlassungsanspruch gem. §§ 823, 1004 BGB oder die sog. *actio pro socio*, deren Durchsetzbarkeit im Vereinsrecht umstritten ist), wird regelmäßig wegen der fehlenden vermögensrechtlichen Ausgestaltung der Mitgliedschaft bei gleichzeitigem Kostenrisiko kein Gebrauch gemacht.⁶⁷⁰ Schließlich ist ein durchsetzbarer Anspruch gegen den Vereinsvorstand wegen nachlässiger oder unterbliebener Mittelverwendung nur in schwerwiegenden Einzelfällen denkbar, beispielsweise wenn die Förderung der Vereinszwecke trotz vereinnahmter Mitgliedsbeiträge gänzlich unterlassen wird. In diesen Fällen ist einem Verein schon wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der gegenwärtigen Zweckverwirklichung die Gemeinnützigkeit zu versagen. Eine

⁶⁶⁶ Die Unterscheidung nach den gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphären ist für die Bemessungsgrenzen der freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO (Siehe hierzu Abschn. E. IV. 4.) und Endowments nach § 58 Nr. 2 AO (Siehe hierzu Abschn. D. IV. 2.) von Bedeutung. Von größerer Bedeutung ist die Abgrenzung für die Frage des Spendenabzugs und die Umsatzsteuer. Unechte Mitgliedsbeiträge sind nicht abzugsfähig und der zugrundeliegende Leistungsaustausch kann umsatzsteuerpflichtig sein.

⁶⁶⁷ Siehe hierzu Kapitel 2 Abschn. A. III.

⁶⁶⁸ Neudert/Waldner, in: Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein, 21. Auflage 2021, Rz. 277; Schwennicke, in: Staudinger BGB, Neubearbeitung 2019, § 27, Rz. 64; Leuschner, MüKoBGB, 9. Auflage 2021, § 27 Rz. 40, den Vorstand trifft neben der Legalitätspflicht im Rahmen der ordnungsgemäßen Geschäftsführung auch die Pflicht, den Vereinszweck bestmöglich zu verwirklichen.

⁶⁶⁹ Vgl. die Untersuchung von von Schönfeld, Leitungs- und Kontrollstrukturen in gemeinnützigen Organisationen, 2017, S. 49 ff.; Hartnick, Kontrollprobleme bei Spendenorganisationen, 2007, S. 553 f.

⁶⁷⁰ von Schönfeld, Leitungs- und Kontrollstrukturen in gemeinnützigen Organisationen, 2017, S. 52 f.; Hartnick, Kontrollprobleme bei Spendenorganisationen, 2007, S. 553 f.

gewisse externe Kontrolle ergibt sich daher nur durch die Teilnahme am sog. Mitgliedermarkt. Wenn erkennbar wird, dass ein Verein seine Mittel ineffizient einsetzt, werden Mitglieder austreten und neue Mitglieder ausbleiben. Die Kontrolle durch den Wettbewerb am Mitgliedermarkt versagt allerdings dort, wo kein hinreichender Wettbewerb besteht (z. B. mangels regionalen Angebots anderer Vereine oder bei marktbeherrschender Stellung eines Vereins). Am Beispiel gemeinnütziger Vereine wird das interne wie externe Kontrolldefizit bei gemeinnützigen Körperschaften daher besonders deutlich. Hier kann die zeitnahe Mittelverwendungspflicht dazu beitragen, das Ausgabeverhalten der zuständigen Vereinsorgane zu disziplinieren.

Benötigt ein Verein eine bessere Kapitalausstattung, steht es dem Vorstand frei, zu Spenden in das Ausstattungsvermögen aufzurufen.⁶⁷¹ Die satzungsmäßige Erhebung von Mitgliedsbeiträgen kann schon nach dem Wortlaut der Regelung keinen „Spendenaufwurf“ i. S. v. § 62 Abs. 3 Nr. 3 AO darstellen. Grundsätzlich steht es einem Mitglied außerdem frei, seinen Mitgliedsbeitrag ausdrücklich mit der Auflage zu verbinden, dass der Beitrag dem Ausstattungsvermögen der gemeinnützigen Körperschaft zugeführt werden soll. Der Mitgliedsbeitrag unterliegt dann nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht (§ 62 Abs. 3 Nr. 2 AO).⁶⁷² Im Übrigen können Mitgliedsbeiträge in Höhe von bis zu 10 % über die freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) dem Ausstattungsvermögen zugeführt werden.⁶⁷³

bb. Einlagen in Kapitalgesellschaften

Bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften kollidiert der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht mit den gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhaltungspflichten. Gesellschaftsrechtlich ist das Stammkapital von Kapitalgesellschaften auf Dauer zu erhalten (§ 30 Abs. 1 GmbHG, § 57 AktG). Vor dem Hintergrund der beschränkten Haftung der Gesellschaften, dient das Stammkapital dem Gläubigerschutz und der Beteiligung der Gesellschafter am unternehmerischen Risiko.⁶⁷⁴ Das gilt sowohl für das zur Gründung notwendigerweise erbrachte (bzw. im Falle einer Unternehmergesellschaft

⁶⁷¹ Siehe hierzu Abschn. C III. 2. c.; siehe außerdem zur Erhebung von Sonderumlagen, Abschn. C. V. 1. a. cc.

⁶⁷² *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 7, Rz. 83.

⁶⁷³ Siehe zur Bildung der freien Rücklage, Abschn. E. IV. 4.

⁶⁷⁴ *Fastrich*, in: Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Auflage 2023, Vor. § 1, Rz. 7.

angesammelte) Stammkapital⁶⁷⁵ als auch spätere Kapitalerhöhungen, Nachschüsse oder sonstige Zuzahlungen der Gesellschafter in das Stammkapital. Gemeinnützigkeitsrechtlich werden die von den Gesellschaftern eingezahlten Kapitalanteile und geleisteten Sacheinlagen vom Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) und vom Verbot der Zuwendungen an Gesellschafter (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO) ausgenommen. D.h. sie können sowohl bei einem zwischenzeitlichen Ausscheiden der Gesellschafter als auch bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft bzw. Wegfall der steuerbegünstigten Zwecke an die Gesellschafter zurückgezahlt werden. Eine andere zweckfremde Verwendung verbietet aber der Grundsatz der gemeinnützigen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO). Kapitalanteile die aus einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln stammen (vgl. § 57c GmbHG, §§ 207 ff. AktG), fallen nicht unter die genannten Ausnahmen.⁶⁷⁶ Gleiches gilt für das von einer Unternehmergesellschaft aus dem Jahresüberschuss in einer Rücklage gem. § 5a Abs. 3 Satz 1 GmbHG angesammelte Stammkapital.⁶⁷⁷ Die Rückzahlung ist bei Kapitalanteilen auf den Nennbetrag beschränkt, Sacheinlagen sind dagegen zu ihrem gemeinen Wert zurückzugewähren (§ 55 Abs. 2 AO). Auf die Ausnahme für die Rückgewähr eingezahlter Kapitalanteile und Sacheinlagen kann in der Satzung verzichtet werden. Bei einem Verzicht sind die Einlagen in eine gemeinnützige GmbH durch den Spendenabzug begünstigt⁶⁷⁸, unterliegen jedoch gleichermaßen als Stammkapital den Regeln der Kapitalerhaltung.

Bei Einlagen in das Stammkapital handelt es sich um Zuwendungen i. S. v. § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO. Mit der Einlage auf den Geschäftsanteil ist stets ein entsprechender Gesellschafterbeschluss verbunden und damit die konkludente Erklärung des zuwendenden Gesellschafters, dass die Mittel in Höhe ihres Nennbetrags bzw. bei Sacheinlagen (die nicht schon nach § 62 Abs. 3 Nr. 4 AO ausgenommen sind) in Höhe ihres gemeinen Werts von der zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen sein sollen. Weder für Zuwendungen nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO noch gesellschaftsrechtlich bestehen Höchstgrenzen für die Erhöhung des Stammkapitals. Kapitalerhöhungen aus

⁶⁷⁵ Mindestens 25.000 EUR gem. § 5 Abs. 1 GmbHG (i. V. m. § 5a GmbHG) bzw. 50.000 EUR gem. § 7 AktG.

⁶⁷⁶ Nr. 24 Satz 5 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO.

⁶⁷⁷ Zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Zulässigkeit der Rücklagenbildung nach § 5a Abs. 3 Satz 1 GmbHG siehe unten, Abschn. E. VII.

⁶⁷⁸ Nr. 24 Satz 4 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO.

Gesellschaftsmittel durch Umwandlung von Rücklagen in Stammkapital (§ 57c Abs. 1 GmbHG) stellen keine Zuwendungen i. S. v. § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO dar. Gemeinnützigkeitsrechtlich sind sie daher nur in den Grenzen der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) zulässig.⁶⁷⁹ Die Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht gilt nicht für die Erträge aus der Anlage des Stammkapitals, die je nach Anlageweise als Überschüsse aus der Vermögensverwaltung oder steuerpflichtigem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zeitnah zu verwenden sind.

Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen bei der steuerlichen Unterscheidung zwischen sonstigen Zuwendungen im Sinne abzugsfähiger Spenden (§ 10b Abs. 1 Nr. 2 EStG bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG) und dem Tatbestand der verdeckten Einlage i. S. v. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG (bzw. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG).⁶⁸⁰ Eine verdeckte Einlage ist nach der Rechtsprechung des BFH eine Zuwendung eines bilanzierungsfähigen Vermögensvorteils durch einen Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten.⁶⁸¹ Es kommt danach maßgeblich auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung an, die, wie bei verdeckten Gewinnausschüttungen, im Wege eines Fremdvergleichs zu ermitteln ist.⁶⁸² Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung fehlt, wenn die Zuwendung allein aus altruistischen Gründen erfolgt und der Zuwendende die Zuwendung auch ohne seine Stellung als Gesellschafter getätigt hätte.

Der BFH hat entschieden, dass der Fremdvergleichsmaßstab unverändert auch für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften gilt.⁶⁸³ Im Rahmen des Fremdvergleichs ist allerdings der gemeinnützigkeitsrechtliche Status der Empfängerkörperschaft zu berücksichtigen.⁶⁸⁴ Im zugrundeliegenden Sachverhalt kam hinzu, dass die Zuwendungen von einer ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft getätigt wurden. Diese begehrte auf dem Klageweg die Anerkennung abzugsfähiger Spenden, da die Mittel aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stammten. Bei

⁶⁷⁹ Siehe hierzu im Einzelnen Abschn. E. IV. 6.

⁶⁸⁰ *Hüttemann*, DB 2008, 1590 (1594).

⁶⁸¹ Vgl. BFH v. 14.07.2009 – IX R 6/09, BFH/NV 2010, 397; BFH v. 28.04.2004 – I R 20/03, BFH/NV 2004, 19; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 22/92, BStBl. II 2001, 385.

⁶⁸² BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822.

⁶⁸³ BFH v. 13.07.2022 – I R 52/20, DStR 2022, 2612, Rz. 27.

⁶⁸⁴ BFH v. 13.07.2022 – I R 52/20, DStR 2022, 2612, Rz. 27.

Zuwendungen einer steuerbegünstigten Körperschaft könne nach der Rechtsprechung des BFH wegen des Grundsatzes der Ausschließlichkeit grundsätzlich von einer uneigennützigen Motivation ausgegangen werden.⁶⁸⁵

Bei Zuwendungen von steuerpflichtigen Gesellschaftern ist nach den Maßstäben des Fremdvergleichs entscheidend, ob es diesen, wie anderen Spendern, die sich in vergleichbarer wirtschaftlicher und rechtlicher Situation befinden, allein darauf ankommt, die steuerbegünstigten Zwecke der gemeinnützigen Empfänger Körperschaft zu fördern. Ein weiteres Indiz für eine Spende kann sich m. E. daraus ergeben, dass eine Rückgewähr der Zuwendungen ausdrücklich ausgeschlossen wird. Das kann sowohl durch eine entsprechende Bestimmung im Gesellschaftsvertrag geregelt werden – die Mustersatzung ist diesbezüglich disponibel⁶⁸⁶ – oder durch einen ausdrücklichen Verzicht des Gesellschafters auf den gesellschaftsrechtlichen Anspruch auf Rückgewähr. Im Rahmen des Fremdvergleichs kann schließlich berücksichtigt werden, dass die Mittel auf Ebene der gemeinnützigen Körperschaft grundsätzlich unabhängig von einer steuerlichen Begünstigung als Spende der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen. Dagegen ist eine Zweckbestimmung zur Vermögensausstattung gem. § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO, wie bei Zuwendungen fremder Dritter, für die Abgrenzung unbeachtlich.

cc. Sonder- und Investitionsumlage für satzungsfremde Zwecke

Eine gemeinnützige Körperschaft kann nach der Rechtsprechung des BFH ausnahmsweise solche Mittel vereinnahmen, die für satzungsfremde, nichtgemeinnützige Zwecke bestimmt sind, z. B. sog. Sonderumlagen oder -zuschüsse zum Ausgleich von Verlusten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.⁶⁸⁷ Diese Mittel unterliegen nicht der gemeinnützigen Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO) und sind nicht durch den Spendenabzug begünstigt.⁶⁸⁸ Der BFH hat solche Zuwendungen für den ausnahmsweisen Ausgleich von Verlusten anerkannt, die auf einer Fehlkalkulation beruhen.⁶⁸⁹

⁶⁸⁵ BFH v. 13.07.2022 – I R 52/20, DStR 2022, 2612, Rz. 27.

⁶⁸⁶ Vgl. letzter Absatz der Anlage 1 zu § 60 AO.

⁶⁸⁷ BFH v. 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. 1998, 711; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.101 f.

⁶⁸⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.101 f.

⁶⁸⁹ BFH v. 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. 1998, 711; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.101; Siehe zur Verwendung von Mitteln im Bereich der Mittelbeschaffung, Abschn. D. III.

Der regelmäßige Ausgleich von Verlusten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs stellt dagegen unabhängig von der Bestimmung der verwendeten Mittel einen Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot gem. § 56 AO dar.⁶⁹⁰ Danach darf ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb grundsätzlich nur betrieben werden, wenn er der Beschaffung weiterer Mittel für die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke dient.⁶⁹¹

Auch die Finanzverwaltung erlaubt mitgliedernützigen Vereinen die zusätzliche Erhebung einer (nicht spendenabzugsbegünstigten) Investitionsumlage in engen Grenzen.⁶⁹² Diese darf nur für die Finanzierung konkreter Investitionsvorhaben verlangt werden.⁶⁹³ Unklar ist, ob davon Investitionsvorhaben außerhalb des ideellen Bereichs oder der Zweckbetriebe umfasst werden. Nach dem Anwendungserlass sei bei der Erhebung einer Investitionsumlage „neben der zeitnahen Verwendung der Mittel für Investitionen auch die Ansparung für künftige Investitionsvorhaben im Rahmen von § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO“ unschädlich. Während eine Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO grundsätzlich nur für Investitionen im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb zulässig sind, spricht der Anwendungserlass nicht von einer (zeitnahen) Verwendung nur für die steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke. Wäre eine Investitionsumlage nur für Investitionen im ideellen Bereich bzw. Zweckbetriebsbereich zulässig, bedürfte es keiner Klarstellung, dass die Erhebung für die Gemeinnützigkeit eines Vereins unschädlich ist. Nach richtigem Verständnis darf eine Investitionsumlage im Sinne des Anwendungserlasses daher für den Finanzierungsbedarf im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erhoben werden.⁶⁹⁴

Die im Rahmen von Sonder- oder Investitionsumlagen zur Verwendung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Bereich der Vermögensverwaltung vereinnahmten Mittel unterliegen aufgrund ihrer besonderen Zweckbestimmung nicht dem Grundsatz der gemeinnützigen Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO). Ist die Zuwendung zugleich mit einer verbindlichen Auflage zur Verwendung für den

⁶⁹⁰ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E. II. 3.

⁶⁹¹ Vgl. zum Grundsatz der Ausschließlichkeit als Finalitätsgebot, Kapitel 1 Abschn. C. II.

⁶⁹² Nr. 1.2 Abs. 2 Satz 1 AEAO zu § 52 AO, höchstens 5113 EUR innerhalb von zehn Jahren je Mitglied.

⁶⁹³ Nr. 1.2 Abs. 2 Satz 3 AEAO zu § 52 AO.

⁶⁹⁴ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. B. Rz. 42.

Mittelbeschaffungsbereich verbunden, stehen die Mittel darüber hinaus nicht für die zeitnahe Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung. Es handelt sich also nicht um zeitnah zu verwendende Mittel i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO. Da diese Finanzierungsform nach der Rechtsprechung nur ausnahmsweise und in Verbindung mit einem konkreten Finanzierungsbedarf zulässig ist, dürfen die Mittel nicht grundlos angesammelt werden. Insofern ist einschränkend auf die Voraussetzungen für die Bildung einer zweckgebundenen Projektrücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO abzustellen.⁶⁹⁵ D.h. das mit Hilfe der nicht spendenabzugsbegünstigten Mittel zu finanzierende Vorhaben muss hinreichend konkretisiert sein (z. B. ein vorhersehbarer Verlust im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb).

b. Zuwendungen Dritter

Neben der Eigenfinanzierung durch Zuwendungen von Mitgliedern, Gesellschaftern oder Stiftern, die der gemeinnützigen Körperschaft verbunden sind, finanzieren sich gemeinnützige Körperschaft regelmäßig aus Zuwendungen Dritter, insbesondere aus Spenden. Die steuerliche Begünstigung von Geldspenden durch den Spendenabzug gem. § 10b Abs. 1 Nr. 2 EStG (bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG) stellt einen Anreiz für steuerpflichtige Dritte dar, gemeinnützigen Körperschaften Mittel zuzuwenden. Die Begünstigung durch den Spendenabzug ist für die zeitnahe Mittelverwendungspflicht auf Ebene der gemeinnützigen Empfängerkörperschaft irrelevant. Gleichmaßen sind Zuwendungen in das nicht zeitnah zu verwendende Ausstattungsvermögen (§ 62 Abs. 3 AO) durch den Spendenabzug begünstigt.

Der Spendenabzug stellt allein auf den Status der Empfängerkörperschaft als gemeinnützige Körperschaft im Sinne der Abgabenordnung ab. Sofern mit den Zuwendungen keine abweichende Zweckbestimmung i. S. v. § 62 Abs. 3 AO verbunden ist (Beitrag zur Vermögensausstattung), sind sie grundsätzlich ab dem Zufluss zeitnah zu verwenden. Auch Sachspenden i. S. v. § 10b Abs. 3 Satz 1 EStG (Wirtschaftsgüter mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen) unterliegen grundsätzlich als geldwerte

⁶⁹⁵ Siehe hierzu im Einzelnen Abschn. E. III. 1.; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. B. Rz. 42.

Vermögensgegenstände⁶⁹⁶ der zeitnahen Mittelverwendungspflicht. Ausgenommen sind wiederum solche Sachzuwendungen, die aus Mittelzuführungen gem. § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO stammen, insbesondere Sachzuwendungen, die „ihrer Natur nach zum Vermögen gehören“ (§ 62 Abs. 3 Nr. 4 AO⁶⁹⁷). Im Übrigen sind die Sachspenden entweder als nutzungsgebundenes Vermögen im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb zeitnah zu verwenden oder zu veräußern.

Spender haben, abgesehen von der zivilrechtlichen Möglichkeit, die Zuwendung mit einer Auflage zu verbinden, keine rechtliche Möglichkeit, die zeitnahe Verwendung der zugewendeten Mittel durch die gemeinnützige Körperschaft zu kontrollieren. Ihnen fehlen entsprechende Kontroll- und Informationsrechte. Selbst einer anerkannten Zertifizierung für spendensammelnde Körperschaften, wie beispielsweise durch das DZI-Spenden-Siegel oder das Spendenzertifikat des Deutschen Spendenrats e.V. lässt sich keine Aussage über den zeitlichen Einsatz der vereinnahmten Spendengelder entnehmen. Diese privaten Zertifizierungsstellen prüfen im Hinblick auf die Mittelverwendung nur die Angemessenheit der Verwaltungskosten, treffen jedoch keine messbaren Aussagen über die zeitnahe Mittelverwendung bzw. Rücklagenbildung. Nach den Leitlinien des DZI müssen zertifizierte Organisationen nachweisen, dass sie ihre Mittel nach den „Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sowie dem Kriterium der größtmöglichen Wirksamkeit“ verwenden.⁶⁹⁸ Inwiefern die zeitnahe Mittelverwendung bzw. Thesaurierungsquote bei dem Kriterium der „größtmöglichen Wirksamkeit“ berücksichtigt wird, ist nicht ersichtlich. Auch in den Grundsätzen des Deutschen Spendenrats, denen für die Erteilung des DSR-Spendenzertifikats entsprochen werden muss, finden sich keinerlei Aussagen über die zeitnahe Mittelverwendung.⁶⁹⁹

Bei größeren Körperschaften lässt sich gegebenenfalls über veröffentlichte Jahresabschlüsse erkennen, über welche Rücklagen die gemeinnützige Körperschaft verfügt. Ob die eigenen Zuwendungen zeitnah verwendet oder vollständig thesauriert wurden,

⁶⁹⁶ Nutzungen und Leistungen die einer gemeinnützigen Körperschaft im Wege einer sog. Aufwandsspende, d.h. unter Verzicht auf eine der damit verbundenen Aufwendungen, führen dagegen nicht zu zeitnah zu verwendenden Mitteln der Körperschaft. Zur Bewertung für Zwecke des Spendenabzugs vgl. BMF-Schreiben vom 25.11.2014, BStBl. I 2014, 1584 und ergänzend das BMF-Schreiben vom 24.08.2016, BStBl. I 2016, 994.

⁶⁹⁷ Siehe zur Kritik an der gesetzlichen Regelung Abschn. C. III. 2. d.

⁶⁹⁸ DZI-Spenden-Siegel Leitlinien, S. 17 f., abrufbar unter <https://www.dzi.de>.

⁶⁹⁹ DSR-Spendenzertifikat, abrufbar unter <https://www.spendenrat.de/spendenzertifikat/>.

ist nicht erkennbar. Erst wenn auf andere Weise ein ineffizientes Ausgabeverhalten öffentlich wird, ergibt sich über die Teilnahme am sog. Spendenmarkt ein entsprechender Druck für die Organe der spendensammelnden gemeinnützigen Körperschaft. Vor diesem Hintergrund kommt einer zeitlichen Vorgabe für die Verwendung der Spendengelder wesentliche Bedeutung zu.

c. Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen

Nachdem eine rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts durch das Stiftungsgeschäft mit dem zur Anerkennung erforderlichen Stiftungskapital ausgestattet wurde („gewidmetes Vermögen“ gem. § 81 Abs. 1 Nr. 2 BGB), kann das Stiftungskapital nachträglich durch Zustiftungen erhöht werden (§ 83b Abs. 2 Nr. 2 BGB).⁷⁰⁰ Genauso wie das ursprünglich gewidmete Vermögen, handelt es sich auch bei Zustiftungen um Zuwendungen, die nach dem Willen des Zustifters der Stärkung des Grundstockvermögens dienen sollen und nicht zum zeitnahen Verbrauch bestimmt sind (Grundstockvermögen im Sinne der §§ 83b Abs. 2 Nr. 2, 83c Abs. 1 BGB).⁷⁰¹ Sie unterliegen dem stiftungsrechtlichen Gebot der Erhaltung des Grundstockvermögens (§ 83c Abs. 1 BGB). Gemeinnützigkeitsrechtlich werden Zustiftungen aufgrund der besonderen Zweckbestimmung des Zuwendenden über § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen.

Davon abzugrenzen sind Zuwendungen in das sog. sonstige Vermögen gem. § 83b Abs. 1 BGB. Das sonstige Vermögen beschreibt eine Teilmenge des Stiftungsvermögens, dass im Gegensatz zum Grundstockvermögen nicht dem stiftungsrechtlichen Grundsatz der Kapitalerhaltung unterliegt (z. B. aus Spenden oder Zuschüssen). Erfüllen solche Zuwendungen an Stiftungen keinen der Ausnahmetatbestände gem. § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO, sind sie grundsätzlich zeitnah für die steuerbegünstigten Stiftungszwecke zu verwenden. Bei der mitgliederlosen Rechtsform der Stiftung besteht grundsätzlich keine interne Kontrolle. Ohne besondere satzungsmäßige Bestimmungen

⁷⁰⁰ *Mehren*, in: Schauhoff/Mehren, Stiftungsrecht nach der Reform, 1. Auflage 2022, Kapitel 7, Rz. 27: Zustiftungen sind nach neuer Rechtslage stiftungsrechtlich zulässig, wenn der Stifter die Annahme von Zustiftungen nicht ausdrücklich in der Stiftungssatzung ausgeschlossen hat und die Zustiftung sich insgesamt positiv auf die Verwirklichung des Stiftungszwecks auswirkt.

⁷⁰¹ *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 3, Rz. 64.

haben grundsätzlich weder Stifter oder Zustifter noch Destinatäre durchsetzbare Ansprüche gegen den Stiftungsvorstand oder gegen die auf die Rechtskontrolle beschränkte Stiftungsaufsicht.

d. Zuwendungen von anderen gemeinnützigen Körperschaften

Mittel, die im Rahmen von § 58 Nr. 1 AO von einer anderen gemeinnützigen Körperschaft empfangen wurden, unterliegen bei der Empfängerkörperschaft grundsätzlich der zeitnahen Mittelverwendungspflicht.⁷⁰² In diesem Zusammenhang ist die in der Gesetzesbegründung zu § 58 Nr. 1 AO und von der Finanzverwaltung übernommene Erklärung, dass auch (unentgeltliche oder verbilligte⁷⁰³) Nutzungsüberlassungen und Dienstleistungen Mittel i. S. v. § 58 Nr. 1 AO darstellen können, unpassend.⁷⁰⁴ Die (unentgeltliche oder verbilligt) erlangten Nutzungsmöglichkeiten oder erhaltenen Dienstleistungen stellen grundsätzlich schon keine Mittel i. S. v. verwendbaren Vermögenswerten dar.⁷⁰⁵ Mangels einer besonderen Ausnahmeregelung beginnt die zeitnahe Mittelverwendungspflicht auch in den Fällen von § 58 Nr. 1 AO ab dem Zufluss der Mittel (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Das ursprüngliche, für die Geberkörperschaft maßgebliche Fristende haftet den Mitteln nicht an. Die bis zu dreijährige Mittelverwendungsfrist startet somit nach jeder Mittelweitergabe neu.⁷⁰⁶

Die Finanzverwaltung nimmt dagegen generell solche Mittel von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht aus, die auch bei der Geberkörperschaft nicht zeitnah zu verwenden waren („z. B. freie Rücklage“).⁷⁰⁷ Danach kann eine gemeinnützige Körperschaft Mittel aus ihrem Ausstattungsvermögen unbeschränkt und unabhängig von den Begrenzungen des § 58 Nr. 3 AO (Endowments) in das Ausstattungsvermögen einer anderen Körperschaft überführen. Die Auffassung der Finanzverwaltung setzt voraus, dass den Mitteln das Merkmal der zeitnahen Verwendungspflicht bzw. das Merkmal

⁷⁰² Nr. 5 Satz 1 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO.

⁷⁰³ Entgegen Nr. 1 Satz 3 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO aber nicht die kostendeckende oder gewinnbringende Nutzungsüberlassung oder Erbringung einer Dienstleistung. Hier fehlt es für eine unschädliche Mittelweitergabe i. S. v. § 58 Nr. 1 AO bereits an einem Werttransfer im Sinne eines wirtschaftlichen Vorteils.

⁷⁰⁴ BT-Drs. 19/25160, Bericht des Finanzausschusses, S. 203; Nr. 1 Satz 3 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO.

⁷⁰⁵ Vgl. zum allgemeinen Mittelbegriff Kapitel 1 Abschn. E. I.

⁷⁰⁶ Siehe zum Problem in Weiterleitungsketten, Abschn. D. IV. 1.

⁷⁰⁷ Nr. 6 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO.

„Ausstattungsvermögen“ anhaftet.⁷⁰⁸

Für diese generelle Ausnahme gibt es gleichwohl keine Rechtsgrundlage.⁷⁰⁹ Nur in Verbindung mit einer Erklärung über die Herkunft der Mittel aus dem Ausstattungsvermögen und eine Zweckbestimmung nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO, wonach die Mittel ausdrücklich dazu bestimmt sind, das Ausstattungsvermögen der Empfängerkörperschaft zu erhöhen, kommt eine entsprechende Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht in Betracht. Da eine Zuwendung in der Regel ohne weiteres mit einer solchen Erklärung verbunden werden kann, besteht in der Praxis kein Bedürfnis für die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung einer automatischen Merkmalsübertragung. Ohne eine entsprechende Erklärung ist es dagegen weder für die Empfängerkörperschaft noch für das für sie zuständige Finanzamt erkennbar, ob die Mittel aus dem Ausstattungsvermögen oder den zeitnah zu verwendenden Mitteln der Geberkörperschaft stammen.

2. Mittel aus der Innenfinanzierung

Im Gegensatz zur Außenfinanzierung werden bei der Innenfinanzierung die Mittel durch die Körperschaft selbst erwirtschaftet. Gemeinnützigkeitsrechtlich betrachtet gehören zu den Quellen der Innenfinanzierung Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und Gewinne aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bzw. den Zweckbetrieben. Hierbei können die Organe der gemeinnützigen Körperschaft in gewissem Maße die Höhe und den Zeitpunkt des Zuflusses steuern. Mangels externer Kontrolle im Zusammenhang mit den selbst erwirtschafteten Mitteln verschärfen sich im Bereich der Innenfinanzierung die dargestellten Kontrollprobleme im Hinblick auf die zeitnahe Mittelverwendung.

a. Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und des Zweckbetriebs

Gemeinnützige Körperschaften können wirtschaftliche Geschäftsbetriebe i. S. v. §§ 14, 64 Abs. 1 AO durch eigene wirtschaftliche Aktivitäten am Markt begründen und

⁷⁰⁸ Vgl. BFH zur Merkmalsübertragung der Gewerbesteuerbefreiung bei Betriebsaufspaltungen, BFH v. 20.08.2015 - IV R 26/13, BStBl. II 2016, 408.

⁷⁰⁹ Vgl. auch *Orth*, BB 2022, 23 (26).

unterhalten (z. B. Krankenhauskiosk, Vereinsgaststätte, Verkauf von Fanartikeln), um dadurch zusätzliche Mittel zur Förderung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke zu beschaffen (Finalitätsgebot⁷¹⁰). Da nur solche Mittel für die steuerbegünstigten Zwecke zeitnah verwendbar sind, bei denen eine Verwendung in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht möglich ist⁷¹¹, sind nicht die Einnahmen im Sinne des Zuflussprinzips maßgeblich, sondern der tatsächlich verwendbare Gewinn als Nettogröße, das heißt bei einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach Abzug der Steuern.⁷¹² Das gilt unabhängig davon, ob der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung oder Bilanzierung ermittelt wird.

Gem. § 64 Abs. 2 AO werden mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt. Die Regelung ermöglicht die Verrechnung der Überschüsse und Verluste der einzelnen von der gemeinnützigen Körperschaft betriebenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.⁷¹³ Der danach ermittelte Gesamtgewinn aus der Sphäre „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ unterliegt der zeitnahen Mittelverwendungspflicht.

Die Ermittlung des zeitnah zu verwendenden Gewinns richtet sich nicht nach den Regeln der steuerlichen Gewinnermittlung, die bei steuerfreien Zweckbetrieben schon keine Anwendung finden.⁷¹⁴ Die steuerliche Leistungsfähigkeit⁷¹⁵ ist für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht nicht entscheidend, weil ihr keine Aussage darüber zu entnehmen ist, ob tatsächlich liquide Mittel für die zeitnahe Förderung steuerbegünstigter Zwecke bereitstehen. Allerdings bietet das objektive Nettoprinzip ebenso für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung Anhaltspunkte, weil nur solche im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb erwirtschafteten Mittel zur zeitnahen Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zur Verfügung stehen, die nicht im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit ausgegeben werden mussten. Insofern steht für die

⁷¹⁰ Siehe zur Zulässigkeit wirtschaftlicher Betätigung nach dem Grundsatz der Ausschließlichkeit, Kapitel 1 Abschn. C. II.

⁷¹¹ Siehe hierzu oben, Abschn. C. I.

⁷¹² BFH v. 20.03.2017 - X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 49, „Saldogröße“.

⁷¹³ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 64 AO, Rz. 16.

⁷¹⁴ A. A. Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 23, im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage zur Bildung der freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 2. Alt. AO.

⁷¹⁵ Vgl. zum objektiven Nettoprinzip, Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2020, Rz. 8.54.

gemeinnützigkeitsrechtliche zeitnahe Mittelverwendung nur das wirtschaftliche Ergebnis aus der Verrechnung von Erwerbsbezügen und Erwerbsaufwendungen zur Verfügung. Für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung geht es darüber hinaus um die Bestimmung der kurzfristigen Leistungsfähigkeit in Bezug auf das Förderpotential der gemeinnützigen Körperschaft. Fiktive steuerpflichtige Einkünfte ohne Mittelzufluss, beispielsweise aus der Aufdeckung stiller Reserven, sind daher für die Bestimmung der zeitnah zu verwendenden Mittel irrelevant.

Nach der Rechtsprechung des BFH können innerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Rücklagen aus dem Gewinn gebildet werden, wenn dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.⁷¹⁶ Die in solchen wirtschaftlich begründeten Rücklagen eingestellten Beträge werden nach Auffassung des BFH von vornherein nicht von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erfasst.⁷¹⁷ Bleibt danach aber kein zeitnah verwendungsfähiger Gewinn übrig, droht ein Verstoß gegen das Gebot der Ausschließlichkeit als Finalitätsgebot, was die gemeinnützige Körperschaft grundsätzlich zur Aufgabe oder Veräußerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zwingt. Die Zulässigkeit und Grenzen der Rücklagenbildung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb werden im Einzelnen in Abschn. E. VII. 2. untersucht.

b. Überschüsse aus der Vermögensverwaltung

Die im Bereich der Vermögensverwaltung durch den Einsatz des nicht zeitnah zu verwendenden Ausstattungsvermögens (Sach- und Kapitalvermögen) erwirtschafteten und steuerfreien Überschüsse⁷¹⁸ müssen grundsätzlich zeitnah für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Aus dem Wortlaut der Regelungen zur Bildung einer freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 1. Alt. AO) und für Endowments (§ 58 Nr. 3 Satz 1 1. Alt. AO) ergibt sich, dass der Gesetzgeber im Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung nicht uneingeschränkt an das Zuflussprinzip anknüpft, sondern nur den erzielten „Überschuss“, d. h. den die Kosten übersteigenden Teil der Einnahmen, der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterstellt.⁷¹⁹

⁷¹⁶ BFH v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162; Nr. 1 Satz 1 und 2 AEAO zu § 62 AO.

⁷¹⁷ Siehe zur systematischen Einordnung solcher Rücklagen im Einzelnen Abschn. E. VII. 1.

⁷¹⁸ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. D. I.

⁷¹⁹ BFH v. 20.03.2017 - X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 49: „als Saldogröße“.

Zu den Einnahmen aus Vermögensverwaltung gehören alle Einnahmen i. S. v. § 8 Abs. 1 EStG, die durch eine vermögensverwaltende Tätigkeit veranlasst sind.⁷²⁰ Das sind typischerweise Zinseinkünfte aus Bank- und Sparguthaben, Erträge aus Wertpapieren und Beteiligungen (Dividenden und andere Gewinnausschüttungen), Mieten aus Grundbesitz, Pachtzinsen aus der Verpachtung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (Gastwirtschaft, Übernachtungsheim, Werberechte). Als Ausgaben gelten solche Aufwendungen, die, wäre die Körperschaft steuerpflichtig, als Werbungskosten i. S. v. § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 9 EStG hätten angesetzt werden können (z. B. Depotgebühren bei Wertpapiervermögen oder Abschreibungen bei vermietetem Immobilienvermögen).⁷²¹ Dazu gehören alle Kosten, die im Sinne der für §§ 4 Abs. 4, 9 Satz 1 EStG erforderlichen Kausalität in sachlichem Zusammenhang mit dem verwalteten Vermögen stehen (wirtschaftlicher Kostenbegriff), z. B. bei der Verwaltung von Immobilien: Schuldzinsen, öffentliche Abgaben, Versicherungsbeiträge, Reparaturaufwendungen sowie anteilige Kosten der Geschäftsführung oder Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung (AfA).⁷²² Wertberichtigungen des Aktivvermögens, bspw. Niederstwertabschreibungen der Wertpapiere, gehören nicht dazu.⁷²³ Gemischt-veranlasste Aufwendungen (Verwaltungskosten), die nicht allein der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind (z. B. Geschäftsführergehalt, Personalkosten, etc.), sind schätzungsweise aufzuteilen.⁷²⁴ Aufwendungen im Rahmen der steuerlich unschädlichen Mittelverwendung i. S. v. § 58 Nr. 1–10 AO sind nicht bei der Berechnung des Überschusses aus der Vermögensverwaltung abzuziehen.⁷²⁵ Diese Ausgaben sind der Einkommensverwendung und nicht der Einkommenserzielung zuzurechnen und könnten

⁷²⁰ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.170; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 20.

⁷²¹ Nr. 9 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO, „dem Grunde nach Werbungskosten“; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9, Rz. 104; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.170; *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2147).

⁷²² *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 20; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 77; *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2147).

⁷²³ *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9, Rz. 104.

⁷²⁴ *Neuhoff*, DB 1987, Beilage Nr. 10, 1, 3; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 77; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.170.

⁷²⁵ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 263; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.170; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 77 und 84 a.E.; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 20.

daher keine Werbungskosten i. S. v. § 9 EStG darstellen.⁷²⁶

c. Umschichtungsgewinne im Bereich der Vermögensverwaltung

Eine weitreichende Sonderbehandlung sieht die Finanzverwaltung für sog. Umschichtungsgewinne im Bereich der Vermögensverwaltung vor. Danach unterliegt das Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft, soweit es durch Umschichtungen innerhalb des Bereichs der Vermögensverwaltung entstanden ist, nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.⁷²⁷ Diese Ausnahme erlaubt theoretisch eine unbeschränkte Vermögensbildung durch Anlagestrategien, die auf Umschichtungsgewinnen basieren (z. B. die Anlage in Aktien oder Spezialfonds) und damit eine weitgehende Umgehung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht. Sie soll daher im Folgenden näher untersucht werden.

aa. Ausnahme für Umschichtungsgewinne

Die von der Finanzverwaltung gewährte Ausnahme für Umschichtungsgewinne bezieht sich ausdrücklich nur auf die Umschichtung von Vermögen aus der Sphäre der Vermögensverwaltung. Als Beispiel nennt der Anwendungserlass den Erlös aus dem Verkauf eines zum Vermögen der Körperschaft gehörenden Grundstücks „einschließlich des den Buchwert übersteigenden Teils des Preises“.⁷²⁸ Die Ausnahme richtet sich nicht nach den Grenzen der freien Rücklage gem. § 63 Abs. 1 Nr. 3 AO (höchstens ein Drittel der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung)⁷²⁹ und erlaubt daher eine betragsmäßig und zeitlich unbegrenzte Thesaurierung von Umschichtungsgewinnen.

Etwas anderes gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung dann, wenn die Umschichtung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgt.⁷³⁰ Das könnte der Fall sein, wenn der umgeschichtete Vermögensgegenstand zuvor im wirtschaftlichen

⁷²⁶ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 83 im Zusammenhang mit dem Stifterunterhalt gem. § 58 Nr. 6 AO; zum Begriff der Unkosten gem. § 58 Nr. 7 Buchst. a AO a.F.: *Lex*, DB 1987, Beilage Nr. 10, 4 (5); *Müller/Schubert*, DStR 2000, 1289 (1297); *Neuhoff*, DB 1987, Beilage Nr. 10, 1 (3); mit a. A. zur alten Rechtslage, *Schad/Eversberg*, DB 1986, 2149, 215.

⁷²⁷ Nr. 32 Satz 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

⁷²⁸ Nr. 32 Satz 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

⁷²⁹ Siehe zur freien Rücklage die ausführliche Darstellung in Abschn. E. IV.

⁷³⁰ OFD Düsseldorf v. 01.02.1982, KSt-Kartei NRW § 5 KStG Karte H 25; Niedersächsisches FG v. 19.10.2023 – 6 K 191/22, juris Rz. 69, Revision anhängig (V R 25/23).

Geschäftsbetrieb genutzt wurde oder die Umschichtung selbst, etwa wegen einer Vielzahl von Einzelaktivitäten, als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzuordnen ist.⁷³¹ Maßgeblich für die Ausnahme ist also die gemeinnützigkeitsrechtliche Zuordnung des Umschichtungsvorgangs zum Bereich der Vermögensverwaltung. Daraus wird zudem geschlossen, dass Umschichtungsgewinne aus der Umschichtung von Vermögensgegenständen des ideellen Bereichs oder des Zweckbetriebs zeitnah zu verwenden sind.⁷³² Nach Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts werden Umschichtungsgewinne innerhalb von Beteiligungen, die an die beteiligte gemeinnützige Körperschaft ausgeschüttet werden, ebenfalls nicht von der Ausnahme erfasst.⁷³³ Mit Hinweis auf die zivilrechtliche Verselbständigung der Tochtergesellschaft handelt es sich nach Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts bei Ausschüttungen aus Beteiligungen stets um zeitnah zu verwendende Mittel („laufende Erträge“).⁷³⁴ Eine Umschichtung auf Ebene einer Tochtergesellschaft sei daher nicht mit einer Umschichtung auf Ebene der beteiligten gemeinnützigen Körperschaft vergleichbar.

Die Ausnahme für Umschichtungsgewinne wird von der ganz überwiegenden Auffassung des Schrifttums befürwortet.⁷³⁵ Zur Rechtfertigung wird auf der Grundlage der Ausführungen von *Schad/Eversberg*⁷³⁶ und *Thiel*⁷³⁷ vertreten, dass die im Rahmen einer Umschichtung des Ausstattungsvermögens empfangene Gegenleistung als Surrogat an die Stelle des Ausstattungsvermögens tritt und so lediglich in anderer Form den realen Wert des vor der Umschichtung vorhandenen Vermögens repräsentiere („Surrogationsprinzip“).⁷³⁸ Insofern erkenne die Finanzverwaltung an, dass sich die

⁷³¹ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 84; Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.161.

⁷³² *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 72.

⁷³³ Niedersächsisches FG v. 19.10.2023 – 6 K 191/22, juris Rz. 70, Revision anhängig (V R 25/23), im zugrundeliegenden Fall ging es um die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einem Investmentfonds i. S. d. InvStG.

⁷³⁴ Niedersächsisches FG v. 19.10.2023 – 6 K 191/22, juris Rz. 71, Revision anhängig (V R 25/23).

⁷³⁵ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.210; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 70; *Unger*, in: Gosch, *AO/FGO*, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 105; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 84; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 92; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: *AO/FGO*, § 62 AO, Rz. 20; *Seer*, in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, § 62 AO, Rz. 19; *Klaßmann*, *KSzW* 2014, 197 (199).

⁷³⁶ *Schad/Eversberg*, *DB* 1986, 2149 (2150).

⁷³⁷ *Thiel*, *DB* 1992, 1900 (1903).

⁷³⁸ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.210; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 70.

Auflage bzw. Zweckbestimmung des Zuwendenden nach § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO regelmäßig nicht nur auf den konkreten zugewendeten Gegenstand, sondern auch ein Surrogate erstreckt, die im Zuge von Umschichtungen erlangt werden.⁷³⁹

Lediglich *Hüttemann* setzt sich kritisch mit der Frage auseinander, ob in der Ausnahme für Umschichtungsgewinne eine unzulässige Umgehung des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung liegen kann.⁷⁴⁰ *Hüttemann* hält zumindest für solche Fälle eine Begrenzung erforderlich, in denen eine gemeinnützige Körperschaft ihre Vermögenswerte so anlegt, dass für die gegenwärtige Zweckverwirklichung keine laufenden Erträge mehr zur Verfügung stehen.⁷⁴¹

Für gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenklich hält *Hüttemann* im Übrigen eine Anlage- und Ausschüttungspolitik, die sich jedenfalls am Maßstab der freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AO orientiert (Ein-Drittel-Grenze). Dazu sei zu berechnen, wie viel zeitnah zu verwendende Erträge zur Verfügung stünden, wenn das Ausstattungsvermögen verzinslich angelegt und ein Drittel der Zinserträge thesauriert worden wäre. Schüttet die Einrichtung trotz ihrer anderen Vermögensstruktur auf eine mittlere Frist von fünf bis zehn Jahren mindestens diesen theoretisch verfügbaren Betrag aus, sei der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung gewahrt.

In der Literatur wird außerdem angeführt, dass die Ausnahmeregelung für Umschichtungsgewinne die stiftungsrechtliche Pflicht zum ungeschmälerten Erhalt des Grundstockkapitals und die stiftungsrechtliche Unterscheidung zwischen Ertrags- und

⁷³⁹ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.210.

⁷⁴⁰ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.212, als Verstoß gegen den Grundsatz der gegenwärtigen Zweckverwirklichung; zustimmend *Unger*, in: Gosch, *AO/FGO*, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 105; *Koenig* erklärt, dass Buchgewinne aus Vermögensumschichtungen grundsätzlich der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterlägen, ohne auf die Ausnahme nach Nr. 32 Satz 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO einzugehen, *Koenig*, in: *Koenig, AO*, 5. Auflage 2024, § 55, Rz. 16. Vgl. zur alten Rechtslage *Reiffs*, *DB* 1991, 1247 (1249).

⁷⁴¹ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.212, als Verstoß gegen den Grundsatz der gegenwärtigen Zweckverwirklichung; zustimmend *Unger*, in: Gosch, *AO/FGO*, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 105.

Vermögenssphäre im Gemeinnützigkeitsrecht anerkenne.⁷⁴² Die stiftungsrechtlichen Besonderheiten sollen daher im nachfolgenden Exkurs genauer betrachtet werden.

bb. Exkurs: Umschichtungsgewinne im Kontext der stiftungsrechtlichen Kapitalerhaltungspflicht

Mit der Stiftungsrechtsreform zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts auf Bundesebene hat der Gesetzgeber die Kapitalerhaltungspflicht in Bezug auf das Grundstockvermögen einer rechtsfähigen Stiftung bundeseinheitlich geregelt (§ 80c Abs. 1 Satz 1 BGB⁷⁴³). Dabei hat der Gesetzgeber bewusst davon abgesehen, vorzugeben, ob das Grundstockvermögen nach seinem nominalen Wert oder nach dem realen Wert (d.h. insbesondere unter Ausgleich inflationsbedingter Kaufkraftverluste) zu erhalten ist.⁷⁴⁴ Entscheidend ist vielmehr, was der Stifter im Einzelfall gewollt hat. Im Regelfall einer Kapitalstiftung, die mit einem bestimmten Geldbetrag oder einem Portfolio unterschiedlicher Finanzanlagen als Grundstockvermögen ausgestattet wurde, wird der Stifterwille regelmäßig auf eine wertmäßige Ausstattung mit einem bestimmten Kapitalbetrag gerichtet sein.⁷⁴⁵ Danach entspricht es der gesetzlichen Pflicht zum ungeschmälernten Erhalt des Grundstockvermögens, wenn dieses wertmäßig unter Berücksichtigung der inflationsbedingten Geldentwertung erhalten wird (Realwerterhalt) und die Stiftungszwecke mit Hilfe der daraus erzielten Erträge dauerhaft und nachhaltig erfüllt werden. Bei kleineren Stiftung, die zusätzlich zu den Erträgen des Stiftungsvermögens für die Verwirklichung ihrer Stiftungszwecke auf laufende Spendeneinnahmen angewiesen sind, wird dagegen in der Regel nicht mehr als der nominelle Werterhalt des Grundstockvermögens gewollt gewesen sein.⁷⁴⁶ Zulässig ist darüber hinaus auch die Anordnung des gegenständlichen Erhalts der als Grundstockvermögen

⁷⁴² Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.210; *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 71; *Hüttemann*, in: *FS Beitz*, 2000, S. 191 ff.: Insgesamt führt die satzungsmäßige Einbindung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen aber zu einer Dominanz des Steuerrechts. [...] Andererseits stehen die steuerlichen Möglichkeiten, etwa zur Rücklagenbildung oder Mittelverwendung unter dem Vorbehalt, dass diese auch nach der Stiftungssatzung und damit nach dem Stifterwillen zulässig sind; Vgl. grundsätzlich zum Verhältnis zwischen Gemeinnützigkeitsrecht und Stiftungsrecht im Bereich der Vermögensverwaltung: *Hüttemann/Schön, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrechts*, 2007; zu den Auswirkungen für Stiftungen im Vergleich zu der Mindestausschüttungspflicht im US-Steuerrecht, *Richter*, in: *GS Walz*, 559 (567 ff.).

⁷⁴³ Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes vom 16.07.2021, BGBl. I 2021, 2947, gem. Art. 11 Abs. 1 Nr. 2 m. W. v. 01.07.2023.

⁷⁴⁴ BT-Drs. 19/28173, S. 57; *Hüttemann/Schauhoff*, DB 2023, 2523 (2524).

⁷⁴⁵ *Hüttemann/Schauhoff*, DB 2023, 2523 (2525).

⁷⁴⁶ *Hüttemann/Schauhoff*, DB 2023, 2523 (2525).

übertragenen einzelnen Vermögensgegenstände.⁷⁴⁷ In diesen Fällen ist eine Umschichtung grundsätzlich ausgeschlossen.

Mit § 83c Abs. 1 Satz 3 BGB wurde im Zuge der Reform des bundeseinheitlichen Stiftungsrechts geregelt, dass Zuwächse aus der Umschichtung des Grundstockvermögens für die Erfüllung des Stiftungszwecks verwendet werden können, soweit dies durch die Stiftungssatzung nicht ausgeschlossen wurde und die Erhaltung des Grundstockvermögens gewährleistet ist. Das bedeutet im Umkehrschluss, dass Umschichtungsgewinne, die für den Erhalt des Grundstockvermögens benötigt werden, grundsätzlich nicht zur Förderung der Stiftungszwecke verbraucht werden dürfen.⁷⁴⁸ Das Stiftungsrecht räumt also im Zusammenhang mit Umschichtungsgewinnen aus der Umschichtung des Grundstockvermögens der Kapitalerhaltungspflicht nach dem Willen des Stifters einen Vorrang gegenüber der gemeinnützigkeitsrechtlichen Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ein. In diesen Fällen erscheint die von der Finanzverwaltung anerkannte Ausnahme für Umschichtungsgewinne geeignet, den Konflikt zur zeitnahen Mittelverwendung zugunsten der stiftungsrechtlichen Kapitalerhaltungspflicht aufzulösen. Anders als das Niedersächsische Finanzgericht behauptet, hat der Gesetzgeber in Anbetracht der stiftungsrechtlichen Kapitalerhaltungspflicht die Ausnahme für Umschichtungsgewinne in den steuerrechtlichen Regelungen des allgemeinen Teils des Gemeinnützigkeitsrechts nämlich nicht geregelt.⁷⁴⁹

cc. Kritik

Zunächst ist festzuhalten, dass sich aus dem Gesetz keine Anhaltspunkte für die von der Finanzverwaltung anerkannte Ausnahme für Umschichtungsgewinne ergeben. Die zeitnahe Mittelverwendungspflicht knüpft gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO an den Zufluss von Mittel an, unabhängig davon, ob die zugeflossenen Mittel durch die Veräußerung von Ausstattungsvermögen oder dessen Nutzung generiert wurden. Das

⁷⁴⁷ BT-Drs. 19/28173 S. 56, „Die Erhaltungspflicht nach § 83c Absatz 1 Satz 1 BGB-neu bezieht sich grundsätzlich auf das Grundstockvermögen als Ganzes, nicht auf die einzelnen Vermögensgegenstände, die das Grundstockvermögen bilden.“, vgl. *Hüttemann/Schauhoff*, DB 2023, 2523 (2525).

⁷⁴⁸ BT-Drs. 19/3118, S. 9.

⁷⁴⁹ Niedersächsisches FG v. 19.10.2023 – 6 K 191/22, juris Rz. 80, Revision anhängig (V R 25/23), „Vielmehr wurde der im Rahmen von Stiftungen bestehenden Kapitalerhaltungspflicht durch die umfassenden Ausnahmen des § 62 AO sowie der Ausnahme für (unmittelbare) Vermögensumschichtungen durch den Gesetzgeber bereits ausreichend Rechnung getragen.“

Gemeinnützigkeitsrecht nimmt ausdrücklich nur solche Mittel von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht aus, die in nutzungsgebundenes Vermögen investiert wurden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO), aus Zuwendungen i. S. v. § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO stammen oder in Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1–3 AO eingestellt bzw. über die freie Rücklage dem Ausstattungsvermögen zugeführt wurden. Das Gesetz trifft keine Aussage über die aus einer Umschichtung der Ausstattungsvermögens erzielten Umschichtungsgewinne.

Die von der herrschenden Auffassung angeführte Surrogationsthese kann m. E. grundsätzlich nur für solche Vermögensgegenstände gelten, die tatsächlich mit einer entsprechenden (ausdrücklichen oder konkludenten) Zweckbestimmung zur wertmäßigen Erhöhung des Ausstattungsvermögens zugewendet wurden und nicht gegenständlich erhalten werden sollen. Ob nach dem Willen der Zuwendenden auch regelmäßig ein Umschichtungsgewinn, z. B. der den Buchwert übersteigende Teil des Erlöses aus der Veräußerung des zugewendeten Gegenstands, erfasst sein soll, erscheint nicht zwingend. Eine ausdrückliche oder konkludente Zweckbestimmung fehlt jedenfalls in den Fällen des § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO (Zuwendungen von Todes wegen, die nicht für den laufenden Aufwand verwendet werden sollen) und § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO (Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören). Wie bereits dargestellt, kann bei Zuwendungen von Todes wegen nicht ohne Weiteres vermutet werden, diese sollten dauerhaft erhalten werden.⁷⁵⁰ Unterstellt man dennoch einen solchen mutmaßlichen Erblasserwillen, würde dieser wohl auch gegen die Möglichkeit der Umschichtung sprechen und ließe daher keinen Rückschluss auf die Verwendung des Umschichtungsgewinns zu. Bei Sachzuwendungen i. S. v. § 62 Abs. 3 Nr. 4 AO, die „ihrer Natur nach zum Vermögen gehören“, handelt es sich um solche, die regelmäßig aufgrund ihrer Eigenschaften als Ertragsquelle⁷⁵¹ gerade nicht auf die Realisierung von Umschichtungen ausgelegt sind. Auch hier lässt sich daher allein aus der Zuwendung kein entsprechender Wille des Zuwendenden in Bezug auf dennoch realisierte Umschichtungsgewinne vermuten.

⁷⁵⁰ Siehe hierzu Abschn. C. III. 2. a.

⁷⁵¹ Siehe hierzu Abschn. C. III. 2. d.

Dagegen zielt ein Spendenaufruf gem. § 62 Abs. 3 Nr. 3 AO auf Zuwendungen von Spendengeldern ab, mithin liquide Mittel, die sich für Umschichtungen eignen. Den Spendern wird regelmäßig gleichgültig sein, ob die Spendengelder verzinslich angelegt werden und fortlaufend zeitnah zu verwendende Erträge generieren oder in solche Anlageformen investiert werden, die auf die Erzielung von nicht zeitnah zu verwendenden Umschichtungsgewinnen abzielen und dadurch das Ausstattungsvermögen weiter stärken. Gleiches gilt für Zuwendungen gem. § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO, wenn sich aus der ausdrücklichen (oder konkludenten) Zweckbestimmung keine gegenständliche Erhaltungspflicht ergibt und der Zuwendende die Zweckbestimmung zur Vermögensausstattung auch auf Umschichtungsgewinne bezogen hat. Einen solchen Fall stellt beispielsweise die Vermögensausstattung einer (Kapital-)Stiftung in Verbindung mit der Vorgabe einer realen Kapitalerhaltungspflicht dar. Im Übrigen kann m. E. regelmäßig davon ausgegangen werden, dass es dem Zuwendenden nur im Hinblick auf den Zeitwert zum Zeitpunkt der Zuwendung um eine Stärkung des Ausstattungsvermögens ging, mit Hilfe der Zuwendung aber im Übrigen zeitnah zu verwendende Mittel erzielt werden sollen, unabhängig davon, ob diese durch die Nutzung des Vermögens oder durch Umschichtungen generiert werden.

Abgesehen von diesen beiden Fällen, also bei Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs und Zuwendungen, bei denen der Zuwendende bestimmt hat, dass sie sowohl als Ertragsquelle genutzt als auch umgeschichtet werden können und ein realisierter Umschichtungsgewinn gleichsam der Vermögensausstattung dienen und nicht zeitnah verwendet werden soll, vermag die Vermutung nach der Surrogationsthese nicht zu verfangen. Außerdem kann die Surrogationsthese jedenfalls für solche Vermögensgegenstände, die eine gemeinnützige Körperschaft mithilfe der freien Rücklage selbst angeschafft hat und im Bereich der Vermögensverwaltung nutzt, nicht durchgreifen. Die Ausnahme führt im Ergebnis zu einer Umgehung der Höchstgrenzen für die Bildung der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AO).⁷⁵²

Im Übrigen ist nicht ersichtlich, weshalb die Ausnahme nur für die Umschichtung von Vermögensgegenständen greifen soll, die in der steuerfreien Sphäre der

⁷⁵² Siehe hierzu Abschn. E. IV. 3. und 4.

Vermögensverwaltung genutzt werden. Die ertragsteuerliche Behandlung der Einnahmen als steuerfreie Überschüsse aus der Vermögensverwaltung oder steuerpflichtige Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist für die zeitnahe Mittelverwendungspflicht grundsätzlich irrelevant. Gründe für eine Ungleichbehandlung der Umschichtungsergebnisse aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (die im Übrigen zum Schutz des Wettbewerbs der partiellen Steuerpflicht unterliegen) oder aus der ideellen bzw. Zweckbetriebssphäre sind nicht ersichtlich.⁷⁵³ Daher passt auch die zu der alten Rechtslage (Abgrenzung zwischen Erträgen des Kapitalvermögens und Veräußerungsgewinnen aus der Veräußerung von Kapitalanlagen) vertretene Rückausnahme nicht, wonach solche Umschichtungsgewinne befreit sind, die etwa rechnerisch der auf die Besitzzeit von Wertpapieren entfallenden Emissionsrendite entsprechen und daher quasi der Veräußerung des Zinsertrags gleichkommen.⁷⁵⁴

Ebenso wenig lässt sich aus der angeführten Surrogationsthese die Einschränkung auf Vermögensgegenstände, die in der Sphäre der Vermögensverwaltung umgeschichtet werden, ableiten. Gleichermäßen sind Vermögensgegenstände, die für die gewerbliche Nutzung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder für die Nutzung in der ideellen Sphäre oder im Zweckbetrieb zugewendet wurden, von den Tatbeständen in § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO umfasst. Es ist nicht ersichtlich, weshalb die Erstreckung einer mutmaßlichen Zweckbestimmung auf Surrogate nur für Vermögensgegenstände gelten soll, die im Bereich der Vermögensverwaltung genutzt werden.

Schließlich findet gleichermaßen der Vorschlag von *Hüttemann*, wonach eine Anlage- und Ausschüttungspolitik, die sich mittelfristig innerhalb eines Zeitraums von fünf bis zehn Jahren an der Höhe der freien Rücklage orientiert, keine Stütze im Gesetz. Eine solche Auslegung würde letztlich auf eine verlängerte Mittelverwendungsfrist hinauslaufen. Gemeinnützige Körperschaften, die zunächst überwiegend Umschichtungsgewinne generieren und diese thesaurieren hätten anstelle von bis zu drei Jahren, fünf bis zehn Jahre Zeit, Mittel in entsprechender Höhe zum Ausgleich zu verwenden. Die

⁷⁵³ So auch *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.211.

⁷⁵⁴ *Thiel*, DB 1992, 1900 (1903); *Herbert*, BB 1991, 178 (188); *Schauhoff*, DStR 2004, 471 (473); *Müller*, ErbStG 2004, 212 (215); Seit dem Unternehmensteuerreformgesetz (G. v. 14.08.2007, BGBl. I 2007, 1912) gehören Veräußerungsgeschäfte aus der Veräußerung von Kapitalanlagen unabhängig von ihrer Haltedauer wie auch die laufenden Gewinnanteile zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 EStG).

mittelfristige Betrachtungsweise führt außerdem dazu, dass die Mittelverwendungsrechnung komplexer wird. Gemeinnützige Körperschaften, die in einzelnen Jahren überwiegend Umschichtungsgewinne generieren und thesaurieren, müssten dies im Rahmen der Mittelverwendungsrechnung nachhalten und sicherstellen, dass in den Folgejahren umso höhere zeitnah zu verwendende Mittel erwirtschaftet und verwendet werden. Das erfordert eine längerfristige Prognose über die zu erwartenden Zinserträge, was mit ungleich höherem Risiko belastet ist. Zugleich würde sich die Kontrolle der tatsächlichen Geschäftsführung in Bezug auf die zeitnahe Mittelverwendung durch das Finanzamt verkomplizieren. Die temporären Vorteile gegenüber der gesetzlichen Regelung, die eine Thesaurierung von einem Drittel der Umschichtungsgewinne über die freie Rücklage und außerdem die Bildung von zweckgebundenen Rücklagen in unbestimmter Höhe zulässt, vermögen daher nicht zu überzeugen.

dd. Fazit

Die von der Finanzverwaltung gewährte Ausnahme für Umschichtungsgewinne in der Sphäre der Vermögensverwaltung stellt eine weitreichende Durchbrechung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendungspflicht dar, für die keine gesetzliche Grundlage besteht. Im Zusammenhang mit Anlageformen, die auf die Erzielung von Umschichtungsgewinnen ausgerichtet sind, beispielsweise der Handel mit Wertpapieren oder die Investition in Spezialfonds, können aufgrund der Ausnahme in Höhe der realisierten Kursgewinne fortgesetzt Umschichtungsgewinne generiert und in unbegrenzter Höhe dem Ausstattungsvermögen zugeführt werden. Insofern führt die Ausnahme für Umschichtungsgewinne zu einer unbegrenzten Möglichkeit Mittel zu thesaurieren.

Nach dem hier dargestellten Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist sicherzustellen, dass die gewählte Anlageform nicht zum grundlosen Aufbau eines Vermögens und damit einem ineffizienten Ausgabeverhalten zu Lasten der gegenwärtigen Förderung der steuerbegünstigten Zwecke führt. Damit lässt sich eine grundsätzliche Ausnahme für Umschichtungsgewinne nicht vereinbaren. Auf dem modernen Kapitalmarkt lassen sich ohne Weiteres Anlageformen wählen, die überwiegend auf die Erzielung von Umschichtungsgewinnen abzielen und nur geringe Ausschüttungen

generieren (z. B. innerhalb eines Wertpapierportfolios oder eines Spezialfonds). Mit Hilfe solcher Anlageformen, die regelmäßig fremd verwaltet werden, könnten sich die Organe einer gemeinnützigen Körperschaft durch die Ausnahme für Umschichtungsgewinne einem zeitnahen Mittelverwendungsdruck weitgehend entziehen.

Nur im Zusammenhang mit einer entsprechenden Zweckbestimmung durch den Zuwendenden dergestalt, dass nicht nur die Zuwendung als solche dem Ausstattungvermögen zugeführt werden soll, sondern darüber hinaus auch realisierte Wertsteigerungen in Form von Umschichtungsgewinnen (Surrogate) nicht zeitnah verwendet werden sollen, erscheint die Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht nach dem Rechtsgedanken von § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO gerechtfertigt. Dafür bedarf es jedoch keiner generellen Ausnahme für sämtliche Umschichtungsgewinne. In solchen Fällen könnte vielmehr ein entsprechender Nachweis von der gemeinnützigen Körperschaft als Anhang zur Mittelverwendungsrechnung ausreichen.

Abgesehen von solchen Einzelfällen aufgrund besonderer Zweckbestimmung des Zuwendenden erscheint die Ausnahme für Umschichtungen des stiftungsrechtlich zu erhaltenden Grundstockvermögens von gemeinnützigen Stiftungen (§ 83c Abs. 1 Satz 1 BGB) gerechtfertigt, wenn der Stifterwille auf den realen Kapitalerhalt gerichtet war und die Umschichtungsgewinne dafür thesauriert werden müssen. Anknüpfend an das reformierte bundeseinheitliche Stiftungsrecht (§ 83c Abs. 1 Satz 3 BGB) sollte die gemeinnützigkeitsrechtliche Ausnahme aber der Höhe nach auf den Teil der Umschichtungsgewinne beschränkt werden, die tatsächlich für den Kapitalerhalt benötigt werden. Im Übrigen ist die vollständige Thesaurierung der Erträge unter Ausbleiben der Förderung der Stiftungszwecke auch stiftungsrechtlich unzulässig (Kapitalerhalt ist kein Selbstzweck).⁷⁵⁵ Ergibt sich für eine Stiftung dagegen lediglich die Pflicht zum nominellen Werterhalt, unterliegen Gewinne aus der Umschichtung des Grundstockvermögens, die den nominellen Wert übersteigen, grundsätzlich der gemeinnützigkeitsrechtlichen Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung.

Eine allgemeine Ausnahme für Umschichtungsgewinne im Bereich der

⁷⁵⁵ Hüttemann/Schauhoff, DB 2023, 2523 (2525).

Vermögensverwaltung ist neben der Möglichkeit der Bildung einer freien Rücklage m. E. nicht mit dem Sinn und Zweck des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung zu vereinbaren. Um eine Umgehung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht zu vermeiden, müssen grundsätzlich auch die zugeflossenen Gewinne aus der Umschichtung des Ausstattungsvermögens, unabhängig davon, welcher gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphäre dieses zugeordnet ist, zeitnah verwendet werden. Nach dem zugrundeliegenden Zuflussprinzip bleiben indes nur unrealisierte Kursgewinne unbeachtlich. Die Berücksichtigung von Umschichtungsgewinnen als zeitnah zu verwendende Mittel würde im Übrigen nicht dazu führen, dass ein Umschichtungsverlust die zeitnah zu verwendenden Mittel mindert. Die Realisierung einer Wertminderung stellt keine zeitnahe Mittelverwendung zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke dar.⁷⁵⁶ Lediglich im Kontext der stiftungsrechtlichen Kapitalerhaltungspflicht ist eine generelle Ausnahme für solche Umschichtungsgewinne, die aus der Umschichtung von zu erhaltendem Grundstockvermögen stammen und für den realen Kapitalerhalt benötigt werden, m. E. mit dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung zu vereinbaren. Die Thesaurierung erfolgt insofern nicht grundlos. Im Übrigen ist die Ausnahme für Umschichtungsgewinne mit dem Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht aber grundsätzlich nicht zu vereinbaren.

d. Zwischenanlage zeitnah zu verwendender Mittel

Eine weitere Finanzierungsquelle kann sich aus der rentierlichen Zwischenanlage zeitnah zu verwendender Mittel (Mittelvortrag) innerhalb der Mittelverwendungsfrist oder der Anlage solcher Mittel, die vorübergehend in zweckgebundene Rücklagen eingestellt sind, ergeben. Weder die Rücklagentatbestände noch die Mittelverwendungsfrist stehen einer rentierlichen Zwischenanlage zeitnah zu verwendender Mittel entgegen.⁷⁵⁷ Nach überwiegender Auffassung ergibt sich aus der Pflicht zu einem wirtschaftlich sinnvollen und effektiven Ausgabeverhalten und vor dem Hintergrund inflationsbedingten Kaufkraftverlustes das Gebot zu einer rentierlichen Zwischenanlage zeitnah zu

⁷⁵⁶ Siehe zu den Auswirkungen auf die Zuführungsgrenze der freien Rücklage Abschn. E. IV. 3.

⁷⁵⁷ *Thiel*, DB 1902, 1900 (1901); *Herbert*, BB 1991, 178 (186); *Gersch*, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 55, Rz. 61.

verwendender Mittel, bis diese tatsächlich verbraucht werden.⁷⁵⁸ Die dabei erzielten Gewinne gehören je nach Anlageform zu den Überschüssen aus der Vermögensverwaltung oder zu steuerpflichtigen Gewinnen des wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und sind zeitnah zu verwenden.⁷⁵⁹ Bei der Zwischenanlage zeitnah zu verwendender Mittel oder der zweckgebundenen Rücklagen ist allerdings zu beachten, dass die Mittel bei Ablauf der Mittelverwendungsfrist zur Förderung der satzungsmäßigen Zwecke bzw. für die Verwirklichung des Rücklagenzwecks ungeschmälert zur Verfügung stehen.⁷⁶⁰ Das erfordert wiederum eine besonders gründliche *ex-ante* Prognose bei der Anlageentscheidung. Werden dagegen regelmäßig und in ausreichendem Umfang zeitnah zu verwendende Mittel eingenommen und wird dadurch ein stetiger Mittelvortrag generiert, können zeitnah zu verwendende Mittel längerfristig im Rahmen der Vermögensverwaltung angelegt werden.⁷⁶¹

3. Globalbetrachtung der zeitnah zu verwendenden Mittel

Mit Urteil vom 20.03.2017 hat der BFH klargestellt, dass es für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO nicht auf eine gegenständliche Betrachtung der Mittel der Körperschaft (i. S. v. konkreten Barmitteln oder Banküberweisungen) ankommt, sondern eine wertmäßige „Globalbetrachtung“ gilt, in der sämtliche zeitnah zu verwendenden Mittel sowie sämtliche Mittelverwendungen und Investitionen einzubeziehen sind.⁷⁶² Danach sind den zugeflossenen und innerhalb der Mittelverwendungsfrist zeitnah zu verwendenden Mittel sämtliche Mittel gegenüberzustellen, die im entsprechenden Zeitraum zur Förderung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verausgabt, in nutzungsgebundenes Vermögen investiert oder einer gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Rücklage zugeführt wurden.

Im zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um die Frage, ob ein gemeinnütziger Verein die zeitnahe Mittelverwendungspflicht verletzt habe, weil eine konkrete Spende

⁷⁵⁸ Thiel, DB 1902, 1900 (1901); Herbert, BB 1991, 178 (186); Gersch, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 55, Rz. 61.

⁷⁵⁹ Thiel, DB 1902, 1900 (1901); Herbert, BB 1991, 178 (186).

⁷⁶⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.35; Thiel, DB 1902, 1900 (1901); Herbert, BB 1991, 178 (186).

⁷⁶¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.35; Von Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 21.

⁷⁶² BFH v. 20.03.2017 - X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 49 ff.

über die Mittelverwendungspflicht hinaus noch auf einem bestimmten Projektkonto des Vereins vorhanden war, der Verein hingegen insgesamt über keinen schädlichen Mittelvortrag verfügte. Der BFH hat hierzu erklärt, dass es nach dem Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht zur Verhinderung einer übermäßigen Mittelsammlung ausreicht, wenn man auf den Saldo der Mittelzugänge und -abflüsse abstellt. Eine individualisierte Betrachtung jeder einzelnen Gelbewegung sei nicht erforderlich und würde zu einem überhöhtem Verwaltungs- und Überprüfungsaufwand für gemeinnützige Körperschaften führen, den der Gesetzgeber nicht gewollt habe. Damit folgte der BFH der zuvor bereits im Schrifttum allgemein vertretenen Auffassung.⁷⁶³ Die Finanzverwaltung hat die Rechtsprechung des BFH in den Anwendungserlass übernommen.⁷⁶⁴

Nach der Globalbetrachtung kommt es folglich nicht darauf an, ob eine konkrete Zuwendung tatsächlich zeitnah verwendet wurde oder noch im Vermögen der Körperschaft vorhanden ist und stattdessen andere Mittel zeitnah verwendet wurden. Eine gemeinnützige Körperschaft muss der zeitnahen Mittelverwendungspflicht also nur wertmäßig im Sinne einer passivischen Betrachtungsweise genügen, nicht gegenständlich (aktivisch).⁷⁶⁵ Auf die Herkunft der verwendeten Mittel und die Frage, wann die konkreten Mittel im Einzelnen verwendet werden, kommt es insofern nicht an. Maßgeblich ist allein das wertmäßige Gesamtergebnis des Kalender- bzw. Wirtschaftsjahres unter Einbeziehung sämtlicher eingenommener und zeitnah zu verwendender Mittel (Einnahmen des ideellen Bereichs, Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bzw. des Zweckbetriebs sowie Überschüsse aus der Vermögensverwaltung) sowie der im gleichen Zeitraum zeitnah verwendeten Mittel (Verbrauch zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke bzw. Anschaffung nutzungsgebundenen Vermögens). Sofern die noch nicht zeitnah verwendeten Mittel wertmäßig geringer sind als die Mittel, die tatsächlich zeitnah für gemeinnützige Zwecke verausgabt wurden, ist

⁷⁶³ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Auflage 2015, Rz. 5.20; *Schauhoff*, in: *Schauhoff*, 3. Auflage 2010, § 9, Rz. 71; *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, 11. Auflage 2015, S. 165 ff.; *Thiel*, DB 1992, 1900; *Ley*, Steuerberater-Jahrbuch 1998/1999, 301 (306 ff.); *Nolte*, DStR 2014, 1350; *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2194); *Hüttemann*, npoR 2016, 114 (122); *Wallenhorst/Wallenhorst*, DStR 2018, 851.

⁷⁶⁴ Nr. 29 Satz 4 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

⁷⁶⁵ *Kirchhain*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 7, Rz. 27; *Unger*, in: *Gosch*, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 44.

nachgewiesen, dass der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung genügt wurde.⁷⁶⁶

Für die dargestellten Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht als Anreiz zur Mittelverwendung ist die Globalbetrachtung zweckmäßig. Die Nachverfolgung der Mittelverwendungsfrist für einzelne Einnahmen wäre mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden und bei großen, spendensammelnden Körperschaften nicht praktikabel. Um den grundlosen Aufbau eines Vermögens aufgrund nachlässigen Ausgabeverhaltens zu verhindern, ist es ausreichend, auf den Saldo eines Jahres abzustellen. Kommt es einem Spender dennoch darauf an, dass seine Zuwendung innerhalb eines bestimmten Zeitraums verwendet wird, steht es ihm frei, diese mit einer entsprechenden Auflage und Nachweispflicht zu versehen. Der gemeinnützigen Körperschaft steht es daraufhin frei, die Zuwendung anzunehmen und die entsprechende Verwendung nachzuweisen oder die Zuwendung abzulehnen.

VI. Zwischenergebnis

Die Bestimmung der zeitnah zu verwendenden Mittel ist de lege lata mit Rechtsunsicherheiten verbunden. Der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen grundsätzlich alle Mittel i. S. v. Geld und geldwerten Vermögenswerten, die der gemeinnützigen Körperschaft zugeflossen sind (Zuflussprinzip) und in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht zum zeitnahen Verbrauch im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb bzw. für die Anschaffung oder Herstellung nutzungsgebundenen Vermögens zur Verfügung stehen. Insofern erfasst die zeitnahe Mittelverwendungspflicht nicht alle Mittel, die nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO „nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden“ dürfen. Ausgenommen sind die in § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO beschriebenen Zuwendungen in das „Vermögen“ der Körperschaft. Eine begriffliche Abgrenzung der zeitnah zu verwendenden Mittel von dem „Vermögen“ der Körperschaft scheitert an der unterschiedlichen Begriffsverwendung im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Danach dürfen sämtliche Mittel – nicht nur die nicht zeitnah zu verwendenden – bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft bzw. Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks final nur für steuerbegünstigte Zwecke

⁷⁶⁶ BFH v. 20.03.2017 - X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 59; *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 88.

verwendet werden. Für die Beschreibung der dauerhaft nicht zeitnah zu verwendenden Mittel empfiehlt sich die Bezeichnung „Ausstattungsvermögen“.

Nach der gesetzgeberischen Wertung, die in den Tatbeständen von § 62 Abs. 3 Nr. 2–3 AO zum Ausdruck kommt, hängt die zeitnahe Mittelverwendungspflicht maßgeblich von der Zweckbestimmung durch den Zuwendenden ab. Steuerpflichtige natürliche Personen und Körperschaften können eine gemeinnützige Körperschaft grundsätzlich in unbegrenzter Höhe mit Vermögen ausstatten, dass nicht zeitnah verwendet werden muss. Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen einer Körperschaft sind ebenfalls durch den Spendenabzug steuerbegünstigt. In diesen Fällen nimmt es der Gesetzgeber in Kauf, dass der gegenwärtige Steuerverzicht (Spendenabzug) und die gegenwärtige Förderleistung nach dem Willen des einzelnen Zuwendenden zeitlich auseinanderfallen können. Im Übrigen sind Zuwendungen Dritter (Spenden) grundsätzlich zeitnah zu verwenden. Dabei haben Spender als außenstehende Dritte ohne besondere Auflage keine Handhabe, den zeitnahen Einsatz ihrer Mittel zu kontrollieren. Bemerkenswert ist, dass auch die verbreiteten privaten Zertifizierungsdienste (z. B. DZI, Deutscher Spendenrat) keine Anforderungen im Hinblick auf das Verhältnis zwischen zeitnaher Mittelverwendung und Rücklagenbildung aufstellen. Da die wenigsten gemeinnützigen Körperschaften zur Offenlegung ihres Jahresabschlusses verpflichtet sind, ist das Verhältnis zwischen Thesaurierung und Mittelverwendung für Spender grundsätzlich nicht erkennbar.

Nach dem zugrunde liegenden Zuflussprinzip knüpft die zeitnahe Mittelverwendungspflicht ausschließlich an die Erträge der Körperschaft an und lässt nicht realisierte Vermögenswertentwicklungen unberücksichtigt. Dementsprechend werden auch in Beteiligungsgesellschaften thesaurierte Mittel nicht von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erfasst. Bei den selbsterwirtschafteten Mitteln kommt es nicht allein auf den Zufluss der Mittel an. Entscheidend ist die finanzielle Leistungsfähigkeit zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke. Diese kann vergleichbar dem steuerrechtlichen Nettoprinzip unter Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen ermittelt werden. Danach sind nur die Gewinne des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (nach Abzug der Steuern) und die Überschüsse aus der vermögensverwaltenden Tätigkeit

zeitnah zu verwenden.

Zweckmäßig ist die in der Rechtsprechung des BFH klargestellte Globalbetrachtung für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung. Danach kommt es für die Berechnung der Mittelverwendungsfrist nicht auf den jeweiligen Zuflusszeitpunkt einzelner Zuwendungen und deren fristgemäße Verwendung, sondern auf die insgesamt innerhalb eines Jahres zugeflossenen Mittel und den gegebenenfalls vorgetragenen Mittelvortrag an.

Die von der Finanzverwaltung anerkannte generelle Ausnahme für sämtliche Umschichtungsgewinne ist mit dem Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht und dem zugrundeliegenden Zuflussprinzip nicht vereinbar. Sie birgt die Gefahr, dass sich gemeinnützige Körperschaften mithilfe entsprechender Anlagestrategien der zeitnahen Mittelverwendung weitestgehend entziehen können und (grundlos) Vermögen aufbauen. Eine rechtliche Grundlage besteht allenfalls für Stiftungen des bürgerlichen Rechts, sofern diese Umschichtungsgewinne zum Erhalt des Grundstockvermögens benötigen (§ 83c Abs. 1 Satz 1 BGB).

D. Formen der zeitnahen Mittelverwendung

Die zeitnahe Mittelverwendungspflicht gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO verpflichtet gemeinnützige Körperschaften dazu, ihre Mittel zeitnah „für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden“ und knüpft damit unmittelbar an die Vorgaben des Grundsatzes der gemeinnützigen Mittelbindung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO an.⁷⁶⁷ Die materiellrechtlichen Anforderungen an die gemeinnützige Mittelverwendung werden durch den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung um einen zeitlichen Aspekt ergänzt. Im Folgenden soll untersucht werden, wann die Mittel nach der gesetzlichen Regelung als zeitnah verwendet gelten und damit den Anforderungen an eine zeitnahe Mittelverwendung genügt wird.

⁷⁶⁷ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E. II.

I. Zeitnaher Verbrauch der Mittel

Im Umkehrschluss aus dem Zuflussprinzip gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO wurde früher teilweise geschlossen, dass für eine rechtzeitige Verwendung i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO das Abflussprinzip gelte.⁷⁶⁸ Danach sei die zeitnahe Mittelverwendungspflicht erst mit dem tatsächlichen Abfluss der Mittel vollzogen. Mit der erstmaligen positiven Regelung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht durch das Stift-FördG⁷⁶⁹ hat der Gesetzgeber in § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO klargestellt, dass ebenso die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die den steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecken dienen, eine zeitnahe Verwendung darstellt. Die Mittel können daher gleichermaßen wertmäßig als sog. nutzungsgebundenes Vermögen⁷⁷⁰ im Vermögen der Körperschaft erhalten bleiben und gelten dennoch als zeitnah verwendet. Ein Abfluss von Mitteln ist somit nicht zwingend erforderlich.

Fraglich ist, ob bei bilanzierenden Körperschaften allein die aufwandswirksame Passivierung einer Verbindlichkeit (oder Rückstellung) die zeitnah zu verwendenden Mittel mindern. Nach Auffassung von *Schauhoff* mindert die Passivierung bilanzieller Verbindlichkeiten allgemein die zeitnah zu verwendenden Mittel, da die gemeinnützige Körperschaft nicht gezwungen sei, Mittel für gemeinnützige Zwecke auszugeben, die sie für die Befriedigung der Gläubiger benötige.⁷⁷¹ Auch *Hüttemann* und *Unger* halten es spiegelbildlich zur Ertragswirksamkeit von Forderungen⁷⁷² für zulässig, für den Zeitpunkt der Verwendung auf die bilanzielle Aufwandswirksamkeit abzustellen.⁷⁷³

M. E. kann es hierbei grundsätzlich nur um solche Verbindlichkeiten oder Rückstellungen gehen, die sich aus einer Außenverpflichtung im ideellen Bereich ergeben. Die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung sowie die Gewinne aus dem

⁷⁶⁸ *Thiel*, DB 1992, 1900 (1901).

⁷⁶⁹ G. v. 14.07.2000, BGBl. I 2000, 1034.

⁷⁷⁰ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.122; *Unger* in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 90; *Von Holt*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 64; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 94, „nutzungsgebundenes Kapital“.

⁷⁷¹ *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 83, 84 und 95.

⁷⁷² Siehe hierzu Abschn. C. IV. 1.

⁷⁷³ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.120; *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 94; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2. Auflage 2017, § 62 AO, Rz. 283.

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. Zweckbetrieb unterliegen als Nettogrößen der zeitnahen Mittelverwendungspflicht, das heißt nach Abzug der nach dem Veranlassungsprinzip⁷⁷⁴ diesen Bereichen zuzuordnenden Aufwendungen bzw. bilanziellen Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Bloße Innenverpflichtungen stellen im Übrigen keine passivierungsfähigen Verbindlichkeiten im handelsbilanziellen Sinne dar.⁷⁷⁵

Zwar könnte gegen eine Berücksichtigung bilanzieller Verbindlichkeiten für Außenverpflichtungen im ideellen Bereich sprechen, dass es zu einem künstlich vorverlagerten Verwendungszeitpunkt kommen kann, der die tatsächliche Verwendung der Mittel über die Mittelverwendungsfrist hinausschiebt (z. B. durch längere Zahlungsfristen). Dies ist bei einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung nicht möglich. Umgekehrt führt die bilanzielle Betrachtungsweise durch die Erfassung von Forderungen zu einem früheren Beginn der Mittelverwendungspflicht vor Mittelzufluss. Liegen nach den handelsbilanziellen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung die Voraussetzungen für die Passivierung einer Verbindlichkeit (oder einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten) vor (d.h. (1) Außenverpflichtung als Leistungszwang gegenüber einem anderen, (2) wirtschaftliche Belastung am Abschlussstichtag, (3) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme⁷⁷⁶), besteht jedenfalls keine Gefahr einer grundlosen Mittelansammlung. Die Mittel werden mit hinreichender Wahrscheinlichkeit in den folgenden Wirtschaftsjahren zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke verwendet. Vor diesem Hintergrund erscheint die Berücksichtigung einer Verbindlichkeit mit einer Laufzeit, die über die Mittelverwendungsfrist hinausgeht, nach dem Sinn und Zweck des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unschädlich. Im Ergebnis kann also die bilanzielle Berücksichtigung künftiger Mittelabflüsse als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen ohne Bedenken für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht herangezogen werden (z. B. bei verbindlichen Förderzusagen).

Im Gegensatz zu Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind handelsbilanzielle

⁷⁷⁴ Siehe hierzu Abschn. C. V. 2. a. und b.

⁷⁷⁵ *Schubert/Waubke*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Auflage 2022, § 247 HGB, Rz. 170.

⁷⁷⁶ *Schubert/Waubke*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Auflage 2022, § 247 HGB, Rz. 170.

Abschreibungen⁷⁷⁷ auf das Ausstattungsvermögen⁷⁷⁸, das im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb genutzt wird, als unrealisierte Wertminderungen für die Bestimmung der zeitnah zu verwendenden Mittel grundsätzlich unbeachtlich.⁷⁷⁹ Abschreibungen auf Vermögensgegenstände die im Bereich der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt werden, sind dagegen bei der Bestimmung des Überschusses bzw. des Gewinns zu berücksichtigen.⁷⁸⁰

II. Investition in nutzungsgebundenes Vermögen

1. Anschaffung und Herstellung nutzungsgebundenen Vermögens

Als zeitnahe Mittelverwendung gilt nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO zudem die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen (nutzungsgebundenes Vermögen⁷⁸¹). Im Gegensatz zu den Vermögensgegenständen des Ausstattungsvermögens handelt es sich bei nutzungsgebundenem Vermögen um solches, das aus den von der gemeinnützigen Körperschaft vereinbarten, zeitnah zu verwendenden Mitteln⁷⁸² angeschafft oder hergestellt wurde. Das bedeutet zugleich, dass der Einsatz von Vermögensgegenständen des Ausstattungsvermögens zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb, nicht dazu führt, dass diese zu nutzungsgebundenem Vermögen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO werden. Die Finanzverwaltung nennt exemplarisch für nutzungsgebundenes Vermögen den Bau eines Altenheims, den Kauf von

⁷⁷⁷ Grundsätzlich sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens nur bei dauernder Wertminderung abzuschreiben, § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB. Abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind gem. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB zwingend um planmäßige Abschreibungen verteilt auf die gewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Darüber hinaus können bei Finanzanlagen auch nicht dauernde Wertminderungen durch Abschreibungen berücksichtigt werden, § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB. Wertminderungen bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind gem. § 253 Abs. 4 Satz 1 und 2 HGB dagegen immer, auch wenn sie nicht andauernd sind, zwingend durch Abschreibungen zu berücksichtigen (strenges Niederstwertprinzip). Abschreibungen wirken sich als bilanzieller Aufwand gewinnmindernd aus.

⁷⁷⁸ Vgl. zu der Berücksichtigung von Abschreibungen auf das nutzungsgebundene Vermögen, Abschn. D. II. 2.
⁷⁷⁹ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 96; *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 84, als „Umschichtungsmittel“ nicht zeitnah zu verwenden. *Leichinger* empfiehlt aber eine gesonderte Darstellung als Rücklage aus Abschreibungsbeträgen des zulässigen Vermögens.

⁷⁸⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.126.

⁷⁸¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.122; *Unger* in: *Gosch*, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 90; *Von Holt*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 64; *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 94, „nutzungsgebundenes Kapital“.

⁷⁸² *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 94, „selbst erwirtschafteter“ Mittel.

Sportgeräten oder medizinischen Geräten.⁷⁸³ Nichts anderes kann m. E. für ein Verwaltungsgebäude oder andere Vermögengegenstände gelten, die zwar nicht aufgrund besonderer Eigenschaften dem ideellen Bereich oder Zweckbetrieb zuzuordnen, dennoch mittelbar für die Zweckverwirklichung erforderlich sind.

Bei der Anschaffung oder Herstellung nutzungsgebundenen Vermögens kommt es bilanziell zu einem erfolgsneutralen Aktivtausch.⁷⁸⁴ Die Anschaffungs- und Herstellungskosten gelten in vollem Umfang ab dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung bzw. der Nutzung im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb als für satzungsmäßige Zwecke verwendet.⁷⁸⁵ Nachträgliche Wertminderungen, die bilanziell über Abschreibungen berücksichtigt werden, mindern nicht die zeitnah zu verwendenden Mittel.⁷⁸⁶

Wird der Vermögensgegenstand nicht mehr im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb genutzt (Nutzungsänderung⁷⁸⁷) oder wird er veräußert⁷⁸⁸, lebt die Mittelverwendungspflicht nach Auffassung der Finanzverwaltung wertmäßig wieder auf. Die Mittelverwendungsfrist sei insofern lediglich unterbrochen.⁷⁸⁹ Für das wertmäßige Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungspflicht sei dann wiederum auf den zwischenzeitlich durch Wertminderungen reduzierten Verkehrswert abzustellen.⁷⁹⁰

Mit der Einführung von § 57 Abs. 4 AO durch das JStG 2020 hat der Gesetzgeber anerkannt, dass auch das bloße Halten und Verwalten einer Beteiligung an einer gemeinnützigen Körperschaft eine gemeinnützige Tätigkeit darstellen kann. Nach entsprechend geänderter Auffassung der Finanzverwaltung⁷⁹¹ sind solche Beteiligungen fortan dem ideellen Bereich zuzuordnen, wenn die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke der Beteiligungsgesellschaft von den satzungsmäßigen

⁷⁸³ Nr. 28 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

⁷⁸⁴ Unger in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 90.

⁷⁸⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.122, kommt praktisch einer „Sofortabschreibung“ gleich.

⁷⁸⁶ A. A. Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 94, Abschreibungen mindern zeitnah zu verwendenden Mittel und zusätzlich könnten auch die Beträge, die in eine Widerbeschaffungsrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO eingestellt werden, mildernd berücksichtigt werden.

⁷⁸⁷ Siehe hierzu unten Abschn. D. II. 3.

⁷⁸⁸ Siehe hierzu unten Abschn. D. II. 5.

⁷⁸⁹ Unger in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 90.

⁷⁹⁰ Nr. 32 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

⁷⁹¹ Nr. 14 Satz 1 AEAO zu § 57 Abs. 4 AO.

steuerbegünstigten Zwecken der beteiligten gemeinnützigen Körperschaft umfasst sind.⁷⁹² Die Beteiligung an einer gemeinnützigen Körperschaft stellt insofern nutzungsgebundenes Vermögen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO dar.⁷⁹³ Für die Anschaffung der Beteiligung können daher zeitnah zu verwendende Mittel eingesetzt werden.⁷⁹⁴ Die Zuordnung der Beteiligung zum ideellen Bereich führt außerdem dazu, dass Einlagen aus gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mitteln grundsätzlich zulässig sind, auch wenn die gemeinnützige Beteiligungsgesellschaft dauerhaft Verluste erzielt.⁷⁹⁵ Auf den Ausnahmetatbestand für Endowments gem. § 58 Nr. 3 AO⁷⁹⁶ kommt es bei der Vermögensausstattung einer gemeinnützigen Beteiligungsgesellschaft nicht an.

2. Nutzungsüberlassung an andere gemeinnützige Körperschaften

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die unentgeltliche oder lediglich gegen Kostenübernahme gewährte Überlassung eines Vermögensgegenstands an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts als Mittelweitergabe i. S. v. § 58 Nr. 1 AO dem ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb zuzuordnen.⁷⁹⁷ Danach können die überlassenen Vermögensgegenstände aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden.⁷⁹⁸ Die Überlassung gegen ein die Kosten übersteigendes Entgelt ist nach Auffassung der Finanzverwaltung dagegen stets dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. der Vermögensverwaltung zuzuordnen.⁷⁹⁹ Hierbei handle es sich insofern nicht um eine Mittelweitergabe i. S. v. § 58 Nr. 1 AO und die überlassenen Vermögensgegenstände sollen dementsprechend auch nicht aus zeitnah zu verwendenden Mittel finanziert werden können.

Unklar ist, ob die Qualifikation der Nutzungsüberlassung als Mittelweitergabe i. S. v. § 58 Nr. 1 AO dazu führt, dass es sich bei den überlassenen Vermögensgegenständen um nutzungsgebundenes Vermögen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO handelt.

⁷⁹² Siehe zur Zuordnung nach dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphärenmodell, Kapitel 1 Abschn. D. II.

⁷⁹³ Nr. 15 Satz 1 AEAO zu § 57 Abs. 4 AO.

⁷⁹⁴ Nr. 15 Satz 2 AEAO zu § 57 Abs. 4 AO; *Kirchhain*, npoR 2021, 235 (240).

⁷⁹⁵ *Kirchhain*, DStR 2021, 129 (136); siehe zum Verbot des Verlustausgleichs im Mittelbeschaffungsbereich, Kapitel 1 Abschn. E. II. 3.

⁷⁹⁶ Siehe hierzu Abschn. D. IV. 2.

⁷⁹⁷ Nr. 7 Abs. 1 Satz 1 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO.

⁷⁹⁸ Nr. 7 Abs. 1 Satz 2 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO.

⁷⁹⁹ Nr. 7 Abs. 2 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO.

Dagegen könnte sprechen, dass nutzungsgebundenes Vermögen nach dem Wortlaut von § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO den *satzungsmäßigen* Zwecken dienen muss. Eine Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO ist dagegen für die Verwirklichung *steuerbegünstigter* Zwecke durch die Empfängerkörperschaft zulässig. Die reformierte Regelung in § 58 Nr. 1 AO knüpft insofern nicht mehr daran, dass die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke von Geber- und Empfängerkörperschaft übereinstimmen. Danach könnte man bei einer Nutzung des überlassenen Vermögensgegenstands zu anderen steuerbegünstigten Zwecken als den satzungsmäßigen Zwecken der Geberkörperschaft annehmen, dass der Vermögensgegenstand kein nutzungsgebundenes Vermögen darstellt und daher nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden kann. Andererseits hat der Gesetzgeber mit der Erweiterung der Möglichkeiten für Mittelweitergaben anerkannt, dass es sich bei der Mittelweitergabe, unabhängig von der Übereinstimmung der Satzungszwecke, um eine gemeinnützige Art der Zweckverwirklichung handelt.⁸⁰⁰ Es ist danach nicht ersichtlich, weshalb die Nutzungsüberlassung zu anderen steuerbegünstigten Zwecken als den satzungsmäßigen Zwecken der Geberkörperschaft im Gegensatz zu anderen Fällen der Mittelweitergabe keine Verwendung im ideellen Bereich bzw. im Zweckbetrieb der Geberkörperschaft darstellen sollte. M. E. stellen daher alle Vermögensgegenstände, die für eine Nutzungsüberlassung i. S. v. § 58 Nr. 1 AO genutzt werden, unabhängig davon, ob diese bei der Empfängerkörperschaft anderen steuerbegünstigten Zwecken als den satzungsmäßigen Zwecken der Geberkörperschaft dienen, nutzungsgebundenes Vermögen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO dar. Die Regelung ist insofern zur Anpassung an den durch das JStG 2020 neugefassten § 58 Nr. 1 AO erweiternd auszulegen.

Der von der Finanzverwaltung vorgenommenen Differenzierung zwischen der kostendeckenden (Mittelweitergabe gem. § 58 Nr. 1 AO) und der kostenübersteigenden Überlassung (Vermögensverwaltung) hält *Orth* entgegen, dass es für die Zuordnung der Tätigkeit zur Vermögensverwaltung keiner Gewinnerzielungsabsicht bedürfe.⁸⁰¹ Insofern sei jede entgeltliche Überlassung grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen, auch wenn das Entgelt nicht einmal die Kosten deckt. Nach

⁸⁰⁰ BT-Drs. 19/25160, Bericht des Finanzausschusses, S. 103; Nr. 3 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO; Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E V. 1.

⁸⁰¹ *Orth*, BB 2022, 23 (25 f.).

Auffassung von *Orth* sei es nicht Rechtsfolge von § 58 Nr. 1 AO, dass die gesamte Tätigkeit auf Ebene der Geberkörperschaft umqualifiziert wird.⁸⁰²

Dagegen spricht, dass eine Überlassung gegen ein geringeres als das marktübliche Entgelt unter den Voraussetzungen nach § 58 Nr. 1 AO stets mit einem Werttransfer zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke (bzw. hoheitlicher Zwecke einer juristischen Person des öffentlichen Rechts) verbunden ist. Der Werttransfer besteht dabei im Verzicht auf das marktübliche Entgelt, was bei der Empfängerkörperschaft zu ersparten Aufwendungen führt. Der Überlassung gegen ein marktübliches Entgelt fehlt dagegen ein solches gemeinnütziges Element im Sinne eines Werttransfers. Insofern kann m. E. auch jede entgeltliche Nutzungsüberlassung unterhalb des marktüblichen Entgelts grundsätzlich dem ideellen Bereich bzw. Zweckbetrieb zugeordnet werden. Entscheidend ist, dass final steuerbegünstigte Zwecke gefördert werden.⁸⁰³

Diese Auslegung passt zum Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht als Instrument der Verhaltenssteuerung. Investiert eine Körperschaft zeitnah zu verwendende Mittel zu Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die einer anderen Körperschaft zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke unentgeltlich, teilentgeltlich, kostendeckend oder zu einem verbilligten Entgelt unterhalb des marktüblichen Entgelts überlassen werden, ist darin jedenfalls keine ineffiziente Mittelverwendung oder ein grundloses Ansammeln von Mitteln zu erkennen. Letzten Endes dienen die in den überlassenen Vermögensgegenstand investierten Mittel auf Ebene der Empfängerkörperschaft steuerbegünstigten Zwecken. Die bei einem die Kosten übersteigenden Entgelt erwirtschafteten Mittel unterliegen bei der Geberkörperschaft wiederum der zeitnahen Mittelverwendungspflicht.

Auch im Rahmen von Kooperationen nach § 57 Abs. 3 AO (satzungsmäßiges und planmäßiges Zusammenwirken mit einer anderen gemeinnützigen Körperschaft) kommt die Überlassung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern in

⁸⁰² *Orth*, BB 2022, 23 (25 f.), Qualifikation als nutzungsgebundenes Vermögen nach Nr. 7 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO habe Billigkeitscharakter.

⁸⁰³ Vgl. zur alten Rechtslage *Hüttemann/Schauhoff/Kirchhain*, DStR 2016, 633 (639 f.).

Betracht.⁸⁰⁴ Aus § 57 Abs. 3 Satz 2 AO folgt nach Auffassung des Schrifttums, dass die im Rahmen eines planmäßigen Zusammenwirkens überlassenen Wirtschaftsgüter wegen der Gesamtbetrachtung des Zweckbetriebsbereichs der kooperierenden Körperschaften nutzungsgebundenes Vermögen darstellen.⁸⁰⁵ Dieser Ansicht hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen.⁸⁰⁶ Danach sind die beim planmäßigen Zusammenwirken im Zweckbetrieb oder im ideellen Bereich eingesetzten Wirtschaftsgüter bei den zusammenwirkenden Körperschaften dem Zweckbetrieb bzw. dem ideellen Bereich zuzuordnen. Diese Vermögensgegenstände können dementsprechend mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. Unerheblich ist, ob die Überlassung im Rahmen einer Kooperation entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Dieser Auslegung ist auch für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht zuzustimmen. Nach den erhöhten Voraussetzungen für eine übergreifende Betrachtung der steuerbegünstigten Tätigkeit nach § 57 Abs. 3 AO (planmäßiges Zusammenwirken⁸⁰⁷) ist sichergestellt, dass die Mittel für die (kooperative) Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke verwendet werden.

3. Schädliche Nutzungsänderung (Sphärenwechsel)

Wurde nutzungsgebundenes Vermögen mit zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft und wird es später nicht mehr im gemeinnützigen Bereich genutzt, sondern zur Nutzung in den Bereich der Vermögensverwaltung oder des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs überführt, kommt es nach Auffassung der Finanzverwaltung und der herrschenden Auffassung des Schrifttums zum Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung in Höhe des Verkehrswerts der Vermögensgegenstände (Sphärenwechsel).⁸⁰⁸ Die Umwidmung wird praktisch wie eine „Entnahme“ aus dem

⁸⁰⁴ Nr. 5 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 57 Abs. 3 AO; *Hüttemann*, DB 2021, 72 (75).

⁸⁰⁵ *Hüttemann*, DB 2021, 72 (76); *Kirchhain*, DStR 2021, 129 (137).

⁸⁰⁶ Nr. 12 AEAO zu § 57 Abs. 3 AO.

⁸⁰⁷ Die Finanzverwaltung fordert für die Anerkennung eine satzungsmäßige Verankerung bei den jeweils kooperierenden Körperschaften mit namentlicher Bezeichnung der Körperschaften, mit denen kooperiert wird, Nr. 8 Abs. 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

⁸⁰⁸ Nr. 32 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 87; *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 55 AO, Rz. 90; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.123; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 94; mit Kritik: *Von Holt*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 121, kein Wiederaufleben bei lediglich vorübergehender Nutzungsänderung aus wirtschaftlich zwingenden Gründen.

nutzgebundenen Vermögen behandelt, die im Hinblick auf die satzungsmäßige Mittelverwendung kompensiert werden muss.⁸⁰⁹ Dies gilt nicht, wenn der im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb genutzte Vermögensgegenstand mit nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln (z. B. aus der freien Rücklage) finanziert wurde und daher zum Ausstattungsvermögen gehört. Nach geänderter Rechtsauffassung der Finanzverwaltung führt künftig ebenso die Überführung nutzungsgebundenen Vermögens auf eine steuerbegünstigte Tochter-Kapitalgesellschaft wegen der Zuordnung der Beteiligung zum ideellen Bereich nicht mehr zum Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungsfrist.⁸¹⁰

Konsequenz eines solchen Wiederauflebens der zeitnahen Mittelverwendungspflicht müsste m. E. ein Neustart der Mittelverwendungsfrist sein. Ein Nachhalten der bereits zeitanteilig abgelaufenen Frist der investierten Mittel ist mit der sog. Saldo- bzw. Globalbetrachtung nach den Grundsätzen des BFH⁸¹¹ nicht vereinbar. Nach Auffassung des BFH verlangt die Regelung schon im Grundfall der zeitnahen Mittelverwendung durch Mittelverbrauch keine gegenständliche Betrachtungsweise. Das wird unter anderem damit begründet, dass ein erhöhter Verwaltungsaufwand für die gemeinnützige Körperschaft und entsprechender Überprüfungsaufwand für die Finanzverwaltung nicht vom Gesetzgeber gewollt gewesen ist.⁸¹² Im Zusammenhang mit dem vorübergehenden Einsatz der Mittel als nutzungsgebundenes Vermögen würde das Nachhalten der Fristen zu einem nochmals erhöhten Verwaltungs- und Überprüfungsaufwand führen, der m. E. erst recht nicht gewollt gewesen sein kann.

Das Wiederaufleben in Folge eines Sphärenwechsels kann gemeinnützige Körperschaften vor erhebliche Probleme stellen, wenn nicht ausreichend liquide Mittel vorhanden sind, um dem plötzlichen Mittelverwendungsdruck nachzukommen.⁸¹³ Sofern vorhanden, müssen Mittel aus der freien Rücklage oder dem freien Ausstattungsvermögen (das nicht aufgrund einer zivilrechtlichen Zweckbindung dauerhaft im Vermögen zu erhalten ist) verwendet werden, um den Mittelverwendungsdruck zu

⁸⁰⁹ Hüttemann, DB 2014, 442.

⁸¹⁰ Nr. 15 Satz 3 AEAO zu § 57 Abs. 4 AO.

⁸¹¹ BFH v. 20.03.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110; Nr. 29 Satz 4 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

⁸¹² BFH v. 20.03.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110.

⁸¹³ Kirchhain, DStR 2016, 104 (106).

kompensieren.⁸¹⁴ Gelingt dies nicht, ist die gemeinnützige Körperschaft gezwungen, den Vermögensgegenstand zu veräußern. Beschränkt sich die vorübergehende Zwischennutzung zur Vermögensverwaltung zeitlich auf die wieder aktivierte Mittelverwendungsfrist, bedarf es schließlich keines Ausgleichs. Das Problem des fehlenden Mittelzuflusses im Zusammenhang mit einem Sphärenwechsel hat die Finanzverwaltung im Zusammenhang mit der Bereichsausnahme für kleinere gemeinnützige Körperschaften gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO erkannt.⁸¹⁵ Danach sei das Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungspflicht mangels Mittelzuflusses für die Bestimmung der jährlichen Einnahmengrenze (45.000 EUR) unbeachtlich und führe nicht dazu, dass die gemeinnützige Körperschaft einen Nachweis über die zeitnahe Mittelverwendung erbringen müsse.⁸¹⁶

Das wertmäßige Wiederaufleben in Höhe des Verkehrswerts des Vermögensgegenstands, der nicht mehr im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb genutzt wird, führt schließlich dazu, dass die gemeinnützige Körperschaft eine unter Umständen kostspielige Wertermittlung anstrengen muss.

Das generelle Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungspflicht in Folge eines Sphärenwechsels ist nach dem Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht, die nach der hier vertretenen Auffassung lediglich ein grundloses Ansammeln von Mitteln verhindern und die Effizienz des Ausgabeverhaltens steigern soll, m. E. unverhältnismäßig. Durch das Wiederaufleben kann zwar sichergestellt werden, dass eine gemeinnützige Körperschaft zeitnah zu verwendende Mittel durch eine vorübergehende Bindung in nutzungsgebundenem Vermögen letztlich nicht zum (grundlosen) Aufbau eines Vermögens verwenden kann. Anders als bei der Veräußerung bleibt der Vermögensgegenstand im Vermögen der Körperschaft erhalten und wird lediglich im Bereich der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, d.h. ausschließlich zur Beschaffung weiterer zeitnah zu verwendender Mittel, eingesetzt. Regelmäßig führen externe Faktoren dazu, dass ein weiterer Einsatz im ideellen

⁸¹⁴ *Gersch*, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 55, Rz. 59; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 87; zur Frage der Bildung einer Rücklage in Höhe des Verkehrswerts, siehe Abschn. E. IX.

⁸¹⁵ Nr. 30 Abs. 2 Satz 5 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

⁸¹⁶ Siehe zu der Ausnahme für kleinere gemeinnützige Körperschaften, Abschn. H.

Bereich oder dem Zweckbetrieb keinen Sinn mehr ergibt (z. B. schrumpfende Auslastung in einem Altenheim, sinkende Mitgliederzahlen eines Sportvereins oder ein im Zeitverlauf verändertes Gemeinwohlinteresse). M. E. erscheint es daher zur Verhinderung von missbräuchlichen Umgehungen der zeitnahen Mittelverwendungspflicht besser geeignet, eine Art Sperrfrist für den nutzungsgebundenen Einsatz festzulegen, beispielsweise eine Frist von zehn Jahren (in Anlehnung an die Spekulationsfrist gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Danach könnte nach zehnjähriger Nutzung im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb grundsätzlich unterstellt werden, dass der zwischenzeitliche Einsatz als nutzungsgebundenes Vermögen nicht zum Aufbau eines Vermögens genutzt wurde. In solchen Fällen eines „unschädlichen Sphärenwechsels“ entfielen eine gesonderte Ermittlung des Verkehrswerts auf den Zeitpunkt des Sphärenwechsels. Alternativ ist ein besonderer Antrag auf eine Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht beim zuständigen Veranlagungsfinanzamt denkbar. Dies würde allerdings zu erhöhtem Verwaltungsaufwand führen.

Damit nicht für jeden Vermögensgegenstand des nutzungsgebundenen Vermögens der Ablauf der Sperrfrist nachgehalten werden muss, könnte diese an einen Mindestwert des Vermögensgegenstand anknüpfen, wobei geringwertige Vermögensgegenstände außer Betracht bleiben. M.E. wäre eine Sperrfrist für Vermögensgegenstände, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als 100.000 Euro betragen, praktikabel. Dadurch würden insbesondere Immobilien erfasst, die sich zum Vermögensaufbau besonders eignen. Werden solche Vermögensgegenstände nur kurzfristig für die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke genutzt und anschließend in der Sphäre der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt, kann sich daraus ein Indiz für eine missbräuchliche Mittelverwendung ergeben, die ein Wiederaufleben der investierten zeitnah zu verwendenden Mittel rechtfertigt.

Es ist jedenfalls nicht Sinn und Zweck der Mittelverwendungspflicht, gemeinnützige Körperschaften im Falle einer ungeplanten Nutzungsänderung, bei der keine zeitnah verwendbare Mittel zufließen, durch einen erhöhten Mittelverwendungsdruck finanziell zu überfordern. Die Überführung in das Ausstattungsvermögen nach Ablauf der Sperrfrist ermöglicht der Körperschaft, den Vermögensgegenstand zu behalten und zur

Beschaffung weiterer Mittel oder zu einem späteren Zeitpunkt wieder im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb zu nutzen (z. B. nach einer Änderung der steuerbegünstigten Zwecke).

4. Veräußerung nutzungsgebundenen Vermögens

Im Falle einer Veräußerung nutzungsgebundenen Vermögens, das mit zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft wurde, ist der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten nach dem Zuflussprinzip gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO grundsätzlich zeitnah zu verwenden.⁸¹⁷ Im Gegensatz zum schädlichen Sphärenwechsel durch Nutzungsänderung erlangt die Körperschaft bei einer Veräußerung zwar verwendbare Mittel in Form des Veräußerungserlöses, dennoch steht die Körperschaft vor der Herausforderung, einen gegebenenfalls sehr großen Betrag plötzlich zeitnah verwenden zu müssen. Nach der Saldo- bzw. Globalbetrachtung startet die dreijährige Mittelverwendungsfrist im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses m. E. zwar neu. Dennoch können sich bei größeren Summen, beispielsweise aus der Veräußerung einer Immobilie, Schwierigkeiten für den sinnvollen Einsatz innerhalb der Frist ergeben.

Auch in diesen Fällen könnte nach typisierender Betrachtung der Fälle (externe Faktoren als Grund für die Veräußerung, insbesondere sinkende Kapazitätsauslastung) die für den Sphärenwechsel vorgeschlagene Mindestnutzungsdauer für größere Vermögensgegenstände zu einem verhältnismäßigen Ergebnis führen. Danach könnte bei einer Veräußerung eines Vermögensgegenstands, der zehn Jahre im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb genutzt wurde, unterstellt werden, dass die Nutzung nicht zum späteren Aufbau eines Vermögens unter Umgehung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erfolgte. Man könnte diese Fälle als „unschädliche Veräußerung“ von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausnehmen. Wird der Veräußerungserlös dem Ausstattungsvermögen zugeführt, unterliegt er gleichwohl der gemeinnützigen Mittelbindung und darf final nur zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke verwendet

⁸¹⁷ Nr. 32 Satz 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO; Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.72; *Von Holt*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 121; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 87; *Kirchhain*, DStR 2014, 289 (293).

werden. Die mithilfe dieser Mittel im Rahmen der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten weiteren Mittel unterliegen wiederum der zeitnahen Mittelverwendungspflicht.

III. Verwendung im Bereich der Mittelbeschaffung

Grundsätzlich stellt der Einsatz von Mitteln im Bereich der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (zusammen Bereich der Mittelbeschaffung) keine gemeinnützige Mittelverwendung i. S. v. § 55 Abs.1 Nr. 1 Satz 1 AO dar. Von einer Verwendung der Mittel der Körperschaft für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO) ist grundsätzlich nur bei einem Einsatz im ideellen Bereich und im Zweckbetrieb auszugehen.⁸¹⁸ Die Verwendung von Mitteln im zweckfremden Mittelbeschaffungsbereich stellt hingegen keine Mittelverwendung dar, solange die Mittel im Vermögen erhalten bleiben, beispielsweise investiert in Vermögensgegenstände, die zur Vermögensverwaltung genutzt werden können und nicht verbraucht wurden.⁸¹⁹ Einschränkungen ergeben sich insofern aus dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung. Gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 und 2 AO sind die zeitnah zu verwendenden Mittel entweder zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zu verbrauchen oder in nutzungsgebundenes Vermögen zu investieren. Ein Einsatz im Bereich der Mittelbeschaffung gilt danach nicht als zeitnahe Mittelverwendung. Unschädlich ist der vorübergehende Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel innerhalb der Mittelverwendungsfrist.⁸²⁰ D.h. zeitnah zu verwendende Mittel können vorübergehend für eine Dauer von bis zu drei Jahren im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung (z. B. als Kapitalanlagen) eingesetzt werden.⁸²¹

Folgt man der oben im Kontext der gemeinnützigen Mittelbindung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dargestellten Auffassung⁸²², ist auch der Ausgleich von Verlusten, die sich aus der Realisierung eines aus der *ex-ante*-Perspektive angemessenen wirtschaftlichen Risikos ergeben haben, mit zweckgebundenen Mitteln grundsätzlich zulässig.

⁸¹⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.41.

⁸¹⁹ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E. II. 3.

⁸²⁰ Gersch, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 55, Rz. 61; siehe hierzu Abschn. C. V. 2. d.

⁸²¹ Thiel, DB 1992, 1900 (1902); Herbert, BB 1991, 178 (186); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.35; Gersch, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 55, Rz. 61.

⁸²² Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E. II. 3.

Dementsprechend stellt auch der Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel zum Ausgleich solcher Verluste eine zeitnahe Verwendung i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO dar. Dabei kommt es – anders als von der Finanzverwaltung dargestellt – nicht darauf an, in welcher Höhe in den vorangegangenen Jahren Mittel aus dem Mittelbeschaffungsbereich zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke eingesetzt wurden oder ob der Verlust aus einer Fehlkalkulation innerhalb von einem Jahr durch die Zuführung von Gewinnen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in den ideellen Bereich wieder kompensiert wird.⁸²³ Die periodenübergreifende Betrachtungsweise der Finanzverwaltung, nach der ein Verlustausgleich als Rückgabe früherer Gewinnabführungen gelte, wenn in den vorangegangenen sechs Jahren Mittel in gleicher Höhe für die Förderung im ideellen Bereich verwendet wurden, hat keine gesetzliche Grundlage. Entscheidend ist vielmehr der Grund der Verlustentstehung.⁸²⁴ Eine gemeinnützige Körperschaft erwirtschaftet durch den zeitnahen Einsatz der Mittel in Vorjahren keine Art Guthaben, mit dem Verluste aus von vornherein kaufmännischen Fehlentscheidungen oder Spekulationsgeschäften im Mittelbeschaffungsbereich ausgeglichen werden könnten. Insofern handelt es sich bei den Ausnahmen der Finanzverwaltung um bloße Billigkeitsregelungen.

IV. Mittelweitergaben

1. Weitergabe zeitnah zu verwendender Mittel nach § 58 Nr. 1 AO

Grundsätzlich stellt die Weitergabe von Mitteln gem. § 58 Nr. 1 AO an andere gemeinnützige Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke eine zulässige Mittelverwendung im Sinne des Grundsatzes der gemeinnützigen Mittelbindung dar.⁸²⁵ Fließen dabei zeitnah zu verwendende Mittel innerhalb der Mittelverwendungsfrist bei der Geberkörperschaft ab, gelten die Mittel im Sinne des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendungspflicht als zeitnah verwendet.⁸²⁶ Die weitergegebenen Mittel unterliegen auf Ebene der gemeinnützigen Empfängerkörperschaft ab dem Zufluss wiederum der zeitnahen

⁸²³ Nr. 4 Satz 4 und 5 und Nr. 5 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁸²⁴ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E. II. 3.

⁸²⁵ Vgl. hierzu Kapitel 1 Abschn. E. V. 1.

⁸²⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.104.

Mittelverwendungspflicht.⁸²⁷ Nach dem Wortlaut von § 58 Nr. 1 AO kommt es darauf an, dass die Zuwendung an eine andere gemeinnützige Körperschaft „für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke“ erfolgt. Diesbezüglich gewährt § 58a Abs. 1 Nr. 2 AO der Geberkörperschaft Vertrauensschutz, wenn sie sich den steuerbegünstigten Status der Empfängerkörperschaft hat nachweisen lassen (Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid, Freistellungsbescheid oder gesonderter Bescheid gem. § 60a AO).

Aus dem Wortlaut „für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke“ könnte geschlossen werden, dass die weitergegebenen Mittel nicht ein weiteres Mal nach § 58 Nr. 1 AO weitergegeben werden dürfen. Fraglich ist, wer bei einer fortgesetzten Weiterleitung letztlich die Verantwortung für die finale Verwendung tragen soll, wenn im Übrigen jeder Geberkörperschaft gem. § 58a Abs. 1 Nr. 2 AO Vertrauensschutz gewährt wird. Eine gesetzliche Regelung, die eine kaskadenartige Weitergabe der Mittel wie bei § 58 Nr. 3 Satz 3 AO verbietet, existiert nicht. Denkbar ist daher eine fortgesetzte Weitergabe, insbesondere zwischen reinen Förderkörperschaften (§ 58 Nr. 1 Satz 4 AO), deren einzige Art der Zweckerfüllung die Mittelbeschaffung und Weitergabe von Mitteln ist. Da die Mittelverwendungsfrist nach jeder Weitergabe entsprechend des Zuflussprinzips neustartet, könnte es in Weiterleitungsketten zu einer zeitlich unbeschränkten Umgehung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung kommen. Andererseits würde eine einschränkende Auslegung der Regelung, wonach die empfangenen Mittel nicht mehr weitergegeben werden dürfen, der Rechtsprechung des BFH zur sog. Saldo- bzw. Globalbetrachtung⁸²⁸ im Rahmen der zeitnahen Mittelverwendung entgegenstehen. Die gemeinnützigen Körperschaften müssten dazu nämlich die Verwendung der konkreten, nach § 58 Nr. 1 AO empfangenen Mittel separat ausweisen. Außerdem würde es der gesetzgeberischen Intention von § 58a AO widersprechen, wenn die Geberkörperschaft einen Nachweis erbringen müsste, dass die Mittel nicht erneut nach § 58 Nr. 1 AO weitergegeben wurden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind fortgesetzte Weiterleitungsketten grundsätzlich zulässig, soweit die Mittel letztlich bei einer Empfängerkörperschaft

⁸²⁷ Siehe zur Behandlung der weitergegebenen Mittel auf Ebene der Empfängerkörperschaft, Abschn. C. V. 1. d. BFH v. 20.03.2017 - X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 49 ff.

ankommen, die diese für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke verwendet.⁸²⁹ Auch in der Literatur werden mangels entgegenstehender gesetzlicher Bestimmungen mehrfache Weiterleitungen nach § 58 Nr. 1 AO als zulässig erachtet.⁸³⁰

Für die Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung ist eine einschränkende Auslegung der Regelung wegen der damit verbundenen erhöhten Nachweispflichten m. E. nicht erforderlich. Die Weiterleitung stellt jedenfalls keine grundlose Ansammlung aufgrund der gegebenen Kontrolldefizite dar. Rechtsmissbräuchliche Mittelweiterleitungsketten zur Vermeidung der zeitnahen Mittelverwendung würden zudem gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) verstoßen. Im Rahmen der Neuregelung von § 58 Nr. 1 AO durch das JStG 2020⁸³¹ hat der Gesetzgeber diesbezüglich klargestellt, dass die Mittelweitergabe an sich kein steuerbegünstigter Zweck ist. Insofern wäre allen an einer Weiterleitungskette teilnehmenden gemeinnützigen Körperschaften wegen Verstoßes gegen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 Abs. 1 AO) der steuerbegünstigte Status für den betroffenen Veranlagungszeitraum zu entziehen. Hat eine gemeinnützige Körperschaft Kenntnis von einer Kreislaufstruktur, in der die zeitnah zu verwendenden Mittel nur zum Erhalt der Mittel weitergeleitet und nicht verbraucht werden sollen, ist ihr außerdem gem. § 58a Abs. 3 Nr. 2 AO kein Vertrauensschutz zu gewähren. Weiterhin kann häufig ein praktisches Interesse an Weiterleitungsketten bestehen, beispielsweise wenn die Mittel großer spendensammelnder Organisationen über mehrere Stufen an kleinere, operativ tätige Körperschaften weitergeleitet werden. Demgegenüber würde ein Nachweis über den finalen Einsatz der Mittel einen unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand verursachen. Bei Zweifeln steht es der Geberkörperschaft schließlich frei, die Zuwendung mit der Auflage zu versehen, dass die tatsächliche Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke

⁸²⁹ OFD Frankfurt a.M. v. 03.03.2021 - S 0177 A-6-St 53, DStR 2021, 1482.

⁸³⁰ *Schauhoff/Kirchhain*, FR 2013, 301 (304); Unklar ist der Hinweis von *Seer*, dass eine Weiterleitungskette zur mehrfachen Ausnutzung von Freigrenzen „z. B. § 64 III, § 19 I UStG“ einen Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO darstellen kann, weil dadurch gegen das sog. Zellteilungsverbot gem. § 64 Abs. 4 AO verstoßen werde, *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 58 AO, Rz. 2. Die genannten Freigrenzen gelten für die partielle Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (jährliche Einnahmen unter 45.000 Euro) bzw. die umsatzsteuerliche Kleinunternehmeroption (jährliche Umsätze unter 22.000 Euro). Mittelweitergaben nach § 58 Nr. 1 AO dürfen dagegen nur in den ideellen Bereich oder Zweckbetrieb einer anderen gemeinnützigen Körperschaft erfolgen und setzen keinen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch voraus. Beide Freigrenzen knüpfen zudem an die Einnahmen bzw. Umsätze und nicht an ein Ergebnis an, das durch Mittelweitergaben gemindert sein könnte.

⁸³¹ G. v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

nachzuweisen ist.

2. Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften (sog. Endowments)

Eine Durchbrechung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung enthält § 58 Nr. 3 AO. Danach können die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, die Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschließlich der Zweckbetriebe)⁸³² und darüber hinaus bis zu 15 % der sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zugewendet werden. Es handelt sich dabei um eine spezielle Form der Mittelweitergabe (lex specialis zu § 58 Nr. 1 AO) und somit – entsprechend der gesetzgeberischen Wertung und geänderten Auffassung der Finanzverwaltung zu § 58 Nr. 1 AO⁸³³ – um eine Art der Zweckverwirklichung. Die zur Vermögensausstattung weitergegebenen Mittel unterliegen bei der Empfängerkörperschaft nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht. Diese kapitalmäßige Ausstattung einer gemeinnützigen Körperschaft wird mit der englischen Bezeichnung als „*Endowment*“ beschrieben.⁸³⁴ Die Regelung wurde mit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz⁸³⁵ eingeführt.

Ein Endowment gem. § 58 Nr. 3 AO setzt voraus, dass die steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke der Empfängerkörperschaft denen der zuwendenden Körperschaft entsprechen (sog. Gebot der Zwecksynchronität⁸³⁶, § 58 Nr. 3 Satz 2 AO). Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist es nicht erforderlich, dass sämtliche satzungsmäßigen Zwecke von Geber- und Empfängerkörperschaft identisch sein müssen.⁸³⁷ Es genügt, dass zumindest ein Zweck satzungsmäßig sowohl von der Geber- als auch der Empfängerkörperschaft gefördert wird (partielle Zweckidentität).⁸³⁸ Handelt es sich

⁸³² Nr. 8 Abs. 1 Satz 1 AEAO zu § 58 Nr. 3 AO.

⁸³³ Nr. 3 Abs. 1 Satz 1 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO.

⁸³⁴ Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. Lieferung 05.2021, § 58 AO, Rz. 6; Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 145; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.222.

⁸³⁵ G. v. 21.03.2013, BGBl. I 2013, 556.

⁸³⁶ Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (304); Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 58 AO, Rz. 6.

⁸³⁷ Nr. 8 Abs. 2 AEAO zu § 58 Nr. 3 AO.

⁸³⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.224; Kirchhain, DStR 2014, 289 (290).

bei der Empfänger Körperschaft um eine steuerbegünstigte Tochterkapitalgesellschaft, stellt die Beteiligung nach der Neuregelung von § 57 Abs. 4 AO eine Form der eigenen unmittelbaren Zweckverwirklichung dar. Insofern fällt die Vermögensausstattung durch Geld- oder Sacheinlagen von steuerbegünstigten Beteiligungsgesellschaften nicht mehr in den Anwendungsbereich von § 58 Nr. 3 AO.⁸³⁹ Ein Endowment ist in diesen Fällen auch aus zeitnah zu verwendenden Mitteln zulässig.⁸⁴⁰ Es geht daher allein um die Vermögensausstattung anderer steuerbegünstigter Körperschaften, an denen keine kapitalmäßige Beteiligung besteht. Überschreitet ein Endowment tatsächlich die Grenzen nach § 58 Nr. 3 AO führt dies zu einem Verstoß gegen Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ausschließlich auf der Ebene der Geber Körperschaft.

Die erneute Weitergabe der erhaltenen Mittel zur Vermögensausstattung einer anderen gemeinnützigen Körperschaft ist gem. § 58 Nr. 3 Satz 3 AO ausgeschlossen. Das macht es grundsätzlich erforderlich, die erhaltenen Mittel dauerhaft von dem restlichen Ausstattungsvermögen der Körperschaft buchhalterisch zu trennen.⁸⁴¹ Während die Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (einschl. des Zweckbetriebs) unbegrenzt für Endowments verwendet werden können, bedarf es außerdem für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der „sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel“ einer besonderen Berechnung.

M. E. ist die Regelung gem. § 58 Nr. 3 AO nach dem Sinn und Zweck der Mittelverwendungspflicht, nämlich ein grundloses Ansammeln von Vermögen zu verhindern und die Organe der gemeinnützigen Körperschaft zu einem effizienten Mitteleinsatz zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zu bewegen, nicht erforderlich. Sie führt vielmehr zu unverhältnismäßigen Anforderungen an den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung, indem die als Endowment erhaltenen Mittel dauerhaft vom anderen Ausstattungsvermögen separiert werden müssen. Im Ergebnis verbietet die Regelung lediglich die Weitergabe von mehr als 15 % der Einnahmen aus dem ideellen Bereich

⁸³⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.227; *Hüttemann*, DB 2021, 72 (76 f.); *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9, Rz. 109.

⁸⁴⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.227; *Hüttemann*, DB 2021, 72 (76 f.); *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9, Rz. 109.

⁸⁴¹ Krit. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.225; *Kirchhain*, DStR 2014, 289 (290).

(Spenden, Zuschüsse und Mitgliedsbeiträge) und nimmt damit nur einen Teil der zeitnah zu verwendenden Mittel aus. Gemeinnützige Körperschaften, die sich ausschließlich oder überwiegend aus selbsterwirtschafteten Überschüssen aus Vermögensverwaltung und Gewinnen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder Zweckbetrieben finanzieren, können ihre Mittel dagegen unbeschränkt für Endowments nutzen. Für eine solche Ungleichbehandlung der Mittel ist nach dem Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht keine Rechtfertigung ersichtlich. Insbesondere bei den selbsterwirtschafteten Überschüssen aus der Vermögensverwaltung und dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind die dargestellten Kontrolldefizite besonders ausgeprägt, während sich bei den zeitnah zu verwendenden Mitteln aus dem ideellen Bereich (die nicht schon nach dem Willen der Zuwendenden von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht gem. § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO ausgenommen sind) zumindest eine gewisse Kontrolle durch den Spenden- und Mitgliedermarkt ergibt. Entschieden sich eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre zeitnah zu verwendenden Mittel nicht selbst zeitnah zu verwenden, sondern einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zur Vermögensausstattung zu überlassen, kann daraus aber nicht schon grundsätzlich darauf geschlossen werden, die Übertragung erfolge zum grundlosen Aufbau eines Vermögens. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Mittel bei der Empfängerkörperschaft wiederum dem Grundsatz der Vermögensbindung unterliegen (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) und die Erträge aus den Endowmentmitteln zeitnah zu verwenden sind. Das bloße Ansammeln und Verwalten der empfangenen Mittel, ohne dass die Tätigkeit der Empfängerkörperschaft auf die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke gerichtet ist, würde zudem einen Verstoß gegen den Grundsatz der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung darstellen. Die Mittel sind im Ergebnis umfassend durch die gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelverwendungsregeln auf Ebene der Empfängerkörperschaft gebunden.

Auch aus dem Vergleich mit der gesetzgeberischen Wertung zu § 58 Nr. 1 AO erscheint die Regelung überflüssig. Danach kann eine gemeinnützige Körperschaft *sämtliche* zeitnah zu verwendenden Mittel an andere gemeinnützige Körperschaften weiterleiten (selbst wenn die Mittel dort für andere steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden) und ist nicht verpflichtet, einen gewissen Mindestanteil ihrer Mittel selbst

zu verwenden. Deswegen führt die Regelung nicht zwangsläufig dazu, dass die eigene unmittelbare Förderung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke sichergestellt wird. Nach dem in der Neufassung von § 58 Nr. 1 AO zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers, wonach Mittelweitergaben ebenso zur Verwirklichung anderer steuerbegünstigter Zwecke als den eigenen zulässig sind, erscheint die Beschränkung auf übereinstimmende Zwecke bei einem Endowment nicht mehr passend. Zudem ist das Verhältnis von § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO und § 58 Nr. 3 AO nicht geklärt. Würde eine Zweckbestimmung gem. § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO bei Zuwendungen von gemeinnützigen Körperschaften ausreichen, um die zeitnahe Mittelverwendungspflicht dauerhaft zu suspendieren, liefe die Beschränkung für Endowments gem. § 58 Nr. 3 AO leer. Deswegen muss § 58 Nr. 3 AO für Zuwendungen von gemeinnützigen Körperschaften zur Vermögensausstattung § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO als *lex specialis* vorgehen und ist der persönlichen Anwendungsbereich von § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO auf steuerpflichtige natürliche Personen und Körperschaften einzuschränken. Schließlich erschwert die Beschränkung für Endowments die Neugründung und Vermögensausstattung im Rahmen zweckmäßiger Umstrukturierungen von gemeinnützigen Körperschaften, die sich überwiegend aus Einnahmen im ideellen Bereich finanzieren. Im Ergebnis sollte die Regelung m. E. ersatzlos gestrichen werden.

3. Mittelweitergabe im Rahmen von Kooperationen gem. § 57 Abs. 3 AO

Nach der Neuregelung durch § 57 Abs. 3 Satz 2 AO⁸⁴² kann die Überlassung von Mitteln an andere steuerbegünstigte Körperschaften im Rahmen eines planmäßigen Zusammenwirkens eine zulässige zeitnahe Mittelverwendung darstellen.⁸⁴³ Nach überzeugender Auffassung von *Hüttemann* geht § 57 Abs. 3 Satz 2 AO wegen der spezielleren Voraussetzungen, insbesondere der satzungsmäßigen Festlegung des Kooperationsverhältnisses, dem Tatbestand der Mittelweitergabe gem. § 58 Nr. 1 AO vor.⁸⁴⁴ Es handelt sich im Rahmen von solchen Kooperationen nämlich um eine unmittelbare eigene Tätigkeit der Zweckverwirklichung und nicht um die Förderung fremder steuerbegünstigter Tätigkeiten.

⁸⁴² JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 (3125).

⁸⁴³ *Hüttemann*, DB 2021, 72 (76).

⁸⁴⁴ *Hüttemann*, DB 2021, 72 (75).

V. Aufnahme und Vergabe von Darlehen

Werden mit Hilfe von Darlehen zweckverwirklichende Maßnahmen finanziert, dürfen die Zins- und Tilgungszahlungen gleichermaßen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln in den Folgejahren gezahlt werden. Insofern sind diese Mittel im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme für die Zukunft schon im Rahmen der Mittelverwendungsrechnung für satzungsmäßige Zwecke verausgabt (Verwendungsüberhang⁸⁴⁵). Bei der Aufnahme eines Darlehens zur Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke wird die zeitnahe Mittelverwendung also auf die Tilgungs- und Zinszahlungen verlagert. Zinszahlungen stellen die Vergütung für die Nutzungsüberlassung von Kapital dar. Das ist gemeinnützigen Körperschaften ebenso erlaubt wie die Zahlung von Vergütungen für Sach- oder Personalmittel.⁸⁴⁶ Mangels korrespondierender Einkünfte aus den fremdfinanzierten Investitionen im ideellen Bereich, müssen gemeinnützige Körperschaften bei der Aufnahme von Fremdkapital eine besonders sorgfältige Finanzplanung aufweisen, die sicherstellt, dass Zinsen und Tilgungen rechtzeitig geleistet werden können.⁸⁴⁷ Dient die Aufnahme von Fremdkapital der Finanzierung von Investitionen im Bereich der Vermögensverwaltung oder dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, dürfen zeitnah zu verwendende Mittel grundsätzlich nicht für die Zins- und Tilgungszahlungen verwendet werden.⁸⁴⁸ Soll mit Hilfe eines Darlehens ein Vermögensgegenstand für den Bereich der Vermögensverwaltung oder den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb finanziert werden, können zeitnah zu verwendende Mittel für Tilgungszahlungen nur in den Grenzen der freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AO verwendet werden.⁸⁴⁹

Grundsätzlich ist die Vergabe von Darlehen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln nicht zulässig. Es handelt sich um eine Tätigkeit der Vermögensverwaltung i. S. v. § 14 Satz 2 AO und ist dementsprechend nur unter Verwendung des Ausstattungsvermögens zulässig. Dabei gelten die allgemeinen Mittelverwendungsregeln (insbesondere das Drittbegünstigungsverbot gem. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Zulässig ist hingegen die vorübergehende Vergabe zeitnah zu verwendender Mittel als Darlehen innerhalb der

⁸⁴⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.130.

⁸⁴⁶ Orth, DStJG 26 (2003), 177 (188 f.).

⁸⁴⁷ Orth, DStJG 26 (2003), 177 (189).

⁸⁴⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 6.36.

⁸⁴⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.130 und Rz. 6.41; Siehe zu den Zuführungsgrenzen der freien Rücklage, Abschn. E. IV. 3. und 4.

Mittelverwendungsfrist.⁸⁵⁰ Ausnahmsweise ist die Vergabe von Darlehen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln außerdem zulässig, wenn dies im Zusammenhang mit der unmittelbaren Zweckverwirklichung erfolgt.⁸⁵¹ Der Anwendungserlass nennt beispielsweise Darlehen im Zusammenhang mit einer Schuldnerberatung zur Ablösung von Bankschulden, Darlehen an Nachwuchskünstler für die Anschaffung von Instrumenten oder Stipendien für eine wissenschaftliche Ausbildung, die teilweise als Darlehen vergeben werden.⁸⁵² Voraussetzung ist nach Auffassung der Finanzverwaltung, dass sich die Darlehensvergabe zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke von einer gewerbsmäßigen Kreditvergabe dadurch unterscheidet, dass sie zu günstigeren Bedingungen erfolgt als zu den allgemeinen Bedingungen am Kapitalmarkt (z. B. Zinslosigkeit, Zinsverbilligung).⁸⁵³ Dienen die vergebenen Darlehensmittel den steuerbegünstigten Zwecken der Empfänger Körperschaft, fällt ein Zinsverzicht bzw. ermäßigter Zins als Mittelweitergabe unter § 58 Nr. 1 AO.⁸⁵⁴ Die steuerbegünstigte Empfänger Körperschaft muss die erhaltenen Darlehensmittel wiederum zeitnah für ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verwenden.⁸⁵⁵ Darlehen, die im Rahmen von Kooperationen gem. § 57 Abs. 3 AO an andere steuerbegünstigte Körperschaften vergeben werden sind wiederum Teil der unmittelbaren eigenen Zweckverwirklichung.

VII. Zwischenergebnis

Die zeitnahe Mittelverwendungspflicht erfordert nicht, dass die zeitnah zu verwendenden Mittel zur Förderung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke abfließen. Die Mittel können auch in Vermögensgegenstände investiert werden, die im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb genutzt werden. Insofern gilt für den Beginn der Mittelverwendungspflicht zwar das Zuflussprinzip, für die Erfüllung der zeitnahen Mittelverwendung aber nicht das Abflussprinzip.

Die Auslegung der Regelung über die Anschaffung und Herstellung

⁸⁵⁰ Gersch, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 55, Rz. 61; Siehe zur Zwischenanlage zeitnah zu verwendender Mittel, Abschn. D. III.

⁸⁵¹ Vgl. Thiel, DB 1992, 1900 (1905); Gersch, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 55, Rz. 61.

⁸⁵² Nr. 16 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁸⁵³ Nr. 16 Satz 3 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁸⁵⁴ Thiel, DB 1992, 1900 (1905); Nr. 16 Abs. 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁸⁵⁵ Nr. 16 Abs. 2 2. Hs. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO

nutzungsgebundenen Vermögens (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO) durch die Finanzverwaltung und von weiten Teilen des Schrifttums erscheint in vielfacher Hinsicht überschießend. Das betrifft insbesondere das betragsmäßige Wiederaufleben der investierten zeitnah zu verwendenden Mittel im Falle eines Sphärenwechsels oder einer Veräußerung. Das Wiederaufleben erfordert nicht nur eine unter Umständen aufwendige Ermittlung des Verkehrswerts des Vermögensgegenstands, sondern führt regelmäßig dazu, dass die gemeinnützige Körperschaft einem plötzlich erhöhten Verwendungsdruck ausgesetzt ist. Im Falle des Sphärenwechsels kommt hinzu, dass der gemeinnützigen Körperschaft keine neuen Mittel zugeflossen sind, die für eine zeitnahe Mittelverwendung bereitstehen. Nicht selten wird daher nur die Veräußerung von solchen Vermögensgegenständen in Betracht kommen, für die im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb keine Verwendung mehr möglich ist. In typisierender Betrachtungsweise kann m. E. angenommen werden, dass regelmäßig externe Faktoren für die Veräußerung oder Nutzungsänderung ursächlich sind. Jedenfalls wird die Nutzung im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb in aller Regel nicht für den Aufbau eines Vermögens durch Umgehung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erfolgt sein. Zum Schutz vor missbräuchlichen Umgehungen erscheint es als milderer Mittel zweckmäßig, das Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungspflicht von einer Mindestnutzungsdauer im Sinne einer Sperrfrist für die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke abhängig zu machen. Danach könnte beispielsweise nach einer zehnjährigen Nutzung im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb ausgeschlossen werden, dass der Sphärenwechsel der Umgehung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht diene. Die anschließende Überführung in das Ausstattungsvermögen ohne ein betragsmäßiges Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ermöglicht der Körperschaft, den Vermögensgegenstand zu behalten und zur Beschaffung weiterer Mittel zu nutzen oder zu einem späteren Zeitpunkt wieder im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb einzusetzen (z. B. auch nach einer Änderung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke und Neuausrichtung der Tätigkeit).

Im Zusammenspiel mit § 58 Nr. 1 AO können m. E. genauso solche Vermögensgegenstände als nutzungsgebundenes Vermögen qualifizieren, die anderen gemeinnützigen Körperschaften zur Nutzung im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb

überlassen werden. Entscheidend ist m. E., dass die Überlassung final steuerbegünstigten Zwecken zu Gute kommt, unabhängig davon, ob die überlassende gemeinnützige Körperschaft durch ein die Kosten übersteigendes aber im Übrigen verbilligtes Entgelt Überschüsse erzielt oder nicht.

Nach dieser Auslegung wird auch das in der Begründung zum jüngst veröffentlichten Gesetzesentwurf angeführte Beispiel des Sphärenwechsels und betragsmäßigen Wiederauflebens der in eine Immobilie investierten Mittel, die an eine andere gemeinnützige Körperschaft vermietet wird,⁸⁵⁶ entschärft. Sofern die Immobilie eine gewisse Dauer im ideellen Bereich (z. B. zehn Jahre) genutzt wurde, kommt es zu keine Wiederaufleben. Unabhängig von einer solchen Sperrfrist käme es bei einer Vermietung zu einem kostendeckenden oder verbilligten Entgelt ebenfalls nicht zu einem Sphärenwechsel, weil die Vermietung als Mittelweitergabe zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke gem. § 58 Nr. 1 AO qualifizieren würde.

Die Beschränkung bei der Ausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften mit nicht zeitnah zu verwendendem Ausstattungsvermögen (Endowments) auf höchstens 15 % der Mittel aus dem ideellen Bereich ist weder für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung erforderlich (umfassende Vermögensbindung auf Ebene der Empfängerkörperschaft) noch mit der gesetzgeberischen Wertung im Zusammenhang mit der Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO und der Ausstattung von gemeinnützigen Tochterkapitalgesellschaften (§ 57 Abs. 4 AO) vereinbar und führt in Abhängigkeit von der Finanzierungsweise zu ungerechtfertigten Ungleichbehandlungen. Die Sonderregel gem. § 58 Nr. 3 AO könnte ersatzlos entfallen. Dies würde auch die Gründung neuer gemeinnütziger Körperschaften für solche gemeinnützigen Körperschaften erleichtern, die sich überwiegend aus Spenden und Mitgliedsbeiträgen finanzieren.

E. Die gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagenbildung

Die vorangegangene Untersuchung hat gezeigt, welche Mittel *de lege lata* der zeitnahen Mittelverwendungspflicht gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO unterliegen und in welchen

⁸⁵⁶ RegE SteFeG, Stand 23.07.2024, S. 108 (Fn. 32).

Fällen diese als zeitnah verwendet gelten. Wesentlicher Bestandteil des gesetzlichen Systems ist die spezifisch gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagenbildung die darauf abzielt, die zeitnahe Mittelverwendungspflicht vorübergehend oder dauerhaft zu suspendieren. Neben den gesetzlichen Tatbeständen in § 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO ergeben sich aus der Rechtsprechung und dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung weitere ungeschriebene Ausnahmen, die insgesamt zu einem komplexen System mit hohen Nachweisanforderungen und erheblichen Rechtsunsicherheiten führen. Hinzu kommt ein gesetzlich ungeklärtes Verhältnis zu gesellschaftsrechtlich vorgeschriebenen Rücklagen für bestimmte Rechtsformen. Insgesamt werden die bestehenden Regelungen, die im Zeitverlauf durch unterschiedliche Reformgesetze stückchenweise ergänzt wurden, in der Praxis für kaum handhabbar gehalten und ein fehlendes einheitliches dogmatisches Konzept attestiert.⁸⁵⁷ Die Möglichkeiten der Rücklagenbildung sind nach geltender Rechtslage, wie sich zeigen wird, teilweise überlagernd und können in ihrem Zusammenwirken sowohl für die gemeinnützige Körperschaft im Rahmen eines zielführenden Rücklagenmanagements als auch für die Finanzverwaltung für Zwecke einer einheitlichen Kontrolle zu Schwierigkeiten führen.⁸⁵⁸ Eine konsistente Ausgestaltung der Regelungen als Ausnahmen zum Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ist aber vor dem Hintergrund, dass eine unzulässige Mittelansammlung *de lege lata* als Verstoß im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen kann (§ 63 Abs. 1 AO), unerlässlich.

I. Rechtsentwicklung

Bereits vor der ersten gesetzlichen Regelung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht durch das StiftFördG⁸⁵⁹ vom 14.07.2000 gab es gesetzliche Regelungen über die Rücklagenbildung, aus denen die zeitnahe Mittelverwendungspflicht im Umkehrschluss abgeleitet wurde.⁸⁶⁰ Erstmals erlaubte § 6 GemVO 1941⁸⁶¹ einer gemeinnützigen Körperschaft, „ihre Mittel ganz oder zum Teil zur Vermögensbildung (zur

⁸⁵⁷ Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 111.

⁸⁵⁸ So schon Graffe, Non Profit Law Yearbook 2013/2014 (2014), 93 (103); Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 111.

⁸⁵⁹ G. v. 14.07.2000, BGBl. I 2000, 1034.

⁸⁶⁰ Siehe hierzu Abschn. A.

⁸⁶¹ Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes v. 16. 12. 1941, RStBl. 1941, 937

Ansammlung eines Zweckvermögens)“ zu verwenden. Voraussetzung war, dass das Zweckvermögen für einen satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zweck bestimmt und ein satzungsmäßig festgelegter besonderer Grund vorlag („z. B. Erweiterung eines Gebäudes, das gemeinnützigen Zwecken dient“). Zudem musste in der Satzung auch ein „verhältnismäßig naher Zeitpunkt bestimmt sein, an dem die Ansammlung des Zweckvermögens zu enden hat“. Zu diesem Endzeitpunkt musste „das Zweckvermögen (der Ertrag des Zweckvermögens)“ verwendet werden.

In § 5 Nr. 4 GemVO 1953⁸⁶² wurde dann erstmalig die Bildung einer „Rücklage“ als steuerlich unschädliche Betätigung geregelt („unschädliche Nebenzwecke“). Danach durfte eine Körperschaft ihre „Erträge ganz oder teilweise“ thesaurieren, „wenn und solange dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können“. Auf eine satzungsmäßige Begründung und Befristung der Mittelansammlung, wie es § 6 GemVO 1941 vorsah, wurde verzichtet, nachdem erkannt wurde, dass die Regelung nicht praktikabel ist.⁸⁶³ Dem liegt die Erkenntnis zu Grunde, dass eine Satzungsänderung für jede Rücklagenbildung eine flexible anlassbezogene Rücklagenbildung verhindert. Insbesondere bei Stiftungen kam auch nach alter Rechtslage eine genehmigungspflichtige Satzungsänderung nach Errichtung der Stiftung nur in Ausnahmefällen in Betracht.

In § 58 Nr. 6 AO 1977⁸⁶⁴ wurde die Regelung der GemVO 1953 annähernd wortgleich in die Abgabenordnung 1977 übernommen und besteht mit § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO mit nur wenigen Änderungen im Wortlaut bis heute fort. Durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986⁸⁶⁵ wurde mit § 58 Nr. 7 Buchst. a AO a. F. zusätzlich die sog. freie Rücklage eingeführt.⁸⁶⁶ Die Bildung einer freien Rücklage aus maximal 25 % des Überschusses

⁸⁶² Gemeinnützigkeitsverordnung v. 24.12.1953, BGBl. I 1953, 1592.

⁸⁶³ *Boettcher/Leibrecht*, Gemeinnützigkeitsverordnung, 2. Auflage 1971, S. 78.

⁸⁶⁴ Neubekanntmachung der AO v. 16.03.1976, BGBl. I 1977, 613.

⁸⁶⁵ G. v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436.

⁸⁶⁶ Entstehung: 1983 Empfehlung der Bund-Länder-Kommission zur Förderung der Grundlagenforschung an den Bundestagsausschuss für Forschung und Technologie: „Möglichkeit für Stiftungen, angemessen Rücklagen bilden zu können, um ihr Vermögen langfristig real zu erhalten“, BT-Drs. 10/1327, S. 4 f.; Große Anfrage der Koalition an Bundeskanzler, nachdem er angekündigt hatte, bestehende Stiftungen und die Neugründung gemeinnütziger Stiftungen fördern zu wollen und dazu ggf. auch das Stiftungsrecht zu novellieren, BT-Drs. 10/785 S. 5; Antwort der Bundesregierung: bis zu 25 % der Erträge soll zurückgelegt werden können, BT-Drs. 10/2237 S. 24; 1985 Gesetzesentwurf Bundesrat enthält 25 %-Rücklage zur Erhaltung der Leistungsfähigkeit, BR.-Drs. 507/84; Beschlussempfehlung Finanzausschuss, BT-Drs.10/4513 S. 7.

der Einnahmen über die Unkosten aus der Vermögensverwaltung sollte gemeinnützigen Körperschaften, insbesondere gemeinnützigen Stiftungen, helfen, ihr Vermögen langfristig real erhalten zu können.⁸⁶⁷ Zugleich wurde in § 58 Nr. 7 Buchst. b AO a. F. die Möglichkeit einer Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften zugelassen, was bereits zuvor von der Finanzverwaltung als Begründung für eine Rücklage akzeptiert wurde.⁸⁶⁸ Da auch dieser Rücklagentatbestand der langfristigen Erhaltung des Vermögens dienen sollte, wurde eine Anrechnung auf die Bildung der freien Rücklage geregelt. Das Stift-FördG 2000⁸⁶⁹ brachte neben der ersten positiven Regelung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung in § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO eine weitere Ausnahme, die es Stiftungen erlaubte, innerhalb der ersten Jahre nach Errichtung Mittel zum Vermögensaufbau anzusammeln (§ 58 Nr. 12 AO a. F.).

Schließlich verortete das Ehrenamtsstärkungsgesetz 2013⁸⁷⁰ die Tatbestände neu in § 62 Abs. 1 und Abs. 4 AO und ergänzte diese um eine „Rücklage für Wiederbeschaffung“ (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO). Außerdem wurden durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz die Zuführungsgrenzen zur freien Rücklage erhöht („ein Drittel der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus 10 Prozent der sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel“) und eine zeitlich rückwirkende Nachholoption eingeführt (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO). Mit § 62 Abs. 2 AO wurde außerdem die Frist für die Bildung der Rücklagen an die zugleich verlängerte Mittelverwendungsfrist (gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO innerhalb der auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre) angepasst. Die letzte Reform des Gemeinnützigkeitsrechts durch das JStG 2020⁸⁷¹ ließ die Rücklagentatbestände unberührt. Der jüngst veröffentlichte Gesetzesentwurf der Bundesregierung⁸⁷² sieht als Folgeänderung der Abschaffung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht die ersatzlose Streichung von § 62 AO vor.

⁸⁶⁷ BT.-Drs. 10/3295, 1.

⁸⁶⁸ BT.-Drs. 10/3295, 1.

⁸⁶⁹ G. v. 14.07.2000, BGBl. I 2000, 1034

⁸⁷⁰ G. v. 21.03.2013, BGBl. I 2013, 556.

⁸⁷¹ G. v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096.

⁸⁷² Art 9 Nr. 4 RegE SteFeG, Stand 23.07.2024, (Fn. 32).

Aus der Rechtsentwicklung wird ersichtlich, dass der Gesetzgeber frühzeitig die Notwendigkeit erkannt hat, dass gemeinnützige Körperschaften Möglichkeiten zur Rücklagenbildung benötigen, um Mittel für zweckgebundene Investitionen ansparen zu können. Die Rücklagentatbestände wurden in der Folge stetig ergänzt und ausgeweitet. Bemerkenswert ist, dass den gesetzlichen Ergänzungen regelmäßig keine spezifische Rechtsprechung vorangegangen ist. Das spricht dafür, dass eine fehlerhafte Rücklagenbildung in der Praxis regelmäßig wohl nicht zum Entzug der Gemeinnützigkeit geführt hat und der Gesetzgeber vielmehr aufgrund politischer Erwägungen tätig wurde. Zugleich sind die kontinuierlichen Erweiterungen der gesetzlichen Rücklagenbildung ein weiteres Indiz dafür, dass der Gesetzgeber dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung bei der Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrecht keine konstitutive Bedeutung zuspricht. Nach der hier vertretenen Einordnung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht als Mittel der Verhaltenssteuerung und Effizienzsteigerung dürfen die gesetzlichen Rücklagentatbestände als Ausnahmen nicht zu eng gefasst sein. Die Regelungen zur Rücklagenbildung sollten grundsätzlich einfach zu handhaben sein, damit die zuständigen Organe einer gemeinnützigen Körperschaft nicht durch überhöhte Anforderungen vom aus ihrer Sicht effizientesten Einsatz der Mittel abgehalten werden.

II. Charakteristik und Überblick

Bei der gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagenbildung handelt es sich nicht um Rücklagen im handelsbilanziellen Sinne, sondern um spezifisch gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagen, die allein den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung betreffen. Es geht um die temporäre oder dauerhafte Suspendierung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht mit dem Ziel, eine möglichst effiziente und nachhaltige Förderung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke zu ermöglichen. Handelsbilanzielle Rücklagen, dazu gehören die Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 HGB) und die Gewinnrücklage (§ 272 Abs. 3 und 4 HGB), sind dagegen Bestandteil des bilanziellen Eigenkapitals von Kapitalgesellschaften. Sie dienen verkürzt gesagt der Abgrenzung zum Haftungskapital (sog. gezeichnetes Kapital) und somit dem Gläubigerschutz im Rechtsverkehr. Ihnen kann insbesondere nicht entnommen werden, ob Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bereits in nutzungsgebundenes Kapital investiert und daher

nicht mehr zeitnah zu verwenden sind oder im Mittelbeschaffungsbereich eingesetzt werden, was keinen zeitnahen Einsatz zur Förderung der steuerbegünstigten, satzungsgemäßen Zwecke darstellt.⁸⁷³

Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen haben keine vergleichbare bilanzielle Funktion für Zwecke des Gläubigerschutzes. Adressat ist allein die Finanzverwaltung im Zusammenhang mit dem Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung als Bestandteil der ordnungsgemäßen tatsächlichen Geschäftsführung (§ 63 Abs. 1 AO). Die gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagenbildung knüpft nicht an die Rechtsform der gemeinnützigen Körperschaft an und ist nicht an die Art und Weise der Rechnungslegung gebunden. Gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagen stellen ein partielles Spiegelbild bestimmter zugeflossener Aktiva dar (regelmäßig liquide Mittel und anderes kurzfristig verwertbares Umlaufvermögen) und können unabhängig von der Mittelherkunft sowohl aus dem Eigenkapital als auch aus Fremdkapital gebildet werden.⁸⁷⁴ Schließlich können gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagen im Gegensatz zu handelsbilanziellen Verbindlichkeiten und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 HGB) auch für bloße Innenverbindlichkeiten (z. B. geplante Anschaffung nutzungsgebundenen Vermögens) gebildet werden und setzen keine (verbindliche oder ungewisse) Außenverpflichtung gegenüber Dritten voraus.⁸⁷⁵

Durch die Rücklagenbildung wird die gemeinnützige Bindung der Mittel nicht aufgehoben, sondern lediglich die vorübergehende oder dauerhafte Ansammlung von Mitteln erlaubt, um konkrete Maßnahmen der Zweckverwirklichung finanzieren bzw. in gewissem Maße das Ausstattungsvermögen stärken zu können. Die in die Rücklagen eingestellten Mittel unterliegen dabei unverändert dem Grundsatz der gemeinnützigen Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) und der satzungsmäßigen Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Sie sind also weiterhin final zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden.⁸⁷⁶

⁸⁷³ Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 66.

⁸⁷⁴ Hüttche, GmbHR 1997, 1095 (1097).

⁸⁷⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.21.

⁸⁷⁶ Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 71.

§ 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO enthält vier unterschiedliche Rücklagentatbestände: die sog. Projekt- oder Investitionsrücklage (Nr. 1)⁸⁷⁷, die Wiederbeschaffungsrücklage (Nr. 2), die freie Rücklage (Nr. 3) und die Rücklage zur Erhaltung von prozentualen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Nr. 4). Diese gesetzlich geregelten Rücklagentatbeständen lassen sich danach unterscheiden, ob sie zu einem bestimmten Zweck („zweckgebundene Rücklagen“ gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO) oder ohne konkrete Zweckbestimmung gebildet werden (freie Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO). Während an die Bildung der zweckgebundenen Rücklagen weitere Anforderungen gestellt werden, erlaubt es die freie Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO ohne nähere Begründung einen Teil der zeitnah zu verwendenden Mittel auf Dauer zurückzulegen. Die Mittel der freien Rücklage können schließlich auch dauerhaft dem Ausstattungsvermögen zugeführt werden.⁸⁷⁸ Außer diesen gesetzlich geregelten Rücklagemöglichkeiten bestehen weitere, von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung anerkannte, ungeschriebene Rücklagentatbestände. Dazu zählen die Rücklagen im Mittelbeschaffungsbereich, d.h. innerhalb der gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphären der Vermögensverwaltung und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.⁸⁷⁹ Der gesetzliche Katalog ist insofern nach allgemeiner Auffassung nicht abschließend, auch wenn § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO nur den Vorbehalt gem. § 62 AO enthält.⁸⁸⁰

Für die Rücklagenbildung stehen grundsätzlich alle zeitnah zu verwendenden Mittel im Sinne zugeflossener Vermögenswerte (Geld oder geldwerte Vermögensgegenstände) der Körperschaft zur Verfügung. Ausgenommen sind Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen (§ 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO)⁸⁸¹, sowie Mittel, die von der gemeinnützigen Körperschaft bereits selbst über die freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)

⁸⁷⁷ Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 249.

⁸⁷⁸ Nr. 11 Abs. 3 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

⁸⁷⁹ Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (307).

⁸⁸⁰ Hüttemann, DB 2012, 2592 (2594); Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 6; Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (307); Gersch, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 62, Rz. 2; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 1; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky, *Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften*, 7. Auflage 2017, Kap. C., Rz. 133a; Schütz/Runte, DStR 2013, 1261 (1264); Krebbers, BB 2013, 2071 (2073); a. A. Richter, in: Richter, *Stiftungsrecht*, 1. Auflage 2019, § 27 Rz. 71, Tatbestände seien als Ausnahmetatbestände eng auszulegen und in § 62 AO abschließend erfasst.

⁸⁸¹ Dazu zählen auch Mittel, die im Rahmen eines Endowments gem. § 58 Nr. 3 AO von anderen gemeinnützigen Körperschaften zur Vermögensausstattung zugeführt wurden.

dem Ausstattungsvermögen zugeführt⁸⁸² wurden. Gemäß § 62 Abs. 2 Satz 1 AO hat die Bildung aller gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen innerhalb der Mittelverwendungsfrist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu erfolgen, also innerhalb der zwei auf das Zuflussjahr folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahre. Nach Ablauf der Frist besteht nur für die freie Rücklage eine Nachholmöglichkeit, wenn die Zuführungshöchstbeträge in den zwei vorangegangenen Jahren nicht ausgeschöpft wurden (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO). Ein Nachholen zweckgebundener Rücklagen ist nicht vorgesehen.⁸⁸³ Mit Ausnahme der Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 und 4 AO können die Rücklagen grundsätzlich unabhängig voneinander gebildet werden.⁸⁸⁴ Die zweckgebundenen Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO) sind unverzüglich nach Wegfall der Voraussetzungen aufzulösen (§ 62 Abs. 2 Satz 2 AO). Die freiwerdenden Mittel sind dann wiederum innerhalb der Mittelverwendungsfrist zu verwenden.⁸⁸⁵

III. Zweckgebundene Rücklagen

Die Rücklagentatbestände in § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO dienen der Finanzierung konkreter Maßnahmen für die Förderung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke im ideellen Bereich und im Zweckbetrieb. Nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zugeführt werden, soweit dies erforderlich ist, um die steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können. Bei der Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO wird allgemein zwischen der Projektrücklage zur Finanzierung eines zweckverwirklichenden Projekts, der Investitionsrücklage zur erstmaligen Anschaffung eines den Satzungszwecken dienenden Vermögensgegenstands und der sog. Betriebsmittelrücklage⁸⁸⁶ zur Absicherung des

⁸⁸² Nr. 11 Abs. 3 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

⁸⁸³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.144.

⁸⁸⁴ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 6.

⁸⁸⁵ Nr. 14 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 2 AO.

⁸⁸⁶ Nr. 4 Satz 5 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO; Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 101; a. A. Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 6, die Zulässigkeit einer Betriebsmittelrücklage benötigte keine gesonderte Rechtsgrundlage.

laufenden Kapitalbedarfs gegen Schwankungen auf der Einnahmenseite unterschieden.⁸⁸⁷ Auch die Wiederbeschaffungsrücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO setzt eine hinreichend konkretisierte Absicht zur Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern voraus, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke erforderlich sind. Sie zählt daher ebenso zu den zweckgebundenen Rücklagen. Diese zweckgebundenen Rücklagen unterscheiden sich von der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO), der Rücklage zum Erhalt von Beteiligungen (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO) und anderen gesetzlich erforderlichen Rücklagen (z. B. § 5a Abs. 3 GmbHG oder § 150 Abs. 1 AktG) dadurch, dass sie im Zeitpunkt ihrer Bildung der Finanzierung einer konkreten zweckverwirklichenden Maßnahme dienen sollen. Zweckgebundene Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO können dagegen nicht für Maßnahmen der Mittelbeschaffung (Vermögensverwaltung oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) gebildet werden.⁸⁸⁸

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann als Unterfall von § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO auch eine Rücklage zur Bezahlung von Steuern gebildet werden, die „außerhalb der partiellen Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs“ anfallen können, „wenn unklar ist, ob die Körperschaft insoweit in Anspruch genommen wird“.⁸⁸⁹ Fraglich ist, welche Steuerarten und welche Besteuerungstatbestände damit gemeint sind. Eine Rücklagenbildung gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO kommt nach dem Wortlaut der Norm m. E. jedenfalls nur für solche ungewisse Steuern in Betracht, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der nachhaltigen Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke stehen (ideeller Bereich und Zweckbetrieb). Denkbar sind beispielsweise umsatzsteuerliche Risiken im Zusammenhang mit entgeltlichen Leistungen des Zweckbetriebs. Ertragsteuerliche Risiken, beispielsweise weil ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb möglicherweise nicht als Zweckbetrieb qualifiziert oder eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht als Vermögensverwaltung i. S. v. § 14 AO, fehlt dagegen der für eine zweckgebundene Rücklage i. S. v. § 61 Abs. 1 Nr. 1 AO erforderliche Zusammenhang zu der

⁸⁸⁷ Vgl. *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 249 f.; *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage, Rz. 5.140.; Teilweise werden innerhalb der zweckgebundenen Rücklagen je nach Anlass noch die Instandhaltungsrücklage und die Förderrücklage unterschieden, vgl. *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2146), *Ley*, BB 1999, 626 (630) und *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 26 f., was für die folgende Darstellung nicht relevant ist, da damit zweifelsfrei Unterfälle der Projekt- oder Investitionsrücklagen i. S. v. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO gemeint sind.

⁸⁸⁸ Siehe hierzu Abschn. E. VII.

⁸⁸⁹ Nr. 4 Satz 6 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

gemeinnützigen Zweckförderung. Für eine solche Rücklage bietet § 61 Abs. 1 Nr. 1 AO mithin keine gesetzliche Grundlage. Sie kommt daher allenfalls als ungeschriebene sonstige Rücklage innerhalb des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bzw. der Vermögensverwaltung in Betracht.⁸⁹⁰

1. Projekt- und Investitionsrücklage

Als Grundfälle zweckgebundener Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO können die Projektrücklage und die Investitionsrücklage bezeichnet werden. Die Projektrücklage soll es gemeinnützigen Körperschaften ermöglichen, Mittel zur Finanzierung von zukünftigen, konkreten und zweckverwirklichenden Projekten anzusammeln.⁸⁹¹ Damit wird solchen unmittelbar zweckverwirklichenden Vorhaben Rechnung getragen, die aus dem bestehenden Mittelvortrag nicht zu realisieren sind. Im Unterschied zu der Investitionsrücklage, fließen die Mittel bei Auflösung der Projektrücklage aus dem Vermögen der Körperschaft ab. Von einer Investitionsrücklage spricht man, wenn die Mittel zur Finanzierung erstmalig angeschaffter und den Satzungszwecken dienlicher Wirtschaftsgüter der Körperschaft (nutzungsgebundenes Vermögen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO) angesammelt werden.⁸⁹²

Auf die Herkunft der Mittel kommt es für die Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht an.⁸⁹³ Verwendbar sind daher sowohl die selbsterwirtschafteten Mittel aus dem Mittelbeschaffungsbereich oder dem Zweckbetrieb als auch Zuwendungen von Dritten (z. B. Spenden und Mitgliedsbeiträge). Aus dem Wortlaut und dem Regelungszusammenhang in Abgrenzung zu der freien Rücklage lassen sich drei Tatbestandsmerkmale für die Bildung einer zweckgebundenen Rücklage ableiten: 1. die finanzielle Erforderlichkeit im Sinne eines Finanzierungsbedarfes, 2. die hinreichende Konkretisierung des Vorhabens und 3. die Geeignetheit der zu finanzierenden Maßnahme für die nachhaltige Erfüllung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke. Die

⁸⁹⁰ Siehe hierzu Abschn. E. VII.

⁸⁹¹ Vgl. Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.140.

⁸⁹² *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 249; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 25; a. A. *Koenig*, in: Koenig, *AO*, 5. Auflage 2024, § 62, Rz. 9, Neuanschaffungen noch nicht vorhandener Wirtschaftsgüter müssten grundsätzlich aus der freien Rücklage finanziert werden.

⁸⁹³ *Seer*, in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, § 62 AO, Rz. 3; Nr. 3 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Voraussetzungen der Rücklagenbildung sind hinsichtlich des Grundes, der Höhe und des zeitlichen Umfangs nach objektiven Kriterien des konkreten Falles zu überprüfen.⁸⁹⁴

a. Finanzielle Erforderlichkeit der Rücklagenbildung

Eine Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist „erforderlich“, wenn der gemeinnützigen Körperschaft gegenwärtig keine ausreichenden Mittel für die Finanzierung einer bestimmten zweckfördernden Maßnahme zur Verfügung stehen. Kann das Projekt oder die Investition aus den vorhandenen zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden, ist eine Rücklagenbildung unzulässig.⁸⁹⁵ Dabei ist das vorhandene Ausstattungskapital für die Berechnung des Finanzierungsbedarfs grundsätzlich unbeachtlich.⁸⁹⁶ Durch die Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht wird berücksichtigt, dass das Ausstattungsvermögen der dauernden Ausstattung dient und über die ertragbringende Nutzung zur Zweckverwirklichung beiträgt. Ebenso ist die Möglichkeit, eine vorhandene Kreditlinie auszuschöpfen, im Zusammenhang mit der Rücklagenbildung unbeachtlich.⁸⁹⁷ Eine Projekt- oder Investitionsrücklage kann nach allgemeiner Auffassung außerdem unabhängig von der Höhe der vorhandenen freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO oder gleichzeitigen Zuführungen zur freien Rücklage gebildet werden.⁸⁹⁸

Für die Höhe der Rücklage sind der für das Projekt oder die Investition notwendige Finanzierungsbedarf und die realistischen Erwartungen an die zukünftigen Einnahmen einschließlich der mit der freien Rücklage verfolgten Thesaurierungspolitik

⁸⁹⁴ BFH v. 13.09.1989 – I R 18/83, BStBl. II 1990, 28; OFD Frankfurt Vfg. v. 13.02.2014 – S 0181 A - 2 - St 53, DStR 2014, 803; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 13.

⁸⁹⁵ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 14.

⁸⁹⁶ *R. Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Auflage 2017, Kap. C., Rz. 142; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 14.

⁸⁹⁷ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 9; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.130.

⁸⁹⁸ Nr. 5 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO. *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 14; a. A. *Herbert*, BB 1991, 178 (189); für eine Berücksichtigung der freien Rücklage bei der Bildung einer Betriebsmittelrücklage, *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 6.

entscheidend.⁸⁹⁹ Es genügt, wenn das mit der Rücklage angesparte Kapital eine ausreichende Grundlage für eine zusätzliche Fremdfinanzierung bildet.⁹⁰⁰ Zuschüsse und Zwischenfinanzierungen müssen aber antizipiert werden, wenn sie für die Finanzierung des Vorhabens erforderlich sind.⁹⁰¹ Stellt man für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung auf die bilanzielle Betrachtungsweise ab, ist zu beachten, dass die aufwandswirksame Passivierung einer Verbindlichkeit oder Rückstellung für eine zweckverwirklichende Außenverpflichtung bereits eine zeitnahe Mittelverwendung darstellt. Eine zusätzliche Projektrücklage ist in diesem Zusammenhang dann nicht mehr erforderlich und daher unzulässig.⁹⁰² Durch die Passivierung wird dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung genügt, da der zeitnah zu verwendende Jahresüberschuss bereits gemindert wird.⁹⁰³ Nach bilanzieller Betrachtungsweise hat die Projektrücklage also nur dort einen Anwendungsbereich, wo die handelsbilanziellen Voraussetzungen einer Verbindlichkeit oder Rückstellung (vgl. § 249 HGB) nicht erfüllt sind (insbesondere bei Innenverpflichtungen).⁹⁰⁴

In der Literatur wird diskutiert, ob die finanzielle Erforderlichkeit auch die Abzinsung der benötigten Mittel erfordert. Teilweise wird vertreten, dass zugleich erzielte Zinserträge aus der rentierlichen Anlage der in die Projektrücklage eingestellten Mittel nicht zur Finanzierung erforderlich seien.⁹⁰⁵ Danach sei eine abgezinste Berechnung erforderlich, weil durch die Zuführung von zwischenzeitlich erzielten Zinserträgen der Betrag der Rücklage schneller auf den vollen Förderbetrag anwachse.⁹⁰⁶ Unter der Annahme, es handelt sich um Erträge aus dem Bereich der Vermögensverwaltung, sei außerdem durch eine zeitgleiche Thesaurierung der Zinserträge in der freien Rücklage eine Überdotierung der freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO zu befürchten, die der Gesetzgeber nicht gewollt habe.⁹⁰⁷ *Thiel* schlägt daher eine Abzinsung zum

⁸⁹⁹ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 9.

⁹⁰⁰ *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 99.

⁹⁰¹ *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2146).

⁹⁰² *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 14; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 23; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.157.

⁹⁰³ Siehe hierzu Abschn. D. I.

⁹⁰⁴ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.157.

⁹⁰⁵ *Thiel*, DB 1992, 1900 (1903 f.); *Kümpel*, DStR 2001, 152 (154); *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 250.

⁹⁰⁶ *Thiel*, DB 1992, 1900 (1903 f.).

⁹⁰⁷ *Thiel*, DB 1992, 1900 (1904); siehe hierzu auch Abschn. E. IV. 3.

Kapitalmarktzins oder, aus Vereinfachungsgründen, wie für steuerbilanzielle Verbindlichkeiten, zu dem in § 12 Abs. 3 Satz 2 BewG vorgeschrieben Zinssatz von 5,5 % vor.⁹⁰⁸

Die überwiegende Auffassung des Schrifttums⁹⁰⁹ lehnt ein Abzinsungsgebot bei der Bildung von Projektrücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ab. Dazu wird angeführt, dass sich der Wortlaut mit der Formulierung „soweit dies erforderlich ist“ ausschließlich auf die Verwirklichung satzungsmäßiger, steuerbegünstigter Zwecke und nicht auf die Höhe der zurückzulegenden Mittel beziehe.⁹¹⁰ Systematisch habe das steuerbilanzielle Abzinsungsgebot für Verbindlichkeiten, das der steuerlichen Gewinnermittlung dient, außerdem keinen Zusammenhang zu den Zwecken der gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagenbildung.⁹¹¹ Zudem handele es sich bei den geplanten Ausgaben um Schätzwerte und nicht um Verbindlichkeiten im handels- bzw. steuerbilanziellen Sinne (§ 253 Abs. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG).⁹¹² Vor dem Hintergrund des zuletzt langanhaltenden Niedrigzinsumfelds⁹¹³ sei ein Zinssatz von 5,5 % für kurzfristige Finanzanlagen außerdem deutlich überhöht.⁹¹⁴ Auch aus Praktikabilitätsgründen wird eine Abzinsung abgelehnt. Je nach Entwicklung der Anlage der Mittel müssten die Organe nämlich in der Lage sein, durch Vermögensumschichtungen reagieren zu können.⁹¹⁵ Bei Umschichtungen müsste der voraussichtliche Zinsertrag und damit der Betrag der fortgeführten Zufuhr zur Rücklage bis zur Realisierung des Vorhabens ständig angepasst werden.⁹¹⁶ Gegen ein Abzinsungsgebot spricht außerdem die allgemeine

⁹⁰⁸ Thiel, DB 1992, 1900 (1904); so auch Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 250; vgl. zur steuerbilanziellen Abzinsung von Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, BMF-Schreiben vom 26.05.2005, BStBl. I 2005, 699; Zinssatz von 5,5 %.

⁹⁰⁹ Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 43 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.155; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 11; Koenig, in: Koenig, AO/FGO, 4. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 7; Seer, in: Tipke/Kruse AO/FGO, § 62 Rz. 3.

⁹¹⁰ Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 44; Ley, BB 1999, 626 (629).

⁹¹¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.155; Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 45.

⁹¹² Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.155

⁹¹³ Vgl. Zinssatz der EZB für die Einlagefazilität in der Zeit von 2009 bis 2022: 1 % bis -0,5 %, <https://www.bundesbank.de/>.

⁹¹⁴ Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 46, „in der heutigen Zeit [...] bestenfalls 2,0 bis 2,5 %; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.155, „völlig unrealistisch“.

⁹¹⁵ Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 47.

⁹¹⁶ Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 47.

Preissteigerung bis zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Projekts.⁹¹⁷ Schließlich sei eine Abzinsung auch deswegen nicht erforderlich, weil die zwischenzeitlich erzielten Zinserträge aus der Zwischenanlage der Projektrücklage selbst dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen.⁹¹⁸

Der überwiegenden Auffassung des Schrifttums, die ein Abzinsungsgebot ablehnt, ist auch nach der hier vertretenen Auffassung zum Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht zuzustimmen. Die Ermittlung eines realistischen Barwerts ist stets mit Unsicherheiten behaftet, insbesondere bei langfristigen Laufzeiten. Gelingt es den Organen nicht, die aus der ex-ante Perspektive kalkulierten Zinserträge zu erwirtschaften, droht die Finanzierung zu scheitern. Hinzukommen die bestehenden Unsicherheiten bei der Berechnung des nominellen Kapitalbedarfs, der für die zweckverwirklichende Maßnahme erforderlich ist (Preisschwankungen) und unabhängig von zwischenzeitlichen Zinserträgen fortlaufend zu kontrollieren ist. Der verhaltensökonomischen Lenkungsfunction der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist auch ohne eine abgezinsten Berechnung des Finanzierungsbedarf m. E. hinreichend genüge getan. Die Forderung einer abgezinsten Berechnung mit fortlaufender Anpassung der zurückgelegten Beträge ist m. E. unverhältnismäßig und geeignet, die Organe einer gemeinnützigen Körperschaften im Rahmen der Rücklagenbildung zu überfordern. Die aufgrund der Zwischenanlage der zurückgelegten Mittel erhöhte Bemessungsgrundlage für die freie Rücklage (Überschüsse aus der Vermögensverwaltung) ist m. E. für die Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unschädlich, weil sie jedenfalls nicht aus einer grundlosen Untätigkeit resultiert, sondern auf die Bildung der Projektrücklage zurückzuführen ist.

b. Hinreichende Konkretisierung des zu finanzierenden Vorhabens

Nach allgemeiner Auffassung ergibt sich aus dem Merkmal der Erforderlichkeit als weitere Voraussetzung für eine Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO, dass die Ansammlung der Mittel von Beginn an der Verwirklichung eines konkreten

⁹¹⁷ Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 102.

⁹¹⁸ Siehe hierzu Abschn. C. V. 2. d.; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.155.

zweckförderlichen Projekts bzw. einer konkreten zweckförderlichen Investition dient.⁹¹⁹ Danach müssen die verantwortlichen Organe der Körperschaft im Zeitpunkt der Rücklagenbildung bereits konkrete inhaltliche und zeitliche Vorstellungen haben.⁹²⁰ Nach Auffassung der Finanzverwaltung bedarf es eines bestimmten, die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichenden Vorhabens, für dessen Durchführung eine konkrete Zeitvorstellung besteht oder dessen Durchführung glaubhaft und bei den finanziellen Verhältnissen der Körperschaft in einem angemessenen Zeitraum möglich ist.⁹²¹ Mit Verweis auf die freie Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO stellt die Finanzverwaltung außerdem klar, dass jedenfalls das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit der Körperschaft zu erhalten, für eine Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht ausreicht.⁹²²

Teilweise wird die Voraussetzung eines bereits hinreichend konkretisierten Projekts oder einer Investition als zu eng kritisiert.⁹²³ Dazu wird angeführt, dass der Wortlaut von § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO keine Konkretisierung fordere und es vielmehr zu lasse, dass die Körperschaft auch sonstige nicht zweckgebundene Rücklagen bildet.⁹²⁴ Ausreichend sei nach dem Wortlaut, dass die in der Rücklage angesammelten Mittel im Rahmen der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke „nachhaltig“ verwendet werden sollen.⁹²⁵ Die überwiegende Auffassung hält dem entgegen, dass nur in Bezug auf eine konkret umrissene Maßnahme beurteilt werden kann, ob eine Rücklage tatsächlich erforderlich ist.⁹²⁶ Es bedürfe insofern eines nachweisbaren Zusammenhangs zwischen der Rücklagenbildung und der zu finanzierenden Maßnahme zur Förderung der

⁹¹⁹ Nr. 4 Satz 3 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO; *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 16; *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.151; *R. Wallenhorst*, in: *Wallenhorst/Halaczinsky*, *Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften*, 7. Auflage 2017, Kap. C., Rz. 139; *Unger*, in: *Gosch*, *AO/FGO*, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 13; *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, *AO/FGO*, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 9.

⁹²⁰ *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 249.

⁹²¹ Nr. 4 Satz 3 und 4 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁹²² Nr. 4 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁹²³ *Brandmüller*, *BB* 1978, 542 (543); *Oberbeck/Winheller*, *DStR* 2009, 516 (519); *Richter*, in: *Richter*, *Stiftungsrecht*, 1. Auflage 2019, § 27 Rz. 68.

⁹²⁴ *Brandmüller*, *BB* 1978, 542 (543); *Oberbeck/Winheller*, *DStR* 2009, 516 (519), die beispielsweise auch die Ansammlung von Mitteln für die Pflichtrücklage einer Unternehmersgesellschaft gem. § 5a Abs. 3 GmbHG im Rahmen von § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO für zulässig erachten, siehe hierzu Abschn. E. VIII. 2.

⁹²⁵ *Brandmüller*, *BB* 1978, 542 (543).

⁹²⁶ *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.151; *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2. Auflage 2021, § 62 AO, Rz. 16; *Gersch*, in: *Klein*, *AO*, 17. Auflage 2023, § 62, Rz. 5

steuerbegünstigten Zwecke.⁹²⁷

Der überwiegenden Auffassung ist für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht zuzustimmen. Ohne eine konkrete inhaltliche und zeitliche Vorstellung von der zu finanzierenden Maßnahme im Zeitpunkt der Rücklagenbildung könnten sich die zuständigen Organe ansonsten dauerhaft auf allgemeine Erklärungen zurückziehen. Die zweckgebundene Rücklagenbildung würde letztlich nicht mehr kontrollierbar.⁹²⁸ Als Nachweis können bspw. Organbeschlüsse oder vertragliche Vereinbarungen mit Dritten dienen.⁹²⁹ Im Übrigen verliert sonst auch die freie Rücklage ihre Bedeutung, die der Erhaltung der Leistungsfähigkeit und über die Verwendung der Erträge aus dem Ausstattungsvermögen der nachhaltigen Zweckförderung dient.⁹³⁰

Fraglich ist außerdem, ob die Entscheidung zur Umsetzung einer Maßnahme tatsächlich schon getroffen sein muss oder ein angemessener Zeitraum für die Entscheidungsfindung berücksichtigt werden kann. Die Finanzverwaltung möchte es als Begründung nicht ausreichen lassen, dass die Überlegungen zur Verwendung der Mittel noch nicht abgeschlossen seien.⁹³¹ Große Projekte sind jedoch häufig mit mehrjähriger, über die Mittelverwendungsfrist hinausgehender Entscheidungsfindung verbunden.⁹³² *Hüttemann* empfiehlt daher eine aussagekräftige Dokumentation des Prozesses (vorbereitende Beschlüsse, in Auftrag geben von Machbarkeitsstudien, Anfragen gegenüber staatlichen Zuschussgebern, Klärung öffentlich-rechtlicher Vorfragen) zum Nachweis, dass die Behauptung der Planung eines Projekts nicht nur vorgeschoben wurde.⁹³³ Insbesondere wenn die endgültige Entscheidung von externen Faktoren abhängt und dies durch eine geeignete Dokumentation nachgewiesen werden könne, sollte auch schon während der Entscheidungsfindung die vorsorgliche Bildung einer

⁹²⁷ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 3.

⁹²⁸ Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 62, Rz. 13: „Die Praxis zeigt nicht selten eine gleitende Skala von der „grundlosen Thesaurierung“ bis zum Ansparen für ein konkretes Projekt.“

⁹²⁹ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 17.

⁹³⁰ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 16.

⁹³¹ Nr. 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 AO.

⁹³² Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 3; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.151.

⁹³³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.151.

Rücklage zulässig sein, um Fehlentscheidungen zu vermeiden.⁹³⁴ Dem ist auch nach der hier vertretenen Zielsetzung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht zuzustimmen. Gelingt den zuständigen Organen der gemeinnützigen Körperschaft der Nachweis einer ernsthaften Planungsabsicht im Zeitraum der Entscheidungsfindung, kann die Vermutung einer grundlosen Ansammlung widerlegt werden.

Zeitlich bestehen keine Vorgaben für die Durchführung der geplanten Maßnahme und damit die Fortführung der Rücklage. Besteht im Zeitpunkt der Rücklagenbildung noch keine konkrete Zeitvorstellung, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und bei den finanziellen Verhältnissen der steuerbegünstigten Körperschaft in einem angemessenen Zeitraum möglich ist.⁹³⁵ Es bedarf daher einer hinreichenden Finanz- und Investitionsplanung, die den Nachweis der Finanzierbarkeit des Rücklagenprojekts erbringt.⁹³⁶ Das Abstellen auf die finanziellen Verhältnisse zur Berechnung der Ansparzeit bringt in der Praxis die Schwierigkeit mit sich, die zukünftigen Einnahmen abschätzen zu müssen. Die Finanzverwaltung hält einen Zeitraum von bis zu sechs Jahren für noch zulässig.⁹³⁷ In der Literatur wird für den Einzelfall in Abhängigkeit von der Art des Vorhabens ein Zeitraum von bis zu 10 Jahren als noch angemessen erachtet⁹³⁸, je nach Einzelfall sei sogar ein längerer Zeitraum vertretbar⁹³⁹.

Richtigerweise kann dies nur für den Einzelfall entschieden werden. Dabei ist insbesondere die Einnahmensituation der gemeinnützigen Körperschaft zu berücksichtigen. Im Hinblick auf die Finanzierungsstruktur gemeinnütziger Körperschaft ergeben sich große Unterschiede. Mitgliedervereine verfügen beispielsweise regelmäßig über ein stetiges Mittelaufkommen aus Mitgliedsbeiträgen. Bei spenden- oder

⁹³⁴ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 3; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.151; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 9

⁹³⁵ Nr. 4 Satz 4 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁹³⁶ *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2146):

⁹³⁷ OFD Frankfurt a.M. v. 17.02.2014 – S 0181 A - 2 - St 53, Tz. 2.1; zustimmend *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 249.

⁹³⁸ *Koenig*, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 62, Rz. 6; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.154, „längere Ansammlungszeiträume [...] zweifelhaft“; *Ley*, BB 1999, 626 (630 Fn. 44);

⁹³⁹ *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 99; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 4. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 18 empfiehlt aus Beratersicht eine Maximaldauer von fünf bis sieben Jahren und im Zweifel eine Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt.

zuschussfinanzierten Körperschaften kann der Mittelzufluss dagegen stark schwanken. Dabei sollte gelten: Je länger der Planungszeitraum ist, desto höher werden die Anforderungen für den Nachweis. Die äußerste Grenze ist jedenfalls erreicht, wenn dem geplanten Vorhaben nach den Umständen des Einzelfalls keine echte Realisierungschance zukommt. Ein solches Vorhaben begründet den Verdacht einer Schutzbehauptung der Organe, die über längere Zeit untätig bleiben wollen.

c. Geeignetheit des geplanten Vorhabens

Eine Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO kommt nur zur Finanzierung solcher Maßnahmen in Betracht, die der nachhaltigen Erfüllung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke dienen. Die angesammelten Mittel müssen einem die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichenden Vorhaben dienen.⁹⁴⁰ Entsprechend den Anforderungen an eine zeitnahe Mittelverwendung kommen daher nur solche Maßnahmen in Betracht, die der Zweckverwirklichung im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb dienen.⁹⁴¹ Investitionen im Bereich der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stellen dagegen keine zweckverwirklichenden Maßnahmen i. S. v. § 61 Abs. 1 Nr. 1 AO dar.

Für die Geeignetheit zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke kann zunächst auf die in der Satzung dargestellte Art der Zweckverwirklichung abgestellt werden. Da diese Festlegungen aber nicht abschließend sein müssen, sondern nach der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) eine beispielhafte Aufzählung („insbesondere durch“) ausreicht, sind auch abweichende Maßnahmen der Zweckverwirklichung mit einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO finanzierbar. Fraglich ist dagegen die Rücklagenbildung für solche Projekte oder Investitionen, die nicht unmittelbar der eigenen Zweckverwirklichung dienen, aber dennoch gemeinnützigkeitsrechtlich mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden dürfen (insbesondere für die „unschädlichen“ Betätigungen nach § 58 AO⁹⁴²).

⁹⁴⁰ Nr. 4 Satz 3 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁹⁴¹ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 38; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO*, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 9.

⁹⁴² Nur für den Erwerb von Gesellschafterrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften nach § 58 Nr. 10 AO besteht mit § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO ein spezieller Rücklagentatbestand.

aa. Rücklage für Mittelweitergaben

Fraglich ist zunächst, ob eine zweckgebundene Rücklage auch für eine geplante Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO in Betracht kommt. Daran anknüpfend stellt sich die Frage, ob eine geplante Mittelweitergabe an sich für die Rücklagenbildung ausreicht oder es darüber hinaus eines konkreten Finanzierungsbedarfs bei der Empfängerkörperschaft bedarf.

Aus der Neufassung von § 58 Nr. 1 AO ergibt sich, dass die Mittelweitergabe kein eigenständiger Zweck, sondern eine Art der Zweckverwirklichung darstellt.⁹⁴³ Eine Mittelweitergabe stellt folglich, wie die eigene Mittelverwendung im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb, eine Form der zeitnahen Mittelverwendung i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO dar.⁹⁴⁴ Zur alten Rechtslage hat der BFH die Möglichkeit der Rücklagenbildung für reine Förderkörperschaften bestätigt.⁹⁴⁵

Nach dem Wortlaut von § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO kommt die Bildung einer Rücklage jedoch nur für die Förderung der eigenen („ihrer“) satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft in Betracht. Mittelweitergaben nach § 58 Nr. 1 AO setzen aber grundsätzlich nicht voraus, dass die Empfängerkörperschaft die gleichen steuerbegünstigten Zwecke verfolgt, wie die Geberkörperschaft.⁹⁴⁶ Es genügt der Nachweis, dass es sich bei der Empfängerkörperschaft um eine steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts handelt (§§ 58 Nr. 1, 58a Abs. 1 AO). Es wäre m. E. daher wertungswidersprüchlich, an eine Rücklage für eine geplante Mittelweitergabe höhere Anforderungen zu stellen. Die Entscheidung des Gesetzgebers, dass eine Mittelweitergabe an steuerbegünstigte Körperschaften zur Verfolgung anderer als der eigenen satzungsmäßigen Zwecke eine zulässige zeitnahe Mittelverwendung darstellt, ist m. E. auch im Rahmen der Rücklagenbildung zu respektieren. Wie bei der zeitnahen Mittelweitergabe ist aber auch bei der Rücklagenbildung zur Mittelweitergabe die zivilrechtliche (insbesondere vereins- und stiftungsrechtliche) Bindungswirkung an den

⁹⁴³ Nr. 3 Satz 1 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO; siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E. V. 1.

⁹⁴⁴ Siehe hierzu Abschn. D. IV. 1.

⁹⁴⁵ BFH v. 13.09.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28; Nr. 7 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.

⁹⁴⁶ Vgl. Gesetzesbegründung zum JStG 2020, BT-Drs. 19/25160, 203.Nr. 3 Abs. 4 Satz 1 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO; siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E. V. 1.

Satzungszweck der Körperschaft zu berücksichtigen.⁹⁴⁷

Um eine Umgehung der weiteren Anforderungen an die Bildung einer Projektrücklage zu verhindern, bedarf es m. E. aber eines konkreten Finanzierungsbedarfs der Empfängerkörperschaft. Als Begründung kann es nicht genügen, dass Mittel weitergegeben werden sollen. Andernfalls wäre eine zeitlich und betragsmäßig unbeschränkte Rücklage für Mittelweitergaben möglich. Voraussetzung ist, dass das Vorhaben der Empfängerkörperschaft, das mit der Mittelweitergabe unterstützt werden soll, hinreichend konkretisiert ist.⁹⁴⁸ Eine Rücklagebildung kommt beispielsweise in Betracht, wenn sich die zu finanzierende Maßnahme der Empfängerkörperschaft verzögert.⁹⁴⁹ Zum Nachweis könnte die Geberkörperschaft einen Finanzierungsplan der Empfängerkörperschaft einfordern.

bb. Rücklage für Endowments

Die Finanzverwaltung lässt eine geplante Vermögensausstattung i. S. v. § 58 Nr. 3 AO (Endowment)⁹⁵⁰ nicht als Rechtfertigung für die Bildung einer Rücklage nach § 61 Abs. 1 Nr. 1 AO zu.⁹⁵¹ Dies trifft in der Literatur auf Kritik.⁹⁵² Nach überwiegender Auffassung des Schrifttums sei nicht ersichtlich, warum eine größere Vermögensausstattung durch das Ansparen innerhalb einer Projektrücklage unzulässig sein soll, solange die jährlichen Höchstgrenzen nach § 58 Nr. 3 AO (höchstens 15 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel) gewahrt werden.⁹⁵³ Dem Wortlaut der Norm könne außerdem nicht entnommen werden, dass nur zeitnahe Endowments zulässig sein sollen.⁹⁵⁴

⁹⁴⁷ Siehe zu den Haftungsrisiken Kapitel 1 Abschn. E. V. 1.

⁹⁴⁸ A. A. *Brandmüller*, BB 1978, 542 (543); *Oberbeck/Winheller*, DStR 2009, 516 (519), die nach dem Wortlaut der Regelung eine Konkretisierung der zweckverwirklichenden Maßnahme nicht für erforderlich halten.

⁹⁴⁹ Nr. 7 Satz 3 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 5; *Kirchhain* DStR 2014, 289 (291); *Graffe*, Non Profit Law Yearbook 2013/2014 (2014), 93 (101).

⁹⁵⁰ Siehe hierzu und mit grundsätzlicher Kritik an der Beschränkung für Endowments Abschn. D. IV. 2.

⁹⁵¹ Nr. 4 Satz 7 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁹⁵² Vgl. *Hüttemann*, DB 2014, 442 (446 f.); *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.153; *Kirchhain*, DStR 2014, 289 (291); *Graffe*, Non Profit Law Yearbook 2013/2014 (2014), 93 (101); *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 4; *Unger*, in: *Gosch*, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 13.

⁹⁵³ *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.153; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 4.

⁹⁵⁴ *Hüttemann*, DB 2014, 442 (447).

Der überwiegenden Auffassung in der Literatur ist zuzustimmen. Gerade bei der Gründung und Erstausrüstung gemeinnütziger Körperschaften kann schließlich ein längeres Ansparen zur Vermögensausstattung sinnvoll sein. Während nach der Neuregelung gem. § 57 Abs. 4 AO unbeschränkt zeitnah zu verwendende Mittel zur Vermögensausstattung einer gemeinnützigen Tochterkapitalgesellschaft verwendet werden dürfen (die gesetzlich vorgesehene Stammeinlage stellt seit Einführung der Unternehmergesellschaft nach § 5a GmbH keine besondere Anforderung mehr dar) erfordert beispielsweise die Gründung einer gemeinnützigen Stiftung, je nach landesstiftungsbehördlicher Anerkennungspraxis und der Zwecksetzung, ein gewisses Grundstockvermögen.⁹⁵⁵ Unabhängig von gesetzlichen oder behördlichen Anforderungen kann die Ausgründung einer gemeinnützigen Körperschaft aber auch aus betriebswirtschaftlichen Gründen ein gewisses Ausstattungskapital erfordern, das zunächst angesammelt werden muss. Schließlich stellt die hinreichend konkretisierte Absicht, eine andere gemeinnützige Körperschaft mit Vermögen auszustatten, dass im Übrigen der satzungsmäßigen Vermögensbindung unterliegt, kein grundloses Ansammeln dar. Wie bei Mittelweitergaben nach § 58 Nr. 1 AO handelt es sich auch bei einem Endowment um eine Art der Förderung steuerbegünstigter Zwecke.⁹⁵⁶ Für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung, macht es m. E. keinen Unterschied, ob die Mittel für ein konkret geplantes Endowment angespart werden oder sofort abfließen.

cc. Rücklagen für gemeinnützigkeitsrechtlich unschädliche Bestätigungen

Fraglich ist, ob eine Projektrücklage auch für andere gemeinnützigkeitsrechtlich unschädliche Mittelverwendungen i. S. v. § 58 AO in Betracht kommt. Die Tatbestände von § 58 Nr. 4 und 5 AO betreffen die Überlassung von Arbeitskräften und Räumen und damit schon grundsätzlich nicht die zeitnahe Mittelverwendung⁹⁵⁷. Die Tatbestände in § 58 Nr. 6 (Stifterunterhalt), Nr. 7 (Gesellige Zusammenkünfte) und Nr. 8 (bezahlter Sport) AO erlauben im Gegensatz zu § 58 Nr. 1 und 3 AO ausnahmsweise den Einsatz von Mittel für nicht steuerbegünstigte Zwecke⁹⁵⁸ und stellen daher echte

⁹⁵⁵ *Kirchhain* DStR 2014, 289 (291); in der Regel wird je nach Bundesland von der Stiftungsaufsichtsbehörde ein Grundstockvermögen (bzw. im Falle einer Verbrauchsstiftung ein „sonstiges Vermögen“ i. S. v. §§ 80 Abs. 1 Satz 2, 83b Abs. 1 Satz 2 BGB) von mindestens 50.000–200.000 EUR gefordert.

⁹⁵⁶ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E. V. 2.

⁹⁵⁷ Siehe zur Definition der zeitnah zu verwenden Mittel als Vermögenswerte i. S. v. Geld oder geldwerten Vermögensgegenständen, aber nicht Nutzungen und Leistungen, Abschn. C. I.

⁹⁵⁸ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 262. Lieferung, 4/2021, § 58 AO, Rz. 16.

Ausnahmen vom Grundsatz der gemeinnützigen Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) als Ausprägung des Grundsatzes der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) dar.⁹⁵⁹ Es handelt sich daher auch nicht um Arten der Zweckverwirklichung, sondern um Tätigkeiten, die der Gesetzgeber für den steuerbegünstigten Status der Gemeinnützigkeit im organisationsgebunden Förderkonzept für unschädlich hält. Nach dem Wortlaut von § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist eine Rücklage aber nur für die nachhaltige Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke zulässig.

Andererseits stellt der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung nach der hier vertretenen Auffassung keine Ausprägung der Grundsätze der Ausschließlichkeit oder Selbstlosigkeit dar, sondern dient der Effizienzsteigerung und Verhinderung einer grundlosen Ansammlung. Dazu erscheint es nicht erforderlich, die Ausnahmetatbestände auf die zeitnahe Mittelverwendung zu beschränken und eine Rücklagenbildung grundsätzlich auszuschließen. Erfordert beispielsweise eine größere „gesellige Zusammenkunft“ i. S. v. § 58 Nr. 7 AO (z. B. eine Jubiläumsfeier) ein Ansammeln über einen gewissen Zeitraum, der die Mittelverwendungsfrist übersteigt, ergibt sich aus dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung m. E. keine Rechtfertigung, die Ansammlung zu verbieten. Auch bei Rücklagen für Projekte zur Förderung des Profisports gem. § 58 Nr. 8 AO (z. B. der Bau eines Trainingszentrums) oder für Zuwendungen an den Stifter und seine nächsten Angehörigen gem. § 58 Nr. 6 AO (z. B. Grabpflege⁹⁶⁰), ist eine grundlose Ansammlung nicht zu befürchten. Für diese Tatbestände erscheint es daher nicht geboten, nur die zeitnahe Verwendung als unschädlich zuzulassen. Die Ansammlung ist insofern nicht „schädlicher“. In den Fällen von § 58 Nr. 6 und 7 AO sind dabei die Höchstgrenzen zu beachten (ein Drittel der Einnahmen

⁹⁵⁹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 58 AO, Rz. 1, 13 und 16, „Ausnahmen vom Gebot der Ausschließlichkeit bzw. Selbstlosigkeit“; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.21.; a. A. in Bezug auf § 58 Nr. 7 AO, Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 169, wonach nur die Veranstaltung geselliger Zusammenkünfte, aber nicht die Verwendung gemeinnützig gebundener Mittel zulässig sei; Dagegen zutreffend Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 58 AO, Rz. 61, der darauf hinweist, dass für gesellige Zusammenkünfte in aller Regel Mittel zu verwenden sind und die Norm ansonsten ohne praktische Bedeutung bliebe.

⁹⁶⁰ Aber wohl nicht für künftigen (angemessenen) Unterhalt, der sich nach allgemeiner Auffassung aus der wirtschaftlichen Bedürftigkeit des Leistungsempfängers ergibt und daher in aller Regel aus den gegenwärtigen Verhältnissen, vgl. Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 164; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.28 m. w. N.

bzw. ein Betrag von vergleichsweise untergeordneter Bedeutung⁹⁶¹). Eine betragsmäßige Beschränkung wird teilweise auch für die Förderung des bezahlten Sports nach § 58 Nr. 8 AO angenommen, was insofern auch für eine entsprechende Rücklagenbildung zu diskutieren wäre, hier aber nicht weiter thematisiert werden soll.⁹⁶²

2. Betriebsmittelrücklage

Im Rahmen von § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO wird weiterhin die Bildung einer sog. Betriebsmittelrücklage für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z. B. Löhne, Gehälter, Mieten, etc.) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode anerkannt.⁹⁶³ Die Betriebsmittelrücklage wird als besondere, praktische Erscheinungsform der Projektrücklage eingeordnet.⁹⁶⁴ Sie kommt nach Auffassung der Literatur nur für die Finanzierung wiederkehrender Ausgaben im ideellen Bereich und im Zweckbetrieb in Betracht.⁹⁶⁵ Die Betriebsmittelrücklage sei außerdem ausschließlich zur Deckung wiederkehrender Ausgaben i. S. v. laufenden Verpflichtungen gegenüber Dritten zulässig, wozu Abschreibungen für Abnutzungen nicht gehören sollen.⁹⁶⁶ Das Erforderlichkeitskriterium nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO könne dadurch erfüllt werden, dass die Einnahmen der Körperschaft ungewiss und schwankend sind (z. B. unregelmäßiges Spendenaufkommen) und daher die anfallenden periodischen Ausgaben nicht mit hinreichender Sicherheit decken können.⁹⁶⁷ Auch saisonale Schwankungen sollen mithilfe der Betriebsmittelrücklage ausgeglichen werden können.⁹⁶⁸ Verfügt eine Körperschaft über sicher wiederkehrende Einnahmen, z. B. Mitgliedsbeiträge, sei eine Betriebsmittelrücklage unter Umständen aber schon dem Grunde nach nicht erforderlich

⁹⁶¹ Nach Auffassung im Schrifttum soll sich daraus eine Beschränkung auf bis zu 10 % der Gesamtausgaben ergeben, vgl. *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 22 und *Unger*, in: *Gosch*, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 58 AO, Rz. 61.

⁹⁶² *Unger*, in: *Gosch*, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 58 AO, Rz. 61; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.35; a. A. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 58 AO, Rz. 17: Förderung des bezahlten Sports als Nebenzweck i. S. v. „im Hintergrund stehen“ und „von untergeordneter Bedeutung“.

⁹⁶³ Nr. 4 Satz 5 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁹⁶⁴ *Kirchhain*, DStR 2014, 289, (293); *Kirchhain*, DStR 2016, 104 (104); a. A. *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 6: Betriebsmittelrücklage benötige keine gesonderte Rechtsgrundlage und sei außerhalb des Rücklagenkatalogs gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO zulässig.

⁹⁶⁵ *Ley*, BB 1999, 626 (630); *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 7; *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 31.

⁹⁶⁶ *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 250.

⁹⁶⁷ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.158; *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 6.

⁹⁶⁸ *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 3.

und daher unzulässig.⁹⁶⁹ Entscheidend sei der Umfang der regelmäßig bzw. gesichert zufließenden Einnahmen.⁹⁷⁰ Die im Rahmen der freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO verfügbaren Mittel seien dabei nach überwiegender Auffassung und nach Ansicht der Finanzverwaltung unbeachtlich.⁹⁷¹

Für die „angemessene Zeitspanne“ wird keine allgemeingültige Regeldauer vertreten.⁹⁷² Teilweise wird auf den Betriebsmittelbedarf von bis zu zwölf Monaten abgestellt.⁹⁷³ *Schauhoff* stellt auf den Mittelbedarf ab, der nötig ist, um gegebenenfalls den Geschäftsbetrieb wegen ausbleibender hinreichender Einnahmen umzustellen bzw. anzupassen.⁹⁷⁴ Bei regelmäßigen und sicheren Einnahmen wird teilweise sogar nur der Betriebsmittelbedarf für einen Monat als rücklagefähig angesehen.⁹⁷⁵ Nicht überzeugend ist die Argumentation, dass ein kürzerer Zeitraum als zwölf Monate nicht in Betracht komme, da es auch keine kürzere Verwendungspflicht gebe und die Finanzverwaltung die Verwendung in kürzeren Zeiteinheiten unterhalb der Mittelverwendungsfrist nicht überprüfe.⁹⁷⁶ Der notfalls benötigte Bedarf um die laufenden Betriebsmittel für eine „angemessene Zeitspanne“ zu decken, richtet sich nicht nach der zeitnahen Mittelverwendungsfrist (Zuflussjahr und die zwei folgenden Kalender- bzw. Wirtschaftsjahre), sondern hängt von der jeweiligen Einnahmen- und Ausgabensituation ab. Es geht nicht darum, wie lange zeitnah zu verwendende Mittel zurückgelegt werden dürfen, sondern wie hoch das Risiko einer Kapitalücke gemessen an den periodischen Ausgaben einzuschätzen ist. Insofern kann es auch Sinn machen, in der jährlichen Rücklagenbildung eine Betriebsmittelrücklage für den Bedarf weniger Monate

⁹⁶⁹ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 101; *Unger*, in: *Gosch*, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO Rz. 16.

⁹⁷⁰ *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 6.

⁹⁷¹ Nr. 5 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO; *Ley*, BB 1999, 626 (633); *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 250; *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 31; a. A. *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 6, *Buchna/Koopmann*, StBp. 1998, 253 (260).

⁹⁷² *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 250.

⁹⁷³ *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 6; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 4; OFD Frankfurt a.M. v. 17.02.2014 – S 0181 A - 2 - St 53, Tz. 2.1, höchstens ein Geschäftsjahr.

⁹⁷⁴ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 101.

⁹⁷⁵ *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 250.

⁹⁷⁶ *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 28; *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 6.

abzubilden.

Die Zulässigkeit einer allgemeinen Betriebsmittelrücklage erscheint aber aus zwei Gründen fraglich: Erstens besteht durch die Mittelverwendungsfrist von bis zu drei Jahren bereits ein erheblicher Zeitraum, bevor die vorhandenen Mittel der Körperschaft verwendet sein müssen.⁹⁷⁷ Und zweitens besteht nach dem Willen des Gesetzgebers bereits in Form der freien Rücklage eine Möglichkeit, die allgemeine Leistungsfähigkeit und finanzielle Flexibilität gemeinnütziger Körperschaften zu sichern.⁹⁷⁸ Mittel, die der freien Rücklage zugeführt wurden, können wahlweise zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke eingesetzt werden, also notfalls auch für laufende Aufwendungen im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb, oder dauerhaft als Ausstattungsvermögen dienen. Verfügen gemeinnützige Körperschaften über eine ausreichende freie Rücklage, ist die Bildung einer zusätzlichen Betriebsmittelrücklage aus zeitnah zu verwendenden Mitteln m. E. daher nicht erforderlich.⁹⁷⁹ Insofern bestehen bereits gesetzlich hinreichende Möglichkeiten zur Vorsorge. Eine Betriebsmittelrücklage kommt m. E. daher nur in Betracht, wenn nachgewiesen werden kann, dass weder ein hinreichender Mittelvortrag noch eine ausreichende freie Rücklage oder (nicht zu erhaltendes) Ausstattungsvermögen vorhanden ist, um Ausfälle auf der Einnahmenseite kurzfristig kompensieren zu können. Eine pauschale Betriebsmittelrücklage ohne Berücksichtigung der ansonsten verfügbaren Mittel erhöht dagegen die Gefahr von ineffizienter Mittelverwendung (z. B. i. S. v. Agenturkosten nach der Prinzipal-Agenten-Theorie⁹⁸⁰).

3. Wiederbeschaffungsrücklage

Gem. § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO dürfen für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind, zeitnah zu verwendende Mittel einer besonderen Rücklage zugeführt werden. Die Rücklage ist nur für die Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern

⁹⁷⁷ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.158, Mittelvortrag als gewisses Einnahmepolster; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 31.

⁹⁷⁸ Vgl. Begründung des Gesetzesentwurf des Bundesrates zur Änderung der AO, BT-Drs. 10/3295, 1.

⁹⁷⁹ A. A. *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 31,

⁹⁸⁰ Siehe hierzu Kapitel 2 Abschn. C. II.

zulässig, die der satzungsmäßigen Zweckerfüllung der Körperschaft dienen, das heißt für die Wiederbeschaffung nutzungsgebundenen Vermögens i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO.⁹⁸¹ Für die erstmalige Anschaffung nutzungsgebundenen Vermögens kann eine Investitionsrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO gebildet werden.

Voraussetzung für die Bildung der Rücklage ist, dass die Neuanschaffung innerhalb eines angemessenen Zeitraums möglich ist und die laufenden Einnahmen dazu nicht ausreichen.⁹⁸² Die Wiederbeschaffung muss unter Beachtung der tatsächlichen und finanziellen Verhältnisse realistisch möglich sein.⁹⁸³ Zweck der Regelung ist nicht die Verteilung der historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts wie bei den handelsbilanziellen Abschreibungen für Abnutzung (zur Darstellung einer zutreffenden Vermögenslage), sondern die Liquiditätsvorsorge für eine tatsächliche Wiederbeschaffung.⁹⁸⁴ Insofern schließen sich Abschreibungen für Abnutzung (ohne Einfluss auf die Liquidität der Körperschaft) und Bildung einer Wiederbeschaffungsrücklage (Rücklage liquider Mittel) nicht aus.⁹⁸⁵

Im Gegensatz zu Abschreibungen für Abnutzung setzt die Wiederbeschaffungsrücklage eine tatsächliche Wiederbeschaffungsabsicht voraus. Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine solche Absicht nur vor, wenn tatsächlich eine Neuanschaffung des einzelnen Wirtschaftsguts geplant und in einem angemessenen Zeitraum möglich ist.⁹⁸⁶ Im Regelfall soll dazu als Nachweis die Bildung der Rücklage ausreichen.⁹⁸⁷ Von dieser Nachweiserleichterung nimmt die Finanzverwaltung die Absicht zur Wiederbeschaffung von Immobilien aus.⁹⁸⁸ Dadurch soll vermieden werden, dass über einen längeren Zeitraum Mittel der satzungsmäßigen gemeinnützigen Mittelverwendung entzogen werden, ohne dass sie tatsächlich in einen Neubau, eine

⁹⁸¹ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO Rz. 18; Koenig, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 62, Rz. 6; Mit Zweifeln am Anwendungsbereich bei Förderkörperschaften wegen Nr. 7 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO, Hüttemann, DB 2014 442 (447). M. E. ist die Regelung im Anwendungserlass klarstellend so zu verstehen, dass auch Förderkörperschaften zur Wiederbeschaffung ihres eigenen nutzungsgebundenen Vermögens eine Wiederbeschaffungsrücklage bilden können, z. B. für das Verwaltungsgebäude. Siehe hierzu Abschn. D. II.

⁹⁸² Nr. 6 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.

⁹⁸³ Graffe, Non Profit Law Yearbook 2013/2014 (2014), 93 (101).

⁹⁸⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.160.

⁹⁸⁵ Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 94.

⁹⁸⁶ Nr. 6 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.

⁹⁸⁷ Nr. 6 Satz 3 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.

⁹⁸⁸ Nr. 6 Satz 4 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Erweiterung oder eine grundlegende Sanierung investiert werden.⁹⁸⁹ Die ernsthafte Absicht, ein Wirtschaftsgut in dreißig Jahren oder später wieder anschaffen zu wollen, wird allerdings regelmäßig schwer nachweisbar sein.⁹⁹⁰ Die überwiegende Auffassung im Schrifttum hält daher die Vermutung einer Wiederbeschaffungsabsicht aufgrund der bloßen Bildung der Rücklage auch für eine geplante Wiederbeschaffung von Immobilien für zulässig.⁹⁹¹ Dem ist zuzustimmen, da auch Immobilien wie andere nutzungsgebundene Vermögensgegenstände der Abnutzung unterliegen.⁹⁹² Für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erscheinen daher erhöhte Nachweise nicht erforderlich um einem grundlosen Ansammeln vorzubeugen.

Teilweise wird vertreten, dass tatsächlich fortlaufende Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und Modernisierung der nutzungsgebundenen Gebäude und Anlagen die Bildung einer Wiederbeschaffungsrücklage wegen fehlender Wiederbeschaffungsabsicht ausschließen.⁹⁹³ Dem ist nicht zuzustimmen, weil laufende Aufwendungen für Instandhaltung und Modernisierung auch dazu dienen können, den Zeitraum bis zu der geplanten Wiederbeschaffung zu überbrücken.⁹⁹⁴

Gem. § 62 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO bemisst sich die Höhe der Zuführung nach der Höhe der regulären Abschreibung für Abnutzungen des zu ersetzenden Wirtschaftsguts, darüberhinausgehende Beträge sind gem. § 62 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 AO nachzuweisen. Auch insofern unterscheidet sich die Wiederbeschaffungsrücklage von der allgemeinen Abschreibung für Abnutzungen, die grundsätzlich keine höheren Abschreibungsbeträge, als die nach der gewöhnlichen Nutzungsdauer bestimmten, erlaubt. Ein solcher „Wiederbeschaffungszuschlag“⁹⁹⁵ kann etwa im Hinblick auf zu erwartende

⁹⁸⁹ Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 253.

⁹⁹⁰ Hüttemann, DB 2012, 2592 (2593); Spitaler/Schröder, DStR 2014, 2144 (2147); Kirchhain, DStR 2014, 289 (294); Gersch, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 62, Rz. 8; Schütz/Runte, DStR 2013, 1261 (1264).

⁹⁹¹ vgl. Hüttemann, DB 2012, 2592 (2593); Spitaler/Schröder, DStR 2014, 2144 (2147); Kirchhain, DStR 2014, 289 (294); Gersch, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 62, Rz. 8; Schütz/Runte, DStR 2013, 1261 (1264).

⁹⁹² Gersch, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 62, Rz. 8; Kirchhain, DStR 2014, 289 (294).

⁹⁹³ Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 85.

⁹⁹⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.161.

⁹⁹⁵ Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 35; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 6.

Preissteigerungen für modernere und hochwertigere Ersatz-Wirtschaftsgüter⁹⁹⁶ oder inflationsbedingt⁹⁹⁷ gerechtfertigt sein. Auch außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG) kann eine vorzeitige Wiederbeschaffung vor Ablauf der Nutzungsdauer erforderlich machen.⁹⁹⁸

Mit der erforderlichen tatsächlichen Wiederbeschaffungsabsicht und der Zweckbindung der Vermögensgegenstände überschneidet sich die Wiederbeschaffungsrücklage mit der Investitionsrücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO. Ein Unterschied ergibt sich lediglich durch die von der Finanzverwaltung gewährten Nachweiserleichterungen. Während bei der Wiederbeschaffungsrücklage bereits die Bildung der Rücklage in Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung für den Nachweis ausreicht, bedarf es bei der Investitionsrücklage einer konkreten Berechnung des Finanzierungsbedarfs und einer Glaubhaftmachung durch entsprechende Beschlüsse. Letztlich geht es wie bei der Investitionsrücklage um das Ansparen von Mitteln zur nachhaltigen Erfüllung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke. Auch die für eine Investitionsrücklage erforderliche Finanzierungsplanung hinsichtlich der Wiederbeschaffung eines Wirtschaftsguts orientiert sich typischerweise an der voraussichtlichen Nutzungsdauer und damit an den regulären AfA-Werten. Die von der Finanzverwaltung zugestandene Nachweiserleichterung, die im Übrigen nicht für den praktisch bedeutsamen Immobilienbereich gelten soll, ist daher nicht sonderlich hoch zu bewerten. Insofern hätte es der weiteren Untergliederung der Rücklagentatbestände durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz 2013 nicht bedurft.⁹⁹⁹ Im Rahmen einer Reform der Rücklagentatbestände könnte die Regelung in § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO gestrichen und die Wiederbeschaffung nutzungsgebundener Wirtschaftsgüter (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO) als Tatbestandsmerkmal für die Bildung einer Investitionsrücklage in § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ergänzt werden.¹⁰⁰⁰

⁹⁹⁶ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 252.; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 94.

⁹⁹⁷ *Seer*, in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, § 62 AO, Rz. 6; *Schauhoff/Kirchhain*, FR 2013, 301 (307).

⁹⁹⁸ *Unger*, in: Gosch, *AO/FGO*, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 19.

⁹⁹⁹ Für eine Streichung auch *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 39, Fn. 135.

¹⁰⁰⁰ Siehe hierzu den gesetzgeberischen Reformvorschlag in Kapitel 4 Abschn. B.

4. Zwischenergebnis

Zweckgebundene Rücklagen ermöglichen gemeinnützigen Körperschaften das Ansammeln von zeitnah zu verwendenden Mitteln zur nachhaltigen Förderung der steuerbegünstigten Zwecke. Sie sind unter ökonomischen Gesichtspunkten unverzichtbar, weil ein zeitnaher Einsatz nicht zwangsläufig effizienter ist, als ein späterer Einsatz mit Hilfe der angesparten Mittel. Für Zwecke der Effizienzsteigerung im Ausgabeverhalten der Körperschaften ist es richtig, dass die zweckgebundene Rücklagenbildung an die Finanz- und Ertragslage der Körperschaft anknüpft (finanzielle Erforderlichkeit) und von den Organen der Körperschaft entsprechende Nachweise erfordert, insbesondere auch eine hinreichende Konkretisierung der geplanten Vorhaben. Die Anforderungen an die Rücklagenbildung dürfen für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung als Anreiz zur Mittelverwendung aber nicht zu hoch sein. Dementsprechend erscheint die Forderung nach einer Abzinsung des für ein Vorhaben benötigten Betrags bei der Bildung einer Projektrücklage unverhältnismäßig. Andererseits ist die Bildung einer allgemeinen Betriebsmittelrücklage ohne Berücksichtigung der in der freien Rücklage oder im Ausstattungsvermögen verfügbaren Vermögens mit Rücksicht auf die Mittelverwendungsfrist von bis zu drei Jahren nicht zweckmäßig, um das Ausgabeverhalten der Körperschaft zu disziplinieren.

Die zweckgebundenen Rücklagen dienen allein dazu, die zeitnahe Mittelverwendungspflicht temporär zu unterbrechen. Den Rücklagetatbeständen lässt sich aber keine Entscheidung darüber entnehmen, was eine zeitnahe Mittelverwendung i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO darstellt und was nicht. Insofern ist auch für die Rücklagenbildung die gesetzgeberische Entscheidung zu respektieren, dass sowohl Mittelweitergaben an andere gemeinnützige Körperschaften (Mittelweitergabe zur zeitnahen Verwendung nach § 58 Nr. 1 AO oder Endowments nach § 58 Nr. 3 AO) als auch alle anderen „unschädlichen“ Betätigungen nach § 58 AO eine zeitnahe Mittelverwendung darstellen können.

Die Einführung einer separaten Wiederbeschaffungsrücklage für die Wiederbeschaffung nutzungsgebundener Vermögensgegenstände in § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO führte im Vergleich zu der Projekt- und Investitionsrücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO lediglich

zu einer gesetzlichen Nachweiserleichterung (Anwendbarkeit der AfA-Sätze gem. § 62 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO). Für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung wäre eine separate gesetzliche Regelung nicht erforderlich gewesen.

Im Ergebnis stellt die Bildung zweckgebundener Rücklagen eine Konkretisierung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht nach der hier vertretenen Auffassung dar. Ihnen liegt der Gedanke zugrunde, dass Mittel nicht allein aufgrund der zeitnahen Mittelverwendungspflicht für ineffiziente Fördermaßnahmen verausgabt werden sollen, sondern auch für spätere, effizientere Fördermaßnahmen angespart werden dürfen, wenn die spätere Verwendungsabsicht hinreichend begründet und nachgewiesen wird. Sie dienen damit der Vermeidung ineffizientem Ausgabeverhalten, aber erlauben kein grundloses Ansammeln. An der gesetzlichen Ausgestaltung, die keine betragsmäßigen oder zeitlichen Grenzen vorsieht, wird auch ersichtlich, dass der Gesetzgeber unter Umständen ein erhebliches zeitliches Auseinanderfallen eines Steuerverzichts und der korrespondierenden Fördertätigkeit nach der individuell beabsichtigten Fördertätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft in Kauf nimmt. Entscheidend ist für Zwecke des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung, dass die Organe der gemeinnützigen Körperschaft die Ansammlung von Mitteln hinreichend begründen müssen und eine grundlose Ansammlung wegen defizitärer interner und externer Kontrolle nicht unentdeckt bleibt.

IV. Freie Rücklage

Mit der Möglichkeit zur Bildung einer freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO erlaubt der Gesetzgeber in gewissen Grenzen eine dauerhafte Suspendierung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht. Für die Bildung der freien Rücklagen bedarf es keiner Begründung und damit um eine echte Durchbrechung der Lenkungsfunktion des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendungspflicht. Die Regelung ist von zentraler Bedeutung für die Reichweite und Bedeutung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung und wird daher im Folgenden ausführlich untersucht.

1. Rechtsentwicklung

Die Möglichkeit einer freien Rücklage wurde erstmals durch das

Steuerbereinigungsgesetz 1986¹⁰⁰¹ mit § 58 Nr. 7 Buchst. a AO eingeführt.¹⁰⁰² Zuvor hat die Finanzverwaltung wegen der Bedeutung des Nominalwertprinzips im Steuerrecht eine Rücklagenbildung zum Ausgleich von inflationsbedingten Wertverlusten und allgemeiner Kostensteigerung stets abgelehnt.¹⁰⁰³ Zulässig waren lediglich zweckgebundene Rücklagen. Insbesondere für Stiftungen ergab sich daraus ein Konflikt zwischen gemeinnützigkeitsrechtlich verbotener Thesaurierung und stiftungsrechtlich vorgeschriebener Kapitalerhaltung¹⁰⁰⁴. Aus den Gesetzgebungsmaterialien geht hervor, dass die freie Rücklage dementsprechend insbesondere gemeinnützigen Stiftungen mit großen Vermögen helfen sollte, ihr Vermögen langfristig real zu erhalten.¹⁰⁰⁵ Die freie Rücklage wurde aber nicht auf die Rechtsform der Stiftung begrenzt.

Ab 1985¹⁰⁰⁶ erlaubte es die in § 58 Nr. 7 Buchst. a AO a. F. geregelte Rücklageoption, ein Viertel der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung einer freien Rücklage zuzuführen zu können. Die Einführung der freien Rücklage räumte gemeinnützigen Körperschaften damit erstmals die Möglichkeit ein, auf Inflation und Kostensteigerungen reagieren und Mittel zum Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit (bzw. ihres Stiftungsvermögens) thesaurieren zu können.¹⁰⁰⁷ Durch die Einführung hat der Gesetzgeber auch klargestellt, dass Inflationsausgleich und Werterhaltung keine Begründung für die Bildung zweckgebundener Rücklagen darstellen.¹⁰⁰⁸ Gemeinnützige Körperschaften ohne nennenswerte Vermögenserträge blieb die Bildung einer freien Rücklage verwehrt. *Schauhoff* vermutet dazu, dass der Gesetzgeber davon ausging, dass bspw. Mitgliedsbeiträge aus dem ideellen Bereich bei Bedarf erhöht werden könnten und sich Gewinne aus Zweckbetrieben entsprechend der allgemeinen Preisentwicklung erhöhen, während Körperschaften, die sich überwiegend aus Vermögenserträgen finanzieren, durch den Wertverlust des Vermögens auf Dauer schlechter gestellt seien.¹⁰⁰⁹

¹⁰⁰¹ G. v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436.

¹⁰⁰² Nach dem Gesetzesentwurf des Bundesrates zur Änderung der AO, BT-Drs. 10/3295, 1, übernommen als Empfehlung des Finanzausschusses des Bundestages, BT-Drs. 10/4513, 13.

¹⁰⁰³ Nr. 9 Einführungserlass zur AO 1977 zu § 58 Nr. 6 AO, BStBl. I 1976, 576 (586); *Seifart*, BB 1987, 1889 (1895).

¹⁰⁰⁴ § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB mit Wirkung zum 01.07.2023, G. v. 16.07.2021, BGBl. I 2021, 2947.

¹⁰⁰⁵ Beschlussempfehlung und Bericht des Ausschusses für Forschung und Technologie v. 26.10.1983, BT-Drs. 10/539.

¹⁰⁰⁶ Art. 97 § 1a Abs. 3 EGAO.

¹⁰⁰⁷ BT-Drs. 10/3295, 5.

¹⁰⁰⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.152.

¹⁰⁰⁹ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 104.

Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen¹⁰¹⁰ wurde die Begrenzung auf ein Drittel der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung erhöht und außerdem zugelassen, dass darüber hinaus auch 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel thesauriert werden dürfen. Dadurch sollte es auch solchen gemeinnützigen Körperschaften möglich sein, ihre finanzielle Leistungsfähigkeit gegen inflationsbedingte Wertverluste abzusichern, die sich nur durch Spenden, Mitgliedsbeiträge oder öffentliche Zuschüsse finanzieren und über keine oder nur geringe Erträge aus der Vermögensverwaltung verfügen.¹⁰¹¹ Insbesondere Sportvereine hatten darauf gedrängt, eine Möglichkeit der Vermögensbildung zur Absicherung von unerwartet eintretenden Verlusten oder wegen der erforderlichen Flexibilität bei der Anschaffung von Geräten zu erhalten.¹⁰¹² Durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz¹⁰¹³ wurde außerdem in § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO eine Nachholoption eingeführt, die es ermöglicht, unterbliebene Zuführungen innerhalb von zwei Jahren nachzuholen, wenn die Höchstbeträge nicht ausgeschöpft wurden.

2. Bedeutung der freien Rücklage

Die freie Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO nimmt eine Sonderstellung unter den gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagetatbeständen ein, weil ihre Bildung weder einer besonderen Begründung bedarf, noch zeitlich oder der Höhe nach begrenzt ist. Die freie Rücklage hat den Zweck, die allgemeine Leistungsfähigkeit und finanzielle Flexibilität gemeinnütziger Körperschaften zu fördern.¹⁰¹⁴ Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung wird hier, im Unterschied zu den anderen Rücklageoptionen, nicht nur vorübergehend, sondern dauerhaft suspendiert. Die freie Rücklage muss, solange die gemeinnützige Körperschaft besteht, nicht aufgelöst werden.¹⁰¹⁵ In die freie Rücklage

¹⁰¹⁰ G. v. 14.07.2000, BGBl. I 2000, 1034.

¹⁰¹¹ vgl. *Hüttemann*, DB 2000, 1584; *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), 49 (66); *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 95.

¹⁰¹² *Orth*, DB 1997, 1341 (1348).

¹⁰¹³ G. v. 21.03.2013, BGBl. I 2013, 556.

¹⁰¹⁴ Begründung des Gesetzesentwurf des Bundesrates zur Änderung der AO, BT-Drs. 10/3295, 1; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO*, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 18; *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.165; *Gersch*, in: Klein, *AO*, 17. Auflage 2023, § 62, Rz. 10; *Schad/Eversberg*, DB 1986, 2149; *Schindler*, BB 2000, 2077; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 51.

¹⁰¹⁵ Nr. 11 Abs. 3 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

können jährlich bis zu einem Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus bis zu 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel eingestellt werden (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO). Maßgeblich ist daher eine Zuordnung nach der Herkunft der Mittel im Sinne des gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphärenmodells.¹⁰¹⁶ Insofern erlangt die Abgrenzung von Erträgen aus der Vermögensverwaltung und Erträgen aus den anderen Sphären bei der Bemessungsgrundlage für die Zuführungsgrenzen erhebliche Bedeutung.

Mittel, die in die freie Rücklage eingestellt sind, können wahlweise für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (auch zeitnah innerhalb der Mittelverwendungsfrist) oder dauerhaft dem Ausstattungsvermögen zugeführt werden.¹⁰¹⁷ Damit stellt die freie Rücklage – abgesehen von der Ansparrücklage für neuerrichtete Stiftungen nach § 64 Abs. 4 AO – für gemeinnützige Körperschaften die einzige Möglichkeit einer eigenständigen Vermögensbildung mithilfe von zeitnah zu verwendenden Mitteln dar. Die gemeinnützigkeitsrechtliche Mittelbindung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO wird durch das Einstellen in die freie Rücklage aber nicht aufgehoben. So ist ein Ausgleich von Verlusten im Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Mitteln aus der freien Rücklage genauso unzulässig, wie andere zweckfremde Verwendungen.¹⁰¹⁸

Die Bildung der freien Rücklage knüpft weder an die Rechtsform der gemeinnützigen Körperschaft noch an die von ihr verfolgten Zwecke oder die Art der Zweckverwirklichung an. Zweifel an der Zweckmäßigkeit der freien Rücklage könnten sich bei reinen Förderkörperschaften i. S. v. § 58 Nr. 1 Satz 4 AO ergeben, deren einzige Art der Zweckverwirklichung in der Weitergabe von Mitteln an andere gemeinnützige Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts besteht. Im Anwendungserlass zur Abgabenordnung wird lediglich erwähnt, dass Förderkörperschaften jedenfalls auch zweckgebundene Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO bilden dürfen.¹⁰¹⁹ Daraus könnte geschlossen werden, dass für Förderkörperschaften die

¹⁰¹⁶ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. D. I.

¹⁰¹⁷ Nr. 11 Abs. 3 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

¹⁰¹⁸ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 259; Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.165; *Gersch*, in: Klein, *AO*, 17. Auflage 2023, § 62, Rz. 12; *Unger*, in: Gosch, *AO/FGO*, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 21.

¹⁰¹⁹ Nr. 7 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Bildung einer freien Rücklage ausgeschlossen sein soll.¹⁰²⁰

§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO ist aber keine entsprechende Einschränkung zu entnehmen. Das im Anwendungserlass zitierte BFH-Urteil v. 13.09.1989¹⁰²¹ bezieht sich zudem auf einen Sachverhalt vor Einführung der freien Rücklage.¹⁰²² Auch aus dem Sinn und Zweck der freien Rücklage ergibt sich keine Rechtfertigung für eine Einschränkung. Die Bildung einer freien Rücklage ist nämlich nicht zwangsläufig mit einer Zuführung zum Ausstattungsvermögen verbunden, was den zuständigen Organen von Förderkörperschaften wegen der satzungsmäßig auf Mittelweitergaben beschränkten Art der Zweckverwirklichung zivilrechtlich untersagt sein könnte. Die Mittel der freien Rücklage können weiterhin (auch zeitnah) für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Um eine stetige Mittelweitergabe abzusichern und einen Puffer für außergewöhnliche Bedarfsspitzen der Empfängerkörperschaften aufbauen zu können, kann die Bildung einer freien Rücklage auch bei Förderkörperschaften durchaus zweckmäßig sein. Es ist daher nicht überzeugend, Förderkörperschaften die Möglichkeit der Bildung einer freien Rücklage zu versagen.

3. Zuführung aus Überschüssen der Vermögensverwaltung

Gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 1. Alt. AO kann eine gemeinnützige Körperschaft bis zu einem „Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung“ der freien Rücklage zuführen. Vermögensverwaltung liegt gem. § 14 Satz 3 AO in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Grundsätzlich gehören auch Einnahmen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und vermögensverwaltenden Personengesellschaften zu den Einnahmen aus der Vermögensverwaltung.¹⁰²³ Bei der Zuordnung der Mittel kommt es nach überwiegender Auffassung auf eine isolierte Betrachtungsweise der zugrundeliegenden Tätigkeit und nicht auf die Zuordnung des

¹⁰²⁰ Hüttemann, DB 2014, 442, (447).

¹⁰²¹ BFH v. 13.09.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28.

¹⁰²² Hüttemann, DB 2014, 442, (447).

¹⁰²³ Siehe zur Zuordnung von Beteiligungen Kapitel 1 Abschn. D. II.

eingesetzten Vermögens an.¹⁰²⁴ Werden beispielsweise freie Mittel des Zweckbetriebs vorübergehend am Kapitalmarkt angelegt, erzielt die Körperschaft damit Einnahmen durch Vermögensverwaltung (Einkünfte aus Kapitalvermögen), die in die Bemessungsgrundlage für die freie Rücklage einfließen. Unerheblich ist danach, dass das Vermögen in einer Betriebseinrichtung des Zweckbetriebs genutzt wird und diesem buchhalterisch zugeordnet ist.¹⁰²⁵ Dementsprechend können alle Aktivitäten, die auf die Erzielung von Kapitaleinkünften (§ 20 EStG) und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) gerichtet sind, der Vermögensverwaltung zugerechnet werden.

Teilweise wird vertreten, dass die Erträge aus der Zwischenanlage der Mittel, die in zweckgebundenen Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO eingestellt sind, nicht für die Bildung der freien Rücklage zur Verfügung stehen, weil es andernfalls zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Doppelbegünstigung und Überdotierung der freien Rücklage käme.¹⁰²⁶ Die Regelung zur freien Rücklage sei insofern teleologisch zu reduzieren, weil die freie Rücklage nur der Leistungserhaltung in Bezug auf vorhandenes Vermögen diene und nicht der Leitungserhaltung der vorübergehend nicht zeitnah zu verwendenden Mittel.¹⁰²⁷

Eine solche Einschränkung ergibt sich nicht aus dem Wortlaut der Norm. Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber eine weitere besondere Mittelkategorie (i. S. v. „Erträge aus den zweckgebundenen Rücklagen“) neben den zeitnah zu verwendenden Mitteln (einschließlich dem nutzungsgebundenen Vermögen) und dem nicht zeitnah zu verwendenden Ausstattungsvermögen vorgesehen hat. Werden die Mittel rentierlich angelegt, folgt die Zuordnung entsprechend der zugrundeliegenden Tätigkeit, das heißt bei der Anlage von Kapitalvermögen der Zuordnung zu den Überschüssen aus

¹⁰²⁴ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9, Rz. 105; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.168; *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2148); *Ley*, BB 1999, 626 (633): „Da die unterschiedlichen Bereiche einer gemeinnützigen Körperschaft tätigkeitsbezogen definiert sind, sind auch die Mittel den jeweiligen Tätigkeitsbereichen zuzuordnen.“.

¹⁰²⁵ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9, Rz. 105.

¹⁰²⁶ *Thiel*, DB 1992, 1900 (1904); *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.171; *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 270; siehe hierzu auch Abschn. E. III. 1. A.

¹⁰²⁷ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.171.

der Vermögensverwaltung.¹⁰²⁸ Stellt die Zwischenanlage der in zweckgebundenen Rücklagen eingestellten Mittel eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. v. § 14 Satz 1 AO dar, können die Erträge dementsprechend als sonstige zeitnah zu verwendende Mittel der freien Rücklage zugeführt werden. Eine Qualifikation der Erträge aus der Zwischenanlage der zweckgebundenen Rücklagen als Einnahmen aus dem ideellen Bereich kommt m. E. nicht in Betracht.¹⁰²⁹ Hätte der Gesetzgeber außerdem eine Verrechnung gefordert, hätte er dies wie in § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO regeln können.¹⁰³⁰ Die abweichende Auffassung würde zudem die gemeinnützigkeitsrechtliche Rechnungslegung weiter verkomplizieren, wenn die aus der Zwischenanlage der zweckgebundenen Rücklagen erzielten Erträge von sonstigen Erträgen aus der Vermögensverwaltung oder dem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb separiert werden müssten. Der damit verbundene buchhalterische Aufwand ist im Vergleich zu einer erhöhten Bildung der freien Rücklage unverhältnismäßig. Aufgrund der damit verbundenen Unsicherheiten wird auch allgemein anerkannt, dass die Bildung von zweckgebundenen Rücklagen keine Abzinsung erfordert.¹⁰³¹ Gelingt es der Körperschaft die in einer Projektrücklage gebundenen Mittel rentierlich anzulegen, sollte dies daher nicht dazu führen, dass die Erträge in der Rechnungslegung gesondert behandelt und von der Bemessungsgrundlage für die Bildung der freien Rücklage herausgerechnet werden müssen. Entscheidet sich die Körperschaft, die zusätzlich erwirtschafteten Mittel nicht der Projektrücklage, sondern (in beschränktem Umfang) der freien Rücklage zuzuführen oder zeitnah zu verbrauchen, ergibt sich daraus jedenfalls keine erhöhte Gefahr einer grundlosen Ansammlung von Mitteln. Eine teleologische Reduktion von § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO bzgl. der Mittel aus der Zwischenanlage von zweckgebundenen Rücklagen ist m. E. daher nicht erforderlich.

Zu den Überschüssen aus der Vermögensverwaltung gehören nach der hier vertretenen Auffassung auch zeitnah zu verwendende Überschüsse aus der Umschichtung von Vermögensgegenständen.¹⁰³² Umschichtungsverluste sind mit den übrigen

¹⁰²⁸ So auch *Schad/Eversberg*, DB 1986, 2149 (2150); *Ley*, BB 1999, 626 (633).

¹⁰²⁹ So auch *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 76.

¹⁰³⁰ *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 75.

¹⁰³¹ Siehe hierzu Abschn. E. III. 1. a.

¹⁰³² Siehe hierzu Abschn. C. V. 2. c.

Erträgen aus der Vermögensverwaltung zu verrechnen und mindern dementsprechend die Zuführungsmöglichkeiten zur freien Rücklage.¹⁰³³

Der Überschuss aus der Vermögensverwaltung berechnet sich aus der Saldierung aller im Bereich der Vermögensverwaltung erzielten Einnahmen über die Ausgaben.¹⁰³⁴ Bei mehreren vermögensverwaltenden Tätigkeiten ist das Gesamtergebnis des Bereichs der Vermögensverwaltung maßgeblich.¹⁰³⁵ Bei einem negativen Gesamtergebnis fehlt ein „Überschuss“ im Sinne der Norm und es kann daher kein Betrag der freien Rücklage zugeführt werden.¹⁰³⁶

Fraglich ist, ob sich ein Gesamtverlust aus der Vermögensverwaltung periodenübergreifend im Sinne eines Verlustvortrags auf die Bildung der freien Rücklage in den Folgejahren auswirkt. Teilweise wird vertreten, dass ein Gesamtverlust vorzutragen sei und in den Folgejahren zunächst mit Überschüssen verrechnet werden muss, damit die jährliche Zuführungsgrenze von höchstens einem Drittel der Überschüsse auch periodenübergreifend gewahrt werde.¹⁰³⁷ Außerdem spreche auch die mit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz eingeführte Möglichkeit zum Nachholen der Rücklagenbildung für die periodenübergreifende Berücksichtigung von Verlusten.¹⁰³⁸ Der Wortlaut von § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO stellt für die Berechnung der Zuführungsgrenzen aber auf das einzelne Jahr ab und ordnet keine periodenübergreifende Verrechnung an.¹⁰³⁹ Es fehlt daher eine Rechtsgrundlage für die Verrechnung.¹⁰⁴⁰ Zugleich ist zu berücksichtigen, dass eine gemeinnützige Körperschaft vor dem Hintergrund des Grundsatzes

¹⁰³³ A. A. *Orth*, DStR 2009, 1397 (1404); *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.210; *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 238.

¹⁰³⁴ Nr. 9 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO; siehe hierzu Abschn. C. V. 2. b.

¹⁰³⁵ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.169; *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 19; *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 260; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 7.

¹⁰³⁶ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.169.

¹⁰³⁷ OFD Frankfurt a.M. v. 17.02.2014 – S 0181 A - 2 - St 53, Tz. 2.2.1.; *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 261; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 7; *Schad/Eversberg*, DB 1986, 2149 (2151); *Schröder*, DStR 2005, 1238 (1240); *Gersch*, in: *Klein*, AO, 17. Auflage 2023, § 62, Rz. 10.

¹⁰³⁸ *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 88.

¹⁰³⁹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.169; *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2148); *Unger*, in: *Gosch*, AO/FO, § 62 AO, Rz. 23; *Herbert*, DB 1991, 178 (188).

¹⁰⁴⁰ *Herbert*, DB 1991, 178 (188).

der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) eine vermögensverwaltende Tätigkeit nur zur Beschaffung weiterer Mittel für die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke betreiben darf. Schon aus diesem Grund ist eine defizitäre Vermögensverwaltung zu vermeiden. Kommt es dennoch zu einem gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlichen Verlust aus der Realisierung eines angemessenen kaufmännischen Risikos, ist nicht ersichtlich, weshalb dies dazu führen sollte, dass in folgenden Überschussjahren weniger für die Leistungserhaltung und zum Schutz vor inflationsbedingten Wertverlusten zurückgelegt werden dürfte. Die Rücklage in Folgejahren kann vielmehr helfen, künftige Verlustjahre zu vermeiden. M. E. ist die Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht daher nicht derart eng auszulegen, dass Verluste aus der Vermögensverwaltung periodenübergreifend zu berücksichtigen sind.

4. Zuführung aus sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln

a. Getrennte Bemessungsgrundlage nach dem Sphärenmodell

Gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 2. Alt. AO können neben den Überschüssen aus der Vermögensverwaltung bis zu 10 Prozent der sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel der freien Rücklage zugeführt werden. Nach dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphärenmodell¹⁰⁴¹ umfasst diese Bemessungsgrundlage die Einnahmen des ideellen Bereichs (Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse) sowie die Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 63 AO) einschließlich der Gewinne aus den Zweckbetrieben (§§ 65–68 AO). Begrifflich schließt die Regelung dagegen solche Mittel aus, die wegen des Vorbehalts nach § 62 AO bereits nicht zeitnah zu verwenden sind (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO), d.h. Mittel, die in Rücklagen eingestellt sind oder aus Zuwendungen nach § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO stammen. Auch Vermögenszuführungen von Stiftungen in der Gründungsphase nach § 62 Abs. 4 AO sind dementsprechend von der Bemessungsgrundlage ausgenommen. Werden Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen gem. § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO dennoch zeitnah zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke verwendet¹⁰⁴² gelten die Mittel dadurch nicht als „zeitnah zu verwendende Mittel“ im Sinne der Bemessungsgrundlage für

¹⁰⁴¹ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. D. I.

¹⁰⁴² Siehe zum Wahlrecht etwa bei Zuwendungen von Todes wegen gem. § 62 Abs. 3 Nr. 1 AO, Abschn. C. III. 2. a.

Zuführungen zur freien Rücklage. Nach geänderter Rechtslage (§ 57 Abs. 4 AO) gehören auch die aus Beteiligungen an gemeinnützigen Körperschaften bezogenen Gewinnausschüttungen durch die Zuordnung zum ideellen Bereich zu den sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel und nicht mehr zu den Überschüssen aus Vermögensverwaltung.¹⁰⁴³

Aus dem Wortlaut „darüber hinaus“ ergibt sich, dass Überschüsse aus der Vermögensverwaltung nicht zu der Bemessungsgrundlage gehören.¹⁰⁴⁴ Somit sind auch solche Überschüsse aus der Vermögensverwaltung nicht einzubeziehen, die wegen der 1/3-Zuführungsgrenze nicht in die freie Rücklage eingestellt werden konnten. Umgekehrt sind auch Verluste aus der Vermögensverwaltung für die Bemessungsgrundlage der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel irrelevant.¹⁰⁴⁵

b. Nettobetrachtung der Sphärenergebnisse

Schon bei Einführung der Regelung wurde kritisiert, dass im Vergleich zu der Zuführungsoption aus Überschüssen aus der Vermögensverwaltung unklar ist, ob für die Bestimmung der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel aus den übrigen drei Sphären ebenfalls Nettogrößen maßgeblich sein sollen.¹⁰⁴⁶ Nach allgemeiner Auffassung gehören zu den sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln nur die „Gewinne“ aus dem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. Zweckbetrieben, also Nettogrößen.¹⁰⁴⁷ Entsprechend der Berechnung der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung sind solche Aufwendungen abzuziehen, die, wäre die Körperschaft

¹⁰⁴³ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. D. II.

¹⁰⁴⁴ Nr. 10 Abs. 2 Satz 3 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 108; Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.171; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 264; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO*, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 23; *Seer*, in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, § 62 AO, Rz. 8.

¹⁰⁴⁵ Nr. 10 Abs. 2 Satz 4 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 108; *Seer*, in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, § 62 AO, Rz. 8.

¹⁰⁴⁶ *Hüttemann*, DB 2000, 1584 (1592), „gesetzestechisch unzureichend“.

¹⁰⁴⁷ Nr. 10 Abs. 2 Satz 1 und 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 105; Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.174; *Seer*, in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, § 62 AO, Rz. 8; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 264; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO*, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 23, macht insofern das objektive Nettoprinzip geltend, das m.E. aber nicht in den Kontext der gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagenbildung passt, da es hierbei nicht auf die Bestimmung der finanziellen Leistungsfähigkeit für Zwecke der Besteuerung ankommt.

steuerpflichtig, als Betriebsausgaben abzugsfähig wären (bzw. im Rahmen der partiellen Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Betriebsausgaben abgezogen wurden).¹⁰⁴⁸ Bei den steuerfreien Zweckbetrieben ist das aus der Gewinn- und Verlustrechnung resultierende Betriebsergebnis und beim (einheitlichen) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO) das Nettoergebnis nach Steuern maßgeblich.¹⁰⁴⁹

Bezüglich der Mittel aus dem ideellen Bereich (Spenden, Zuschüsse, etc.) soll nach Auffassung der Finanzverwaltung dagegen eine Bruttobetrachtung für die Bildung der freien Rücklage maßgeblich sein, das heißt ohne Berücksichtigung der mit den Einnahmen verbundenen Aufwendungen (z. B. Verwaltungskosten oder Kosten für Spenden- und Mitgliederwerbung¹⁰⁵⁰).¹⁰⁵¹ Danach wäre es möglich, freie Rücklagen aus vereinnahmten Mitteln des ideellen Bereichs zu bilden, selbst wenn in diesem Bereich – oder gar im gesamten Jahresergebnis der gemeinnützigen Körperschaft – insgesamt ein Verlust entstanden ist.¹⁰⁵² Aus der Dotierung der freien Rücklage könnte dann sogar ein Verwendungsüberhang entstehen, der Gewinne der Folgejahre thesaurierungsfähig macht.¹⁰⁵³ Dass die Finanzverwaltung für den ideellen Bereich die Bruttogröße der zugeflossenen Mittel als Bemessungsgrundlage ansieht, wird einerseits mangels Beschränkung auf verfügbare Mittel kritisiert¹⁰⁵⁴, andererseits aus Praktikabilitätsgründen toleriert¹⁰⁵⁵ oder als theoretisches Problem abgetan, weil eine Unterdeckung im ideellen Bereich eher selten vorkomme¹⁰⁵⁶.

Für die Bruttobetrachtung wird angeführt, dass dadurch auch solchen gemeinnützigen Körperschaften die Möglichkeit zur Bildung einer freien Rücklage gewährt wird, die im

¹⁰⁴⁸ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 105.

¹⁰⁴⁹ *Lex*, DStR 2000, 1939 (1943); *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 105.

¹⁰⁵⁰ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.174; *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, § 9, Rz. 106.

¹⁰⁵¹ Nr. 10 Abs. 1 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

¹⁰⁵² *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, § 9, Rz. 106; *Schotenroehr/Schotenroehr*, DStR 2013, 1161 (1162).

¹⁰⁵³ *Schotenroehr/Schotenroehr*, DStR 2013, 1161 (1162); *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, § 9, Rz. 106; *Richard/Wennmacher*, *kösdj* 2015, 19604 (19608).

¹⁰⁵⁴ *Schotenroehr/Schotenroehr*, DStR 2013, 1161 (1162); *Hüttemann*, DB 1584 (1586).

¹⁰⁵⁵ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.174, Rz. 5.134; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, § 62 AO, Rz. 8.

¹⁰⁵⁶ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 107.

ideellen Bereich zu einem ausgeglichenen oder defizitären Ergebnis kommen, sowie solchen Körperschaften, die weder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb noch einen Zweckbetrieb betreiben.¹⁰⁵⁷ Insofern trage die Auffassung der Finanzverwaltung den unterschiedlichen Verhältnissen gemeinnütziger Körperschaften Rechnung.¹⁰⁵⁸

Für einen Mittelbegriff als Nettogröße spricht dagegen der Wortlaut der Regelung, der zunächst von „Überschüssen aus der Vermögensverwaltung“ und daran anknüpfend („darüber hinaus“) die Zuführung von 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel vorsieht.¹⁰⁵⁹ Zudem widerspricht eine Bruttobetrachtung m. E. der Funktion der freien Rücklage als Ausnahmeregelung zur zeitnahen Mittelverwendungspflicht. Der Mittelbegriff des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung erfasst nur solche Mittel, die rechtlich und tatsächlich auch für die Verwendung zur Förderung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke in Betracht kommen. Verbleiben im ideellen Bereich nach Abzug der damit verbundenen Aufwendung keine Mittel für die zeitnahe Verwendung, können solche auch nicht von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen werden. Für die Rücklagenbildung kommen aber nur solche Mittel in Betracht, die ansonsten als Mittelvortrag in den folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahren verwendet werden müssten. Aus der Nettobetrachtung ergibt sich außerdem keine ungerechtfertigte Benachteiligung für solche gemeinnützige Körperschaften, die im ideellen Bereich nach Abzug der Aufwendungen zu einem lediglich ausgeglichenen oder defizitären Ergebnis kommen. Die freie Rücklage dient der Erhaltung der Leistungsfähigkeit, wofür eine solche erstmal hergestellt werden muss. Die freie Rücklage hat nicht das Ziel, Körperschaften mit defizitärer ideeller Tätigkeit von der zeitnahen Mittelverwendung freizustellen. Im Sinne der hier vertretenen Lenkungsfunction der zeitnahen Mittelverwendungspflicht sollten die betroffenen Körperschaften zunächst einmal einen ausgeglichenen Haushalt herbeiführen, bevor sie langfristig zur Erhaltung der Leistungsfähigkeit thesaurieren dürfen. Ziel ist es, das Ausgabeverhalten zu effektuieren. Dazu gehört es auch, die mit Spenden und Mitgliedsbeiträgen verbundenen Kosten zu reduzieren, wenn andernfalls keine zeitnah zu verwendenden Mittel

¹⁰⁵⁷ Schotenroehr/Schotenroehr, DStR 2013, 1161 (1163).

¹⁰⁵⁸ Schotenroehr/Schotenroehr, DStR 2013, 1161 (1163).

¹⁰⁵⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.174; Hüttemann, DB 2000, 1584 (1586).

generiert werden. Insofern ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Regelung kein Anhaltspunkt, der für den ideellen Bereich ausnahmsweise eine Bruttobetrachtung erlauben würde.

c. Keine sphärenübergreifende Verrechnung der wirtschaftlichen Ergebnisse

Werden mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe oder mehrere Zweckbetriebe unterhalten, sind die Ergebnisse innerhalb der Sphären zu saldieren.¹⁰⁶⁰ Nach ganz überwiegender Auffassung sind die Ergebnisse des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der Sphäre der Zweckbetriebe aber nicht sphärenübergreifend zu verrechnen.¹⁰⁶¹ Ergibt sich für den Bereich der Zweckbetriebe oder den Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ein negatives Ergebnis, soll dieses die Bemessungsgrundlage aus der jeweils anderen Sphäre nicht mindern.¹⁰⁶² Das würde wiederum dazu führen, dass trotz eines insgesamt negativen Ergebnisses wegen hoher Verluste im Zweckbetrieb eine freie Rücklage aus den Gewinnen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gebildet werden kann. Argumente für diese Sichtweise fehlen. Der Wortlaut von § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO bestimmt lediglich eine einheitliche Bemessungsgrundlage („sonstige zeitnah zu verwendende Mittel“) ohne zwischen der steuerpflichtigen Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der steuerfreien Sphäre des Zweckbetriebs zu differenzieren.

Für eine isolierte Betrachtung spricht m. E. aber der Schutz von Zweckbetrieben, die regelmäßig defizitär betrieben werden. Da der Zweckbetrieb der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke dient (§ 65 Nr. 1 AO), schadet es der Lenkungsfunction der zeitnahen Mittelverwendungspflicht nicht, wenn wirtschaftliche Gewinne trotz negativem Sphärenergebnis im Zweckbetrieb thesauriert werden. Um die

¹⁰⁶⁰ Nr. 10 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 264.

¹⁰⁶¹ Nr. 10 Abs. 2 Satz 3 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 97; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 23; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 8; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 264.

¹⁰⁶² *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 97; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 62 Rz. 23; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 8; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 264.

Leistungserhaltung und finanzielle Flexibilität von Körperschaften mit Zweckbetrieben zu stärken, erscheint es sachgerecht, von einer Verrechnung der im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Gewinne mit den Verlusten aus Zweckbetrieben abzusehen. Aus der isolierten Betrachtung ergibt sich im Übrigen auch kein zusätzlicher Ermittlungsaufwand, da die Ergebnisse bereits aufgrund der partiellen Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs getrennt zu ermitteln sind.

d. Mittel aus Mittelweitergaben

Fraglich ist, ob auch die Mittel, die nach § 58 Nr. 1 AO von anderen gemeinnützigen Körperschaften zugewendet wurden, in die Bemessungsgrundlage für die freie Rücklage einzubeziehen sind. Dem könnte der Wortlaut von § 58 Nr. 1 AO entgegenstehen, wonach die Mittel nur „für die Verwirklichung“ steuerbegünstigter Zwecke zugewendet werden dürfen. Zu bedenken ist auch, dass die Mittel nach § 58 Nr. 1 AO auch mehrfach weitergegeben werden können.¹⁰⁶³ In Fällen längerer Weiterleitungsketten könnte die zeitnahe Mittelverwendung durch jeweils anteilige Thesaurierung für die gesamten weitergegebenen Mittel ratierlich aufgehoben werden. Zudem besteht nach § 58 Nr. 3 AO bereits eine speziellere Regelung für die Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften mit abweichenden Betragsgrenzen (höchstens 15 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel).

Andererseits würde eine Ausnahme der empfangenen Mittelweitergaben neben der Trennung der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung eine weitere separate Berechnung erfordern. Dagegen spricht auch, dass es, im Gegensatz zu den Fällen von § 58 Nr. 3 AO, dem Ermessen der jeweiligen Empfängerkörperschaft überlassen sein soll, ob und in welcher Höhe sie eine freie Rücklage bildet. Finanziert sich eine gemeinnützige Körperschaft überwiegend aus Zuwendungen von anderen steuerbegünstigten Körperschaften, kann sich bei ihr gleichfalls ein praktisches Bedürfnis für die Bildung einer freien Rücklage zum Erhalt ihrer Leistungsfähigkeit ergeben. Es ist auch nicht ersichtlich, dass der Wortlaut aus § 58 Nr. 1 AO („für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke“) enger auszulegen ist als der Wortlaut nach § 55 Abs. 1

¹⁰⁶³ Siehe hierzu Abschn. D. IV. 1.

Nr. 5 AO („zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden“). Insofern handelt es sich m. E. bei den nach § 58 Nr. 1 AO empfangenen Mitteln um keine andere Kategorie zeitnah zu verwendender Mittel. Letztlich erscheint es für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung hinnehmbar, wenn auch diese Mittel in die Bemessungsgrundlage der freien Rücklage einbezogen werden, da jedenfalls die Geberkörperschaft bei Kenntnis einer unbegründeten Thesaurierung von weiteren Zuwendungen absehen würde und zumindest insofern eine gewisse externe Kontrolle stattfindet.

5. Verhältnis zu den zweckgebundenen Rücklagen

Nach Auffassung der Finanzverwaltung und des ganz überwiegenden Schrifttums berührt die Rücklagenbildung gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO (zweckgebundene Rücklagen) nicht die Bemessungsgrundlage für die Bildung der freien Rücklage.¹⁰⁶⁴ Danach soll die Bildung einer freien Rücklage selbst dann in Betracht kommen, wenn die Mittel eines Jahres bereits vollständig in eine zweckgebundene Rücklage eingestellt wurden.¹⁰⁶⁵ Nach anderer Auffassung soll es für die Bemessungsgrundlage der freien Rücklage auf die Höhe der tatsächlich vorhandenen Mittel ankommen, sodass Mittel, die im gleichen Jahr zweckgebundenen Rücklagen zugeführt wurden, aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen sind.¹⁰⁶⁶

Der Wortlaut der Regelung differenziert dagegen nur zwischen Überschüssen aus der Vermögensverwaltung und sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln. Eine Anrechnung wurde nur für die Rücklage zum Erhalt der prozentualen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft geregelt (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 2. Hs. AO).¹⁰⁶⁷ Im Umkehrschluss ergibt sich, dass der Gesetzgeber für eine Anrechnung der zweckgebundenen Rücklagen kein Bedürfnis sah. Gegen eine Anrechnung sprechen auch die unterschiedlichen Voraussetzungen und Ziele der Rücklagen.¹⁰⁶⁸ Zweckgebundene Rücklagen dienen nicht

¹⁰⁶⁴ Nr. 13 Satz 3 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 266; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 52 und 216; a. A. nur

¹⁰⁶⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.171.

¹⁰⁶⁶ *Schotenroehr/Schotenroehr*, DStR 2013, 1161 (1163).

¹⁰⁶⁷ Siehe hierzu Abschn. E. V. 5.

¹⁰⁶⁸ Ley, BB 1999, 626 (633); *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 216.

der allgemeinen Erhaltung der Leistungsfähigkeit.¹⁰⁶⁹ Die anzurechnende Rücklage zum prozentualen Erhalt von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zielt dagegen wie die freie Rücklage auf die Vermögenserhaltung und damit die Erhaltung der Leistungsfähigkeit ab.¹⁰⁷⁰ Die im Vermögen enthaltenen Beteiligungen sollen nicht durch Kapitalerhöhungen ohne Teilnahme entwertet werden.

Werden aber tatsächlich mehr als 90 % der zeitnah zu verwendenden Mittel oder mehr als zwei Drittel der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung zweckgebundenen Rücklagen zugeführt, kommt die Bildung einer freien Rücklage m. E. nur aus dem verbleibenden Rücklagenpotential in Betracht. Andernfalls würden die tatsächlich zeitnah zu verwendenden Mittel in doppelter Hinsicht von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen (temporär und dauerhaft), wofür kein Bedürfnis besteht. Es steht der gemeinnützigen Körperschaft schließlich frei, die Mittel aus der freien Rücklage zusätzlich zu den in der zweckgebundenen Rücklage angesammelten Mittel für die Finanzierung einer zweckverwirklichenden Maßnahme zu verwenden. Insofern ist das Ausschöpfen der Höchstgrenzen für die freie Rücklage, an die im Vergleich zur zweckgebundenen Rücklage keine weiteren Anforderungen gestellt werden, stets vorzugswürdig.

6. Verwendung der Mittel aus der freien Rücklage

Bei der Verwendung der freien Rücklage ist, anders als es der Name vermuten lässt, keine Verwendung für beliebige Zwecke zugelassen, sondern es ist weiterhin die gemeinnützige Bindung der Mittel gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO zu berücksichtigen. Danach können die Mittel sowohl zur Zweckerfüllung im ideellen Bereich verbraucht, für die Anschaffung von nutzungsgebundenen Vermögensgegenständen investiert oder für eine „unschädliche“ Betätigung i. S. v. § 58 AO genutzt werden. Auch die Zuführung zum Ausstattungsvermögen¹⁰⁷¹ dient schließlich mittelbar über die künftigen Erträge der Förderung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke i. S. v. § 55

¹⁰⁶⁹ Aus diesem Grund kommt auch eine allgemeine Betriebsmittelrücklage unabhängig von den Mitteln in der freien Rücklage m. E. nicht in Betracht, siehe oben Abschn. E. III. 2.

¹⁰⁷⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.171; *Theuffel-Werhahn*, in: *Winkler/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 216.

¹⁰⁷¹ Nr. 11 Abs. 3 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO. Die Verwendung der Mittel aus der freien Rücklage für satzungsfremde Zwecke ist unzulässig.¹⁰⁷² Das umfasst auch den Ausgleich von Verlusten aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und Verlusten im Bereich der Vermögensverwaltung.¹⁰⁷³ Solange die Mittel nicht verbraucht werden, ist ein Einsatz im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder der Vermögensverwaltung aber zulässig.¹⁰⁷⁴ So erlaubt die Finanzverwaltung insbesondere die Verwendung der Mittel zur Errichtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs¹⁰⁷⁵ sowie für den Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften.¹⁰⁷⁶ Beides muss wiederum final der Beschaffung weiterer Erträge für die (ausschließliche) Förderung der steuerbegünstigten Zwecke dienen.¹⁰⁷⁷

Es ist nicht erforderlich, dass zunächst eine freie Rücklage gebildet wurde und die Zuordnung zum Ausstattungsvermögen erst im Folgejahr erfolgt.¹⁰⁷⁸ Für den Nachweis, dass die jährlichen Höchstgrenzen eingehalten wurden, muss die sofortige Zuführung zum Ausstattungsvermögen aber in der Mittelverwendungsrechnung bzw. im Rücklagenspiegel ersichtlich sein. Eine einmal gebildete freie Rücklage kann unbegrenzt fortgeführt werden, wodurch den darin zurückgelegten Mitteln bereits ein quasi-vermögensgleicher Status zukommt.¹⁰⁷⁹ Insofern führt eine Zuordnung zum Ausstattungsvermögen im Gegensatz zum Belassen der Mittel in der freien Rücklage für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung zu keiner anderen Bewertung. Mit der Zuordnung zum Ausstattungsvermögen können die Mittel nach den allgemeinen Grundsätzen beispielsweise zur Kapitalerhöhung (bei einer Kapitalgesellschaft als Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln¹⁰⁸⁰), für die Ausstattung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, im Bereich der Vermögensverwaltung angelegt oder zum Erwerb bzw. zur

¹⁰⁷² Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 21.

¹⁰⁷³ Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 269; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 21; siehe aber zu den Grenzen eines unschädlichen Verlustausgleichs aus zeitnah zu verwendenden Mitteln Kapitel 1 Abschn. E II. 3.

¹⁰⁷⁴ Sieh hierzu Kapitel 1 Abschn. E II. 3.

¹⁰⁷⁵ OFD Frankfurt a.M. v. 17.02.2014, S 0181 A-2-St 53, Tz. 2.2.1.

¹⁰⁷⁶ Nr. 12 Satz 4 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO.

¹⁰⁷⁷ Spitaler/Schröder, DStR 2014, 2144 (2147).

¹⁰⁷⁸ Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 183, „reiner Formalismus“.

¹⁰⁷⁹ Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 202.

¹⁰⁸⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.172.

Erhöhung von Beteiligungen genutzt werden.¹⁰⁸¹

7. Verhältnis zu Endowments

Auffällig ist, dass die eigene Rücklagenbildung zur Stärkung des Ausstattungsvermögens nur in deutlich geringerem Umfang zulässig ist, als die Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften im Rahmen von Endowments gem. § 58 Nr. 3 Satz 1 AO.¹⁰⁸² Für ein Endowment können sämtliche Überschüsse aus der Vermögensverwaltung sowie Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet werden. Nach allgemeiner Auffassung umfasst das auch sämtliche Gewinne aus dem Zweckbetrieb.¹⁰⁸³ Beschränkt wird im Ergebnis nur die Verwendung von Einnahmen aus dem ideellen Bereich (höchstens 15 %). Insofern kommt der Formulierung „sonstige zeitnah zu verwendenden Mittel“ in § 58 Nr. 3 Satz 1 AO ein anderer Bedeutungsgehalt zu, als bei § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AO.

Nach der hier vertretenen Auffassung stellt ein Endowment aber keine vergleichbare Durchbrechung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung dar, weil die Ausstattung einer anderen gemeinnützigen Körperschaft kein grundloses Ansammeln eines Vermögens vermuten lässt.¹⁰⁸⁴ Insofern ist eine großzügigere Begrenzung als für die eigene Mittelansammlung ohne besondere Zwecksetzung m. E. unschädlich.

Möchte man an der Begrenzung für Endowments festhalten, sollte aber der Wortlaut der Regelung in § 58 Nr. 3 Satz 1 AO klarstellend angepasst werden, um die unterschiedliche Berechnungsweise im Vergleich zur freien Rücklage kenntlich zu machen (z. B. [...] *Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben einschließlich Zweckbetrieben*). Das Auslegungsproblem erledigt sich im Übrigen, wenn man die Zuführungsgrenzen für Endowments, wie hier vertreten, ganz entfallen lässt.¹⁰⁸⁵

¹⁰⁸¹ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 182.

¹⁰⁸² *Seer* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 58 AO, Rz. 6, „Instrumente erscheinen nicht aufeinander abgestimmt“; *Hüttemann*, DB 2013, 774 (775), Abweichung erschließt sich auch nicht aus Gesetzesmaterialien.

¹⁰⁸³ Nr. 8 Abs. 1 Satz 1 AEAO zu § 58 Nr. 3 AO.

¹⁰⁸⁴ Siehe hierzu Abschn. D. IV. 2.

¹⁰⁸⁵ Siehe hierzu Abschn. D. IV. 2.

8. Nachholoption

Ist der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann die unterbliebene Zuführung gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden. Die Nachholoption soll es ermöglichen, Mittel zu konzentrieren und die Leistungsfähigkeit der steuerbegünstigten Körperschaften bedarfsgerecht und nachhaltig zu sichern.¹⁰⁸⁶ Sie trägt insbesondere Schwankungen an den Kapitalmärkten Rechnung.¹⁰⁸⁷

Voraussetzung für die nachträgliche Zuführung ist, dass in dem Jahr, indem der Höchstbetrag nicht ausgeschöpft wurde, genug zeitnah zu verwendende Mittel im Sinne der Bemessungsgrundlagen (aus der Vermögensverwaltung oder sonstige zeitnah zu verwendende Mittel) zur Verfügung standen, diese aber nicht für die Bildung der freien Rücklage genutzt wurden.¹⁰⁸⁸ Das Nachholen der unterbliebenen Zuführungen ist unabhängig von der Ausschöpfung der Zuführungsgrenzen und dem Gesamtergebnis im Jahr der Nachholung zulässig.¹⁰⁸⁹ Durch die Nachholung in einem Verlustjahr (negatives Gesamtergebnis) aus einem bestehenden Mittelvortrag kann es daher auch zu einem Verwendungsüberhang kommen.¹⁰⁹⁰

Teilweise wird vertreten, dass die Nachholoption für die beiden Bemessungsgrundlagen der freien Rücklage voneinander getrennt zu betrachten sei.¹⁰⁹¹ Wurde also beispielsweise in einem Jahr die Zuführungsgrenze für sonstige zeitnah zu verwendende Mittel nicht ausgenutzt und stehen in den folgenden Jahren nur Überschüsse aus der Vermögensverwaltung zur Verfügung, könnten diese nicht für das Nachholen genutzt werden. Eine solche Beschränkung lässt sich dem Wortlaut von § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO aber nicht entnehmen. Die Regelung bezieht sich ausdrücklich nur auf einen generellen Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage. Auch die

¹⁰⁸⁶ BR-Drs. 663/12, 18; vgl. *Weitemeyer/Hüttemann*, npoR 2009, 107.

¹⁰⁸⁷ *Schauhoff/Kirchhain*, FR 2013, 301 (307); *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 9.

¹⁰⁸⁸ Vgl. das Beispiel in Nr. 11 Abs. 2 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO, „hätte [...] einstellen können“.

¹⁰⁸⁹ Vgl. das Beispiel in Nr. 11 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO, „zusätzlich zu dem für das jeweilige Jahr zulässigen Betrag“; *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 Rz. 28; *Kirchhain*, DStR 2014, 289 (294).

¹⁰⁹⁰ *Kirchhain*, DStR 2014, 289 (294).

¹⁰⁹¹ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 111; *Koenig*, in: *Koenig*, AO, 4. Auflage 2024, § 62, Rz. 14, keine „Quersubventionierung“.

Finanzverwaltung unterscheidet in ihrem Beispiel im AEAO nicht nach den Bemessungsgrundlagen und stellt allein auf die allgemeine Bildung der freien Rücklage ab.¹⁰⁹² Da mit dem Unterlassen der Rücklagenbildung einhergeht, dass die Mittel, die zur Verfügung standen, zeitnah bzw. für die Bildung zweckgebundener Rücklagen verwendet wurden, spricht m. E. nichts gegen dagegen, die unterbliebenen Zuführungen unterschiedslos aus den im Nachholjahr zur Verfügung stehenden Mitteln zu finanzieren. Wurden etwa die Mittel aus dem Überschuss der Vermögensverwaltung zeitnah verwendet und nicht in der freien Rücklage thesauriert, sollte es nicht zu Lasten der Nachholung gehen, wenn in den Folgejahren nur sonstige zeitnah zu verwendende Mittel zur Verfügung stehen. Dadurch werden periodenübergreifend im Ergebnis nicht weniger Mittel zeitnah verwendet. Zudem ist es gerade auch das Ziel der Nachholoption, Schwankungen des Mittelzuflusses auszugleichen. Es ist kein Grund ersichtlich, der gegen eine Querfinanzierung der Leistungserhaltung innerhalb der insgesamt höchstzulässigen Rücklagenbildung spricht. Auch nach der gesetzlichen Systematik ist die freie Rücklage als ein einheitlicher Ausnahmetatbestand geregelt, mit dem die Leistungsfähigkeit allgemein und nicht differenziert nach den gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphären erhalten werden soll. Im Übrigen fehlt es in der Regel an einer Dokumentation um nachvollziehen zu können, welche Überschüsse aus der Vermögensverwaltung im Rücklagejahr, trotz offener Höchstbeträge, nicht der freien Rücklage zugeführt wurden.¹⁰⁹³

Nach alter Rechtslage vor Einführung der Nachholoption gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO wurde außerdem vertreten, dass der nachträgliche Verbrauch der Mittel, die zunächst in die freie Rücklage eingestellt wurden, ein rückwirkendes Wiederauffüllen rechtfertigen könnte.¹⁰⁹⁴ Im Ergebnis würde diese Sichtweise zwar ebenfalls periodenübergreifend zu keiner weiteren Einschränkung der zeitnahen Mittelverwendung führen. Allerdings knüpft der Wortlaut des § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO ausdrücklich an die „unterbliebene Zuführung“ an. Als Erweiterung des Ausnahmetatbestands sollte die Regelung eng ausgelegt werden. Es fehlt daher eine rechtliche Grundlage für ein

¹⁰⁹² Nr. 11 Abs. 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO; *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2148 f.).

¹⁰⁹³ *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2148 f.).

¹⁰⁹⁴ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Auflage 2010, § 9 Rz. 96; *Oberbeck/Winheller*, DStR 2009, 516 (517 f.).

rückwirkendes Wiederauffüllen der verbrauchten freien Rücklage.¹⁰⁹⁵

9. Zwischenergebnis und Kritik

Die freie Rücklage erlaubt gemeinnützigen Körperschaft in bestimmten Grenzen Mittel dauerhaft zu thesaurieren. Der Gesetzeszweck, die allgemeine Leistungsfähigkeit und finanzielle Flexibilität gemeinnütziger Körperschaften zu fördern, ist aner kennenswert. Die freie Rücklage dient damit auch dem Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht als Instrument der Effizienzsteigerung. Ein effizientes Ausgabeverhalten setzt nämlich voraus, dass die gegenwärtigen Ausgaben die Nachhaltigkeit der Förderung steuerbegünstigter Zwecke nicht gefährden. Schon aus Gründen der allgemeinen inflationsbedingten Preissteigerung und Entwertung des Vermögens ist eine ausnahmslose zeitnahe Mittelverwendungspflicht unter Effizienz Gesichtspunkten abzulehnen. Für gemeinnützige Stiftungen, die der stiftungsrechtlichen Kapitalerhaltungspflicht (§ 83c Abs. 1 Satz 1 BGB) unterliegen, ist die freie Rücklage zwingend erforderlich. Zwar können Dritte eine gemeinnützige Körperschaft in unbegrenztem Umfang mit nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln ausstatten (§ 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO) und dadurch helfen, die allgemeine Leistungsfähigkeit nachhaltig zu unterstützen. Solche Zuwendungen sind aber ungewiss. Fördert eine gemeinnützige Körperschaft ihre Zwecke ausschließlich durch wirtschaftliche Betätigungen, insbesondere durch einen Zweckbetrieb (z. B. den Betrieb eines Krankenhauses, Museums oder Theaters), oder allein durch die Verwaltung ihres Vermögens, wie es regelmäßig bei großen Kapitalstiftungen der Fall ist, stellt die freie Rücklage die einzig relevante Möglichkeit dar, die allgemeine Leistungsfähigkeit gegen inflationsbedingte Wertverluste und Schwankungen auf der Einnahmenseite abzusichern.

Um ein effizientes Ausgabeverhalten sicherzustellen, ist die Möglichkeit zur Bildung einer freien Rücklage zu begrenzen. Die unterschiedlichen Zuführungsgrenzen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AO führen dazu, dass gemeinnützige Körperschaften, die sich überwiegend aus Einnahmen im ideellen Bereich (z. B. Vereine, die Mitgliedsbeiträge erheben) oder Gewinnen aus wirtschaftlicher Betätigung einschließlich der

¹⁰⁹⁵ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 114.

(regelmäßig geringen) Gewinne aus dem Zweckbetrieb finanzieren, schlechter gestellt werden, als solche, die sich aus Erträgen ihres Vermögens finanzieren. Die Mittelbeschaffung über wirtschaftliche Betätigungen wird zusätzlich zur partiellen Steuerpflicht auch im Hinblick auf die Thesaurierungsmöglichkeiten schlechter gestellt. Die unterschiedlichen gesetzlichen Zuführungsgrenzen führen nach geänderter Rechtsauffassung (vgl. § 57 Abs. 4 AO) auf den ersten Blick außerdem zu dem eigenartigen Ergebnis, dass Ausschüttungen aus gemeinnützigen Tochterkapitalgesellschaften innerhalb gemeinnütziger Konzernstrukturen nur noch im Rahmen der 10 % Grenze und nicht mehr als Überschüsse aus Vermögensverwaltung (Drittelgrenze) thesauriert werden können. Dabei ist aber zu beachten, dass eine gemeinnützige Tochterkapitalgesellschaft selbst der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegt und entsprechend freie Rücklagen bilden kann.

Allein wegen der unterschiedlichen Zuführungsgrenzen der freien Rücklage müssen Einnahmen und Werbungskosten, die durch vermögensverwaltende Tätigkeiten veranlasst sind, von solchen aus den anderen steuerfreien Sphären (ideeller Bereich und Zweckbetrieb) abgegrenzt bzw. bei gemischter Veranlassung schätzungsweise¹⁰⁹⁶ aufgeteilt werden. Da es sich bei der freien Rücklage ausschließlich um eine Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht handelt, folgt die Unterscheidung richtigerweise jedenfalls nicht der Abgrenzung nach der partiellen Steuerpflicht. Sowohl steuerfreie Überschüsse aus der Vermögensverwaltung als auch steuerpflichtige Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind gleichermaßen zeitnah zu verwenden. Die aus wettbewerbsrechtlichen Gründen bestehende partielle Steuerpflicht ist für die nachgelagerte Pflicht zur zeitnahen Verwendung der steuerfreien bzw. bereits versteuerten Einnahmen irrelevant. Mangels Gesetzesbegründung kann nur vermutet werden, dass der Gesetzgeber davon ausging, dass das Ausstattungsvermögen, das im Bereich der Vermögensverwaltung als Ertragsquelle eingesetzt wird, im Gegensatz zu den Betriebsgrundlagen der anderen Bereiche in besonderem Maße dem inflationsbedingten Wertverlust in Folge der allgemeinen Preissteigerung unterliegt.¹⁰⁹⁷ Selbst wenn diese Vermutung zuträfe, erscheint die unterschiedliche

¹⁰⁹⁶ Siehe hierzu Abschn. C. V. 2. b.

¹⁰⁹⁷ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 104.

Behandlung im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht wegen der damit verbundenen Unsicherheiten und des buchhalterischen Aufwands unverhältnismäßig. Schließlich unterliegen die Erträge aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der zusätzlichen Belastung durch die partielle Steuerpflicht. Die geringe Zuführungsgrenze verstärkt daher die Schlechterstellung der Finanzierung durch wirtschaftliche Betätigung.

Die dargestellten Kritikpunkte ließen sich durch die Einführung einer einheitlichen Zuführungsgrenze für alle zugeflossenen und zeitnah zu verwendenden Mittel ohne Unterscheidung nach ihrer Herkunft auflösen. Eine einheitliche Behandlung erspart eine zusätzliche buchhalterische Unterscheidung von Einnahmen und Werbungskosten, die durch die Vermögensverwaltung veranlasst sind, von solchen, die dem ideellen Bereich (bzw. dem Zweckbetrieb) zuzuordnen sind. Zudem werden durch eine einheitliche Zuführungsgrenze auch Folgefehler bei der Bildung der freien Rücklage vermieden, die sich aus einer fehlerhaften Zuordnung der Einkünfte ergeben. Außerdem würden die dargestellten Rechtsunsicherheiten im Zusammenhang mit der Nachholoption gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO entfallen. Eine Gleichbehandlung würde daher die Praktikabilität der Regelung erheblich steigern und den Verwaltungsaufwand reduzieren.¹⁰⁹⁸

Eine einheitliche Zuführungsgrenze mit sphärenübergreifender Verrechnung aller Gewinne und Verluste würde zudem auch die Transparenz der Rücklagenbildung erhöhen. Die Bildung einer freien Rücklage aus Mitteln des ideellen Bereichs trotz eines insgesamt negativen Jahresergebnisses, wie es nach Auffassung der Finanzverwaltung zulässig sein soll, ist jedenfalls nicht zweckmäßig. Der Höhe nach kann die Begrenzung m. E. mit Rücksicht auf das zuletzt relativ volatile Zinsumfeld sowie die fortbestehende Pflicht zur gemeinnützigen Verwendung der Mittel großzügig bemessen sein, zum Beispiel ein Viertel aller zeitnah zu verwendenden Mittel.¹⁰⁹⁹ Eine allgemeine Erhöhung wäre auch angezeigt, wenn man zugleich die Bildung einer zusätzlichen

¹⁰⁹⁸ So schon *Jachmann*, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, Enquete-Kommission des Dt. Bundestages, 2002, S. 231, „Es könnte erheblicher Verwaltungsaufwand vermieden werden.“

¹⁰⁹⁹ Siehe hierzu den Reformvorschlag zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO in Kapitel 4 Abschn. B.

Betriebsmittelrücklage als Unterfall der Projektrücklage untersagt¹¹⁰⁰ und die von der Finanzverwaltung gewährte Ausnahme für Umschichtungsgewinne nur noch Stiftungen gewährt.¹¹⁰¹

Für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erscheinen jedenfalls die unterschiedlichen Zuführungsgrenzen nicht erforderlich und im Hinblick auf den damit verbundenen Verwaltungsaufwand nicht gerechtfertigt. Mit der Erhöhung der Möglichkeit zur Thesaurierung von Mitteln könnte in größerem Umfang finanzielle Vorsorge getroffen werden. Letztlich bleiben die thesaurierten Mittel dauerhaft und ungeschmälert für die Verwendung zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke gebunden (Grundsatz der Vermögensbindung). Im Vergleich zu den bestehenden Zuführungsgrenzen ist durch eine Vereinheitlichung und Erhöhung im Übrigen nicht zu befürchten, dass die zeitnahe Mittelverwendungspflicht leerläuft. Die Organe der Körperschaft wären weiterhin aufgefordert, den überwiegenden Teil aller zeitnah zu verwendenden Mittel zur Förderung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke zeitnah einzusetzen bzw. daraus zweckgebundene Rücklagen zu bilden.

Für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist die Zuführung zur freien Rücklage gleichbedeutend mit Zuführung zum Ausstattungsvermögen. Die Mittel sind auf Dauer von der zeitnahen Verwendung ausgenommen, können bei Bedarf aber zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke eingesetzt und verbraucht werden. Insofern ist der Zwischenschritt der Zuführung zur freien Rücklage und anschließenden Zuführung zum Ausstattungsvermögen ohne Bedeutung. Zur Klarstellung könnte die gesetzliche Regelung sogleich an die Zuführung zum Ausstattungsvermögen anknüpfen.¹¹⁰²

V. Rücklage zum Erhalt von Beteiligungen

1. Bedeutung der Regelung

Nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO können gemeinnützige Körperschaften ihre Mittel für den

¹¹⁰⁰ Siehe hierzu Abschn. E. III. 2.

¹¹⁰¹ Siehe hierzu Abschn. C. V. 2. c.

¹¹⁰² Siehe hierzu den Reformvorschlag in Kapitel 4 Abschn. B.

Erwerb von Gesellschaftsrechten einer Rücklage zuführen, um mit Hilfe der angesammelten Mittel ihre prozentuale Beteiligung an Kapitalgesellschaften zu erhalten. Die unterjährige Verwendung von Mitteln zu diesem Zweck ist unter identischen Voraussetzungen in § 58 Nr. 10 AO geregelt.¹¹⁰³ Beide Regelungen verfolgen den Zweck, dass gemeinnützige Körperschaften ihre Gesellschafterstellung auch bei Kapitalerhöhungen gegen Einlagen durch Ausübung ihrer Bezugsrechte erhalten können und Vermögensverluste vermieden werden.¹¹⁰⁴ Über § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO kann die Teilnahme an Kapitalerhöhungen sichergestellt werden, wenn dafür das sonstige Vermögen oder die mithilfe der freien Rücklage angesammelten Mittel nicht ausreichen. Durch die Wahrung der prozentualen Beteiligung sollen Verwässerungseffekte durch Kapitalerhöhungen ausgeschlossen werden.¹¹⁰⁵ Insofern dient die Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO wie die freie Rücklage der langfristigen Erhaltung des Vermögens der gemeinnützigen Körperschaft. Die gleiche Zielrichtung der beiden Rücklagen zeigt sich auch darin, dass Zuführungen zur Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO die im Kalenderjahr höchstzulässigen Zuführungen zur freien Rücklage mindern (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 AO). Bei Beteiligungen, die aus Zuwendungen i. S. v. § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO stammen und im Ausstattungsvermögen gehalten werden, entspricht die Erhaltung der Beteiligungshöhe regelmäßig auch dem Interesse des Zuwendenden.¹¹⁰⁶

Die Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO ist nur für den Erhalt einer Beteiligung aber nicht für den erstmaligen Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder die Aufstockung der Beteiligungsquote zulässig.¹¹⁰⁷ Für den erstmaligen Erwerb können die in der freien Rücklage gesammelten Mittel verwendet werden.¹¹⁰⁸ Eine bestimmte Beteiligungshöhe ist für die Bildung der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht erforderlich.¹¹⁰⁹ Die Herkunft der Mittel, die nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO zurückgelegt werden

¹¹⁰³ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 23; *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 Rz. 29.

¹¹⁰⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.180; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 24.

¹¹⁰⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.180.

¹¹⁰⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.181.

¹¹⁰⁷ Nr. 12 Satz 3 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 144 ff.; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 25; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 10.

¹¹⁰⁸ Nr. 12 Satz 4 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO; siehe hierzu Abschn. E. IV. 6.

¹¹⁰⁹ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 10.

können, ist ohne Bedeutung.¹¹¹⁰

Es besteht weder eine betragsmäßige noch eine zeitliche Höchstgrenze für die Bildung der Rücklage.¹¹¹¹ Daher könnten grundsätzlich auch die gesamten zeitnah zu verwendenden Mittel der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO zugeführt werden.¹¹¹² Die Rücklage ist gem. § 62 Abs. 2 Satz 2 AO unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. Das kann bei der Rücklage zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft der Fall sein, wenn eine Kapitalerhöhung nicht mehr zu erwarten ist, die Beteiligung veräußert oder der Anteil auf 100 % erhöht wurde.¹¹¹³

2. Beschränkung auf Beteiligungen im Mittelbeschaffungsbereich

Aus der Begrenzung auf Kapitalgesellschaften wird teilweise geschlossen, dass der Gesetzgeber nur Beteiligungen erfassen wollte, die im Rahmen der Vermögensverwaltung gehalten werden.¹¹¹⁴ Danach wäre der Erhalt von Gesellschafterrechten an Beteiligungen, die dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, (aufgrund tatsächlichen Einflusses auf die Geschäftsführung bzw. im Fall einer Betriebsaufspaltung) oder dem ideellen Bereich zuzuordnen sind, nicht erfasst.¹¹¹⁵ Dem Wortlaut lässt sich eine solche Beschränkung auf Beteiligungen im Bereich der Vermögensverwaltung nicht entnehmen. Die ursprüngliche Unterscheidung zwischen wesentlichen Beteiligungen (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) und nicht wesentlichen Beteiligungen (Vermögensverwaltung) im Einführungserlass zur AO 1977 wurde nicht in die gesetzliche Regelung (§ 58 Nr. 8 Buchst. b AO a. F.) übernommen.¹¹¹⁶ Auch aus dem Sinn und Zweck

¹¹¹⁰ Nr. 12 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 140.

¹¹¹¹ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 139; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 26; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.2.2, S. 259; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.181; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 107.

¹¹¹² Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.180; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 138.

¹¹¹³ *Kirchhain*, DStR 2016, 104 (109).

¹¹¹⁴ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 272; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.180, „Unterscheidung keineswegs zwingend“.

¹¹¹⁵ *Ley*, BB 1999, 626 (633); siehe zur Zuordnung von Beteiligungen Kapitel 1 Abschn. D. II.

¹¹¹⁶ *Schad/Eversberg*, DB 1986, 2149 (2153); *Jost*, DB 1986, 1593 (1595).

der Regelung ergibt sich keine Einschränkung auf Beteiligungen, die dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind.

Es sind außerdem keine Gründe dafür ersichtlich, dass bei Beteiligungen, die wegen wesentlichen Einflusses auf die Geschäftsführung oder in Fällen der Betriebsaufspaltung zu der Sphäre des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gehören, keine vergleichbare Gefahr von Vermögensverlusten in Folge von Kapitalerhöhungen eintreten können. Vor dem Hintergrund der gleichlaufenden gesetzgeberischen Motive spricht auch der Vergleich zur freien Rücklage für einen Einbezug von Beteiligungen aus der Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Die in der freien Rücklage angesparten Mittel sind nämlich in allen vier Sphären verwendbar.¹¹¹⁷ Wie bei gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlichen Investitionen der Mittel aus der freien Rücklage in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (nicht der schädliche Verlustausgleich) bleiben die gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Mittel auch bei der Beteiligung an einer Kapitalerhöhung als Vermögenswerte der beteiligten steuerbegünstigten Körperschaft erhalten. Nach zutreffender Ansicht, kommt es daher auch bei einer Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht darauf an, ob die Beteiligung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet oder in der Sphäre der Vermögensverwaltung gehalten wird.¹¹¹⁸

Für die Teilnahme an einer Kapitalerhöhung bei einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft kommt nach neuer Rechtslage wegen der Zuordnung der Beteiligung zum ideellen Bereich der beteiligten steuerbegünstigten Körperschaft¹¹¹⁹ die Bildung einer Investitionsrücklage i. S. v. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Es handelt sich insofern um eine Anschaffung nutzungsgebundenen Vermögens (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO) und damit um eine Investition zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke. Die Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO betrifft dagegen Beteiligungen, die nicht unmittelbar der Förderung steuerbegünstigter Zwecke, sondern der Mittelbeschaffung dienen.

¹¹¹⁷ Siehe hierzu Abschn. E. IV. 6.

¹¹¹⁸ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 136; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO*, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 24.

¹¹¹⁹ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. D. II.

3. Ausschluss von Beteiligungen an Personengesellschaften

Aus den zuvor genannten Gründen ist außerdem nicht ersichtlich, weshalb die Rücklagenbildung auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften beschränkt ist und Beteiligungen an Personengesellschaften ausgenommen sind. Richten sich die Gesellschafterrechte (Gewinnentnahme, Stimmrechte, etc.) nach der Höhe der Einlage (z. B. der Kommanditeinlage bei Kommanditgesellschaften) besteht gleichermaßen die Gefahr von Verwässerungseffekten, wenn die beteiligte steuerbegünstigte Körperschaft wegen fehlender gegenwärtiger Mittel eine Einlage nicht leisten kann. Die Einlage stellt keinen gemeinnützigkeitsschädlichen Mittelabfluss dar, unabhängig davon, ob die Beteiligung an der Personengesellschaft der Sphäre des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist.¹¹²⁰ Beschränkt man die Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO auf Beteiligungen, die der Sphäre der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind, wären jedenfalls auch Beteiligungen an gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaften einzubeziehen.¹¹²¹ Es ist jedoch kein Grund ersichtlich, weshalb eine Rücklage für die Teilnahme an einer geplanten Einlagenerhöhung bei einer gewerblichen Personengesellschaft (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) ausgeschlossen sein sollte, wenn die Teilnahme zum wirtschaftlichen Erhalt der Beteiligung erforderlich ist.

4. Anstehende Kapitalerhöhung als Voraussetzung der Rücklagenbildung

Fraglich ist, zu welchem Zeitpunkt die Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO gebildet werden kann. Nach überwiegender Auffassung wird in enger Auslegung des Ausnahmetatbestands ein sich konkret abzeichnender Anlass im Sinne einer in absehbarer Zeit zu erwartenden Kapitalerhöhung gefordert, der die Bildung der Rücklage

¹¹²⁰ A. A. *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 272; Siehe zu der Zuordnung von Beteiligung an Personengesellschaften Kapitel 1 Abschn. D. II. und Abbildung 2

¹¹²¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.180, Fn. 2 mit Hinweis auf BFH v. 25.11.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858.

wirtschaftlich begründet.¹¹²² Überwiegend wird im Schrifttum vertreten, dass man die Regelung darüber hinaus auf solche Kapitalerhöhungen begrenzen müsse, die gegen den Willen der gemeinnützigen Körperschaft (z. B. bei einer Minderheitsbeteiligung) oder aus betriebswirtschaftlichen Gründen erfolgen.¹¹²³ Nach teleologischer Reduktion soll die Rücklagenbildung also nur für den Ausnahmefall einer unfreiwilligen Kapitalerhöhung anwendbar sein.¹¹²⁴ Andernfalls bestehe die Gefahr, dass die Rücklagenregel durch entsprechende Gestaltungen dazu genutzt werden könnte, dass zeitnah zu verwendende Mittel durch eine bewusste „Schütt-aus-hol-zurück“-Politik¹¹²⁵ über die Grenzen der freien Rücklage hinaus dauerhaft dem Vermögen zugeführt und nicht zeitnah verwendet werden. Die Gegenauffassung stützt sich auf den Wortlaut der Regelung, der insofern nicht differenziert.¹¹²⁶

Nach dem Sinn und Zweck der Regelung ist eine einschränkende Auslegung m. E. zwingend erforderlich. Insbesondere wegen der fehlenden betragsmäßigen Begrenzung wäre andernfalls ohne Weiteres ein überschießender Vermögensaufbau über Beteiligungsgesellschaften möglich, bei denen die gemeinnützige Körperschaft durch ihre Stimmenmehrheit Kapitalerhöhungen beschließen kann. Das ergibt sich auch aus dem Gleichlauf der gesetzgeberischen Motive bei der gleichzeitigen Einführung der freien Rücklage durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986.¹¹²⁷ Beide Rücklagen dienen der Vorsorge vor Vermögensverlusten und damit der Erhaltung der Leistungsfähigkeit. Im Übrigen werden auch zivilrechtlich keine weiteren Voraussetzungen an die

¹¹²² Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 10; OFD Frankfurt a.M. v. 17.02.2014 – S 0181 A - 2 - St 53, Tz. 2.2.1; Schad/Eversberg, DB 1986, 2149 (2153); Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 107; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 24; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.181; Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 273; Koenig, in: Koenig AO, § 62 Rz. 15; Binz/Sorg, ZEV 2005, 520 (522); für eine weitere Auslegung Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 139, „lediglich Anhaltspunkte [...], die es als wahrscheinlich erscheinen lassen, dass die Ausübung des Bezugsrechts erforderlich wird [...]“.

¹¹²³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.181; Hüttemann, in: FS Beitz, Deutsches Stiftungswesen 1988-1999, 2000, 191 (206 f.); Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 10; Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 107; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 73; Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49 (66): Ohne Beschränkung auf Minderheitsbeteiligungen sei die Regelung „sachlich kaum zu rechtfertigen“.

¹¹²⁴ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 10.

¹¹²⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.181.

¹¹²⁶ Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 139 und 164; Schindler, DB 1987, Beilage Nr. 10, 6 (8).

¹¹²⁷ BT-Drs. 10/3295, „Für den Fall, daß sich die Notwendigkeit ergibt, bei Maßnahmen im Gesellschaftsbereich die prozentuale Kapitalbeteiligung der begünstigten Körperschaft zu erhalten [...]“.

Durchführung von Kapitalerhöhungen geknüpft. Ohne die dargestellte einschränkende Auslegung könnten die Organe einer gemeinnützigen Körperschaft durch regelmäßige Kapitalerhöhungen sämtlichen Mittelvortrag in Tochterkapitalgesellschaften thesaurieren (hier würde der Begriff der Sparbüchse tatsächlich passen) und letztlich über die Höhe der Ausschüttungen auch die Höhe der zeitnah zu verwendenden Mittel steuern.¹¹²⁸ Bei Beteiligungen an nicht steuerbegünstigten Körperschaften besteht außerdem die Gefahr weiterer Agenturkosten (z. B. überhöhte Verwaltungskosten und Organvergütungen¹¹²⁹), da die Mittel auf Ebene der steuerpflichtigen Beteiligungsgesellschaft nicht den gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelverwendungsregeln unterliegen. M. E. kommt es daher entscheidend darauf an, ob eine Kapitalerhöhung gegen den Willen der beteiligten gemeinnützigen Körperschaft erfolgen kann oder aus betriebswirtschaftlichen Gründen notwendig ist.¹¹³⁰

5. Anrechnung auf Zuführungen zur freien Rücklage

Gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 AO mindert die Höhe der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO die Höhe der freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO. Der Wortlaut von § 62 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 AO ist missverständlich.¹¹³¹ Das in der freien Rücklage angesammelte Vermögen kann nicht durch die Bildung der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO gemindert werden. Die Mittel der freien Rücklage sind dauerhaft der zeitnahen Mittelverwendungspflicht entzogen. Die Anrechnung im Rahmen der Rücklagenbildung bezieht sich daher vielmehr auf die Höchstbeträge für Zuführungen zu der freien Rücklage im jeweiligen Kalenderjahr.¹¹³² D. h. die nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO zurückgelegten Mittel mindern den für die freie Rücklage geltenden kombinierten Höchstbetrag aus einem Drittel der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel.¹¹³³ Gleiches gilt für die Anrechnung der unterjährig gem. § 58 Nr. 10 Satz 2 AO verwendeten Mittel in Bezug auf Zuführungen zur freien Rücklage.¹¹³⁴ Wird der Höchstbetrag für Zuführungen zur freien Rücklage

¹¹²⁸ Siehe zur zeitlichen Zuordnung von Gewinnen aus Beteiligungen, Abschn. C. IV. 3.

¹¹²⁹ Siehe hierzu Kapitel 2 Abschn. C. II.

¹¹³⁰ Siehe zur Rücklagenbildung innerhalb von Beteiligungen, die der Mittelbeschaffung dienen, Abschn. E. VII. 4.

¹¹³¹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 11; Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (308).

¹¹³² Kirchhain, DStR 2014, 289 (294); Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (308).

¹¹³³ Nr. 13 AEAO zu § 62 AO mit einer Beispielsrechnung; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 Rz. 29.

¹¹³⁴ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 11.

durch die Zuführungen zur Rücklage nach § 64 Abs. 1 Nr. 4 AO bzw. die unterjährige Verwendung nach § 58 Nr. 10 AO überschritten, ist das Rücklagenpotential der freien Rücklage nach Auffassung der Finanzverwaltung und der überwiegenden Auffassung des Schrifttums auch in den Folgejahren entsprechend gemindert.¹¹³⁵ Diese Auslegung ist zur periodenübergreifenden Begrenzung der freien Rücklage neben einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO konsequent.

Fraglich ist, ob umgekehrt die Auflösung der Rücklage wegen Wegfalls des Zwecks (z. B. weil eine Kapitalerhöhung nicht stattfindet) dazu führt, dass Zuführungen zur freien Rücklage, die wegen der Anrechnung nicht möglich waren, über die Nachholoption gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO nachgeholt werden können. *Leichinger* ist der Auffassung, dass sich die Anrechnung unmittelbar nur auf die Zuführungsgrenzen der freien Rücklage beziehen, aber nicht auf die Nachholoption für die freie Rücklage.¹¹³⁶ Wenn aber die Überschreitung der Höchstgrenzen der freien Rücklage durch die Bildung der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO dazu führen soll, dass die Zuführungsgrenzen zur freien Rücklage auch in den Folgejahren vermindert sind, ist nicht ersichtlich, weshalb nicht auch die Nachholung für unterbliebene Zuführungen in der Vergangenheit möglich sein soll. Sowohl die freie Rücklage als auch die Rücklage zum Erhalt von Beteiligungen zielen schließlich darauf ab, das Vermögen und damit die Leistungsfähigkeit der gemeinnützigen Körperschaft dauerhaft zu erhalten. Solange die jährlich Höchstbeträge der freien Rücklage insgesamt nicht überschritten werden, ist nach dem Zweck der beiden Regelungen eine unterschiedliche Behandlung im Hinblick auf die jährlichen Zuführungen und ihre Nachholung m. E. nicht gerechtfertigt.

VI. Ansparrücklage in der Gründungsphase einer Stiftung

Nach § 62 Abs. 4 AO können (rechtsfähige und nichtrechtsfähige¹¹³⁷) Stiftungen im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der

¹¹³⁵ Nr. 13 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO und Nr. 17 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 58 Nr. 10 AO; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 26; OFD Frankfurt a.M. v. 17.02.2014 – S 0181 A - 2 - St 53, Tz. 2.2.1.; s. Beispiel bei *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 274.

¹¹³⁶ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 274.

¹¹³⁷ OFD Frankfurt a.M. v. 13.02.2014, S 0181 A - 2 - St 53, StEd 2014, 204.

Vermögensverwaltung und Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschließlich der Zweckbetriebsgewinne¹¹³⁸) ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen. Einnahmen aus dem ideellen Bereich (Spenden, Zuschüsse, etc.) können im Umkehrschluss nicht zum Ansparen nach § 62 Abs. 4 AO genutzt werden. Unter den Voraussetzungen nach § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO bleibt zugleich eine Rücklagenbildung auch in der Anfangsphase möglich.¹¹³⁹ Das bedeutet, dass Stiftungen neben der Ansparrücklage zusätzlich 10 % der Einnahmen aus dem ideellen Bereich in die freie Rücklage einstellen können. Stiftungsrechtlich muss die Thesaurierung nach § 62 Abs. 4 AO mit dem Willen des Stifters vereinbar sein.¹¹⁴⁰

Zweck der Thesaurierungsoption gem. § 62 Abs. 4 AO ist es, kapitalschwachen Stiftungen die Stärkung ihres Grundstockvermögens zu erleichtern.¹¹⁴¹ Insbesondere bei der Errichtung nichtrechtsfähiger Stiftungen¹¹⁴² ist mangels Anerkennungserfordernisses nicht sichergestellt, dass ein Mindestgrundstockvermögen vorhanden ist. Nach dem Zweck der Regelung kommt daher ausschließlich eine Zuführung zum dauerhaft zu erhaltenden Grundstockvermögen in Betracht. Dies sollte, anknüpfend an das reformierte bundeseinheitliche Stiftungsrecht (§ 83b Abs. 1, Abs. 2 Nr. 3 BGB), auch im Wortlaut der Regelung klargestellt werden.¹¹⁴³ Bei gemeinnützigen Verbrauchsstiftungen, die nach der neuen gesetzlichen Systematik über kein Grundstockvermögen verfügen, kommt eine Thesaurierung nach § 62 Abs. 4 AO nach dem Sinn und Zweck der Regelung m. E. nicht in Betracht.

Die Möglichkeit der Thesaurierung nach § 62 Abs. 4 AO wird auch als „Ansparrücklage“ bezeichnet.¹¹⁴⁴ Es handelt sich jedoch nicht um eine vorübergehende Rücklage von Mitteln, sondern die ausnahmsweise zulässige und endgültige Zuführung von

¹¹³⁸ Nr. 17 Abs. 1 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 4 AO.

¹¹³⁹ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.206; Hüttemann, DB 2000, 1584 (1586); Koenig, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 62, Rz. 18; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 31.

¹¹⁴⁰ Crezelius/Rawert, ZEV 2000, 421 (427); Hüttemann, DB 2000, 1584 (1586); Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 214.

¹¹⁴¹ BT-Drs. 13/9320, 13; vgl. § 83b Abs. 2 Nr. 3 BGB.

¹¹⁴² Nichtrechtsfähige Stiftungen können als Körperschaftsteuersubjekte gem. § 1 Nr. 5 KStG gleichermaßen wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sein.

¹¹⁴³ Siehe hierzu den Entwurf eines Reformvorschlags zu § 62 AO in Kapitel 4 Abschn. B.

¹¹⁴⁴ Hüttemann, DB 2000, 1584 (1586); Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 18.

Mitteln zum Ausstattungsvermögen.¹¹⁴⁵ Die Thesaurierung nach § 62 Abs. 4 AO ist insofern mit der freien Rücklage (in Verbindung mit einer Zuführung zum Ausstattungsvermögen) vergleichbar. Gesetzssystematisch wäre die Regelung m. E. daher besser in § 62 Abs. 1 AO als Sonderregelung für Stiftungen aufgehoben.¹¹⁴⁶ Wegen der sofortigen Zuführung zum Grundstockvermögen bedarf es zudem keines gesonderten Ausweises im Rahmen der Rücklagen.¹¹⁴⁷

Fraglich ist, ob die Regelung auch für solche Stiftungen zweckmäßig ist, die schon bei Errichtung mit einem größeren Stiftungsvermögen ausgestattet wurden und auf ein anfängliches Ansparen weiteren Grundstockvermögens nicht angewiesen sind. In der Gesetzesbegründung wird erklärt, dass wegen der Schwierigkeiten der Wertermittlung von einer starren Grenze in Bezug auf das anfängliche Stiftungsvermögen abgesehen wurde.¹¹⁴⁸ Dies erscheint vor dem Hintergrund des stiftungsrechtlichen Kapitalerhaltungsgrundsatzes (§ 83c Abs. 1 Satz 1 BGB), der, außer in den Fällen der gegenständlichen Kapitalerhaltungspflicht, grundsätzlich eine regelmäßige Bewertung des Grundstockvermögens zum Nachweis der Kapitalerhaltung erfordert¹¹⁴⁹, nicht überzeugend. Andererseits lässt sich eine bestimmte Höhe für ein hinreichendes Grundstockvermögen für Stiftungen nicht allgemein festlegen. Die dauerhafte und nachhaltige Erfüllung der Stiftungszwecke (§ 80 Abs. 2 BGB) erfordert je nach Stiftungszweck ein unterschiedlich hohes Grundstockvermögen. Wird beispielsweise ein großes Krankenhaus in eine Stiftung eingebracht (sog. Anstaltsstiftung), kann trotz eines Grundstockvermögens im Wert von mehreren Millionen Euro der Aufbau einer finanziellen Reserve in den ersten Jahren erforderlich sein, um die nachhaltige und dauerhafte Verfolgung der Stiftungszwecke (z. B. den Betrieb des Krankenhauses) sicherzustellen.

Für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist die vermögensunabhängige

¹¹⁴⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.205.

¹¹⁴⁶ Siehe hierzu den Entwurf eines Reformvorschlags zu § 62 AO in Kapitel 4 Abschn. B.

¹¹⁴⁷ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 18; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.205.

¹¹⁴⁸ Gesetzesentwurf v. 01.12.1997, BT-Drs. 13.9320, 13; Crezelius/Rawert, ZEV 2000, 421 (427), mit Hinweis auf Bewertungsprobleme bei gemischten Bar-/Sachausstattungen und dadurch erhöhten Verwaltungsaufwand.

¹¹⁴⁹ Vgl. zur Prüfung des stiftungsrechtlichen Kapitalerhalts nach dem reformierten bundeseinheitlichen Stiftungsrecht instruktiv Hüttemann/Schauhoff, DB 2023, 2523.

Thesaurierungsoption für Stiftungen aufgrund der zeitlichen Begrenzung m. E. unschädlich. Vor dem Hintergrund des Zielkonflikts zwischen stiftungsrechtlicher Kapitalerhaltungspflicht und gemeinnützigkeitsrechtlicher Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung stellt die Regelung eine temporäre Erleichterung dar. Spätestens ab dem vierten, auf das Jahr der Errichtung der Stiftung folgenden Jahr geht für steuerliche Zwecke jedenfalls die zeitnahe Mittelverwendungspflicht dem stiftungsrechtlichen Kapitalerhalt vor. Eine Rücklage außerhalb der gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Grenzen ist dann nicht mehr zulässig. Die laufenden Erträge einer gemeinnützigen Stiftung¹¹⁵⁰ können nur noch im Rahmen der freien Rücklage für Zwecke des stiftungsrechtlichen Kapitalerhalts im Stiftungsvermögen thesauriert werden.

Wegen der Differenzierung zwischen Überschüssen aus der Vermögensverwaltung und Gewinnen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb im Wortlaut von § 62 Abs. 4 AO wird teilweise vertreten, dass die Ergebnisse aus der Vermögensverwaltung und aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. Zweckbetrieb für Zwecke der Thesaurierung nach § 62 Abs. 4 AO nicht miteinander zu verrechnen sind.¹¹⁵¹ Danach wäre eine Thesaurierung aus Überschüssen aus der Vermögensverwaltung selbst dann möglich, wenn aufgrund eines Verlustes im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Zweckbetrieb insgesamt ein negatives Ergebnis erwirtschaftet wurde. Nach Auffassung der Finanzverwaltung und der überwiegenden Auffassung im Schrifttum sind die Einzelergebnisse der Vermögensverwaltung, des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der Zweckbetriebe dagegen zu saldieren.¹¹⁵² Gegen eine getrennte Betrachtung der Erträge spricht m. E. auch der Sinn und Zweck der Regelung. Verbleiben beispielsweise nach einem gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Verlustausgleich im Zweckbetrieb mit Überschüssen aus der Vermögensverwaltung keine zeitnah zu verwendenden Mittel, kommt eine Rücklage zur Stärkung des zu erhaltenden Grundstockvermögens nicht in Betracht.

¹¹⁵⁰ Siehe zur Ausnahme für Umschichtungsgewinne Abschn. C. V. 2. c. bb.

¹¹⁵¹ *Koenig*, in: *Koenig*, AO, 4. Auflage 2024, § 62 Rz. 18; *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2024, § 62 AO, Rz. 207.

¹¹⁵² Nr. 17 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 4 AO; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 18; *Unger*, in: *Gosch*, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 43; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.206; *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 281.

Mit Rücksicht auf den Grundsatz der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung wäre es m. E. auch unschädlich, die Einnahmen aus dem ideellen Bereich für die Thesaurierung nach § 62 Abs. 4 AO einzubeziehen. Dadurch würde auch spendensammelnden Stiftungen in der Anfangsphase die Stärkung ihres Grundstockvermögens erleichtert. Wegen des Grundsatzes der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung besteht selbst bei vollständiger Thesaurierung der ideellen Mittel grundsätzlich nicht die Gefahr, dass die gemeinnützigen Stiftungszwecke in den Anfangsjahren überhaupt nicht gefördert werden.

Bezieht man für Zwecke der Ansparrücklage die Einnahmen im ideellen Bereich mit ein, könnte die Differenzierung nach der Herkunft der Mittel und das in diesem Zusammenhang dargestellte Auslegungsproblem entfallen. Eine Anknüpfung an alle zeitnah zu verwendenden Mittel würde außerdem gesetzessystematisch klarstellen, dass Mittel aus Zuwendungen gem. § 62 Abs. 3 AO ohnehin ausgenommen sind.¹¹⁵³ Die damit verbundene Erweiterung der temporären Erleichterung für Stiftungen ist m. E. für die Lenkungsfunktion des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung unschädlich.

VII. Rücklagen im Bereich der Mittelbeschaffung

Nach der Rechtsprechung des BFH und der überwiegenden Auffassung im Schrifttum sollen gemeinnützige Körperschaften über die gesetzlichen Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO hinaus weitere Rücklagen im Bereich der Mittelbeschaffung, das heißt innerhalb der Vermögensverwaltung und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, bilden können, wenn dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zur Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs oder für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen erforderlich ist.¹¹⁵⁴ Hintergrund ist, dass die Bildung von zweckgebundenen Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO) nur für die Finanzierung von Maßnahmen für die nachhaltige Erfüllung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen

¹¹⁵³ Siehe hierzu den Entwurf eines Reformvorschlags zu § 62 AO in Kapitel 4 Abschn. B.

¹¹⁵⁴ BFH v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162; Nr. 1 Abs. 1 und 2 AEAO zu § 62 AO; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.183; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 31; Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 228 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 12; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 7; Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 97.

Zwecke aber nicht für Investitionen im Mittelbeschaffungsbereich zulässig ist.¹¹⁵⁵ Auch die Mittel, die der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) zugeführt wurden, sind zwar von der zeitnahen Mittelverwendungsfrist dauerhaft ausgenommen, wegen der fortbestehenden Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) dürfen sie gleichwohl nicht im Mittelbeschaffungsbereich verbraucht werden. Zulässig ist dagegen die Anschaffung von Vermögensgegenständen mit Hilfe von Mitteln aus der freien Rücklage, wenn insoweit keine Mittel verbraucht werden und die Mittel weiterhin im Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft vorhanden sind.¹¹⁵⁶

Sowohl die systematische Einordnung im Mittelbeschaffungsbereich gebildeten Rücklagen, als auch deren Voraussetzungen im Hinblick auf Grund und Höhe der Rücklagenbildung sind nicht geklärt. Zudem ist unklar, ob die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen auch für die Rücklagenbildung in steuerpflichtigen Tochtergesellschaften gilt. Diese Fragestellungen werden im Folgenden genauer untersucht.

1. Systematische Einordnung

Die Rücklagen im Bereich der Mittelbeschaffung werden systematisch unterschiedlich eingeordnet. Nach Ansicht des BFH stellen die Mittel, die aus betrieblichen Gründen zurückgelegt werden, schon keine zeitnah zu verwendenden Mittel im Sinne des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung dar.¹¹⁵⁷ Die Finanzverwaltung geht dagegen davon aus, dass sich die Rücklagenbildung im Mittelbeschaffungsbereich nach den gemeinnützigkeitsrechtlichen Regeln für die Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln zu richten hat (ungeschriebener Rücklagentatbestand außerhalb von § 62 AO).¹¹⁵⁸ Die beiden Auffassungen unterscheiden sich dadurch, dass die Rücklagen im Mittelbeschaffungsbereich bei einer Zuordnung zum System der gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagenbildung als Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht neben den anderen zulässigen Rücklagen gesondert darzustellen

¹¹⁵⁵ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 31.

¹¹⁵⁶ Siehe hierzu Abschn. E. IV. 6.

¹¹⁵⁷ BFH v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162; so auch Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 97; Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 229.

¹¹⁵⁸ Vgl. Nr. 3 Satz 3 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO und Nr. 28 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO; außerdem die Stellung der Erläuterungen in Nr. 1 AEAO zu § 62 AO im Zusammenhang mit den geschriebenen Rücklagentatbestände.

wären und für ihre Bildung und Auflösung § 62 Abs. 2 AO entsprechend anzuwenden wäre.¹¹⁵⁹

Für die Auffassung der Finanzverwaltung spricht, dass der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung grundsätzlich alle der gemeinnützigen Körperschaft zugeflossenen Mittel erfasst (Zuflussprinzip gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Davon ausgenommen sind grundsätzlich nur solche Mittelzuflüsse, die aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht für die Förderung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke zur Verfügung stehen¹¹⁶⁰ sowie Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen (§ 62 Abs. 3 AO)¹¹⁶¹. Ermittelt eine gemeinnützige Körperschaft den Gewinn aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. den Überschuss aus der Vermögensverwaltung nach handelsbilanziellen Grundsätzen, sind auch solche Mittel auszunehmen, die für bilanzielle Vorsorgemaßnahmen (Rückstellungen gem. § 249 HGB und Abschreibungen gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) gebunden sind. Im Rahmen einer Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG) können zumindest Abschreibungen berücksichtigt werden. Insofern besteht bereits im Rahmen der Gewinnermittlung die Möglichkeit betriebliche Risiken zu berücksichtigen und Vorsorge für den Wertverlust abnutzbarer Vermögensgegenstände zutreffen.¹¹⁶²

Bei der Frage der Rücklagenbildung aus erzielten Überschüssen handelt es sich dagegen sowohl nach handelsbilanzieller Betrachtungsweise (Gewinnrücklagen gem. § 272 Abs. 3 HGB) als auch gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätzen (Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO) um eine Frage der Gewinnverwendung, die der Gewinnermittlung und Besteuerung nachgelagert ist. Eine entsprechende Gewinnverwendung rechtfertigt es m. E. nicht, die ermittelten Gewinne bzw. Überschüsse bereits zuvor von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht auszunehmen. Dies sieht das Gesetz allein für Zuwendungen i. S. v. § 62 Abs. 3 AO vor. Nach der gesetzlichen Dogmatik stellen die in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht verwendbaren Gewinne bzw. Überschüsse daher grundsätzlich zeitnah zu verwendende Mittel i. S. v. § 55 Abs. 1

¹¹⁵⁹ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 31.

¹¹⁶⁰ Siehe hierzu Abschn. C. II.

¹¹⁶¹ Siehe hierzu Abschn. C. III. 2.

¹¹⁶² Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.185; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 13.

Nr. 5 Satz 1 AO dar. Dogmatisch handelt es sich also bei der Bildung zusätzlicher Rücklagen im Mittelbeschaffungsbereich richtigerweise um ungeschriebene Rücklagentatbestände neben den § 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO. Bildung und Auflösung der Rücklage müssen sich dementsprechend nach § 62 Abs. 2 AO richten, das heißt die Rücklagen im Mittelbeschaffungsbereich müssen innerhalb der Mittelverwendungsfrist gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO gebildet werden und sind unverzüglich aufzulösen, wenn der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist.¹¹⁶³ Die freiwerdenden Mittel sind wiederum innerhalb der Mittelverwendungsfrist zu verwenden. Die systematische Einordnung als ungeschriebener gemeinnützigkeitsrechtlicher Rücklagentatbestand bedeutet zugleich, dass eine unzulässige Rücklagenbildung im Mittelbeschaffungsbereich einen gemeinnützigkeitsrechtlichen Verstoß gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung darstellt (§ 63 Abs. 1 AO) und die Rücklagenbildung neben den anderen gesetzlichen Rücklagen gesondert darzustellen und zu begründen ist. Nur nach dieser Betrachtungsweise kann schließlich das zuständige Finanzamt die Rücklagenbildung für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht kontrollieren.

2. Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Nach der voranstehenden systematischen Einordnung geht es bei der Rücklagenbildung innerhalb des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs um die Frage, unter welchen Voraussetzungen erzielte und versteuerte¹¹⁶⁴ Gewinne zurückgelegt werden können.

Nach der Rechtsprechung des BFH können Rücklagen aus dem Gewinn gebildet werden, wenn dies „bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung [...] zur Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs“ erforderlich ist.¹¹⁶⁵ Eine gemeinnützige Körperschaft solle nicht vor die Alternative gestellt werden, entweder ihre Wettbewerbsfähigkeit und damit die langfristige Existenz ihres wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch weitgehende Entnahme der Gewinne zu gefährden oder

¹¹⁶³ So im Ergebnis auch *Hofmeister*, DStJG 26 (2003), 159 (167); *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 31, sieht einen Vorteil darin, dass die Ausnahme vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung dadurch einem etablierten Instrument zugeordnet wird und auf die allgemeinen gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätze zurückgegriffen werden kann.

¹¹⁶⁴ Nr. 8 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.

¹¹⁶⁵ BFH v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162, juris Rz. 20.

wegen der betriebswirtschaftlich notwendigen Bildung von Rücklagen auf die Vergünstigung für gemeinnützige Körperschaften verzichten zu müssen.¹¹⁶⁶ Im zugrundeliegenden Fall hatte eine Stiftung Unternehmensanteile geerbt und die Jahresüberschüsse über mehrere Jahre hinweg überwiegend (zu rund 93 %) thesauriert. Die Stiftung konnte für den BFH glaubhaft darlegen, dass das von ihr betriebene Unternehmen auf dem Weltmarkt nur eine Überlebenschance habe, wenn sie über eine bestimmte Größenordnung und das damit benötigte Eigenkapital verfüge.¹¹⁶⁷ Zugleich hat der BFH aber klargestellt, dass der Umfang gemeinnütziger Mittelverwendung nicht dem Belieben der gemeinnützigen Körperschaft überlassen sei und den Nachweis erfordere, dass eine tatsächlich vorgenommene Gewinnthesaurierung zur Sicherung der Existenz betriebswirtschaftlich geboten war.

Die Finanzverwaltung hat die Grundsätze aus der Rechtsprechung des BFH in den Anwendungserlass zur Abgabenordnung übernommen, die Anforderungen dabei aber reduziert.¹¹⁶⁸ Danach soll bereits ein konkreter wirtschaftlicher Anlass genügen, der aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nachweislich rechtfertigt (z. B. eine geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung oder Kapazitätsausweitung).¹¹⁶⁹ Für den Umfang der Rücklagenbildung verweist die Finanzverwaltung auf Regeln der Bildung von Gewinnrücklagen durch Organgesellschaften innerhalb einer körperschaftsteuerlichen Organschaft (§ 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG).¹¹⁷⁰ Danach ist die Bildung von Gewinnrücklagen, die über die gesetzlichen Rücklagen hinausgehen, auf Ebene der Organgesellschaft für die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags unschädlich, wenn diese „bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist“. Die Rücklagenbildung nach § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG soll immer dann zulässig sein, wenn sie nach objektiven Gesichtspunkten unter Berücksichtigung sämtlicher bei der Bilanzaufstellung vorhandener Informationen über die tatsächlichen Verhältnisse wirtschaftlich begründet ist,

¹¹⁶⁶ BFH v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162, juris Rz. 18.

¹¹⁶⁷ BFH v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162, juris Rz. 18.

¹¹⁶⁸ Nr. 1 Abs. 1 AEAO zu § 62 AO; BMF-Schreiben v. 15.02.2002, BStBl. I 2002, 267.

¹¹⁶⁹ Nr. 1 Abs. 1 Satz 3 und 4 AEAO zu § 62 Abs. 1 AO.

¹¹⁷⁰ Nr. 1 Satz 2 AEAO zu § 62 AO.

wobei dem Kaufmann ein weiter Beurteilungsspielraum zukommt.¹¹⁷¹ Die Finanzverwaltung nennt auch im Zusammenhang mit § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG als Beispiele für konkrete Anlässe eine geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung oder Kapazitätsausweitung.¹¹⁷² In der Literatur werden außerdem Betriebserweiterungen, Umsatzerweiterungen, Rationalisierungen und Modernisierungen als weitere Beispiele genannt.¹¹⁷³ Nicht ausreichend seien dagegen bloße subjektive Risikoeinschätzungen ohne objektive Anhaltspunkte oder das allgemeine Unternehmensrisiko.¹¹⁷⁴ Eine unberechtigte Gewinnthesaurierung durch eine Organgesellschaft führt dazu, dass es an einer hinreichenden tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrages fehlt und die körperschaftliche Organschaft daher nicht anerkannt wird.¹¹⁷⁵

In der Literatur wird die von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung anerkannte Möglichkeit zur Bildung von Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überwiegend befürwortet. Die wohl herrschende Auffassung in der Literatur erkennt in der Ausnahme einen zweckmäßigen Spielraum für wirtschaftlich sinnvolle Thesaurierungspolitik.¹¹⁷⁶ Andere werfen der Rechtsprechung des BFH vor, dass die Ausdehnung bis hin zu Betriebserweiterungen bei der Frage zulässiger Rücklagenbildung keine justiziable Abgrenzung mehr erlaube.¹¹⁷⁷ *Walz/Fischer* erkennen, dass faktisch große Spielräume für das Parken von Kapital in einem Bereich eröffnet würden, in dem unternehmensbezogene Anreize leicht die gemeinnützigkeitsrechtlichen Ziele verdrängen können.¹¹⁷⁸

Der Verweis der Finanzverwaltung auf § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG geht m. E. insofern fehl, als dass die gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagenbildung grundsätzlich nichts mit der Ermittlung der körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte zu tun hat. Für die

¹¹⁷¹ BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77, BStBl. II 1981, 336; *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 309. Lieferung 2/2022, § 14 KStG, Rz. 251; *Neumann*, in Gosch, KStG, 4. Auflage 2020, § 14 Rz. 323; *Pinkernell*, FS Lang, 2010, 735 (746).

¹¹⁷² R 14.5 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 KStR 2022.

¹¹⁷³ *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 309. Lieferung 2/2022, § 14 KStG, Rz. 251, m. w. N.

¹¹⁷⁴ *Kolbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 309. Lieferung 2/2022, § 14 KStG, Rz. 251, m. w. N.

¹¹⁷⁵ Vgl. *Rode*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 170. EL Dezember 2023, § 14 KStG, Rn. 134.

¹¹⁷⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.186; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 231.

¹¹⁷⁷ *Walz/Fischer*, Grund und Grenzen von Thesaurierungsverboten im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, Non Profit Law Yearbook 2004, 162 (169, Fn. 43).

¹¹⁷⁸ *Walz/Fischer*, Grund und Grenzen von Thesaurierungsverboten im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, Non Profit Law Yearbook 2004, 162 (169, Fn. 43).

gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagenbildung als Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht kommen nur Mittel aus dem bereits versteuerten Gewinn in Betracht.¹¹⁷⁹ Eine Parallele ergibt sich nur dadurch, dass § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG gleichermaßen verhindern soll, dass die Organgesellschaft Gewinne in beliebiger Höhe thesauriert.¹¹⁸⁰ M. E. ist nach dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht in Verbindung mit dem Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) eine enge Auslegung der Rechtsprechung zur Bildung zusätzlicher Rücklagen im Mittelbeschaffungsbereich geboten. Ziel der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist es, die Effizienz des Ausgabeverhaltens zugunsten der steuerbegünstigten Zwecke sicherzustellen und nicht die Eigenkapitalausstattung nach unternehmerischen Gesichtspunkten zu steigern. Nur für die zusätzliche Mittelbeschaffung zugunsten der der Förderung der steuerbegünstigten Zwecke ist der Betrieb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überhaupt zulässig (Grundsatz der Ausschließlichkeit als Finalitätsgebot). Mit dieser dienenden Funktion des wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist es grundsätzlich nicht vereinbar, wenn die erwirtschafteten Mittel vollständig oder überwiegend zum Ausbau der wirtschaftlichen Betätigung genutzt und dazu, über die handelsbilanziell zulässigen Rückstellungen hinaus, in Gewinnrücklagen eingestellt werden.

Andererseits soll die zeitnahe Mittelverwendungspflicht nicht dazu führen, dass Gewinne auch dann zeitnah zu verwenden sind, wenn dadurch der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Existenz und damit als nachhaltige Quelle zeitnah zu verwendender Mittel gefährdet würde. Entscheidend ist m. E. nicht allein die Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, sondern auch dessen Bedeutung für die Finanzierung der satzungsgemäßen steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft. Ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb für die Finanzierung der Zweckverwirklichung nicht erforderlich, z. B. weil die gemeinnützige Körperschaft sich überwiegend aus Spenden oder Zuschüssen finanzieren kann, erscheint eine überwiegende oder vollständige Thesaurierung von Gewinnen zur Sicherung der Existenz des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs grundsätzlich nicht gerechtfertigt. Eine zusätzliche Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb muss m. E. also doppelt

¹¹⁷⁹ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.186.

¹¹⁸⁰ Vgl. zum Zweck von § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG, *Pinkernell*, FS Lang, 2010, 735 (737).

begründet sein. Zum einen hinsichtlich der wirtschaftlichen Notwendigkeit zur Sicherung der Existenz des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und zum anderen hinsichtlich der Bedeutung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs für die Finanzierung der steuerbegünstigten Zwecke.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass gemeinnützige Körperschaften auch Mittel aus der freien Rücklage als Ausstattungsvermögen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nutzen können, solange die Mittel dadurch nicht verbraucht werden.¹¹⁸¹ Eine Erweiterung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch Anschaffung neuer Vermögensgegenstände kann daher auch über die freie Rücklage finanziert werden.

Im Ergebnis kann nach dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung die Bildung zusätzlicher Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur in Ausnahmefällen zulässig sein. Dazu ist von der gemeinnützigen Körperschaft ein Nachweis darüber zu verlangen, dass weder die handelsbilanziellen Rückstellungen und Abschreibungen noch die Mittel der freien Rücklage ausreichen, um den wirtschaftlichen Erfolg des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und damit die nachhaltige Mittelbeschaffung für die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke sicherzustellen.

3. Rücklagen innerhalb der Vermögensverwaltung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Zuführung von Überschüssen aus der Vermögensverwaltung zu einer Rücklage außerhalb der Tatbestände von § 62 Abs. 1 AO nur für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. v. § 21 EStG dienen, zulässig.¹¹⁸² Danach wäre eine Rücklage für Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an vermieteten beweglichen Vermögensgegenständen (§ 22 Nr. 3 EStG) oder im Zusammenhang mit Kapitalvermögen (§ 20 EStG) unzulässig.¹¹⁸³ Die geplanten Maßnahmen müssen nach der Erläuterung im Anwendungserlass außerdem notwendig sein, um den ordnungsgemäßen Zustand des

¹¹⁸¹ Siehe hierzu Abschn. E. IV. 6.

¹¹⁸² Nr. 1 Abs. 2 Satz 1 AEAO zu § 62 AO.

¹¹⁸³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.184.

Vermögensgegenstands zu erhalten oder wiederherzustellen (z. B. „die Erneuerung eines undichten Daches“), und in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden können.¹¹⁸⁴

Eine zusätzliche Möglichkeit zur Rücklagenbildung im Bereich der Vermögensverwaltung neben der freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. AO ist nach den Grundsätzen der Rechtsprechung des BFH zur Rücklagenbildung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb¹¹⁸⁵ und nach dem Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht konsequent. Die zeitnahe Mittelverwendungspflicht soll nicht dazu führen, dass notwendige Investitionen in Vermögensgegenstände, die im Bereich der Vermögensverwaltung eingesetzt werden, verhindert werden und die gemeinnützige Körperschaft die betroffenen Vermögensgegenstände deswegen langfristig nicht mehr als Ertragsquelle nutzen kann. Ein Unterlassen erforderlicher Reparatur- und Erhaltungsmaßnahmen zugunsten der zeitnahen Mittelverwendung würde insofern eine ineffiziente, weil nicht nachhaltige, Mittelverwendung darstellen.

Als zusätzliche Finanzierungsmöglichkeit, die neben die bilanziellen Vorsorgemaßnahmen (insbesondere Rückstellungen für Instandhaltung und Abschreibungen) und die freien Rücklage tritt, ist die Ausnahme m. E. wiederum eng auszulegen. Das gilt umso mehr, als dass die Zuführungsgrenze zur freien Rücklage für Überschüsse aus der Vermögensverwaltung bereits deutlich großzügiger ausgestaltet ist (Ein-Drittel-Grenze), als diejenige für Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.¹¹⁸⁶ In Bezug auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die regelmäßig dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind¹¹⁸⁷, besteht außerdem nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO eine – zeitlich und der Höhe nach unbegrenzte – Möglichkeit zur Bildung einer Rücklage um die Beteiligung bei Kapitalerhöhungen zu erhalten. In diesem Zusammenhang scheidet eine zusätzliche Rücklage m. E. grundsätzlich aus.

Nach der angezeigten engen Auslegung ist jedenfalls der Nachweis eines hinreichend

¹¹⁸⁴ Nr. 1 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 62 AO.

¹¹⁸⁵ BFH v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162.

¹¹⁸⁶ Siehe zum Vorschlag einer einheitlichen Zuführungsgrenze, Abschn. E. IV. 9.

¹¹⁸⁷ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. D. II.; siehe zu der hier vertretenen erweiterten Auslegung auch zum Zwecke des Erhalts einer Beteiligung an Personengesellschaften, Abschn. E. V. 3.

konkretisierten Erhaltungs- und Reparaturaufwand in Bezug auf bestimmte Vermögensgegenstände, die im Bereich der Vermögensverwaltung genutzt werden, erforderlich. Insofern sind die von der Finanzverwaltung aufgestellten Anforderungen zweckmäßig. Im Übrigen ist aber nicht ersichtlich, weshalb eine Rücklage nur für Reparatur- und Erhaltungsaufwand in Bezug auf unbewegliche Vermögensgegenstände i. S. v. § 21 EStG zulässig sein soll. Auch wenn die praktischen Fälle vermutlich selten sein dürften, kann sich im Zusammenhang mit der Überlassung anderer Vermögensgegenstände (z. B. die gelegentliche Überlassung eines Wohnmobil, eines Segelboots oder von Containern; mithin Vermögensgegenstände deren Vermietung und Verpachtung zu sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG führen) ein entsprechender Reparatur- und Erhaltungsbedarf ergeben. Entscheidend ist letztlich, dass die Rücklage der nachhaltigen Erzielung zusätzlicher zeitnah zu verwendender Mittel dient.

4. Rücklagenbildung in Beteiligungen

Ungeklärt ist, ob die dargestellten Grundsätze der zusätzlichen Rücklagenbildung im Mittelbeschaffungsbereich auch für die Thesaurierung von Gewinnen und Überschüssen innerhalb von Beteiligungen an Kapital- und Personengesellschaften gelten, die im Mittelbeschaffungsbereich gehalten werden. Eine erhöhte Gefahr für den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ergibt sich daraus, dass nach dem zugrundeliegenden Zuflussprinzip Gewinne aus Beteiligungsgesellschaften erst nach Ausschüttung bzw. Entnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erfasst werden.¹¹⁸⁸ Betrachtet man nach dem Zuflussprinzip nur die Ebene der beteiligten gemeinnützigen Körperschaft würde der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung bei Thesaurierungen in Beteiligungsstrukturen leerlaufen.¹¹⁸⁹

Es macht in diesem Zusammenhang keinen Unterschied, ob die Beteiligung im Bereich der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehalten wird.¹¹⁹⁰ Bei Beteiligungen an gemeinnützigen Körperschaften besteht dagegen keine vergleichbare Gefahr für die zeitnahe Mittelverwendung, weil diese selbst der

¹¹⁸⁸ Siehe hierzu Abschn. C. IV. 3.

¹¹⁸⁹ *Binz/Sorg*, ZEV 2005, 520 (522 f.).

¹¹⁹⁰ Siehe zur Zuordnung von Beteiligungen nach dem Sphärenmodell, Kapitel 1 Abschn. D. II.

zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen und nur im gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Umfang Rücklagen bilden können.

Eine Grenze für Thesaurierungen in steuerpflichtigen Tochtergesellschaften ergibt sich nach dem Grundsatz der Ausschließlichkeit erst, wenn mit der Beteiligung überhaupt keine Mittel zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke generiert werden.¹¹⁹¹ In solchen Fällen dient die Beteiligung nicht mehr der Mittelbeschaffung zur ausschließlichen Förderung der steuerbegünstigten Zwecke und wäre daher abzustoßen. Im Übrigen macht das Gemeinnützigkeitsrecht aber keine Vorgaben für eine Mindestausschüttungsquote, selbst dann nicht, wenn die beteiligte gemeinnützige Körperschaft über die Stimmmehrheit in der Beteiligungsgesellschaft verfügt.¹¹⁹² Auch aus dem Zivilrecht ergibt sich grundsätzlich keine Verpflichtung zu einer Mindestausschüttung von Gewinnen an die Gesellschafter.¹¹⁹³

Fraglich ist daher, ob sich für gemeinnützige Körperschaften eine Pflicht ergibt, auf die Ausschüttungs- und Thesaurierungsentscheidung der Beteiligungsgesellschaft nach Maßgabe der gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen über die Rücklagenbildung Einfluss zu nehmen. Im Zusammenhang mit dieser Fragestellung ergeben sich weder aus der Rechtsprechung noch aus dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung Lösungsansätze. In der Literatur wird die Frage auch unter dem Titel der „Ausstrahlungswirkung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die Rücklagenbildung in Beteiligungsgesellschaften“ diskutiert.¹¹⁹⁴

Gegen eine gemeinnützigkeitsrechtliche Verpflichtung, auf mögliche Ausschüttungen hinwirken zu müssen, spricht sich *Schauhoff* aus. Er verweist darauf, dass das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht, anders als das US-amerikanische Steuerrecht keine

¹¹⁹¹ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. C. II.

¹¹⁹² *Kraus/Mehren*, DStR 2020, 1593 (1594); *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 84.

¹¹⁹³ *Kraus/Mehren*, DStR 2020, 1593 (1594); *Ley*, BB 1999, 626 (633).

¹¹⁹⁴ *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 260 ff.

Mindestausschüttungspflicht¹¹⁹⁵ kenne, sondern allein auf das Zuflussprinzip abstelle.¹¹⁹⁶ Danach sei es allein dem unternehmerischen Ermessen der jeweils zuständigen Organe überlassen, wann Wertsteigerungen in vorhandenen Vermögenswerten realisiert werden.¹¹⁹⁷ Maßstab für das Ermessen sei gleichermaßen die Sicherung des wirtschaftlichen Erfolges nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung.¹¹⁹⁸

Auch *Theuffel-Werhahn* lehnt zwar eine generelle Pflicht für gemeinnützige Gesellschafter, auf Ausschüttungen hinzuwirken, grundsätzlich ab. Er erklärt dann aber, dass die Frage der Steuerung von Ausschüttungen im Ergebnis nicht anders beurteilt werden könne, als die Frage der Zulässigkeit von Rücklagen in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (i. S. v. Eigenbetrieben der gemeinnützigen Körperschaft), es also auf die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit ankomme. Danach fehle es nach den Umständen des Einzelfalls umso eher an einer Verpflichtung auf Ausschüttungen hinzuwirken, je plausibler sich die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit darstelle.¹¹⁹⁹ Er hält in Extremfällen eine Korrektur über § 42 AO für angezeigt, wenn es bei gegebener Stimmenmehrheit und gleichzeitig entscheidendem Einfluss auf die Geschäftsführung wirtschaftlich an einem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung konkreten Anlass für die Thesaurierung fehlt.¹²⁰⁰

Die überwiegende Auffassung des Schrifttums spricht sich dafür aus, dass auch für die Thesaurierung von Gewinnen in Beteiligungsgesellschaften die Grundsätze aus der Rechtsprechung des BFH¹²⁰¹ für die Bildung von Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb übertragbar sind, das heißt Rücklagen nur zur Sicherung der

¹¹⁹⁵ Im US-Steuerrecht müssen bestimmte gemeinnützige Körperschaften (private foundations) jährlich Mittel in Höhe von 5 % des Buchwerts ihres Vermögens (fair value) zur Förderung gemeinnütziger Zwecke ausgeben (vgl. Sec. 501(c)(3) IRC). Bei Verstößen droht eine Strafbesteuerung. Als Begründung für die mit dem Tax Reform Act 1986 eingeführte Ausschüttungspflicht wurde u.a. die Vernachlässigung der Zweckverwirklichung durch die verantwortlichen Organe angeführt, mithin also ein Ziel der Verhaltenssteuerung. Vgl. dazu: *Richter*, in: GS Walz 2008, Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und Ausschüttungsgebot, 559 (566); *von Hippel*, Grundprobleme von Non-Profit-Organisationen, Tübingen 2007, 94 ff.; *Walz/Fischer*, Non Profit Law Yearbook 2004 (2005), 159–179; *Walz*, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, 2001, 209 ff.

¹¹⁹⁶ *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 84 und Rz. 98.
¹¹⁹⁷ *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 98.

¹¹⁹⁸ *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 98.

¹¹⁹⁹ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 270 und 276.

¹²⁰⁰ *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 272.

¹²⁰¹ BFH v. 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl. II, 162.

Existenz des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung und entsprechendem Nachweis zulässig sind.¹²⁰² Gemeinnützige Körperschaften müssten mit der Beteiligung nämlich stets das Ziel verfolgen, eine laufende Rendite aus dieser Anlageform zu erwirtschaften.¹²⁰³ Sieht eine gemeinnützige Körperschaft davon ab, auf eine Ausschüttung hinzuwirken und bildet stattdessen eine Gewinnrücklage auf Ebene der Beteiligungsgesellschaft, ohne dass dies entsprechend wirtschaftlich begründet ist, ergäbe sich nach dieser Ansicht ein gemeinnützigkeitsrechtlicher Verstoß gegen die tatsächliche Geschäftsführung, was grundsätzlich zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen kann.

Einigkeit besteht darüber, dass eine gemeinnützigkeitsrechtliche Verpflichtung zum Hinwirken auf Ausschüttungen nur dann Sinn macht, wenn die gemeinnützige Körperschaft über hinreichende rechtliche Einflussmöglichkeiten verfügt.¹²⁰⁴ Entscheidend ist dabei, ob die gemeinnützige Körperschaft nach ihren gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Rechten die Entscheidung über die Gewinnverwendung durchsetzen kann, gegebenenfalls auch gegen den Willen von Mitgesellschaftern.¹²⁰⁵ Fehlen entsprechende Einflussmöglichkeiten, kann das Gemeinnützigkeitsrecht keine weitergehenden Vorgaben machen.¹²⁰⁶

Ein entscheidender Einfluss auf die Gewinnverwendung setzt nach dem gesetzlichen Grundfall die Stimmenmehrheit voraus. Darüber hinaus sind aber rechtsformspezifische Unterschiede zu beachten, welche nachfolgend für die wichtigsten Fälle skizziert werden:

- Im Falle einer GmbH bzw. UG wird der verwendungsfähige Gewinn als Jahresüberschuss gem. § 42a Abs. 1 GmbHG von der Geschäftsführung im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses ermittelt und von der

¹²⁰² Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 90; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.34, mit entsprechender Anwendung von § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG; Binz/Sorg, ZEV 2005, 520 (522 f.).

¹²⁰³ Leichinger, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 90.

¹²⁰⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.34; Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 98; Schindler, DB 1987, Beilage Nr. 10, 6 (7); Binz/Sorg, ZEV 2005, 520 (522 f.).

¹²⁰⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.34.

¹²⁰⁶ Schindler, DB 1987, Beilage Nr. 10, 6 (7); Binz/Sorg, ZEV 2005, 520 (522 f.).

Gesellschafterversammlung gem. § 46 Nr. 1 GmbHG festgestellt. Über die Verwendung des festgestellten Jahresüberschusses (d.h. gegebenenfalls nach Bildung bilanzieller Rückstellungen) entscheidet sodann die Gesellschafterversammlung durch Mehrheitsbeschluss (§ 29 GmbHG). Der Jahresüberschuss kann abhängig von den gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen an die Gesellschafter ausgeschüttet oder in eine Gewinnrücklage eingestellt bzw. als Gewinnvortrag vorgetragen werden. Eine Mindestausschüttungspflicht oder andere zeitliche Vorgaben für die Verwendung des Jahresüberschusses kennt das GmbH-Recht nicht.¹²⁰⁷

Eine gemeinnützige Gesellschafterin kann also mittels Stimmenmehrheit in der Gesellschafterversammlung unmittelbar auf die Verwendung des Jahresüberschusses Einfluss nehmen. Grundsätzlich gilt aber, dass auch ein Mehrheitsgesellschafter die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht gegenüber der Gesellschaft berücksichtigen muss (§ 254 AktG analog).¹²⁰⁸ D. h. das berechtigte Ausschüttungsinteresse ist mit dem originären Interesse der Gesellschaft an Reservenbildung zur Sicherung der wirtschaftlichen Bestandsfähigkeit nach objektiven kaufmännischen Gesichtspunkten abzuwägen. Der Gesellschafterversammlung kommt allerdings ein weites Entscheidungsermessen zu.¹²⁰⁹

Bei einer Aktiengesellschaft kann im Regelfall¹²¹⁰ der Vorstand gemeinsam mit dem Aufsichtsrat gem. § 58 Abs. 2 Satz 1 AktG unabhängig von der Hauptversammlung bis zu 50 % des Jahresüberschusses in eine Gewinnrücklage einstellen und den Dividendenanspruch der Aktionäre insoweit ausschließen. Darüber hinaus können Vorstand und Aufsichtsrat auch ohne Mitwirkung der Hauptversammlung den Eigenkapitalanteil von Wertaufholungen bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens in Gewinnrücklagen einstellen (§ 58 Abs. 2a AktG). Nur über die Verwendung des danach verbleibenden Jahresüberschusses kann die Hauptversammlung grundsätzlich frei

¹²⁰⁷ *Kersting*, in: Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Auflage 2022, GmbHG, § 29, Rz. 2, eine Mindestausschüttung kann sich allenfalls in Extremfällen unter dem Gesichtspunkt des Minderheitenschutzes aus der Bindung der Gesellschaftermehrheit an die Treuepflicht ergeben (danach gilt der Rechtsgedanke von § 254 Abs. 1 AktG entsprechend).

¹²⁰⁸ *Kersting*, in: Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Auflage 2022, § 29 Rz. 30.

¹²⁰⁹ *Kersting*, in: Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Auflage 2022, § 29 Rz. 34.

¹²¹⁰ Feststellung des Jahresabschlusses durch den Vorstand und den Aufsichtsrat gem. § 172 Abs. 1 AktG.

beschließen und diesen in weitere Gewinnrücklagen einstellen, als Gewinnvortrag vortragen oder in Form von Dividenden an die Aktionäre ausschütten. Hält eine gemeinnützige Körperschaft die Mehrheit der Anteile an einer Aktiengesellschaft, kann sie also über die Hauptversammlung nur in begrenztem Umfang über die Verwendung des Jahresüberschusses entscheiden. Mehr kann daher auch gemeinnützigkeitsrechtlich nicht gefordert werden.

Als Minderheitsaktionär ist zwar die Anfechtung eines Hauptversammlungsbeschlusses wegen Unterschreitens der Mindestverzinsung des Grundkapitals in Höhe von 4 % gem. § 254 Abs. 1 AktG möglich. In der Literatur wird eine Pflicht zur Anfechtung wegen der unbestimmten Tatbestandsvoraussetzungen (Notwendigkeit für die „Lebens- und Widerstandsfähigkeit der Gesellschaft für einen hinsichtlich der wirtschaftlichen und finanziellen Notwendigkeiten übersehbaren Zeitraum“) und das damit verbundene Prozessrisiko aber abgelehnt.¹²¹¹ Vor dem Hintergrund der hier vertretenen Lenkungsfunktion der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist dem grundsätzlich zuzustimmen. Fehlen der beteiligten gemeinnützigen Körperschaft durch eine unverhältnismäßige Rücklagenbildung aber erhebliche Mittel für ihre Zweckverwirklichung, erscheint auch eine Anfechtung nach § 254 Abs. 1 AktG angezeigt.

- Auch bei Personengesellschaften richtet sich das Entnahmerecht grundsätzlich nach dem von den Gesellschaftern festgestellten Jahresabschluss.¹²¹² Sieht der Gesellschaftsvertrag für die Feststellung des Jahresabschlusses kein Mehrheitserfordernis vor, müssen grundsätzlich alle Gesellschafter, d.h. auch die nicht zur Geschäftsführung berechtigten Gesellschafter (im Falle einer KG auch die Kommanditisten) zustimmen.¹²¹³ Dabei entscheiden die Gesellschafter vorbehaltlich abweichender Regelungen des Gesellschaftsvertrags gemeinschaftlich über die Ergebnisverwendungen, einschließlich der Bildung offener Rücklagen.¹²¹⁴ Die Entscheidung über Bilanzierungsmaßnahmen (die der Darstellung der Lage des Vermögens des Unternehmens i.S. des § 238 I 2 HGB

¹²¹¹ Schindler, DB 1987, Beilage Nr. 10, 6 (7); Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 267.

¹²¹² Gesell, in: Prinz/Kahle, Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Auflage 2020, § 4 Rz. 135.

¹²¹³ BGH, Urteil v. 29. März 1996 – II ZR 263/94, BGHZ 132, 263.

¹²¹⁴ BGH, Urteil v. 29. März 1996 – II ZR 263/94, BGHZ 132, 263.

dienen) obliegt dagegen nach der Rechtsprechung des BFH allein den zur Aufstellung des Jahresabschlusses berechtigten geschäftsführenden Gesellschaftern.¹²¹⁵ Das Entnahmerecht ist bei Beteiligungen an einer OHG (§ 122 Abs. 1 S. 1 HGB) und Beteiligungen an einer KG (§§ 168, 169 HGB) vorbehaltlich abweichender Regelungen des Gesellschaftsvertrags in Abhängigkeit zu der geleisteten Einlage gesetzlich beschränkt. Bei einer GbR ist ein Entnahmerecht gesetzlich nicht vorgesehen, aber im Gesellschaftsvertrag vereinbar.¹²¹⁶

An den aufgezeigten Unterschieden wird ersichtlich, dass sich der maßgebliche Einfluss auf die Entscheidung über die Gewinnverwendung nicht allein aus einer kapitalmäßigen Mehrheitsbeteiligung ergibt. Es kommt darüber hinaus auf die rechtsformspezifischen gesetzlichen und individuell gesellschaftsvertraglichen Vorgaben an. Nur wenn die beteiligte gemeinnützige Körperschaft als Gesellschafterin über hinreichende rechtliche Einflussmöglichkeit verfügt, kann sie insoweit gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben unterstellt werden.

Um eine Umgehung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht über die Thesaurierung von Gewinnen in Beteiligungsgesellschaften zu verhindern, ist m. E. der überwiegenden Auffassung im Schrifttum zuzustimmen. Es ist zwar richtig, dass das geltende Gemeinnützigkeitsrecht keine Mindestausschüttungspflicht zugunsten der Förderung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke vorsieht und Wertsteigerungen erst bei Realisierung die zeitnahe Mittelverwendung auslösen. Wegen der rechtsformspezifischen Unterschiede einerseits und den unterschiedlichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für verschiedene Unternehmen und Branchen andererseits wäre eine feste Grenze für die Rentabilität einer Beteiligung zudem mit erheblichen Rechtsunsicherheiten behaftet.¹²¹⁷

Würde man aber eine unbeschränkte Thesaurierung in Beteiligungsgesellschaften ohne wirtschaftliche Notwendigkeit zulassen, könnte das Ziel der zeitnahen Mittelverwendungspflicht, nämlich das Ausgabeverhalten zugunsten der steuerbegünstigten

¹²¹⁵ BGH, Urteil v. 29. März 1996 – II ZR 263/94, BGHZ 132, 263.

¹²¹⁶ *Gesell*, in: Prinz/Kahle, Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 5. Auflage 2020, § 4 Rz. 142.

¹²¹⁷ *Weitemeyer*, in: MüKoBGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rz. 214, konstatiert eine „erhebliche Rechtsunsicherheit und ein gewisses Vollzugsdefizit“.

Zwecke zu effektuieren, problemlos unterlaufen werden. Eine vollständige Abkehr und ein Systemwechsel zu einer Mindestausschüttungspflicht ist m. E. aber nicht erforderlich. Kann eine gemeinnützige Körperschaft über die Gewinnverwendung in der Beteiligungsgesellschaft entscheiden, können die Maßstäbe für die Bildung notwendiger Rücklagen in wirtschaftlichen Eigenbetrieben herangezogen werden. Dafür spricht, dass Beteiligungen an steuerpflichtigen Körperschaften vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) allein der Erzielung weiterer zeitnah zu verwendender Mittel dienen. Nur aus diesem Grund, nämlich die rechtliche und tatsächliche Erwartung an zusätzliche Mittel für die Zweckverwirklichung, darf eine gemeinnützige Körperschaft überhaupt Anteile an einer steuerpflichtigen Beteiligungsgesellschaft halten.¹²¹⁸ Es sprechen daher die besseren Gründe dafür, dass eine gemeinnützige Körperschaft grundsätzlich verpflichtet ist, auf Ausschüttungen bzw. Entnahmen aus steuerpflichtigen Beteiligungsgesellschaften hinzuwirken. Eine Rücklagenbildung aus dem ausschüttbaren bzw. entnehmbaren Jahresüberschuss kommt dagegen nur zur Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs der Beteiligungsgesellschaft nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung in Betracht. Die Voraussetzungen muss die gemeinnützige Körperschaft wie bei der eigenen Mittelbeschaffungstätigkeit entsprechend nachweisen. Aus der Übertragung der Maßstäbe könnte ferner geschlossen werden, dass eine unzulässige Thesaurierung erst nach Ablauf der Mittelverwendungsfrist anzunehmen ist, das heißt nach Ablauf der auf den Beschluss über die Bildung einer Gewinnrücklage bzw. über den Verzicht auf eine Ausschüttung oder Entnahme folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre.

Kann die beteiligte gemeinnützige Körperschaft aufgrund fehlender Stimmmehrheit die Entscheidung über die Gewinnverwendung nicht bestimmen und verfolgt die Stimmmehrheit der anderen Gesellschafter eine betrieblich unbegründete Thesaurierungspolitik durch Verzicht auf Ausschüttungen oder Beschränkung der Entnahmemöglichkeiten, ist die Beteiligung im Zweifel zu veräußern.¹²¹⁹ Das gilt m. E. für sämtliche rechtliche Hindernisse, zum Beispiel auch bei Stimmrechtslosigkeit der Anteile

¹²¹⁸ Vgl. in Bezug auf gemeinnützige Stiftungen, *Weitemeyer*, in: MüKoBGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rz. 213.: „Jenseits des Zweckverwirklichungsbetriebs ist das Unternehmen nicht mehr als Finanzierungsquelle für die Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks.“

¹²¹⁹ *Weitemeyer*, in: MüKoBGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rz. 214.

oder satzungsmäßig vorgeschriebener Mindestthesaurierung, die nur mit qualifizierter Mehrheit geändert werden kann. Es macht dabei auch keinen Unterschied, ob die fehlende Einflussmöglichkeit bereits bei Erwerb der Beteiligung bestand oder nachträglich unter Mitwirkung der gemeinnützigen Körperschaft entstanden ist.¹²²⁰

Dementsprechend wäre auch im Modell einer Doppelstiftung der Stiftung, die stiftungsrechtlich zum Erhalt einer Unternehmensbeteiligung im Grundstockvermögen verpflichtet ist (§ 83 Abs. 1 Satz 1 BGB) während die Stimmrechte einer anderen, nicht gemeinnützigen Stiftung zustehen (in der Regel eine Familienstiftung)¹²²¹, die Gemeinnützigkeit zu versagen, wenn die Mittel ganz oder überwiegend gegen den Willen des Stiftungsvorstands ohne wirtschaftliche Notwendigkeit im Unternehmen thesauriert werden.¹²²²

5. Zwischenergebnis

Für die Bildung von Rücklagen im Bereich der Mittelbeschaffung bestehen gemeinnützigkeitsrechtlich keine gesetzlichen Tatbestände. Lediglich das über die freie Rücklage angesparte Ausstattungsvermögen kann für die Anschaffung von Vermögensgegenständen genutzt werden, die zur Mittelbeschaffung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung verwendet werden. Wegen der gemeinnützigkeitsrechtlichen Mittelbindung ist ein Verbrauch der Mittel aus der freien Rücklage allerdings nur für die Förderung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke und nicht im Mittelbeschaffungsbereich zulässig.

Da die zeitnahe Mittelverwendungspflicht an die Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bzw. Überschüsse aus der Vermögensverwaltung anknüpft, bestehen

¹²²⁰ A. A. *Binz/Sorg*, ZEV 2005, 520 (523), die nur eine freiwillige nachträgliche Aufgabe der Einflussmöglichkeit für gemeinnützigkeitsrechtlich schädlich erachten.

¹²²¹ Vgl. zum Gestaltungsmodell der Doppelstiftung: *Rawert*, ZEV 1999, 294; *Schnitger*, ZEV 2001, 104; *Reuter*, Non Profit Law Yearbook 2001, 27 (56 f.); *Werner*, ZEV 2012, 244; *Binz/Sorg*, ZEV 2005, 520; *Reich*, DStR 2020, 265; *Biermann/Koslowski*, in: Scherer, Unternehmensnachfolge, 6. Auflage 2020, § 9 Rz. 38; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 98.

¹²²² Stiftungsrechtlich ergibt sich eine weitere Grenze aus dem sog. Verbot der Selbstzweckstiftung. Danach kann sich der Zweck einer Stiftung nicht in der Erhaltung des eigenen Vermögens erschöpfen. Diesen Grundsatz hat der Gesetzgeber in der Neufassung von § 80 Abs. 1 Satz 1 BGB zum Ausdruck gebracht, vgl. BT-Drs. 19/28173, 46; *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 55.; *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger BGB, Neubearbeitung 2017, Vor §§ 80–88, Rz. 224; *Weitemeyer*, in: MüKoBGB, 9. Auflage 2021, § 80 Rz. 206; *Rawert*, in: FS Crezelius, 2018, 87 (92 ff.); *Hüttemann*, ZHR 167/2003, 35 (62).

im Rahmen der Gewinnermittlung bereits Möglichkeiten zur Vorsorge für die Erhaltung der Leistungsfähigkeit (Rückstellungen und Abschreibungen). Darüber hinaus sollte die zeitnahe Mittelverwendungspflicht als Instrument der Effizienzsteigerung m. E. aber nicht dazu führen, dass wirtschaftlich notwendige Rücklagen zur Sicherung der Existenz eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder zur Reparatur und Erhaltung von Vermögensgegenständen, die im Rahmen der Vermögensverwaltung eingesetzt werden, unterbleiben und die gemeinnützige Körperschaft in der Folge Ertragsquellen verliert. Insofern erscheint eine zusätzliche Rücklagenbildung im Mittelbeschaffungsbereich in begründeten Fällen gerechtfertigt.

Die gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagenbildung betrifft auch im Bereich der Vermögensverwaltung und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, wie in allen anderen Bereichen, die Gewinnverwendungsseite. Das heißt die Rücklagenbildung erfolgt aus zugeflossenen und damit aus zeitnah zu verwendenden Mitteln i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Auch die Bildung von Rücklagen im Mittelbeschaffungsbereich erfolgt aus den (versteuerten) Gewinnen bzw. Überschüssen und führt nicht dazu, dass die Mittel von vornherein von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgeschlossen werden. Die Rücklagenbildung sollte sich daher gleichermaßen nach § 62 Abs. 2 AO richten und neben den anderen gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen gesondert dargestellt werden.

Als zusätzliche Durchbrechung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung und unter Geltung des Grundsatzes der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) sind an die Rücklagenbildung im Mittelbeschaffungsbereich enge Voraussetzungen zu knüpfen. Danach ist eine zusätzliche Rücklage im Bereich der Mittelbeschaffung m. E. nur zulässig, wenn sie nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zur Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs einschließlich der Durchführung von Erhaltungsmaßnahmen erforderlich ist. Diese Grundsätze sollten m. E. gleichermaßen auch für die Entscheidung über die Rücklagenbildung in steuerpflichtigen Beteiligungsgesellschaften gelten, wenn die gemeinnützige Körperschaft über die entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Einflussmöglichkeiten bei der Entscheidung über die Gewinnverwendung verfügt. Aus den Grundsätzen der Ausschließlichkeit und der zeitnahen Mittelverwendung ergibt sich

m. E. für gemeinnützige Körperschaften grundsätzlich die Pflicht, auf Ausschüttungen hinzuwirken.

Für Rechtssicherheit ist eine gesetzliche Regelung für die Bildung von Rücklagen im Mittelbeschaffungsbereich erforderlich. Folgt man der hier vertretenen Auffassung, dass der Tatbestand der Wiederbeschaffungsrücklage ersatzlos entfallen kann, bietet sich an, die freiwerdende Nummer 2 von § 62 Abs. 1 zu nutzen und zugleich die in vielen Satzungen in Bezug genommene freie Rücklage nach Nummer 3 an gleicher Stelle zu belassen.¹²²³

VIII. Gesellschaftsrechtlich erforderliche Pflichtrücklagen

Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen über die Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 AO kennen keinen Vorbehalt zugunsten gesetzlicher Pflichtrücklagen, die für manchen Rechtsformen vorgeschrieben sind. Im Folgenden soll daher das Verhältnis des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung zu den praktisch bedeutsamen Fällen der gesetzlichen Rücklagenbildung bei einer Unternehmergesellschaft (§ 5a Abs. 3 GmbHG) und der aktienrechtlich vorgegebene Pflichtrücklage (§ 150 Abs. 1 AktG) untersucht werden.

1. Rücklage zum Aufbau des Mindeststammkapitals einer gemeinnützigen Unternehmergesellschaft

Körperschaften in der Rechtsform der Unternehmergesellschaft als besondere Form der GmbH ohne Mindeststammkapital (§ 5a GmbHG) können grundsätzlich den steuerbegünstigten Status der Gemeinnützigkeit erlangen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG). Unternehmergesellschaften sind verpflichtet, bis zum Erreichen des Stammkapitals einer GmbH in Höhe von 25.000 EUR (§ 5 Abs. 1 GmbHG) mindestens 25 % von ihrem um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschuss in eine gesetzliche Rücklage einzustellen (§ 5a Abs. 3 GmbHG). Das GmbH-Recht macht hierzu aber keine zeitlichen Vorgaben. Die Unterdeckung bleibt durch den Namenszusatz gem. § 5a Abs. 1 GmbHG „Unternehmergesellschaft

¹²²³ Siehe hierzu den Reformvorschlag in Kapitel 4 Abschn. B.

(haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ für den Rechtsverkehr erkennbar. Das anzusammelnde Stammkapital dient als Mindestkapitalausstattung der Befriedigung von Gläubigern, was die weitgehende Haftungsbeschränkung im GmbH-Recht rechtfertigt.¹²²⁴

Für eine gemeinnützige UG („gUG (haftungsbeschränkt)“¹²²⁵) ergibt sich aus der gesellschaftsrechtlichen Thesaurierungspflicht ein Konflikt mit dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung, wenn der Aufbau des Stammkapitals aus zeitnah zu verwendenden Mitteln erfolgen soll.¹²²⁶ Unproblematisch sind Einlagen der Gesellschafter in das Stammkapital, die wegen der entsprechenden Zweckbestimmung nach § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO nicht zeitnah zu verwenden sind.¹²²⁷ Ein Aufbau des nicht zeitnah zu verwendenden Ausstattungsvermögens aus zeitnah zu verwendenden Mitteln ist gemeinnützigkeitsrechtlich im Übrigen nur in den Grenzen der freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO möglich (ein Drittel der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel). Einer gUG werden aber regelmäßig mangels Vermögens Überschüsse aus der Vermögensverwaltung fehlen, sodass nur 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel (z. B. Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder Spendenmittel) für den Aufbau des Ausstattungsvermögens genutzt werden können.

Nach nicht näher begründeter Auffassung der Finanzverwaltung soll eine über die Grenzen der freien Rücklage hinausgehende Bildung einer Rücklage nach § 5a Abs. 3 GmbHG grundsätzlich keinen Verstoß gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung darstellen.¹²²⁸ Fraglich ist, ob sich die Rücklage zum Aufbau des Mindeststammkapitals unter eine der gemeinnützigkeitsrechtlichen Tatbestände für die Bildung von Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO einordnen lässt.

¹²²⁴ *Servatius*, in: Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Auflage 2023, § 3 Rz. 14.

¹²²⁵ Zur Zulässigkeit des Rechtsformzusatzes „gUG (haftungsbeschränkt)“, BGH, v. 28.04.2020 – II ZB 13/19, NJW 2020, 2035.

¹²²⁶ *Ullrich*, GmbHR 2009, 750 (753).

¹²²⁷ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 261. Lieferung, 2/2021, § 55 AO, Rz. 244.

¹²²⁸ Nr. 23 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Gegen eine erweiternde Auslegung der freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO spricht der Sinn und Zweck der Regelung, die allein der Erhaltung der Leistungsfähigkeit und nicht dem Aufbau eines Haftungskapitals zum Schutz der Gläubiger dienen soll. Nach Auffassung von *Oberbeck/Winheller* könnte die Bildung der Pflichtrücklage einer UG als zweckgebundene Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO qualifiziert werden, da es nach dem Wortlaut der Norm nicht auf die Finanzierung bestimmter zweckverwirklichender Maßnahmen, sondern allein auf die nachhaltige Verwirklichung der Zwecke ankommen soll.¹²²⁹ Eine nachhaltige Zweckverwirklichung setze den Status der Gemeinnützigkeit voraus, den eine Unternehmergesellschaft verliere, wenn sie sich nicht an die Vorgaben von Recht und Gesetz hält.¹²³⁰ Dagegen lässt sich anführen, dass eine UG zunächst auch ohne den Status der Gemeinnützigkeit steuerbegünstigte Zwecke fördern könnte, solange sie das Stammkapital einer GmbH noch nicht erreicht hat. Denkbar erscheint allenfalls, dass eine Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO zum Erwerb eines nutzungsgebundenen Vermögensgegenstandes (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO) angespart werden soll, der funktional zugleich das gesellschaftsrechtliche Stammkapital darstellen soll.¹²³¹ Gesellschaftsrechtlich ist es nämlich nicht notwendig, das Stammkapital als jederzeit verwendbare liquide Mittel vorzuhalten.¹²³² Der mithilfe der Rücklagen erworbene Vermögensgegenstand könnte dann im Wege einer Kapitalerhöhung nach § 57c GmbHG in Stammkapital umgewandelt werden. Nur in einem solchen Sonderfall könnte man die gesellschaftsrechtliche Pflichtrücklage m. E. zugleich als Investitionsrücklage i. S. v. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO qualifizieren.

Überzeugender ist m. E. die Ausklammerung der benötigten Mittel aus den zeitnah zu verwendenden Mitteln. Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung erfasst nach der hier vertretenen Auffassung nur solche Mittel, die rechtlich und tatsächlich auch für die zeitnah Verwendung in Betracht kommen.¹²³³ Hier stehen (gesellschafts-

¹²²⁹ *Oberbeck/Winheller*, DStR 2009, 516 (519), siehe hierzu abweichend Abschn. E. III. 1. b.

¹²³⁰ *Oberbeck/Winheller*, DStR 2009, 516 (519).

¹²³¹ *Oberbeck/Winheller*, DStR 2009, 516 (519); a. a. *Ullrich*, GmbHR 2009, 750, (754), der eine Projektrücklage nur für zweckfördernde Maßnahmen für zulässig erachtet, bei denen die angesparten Mittel verbraucht werden.

¹²³² Das Stammkapital ist lediglich nach bilanzieller Betrachtungsweise zu erhalten. Ein Aktivtausch durch Anschaffung nutzungsgebundenen Vermögens ist daher zulässig.

¹²³³ Siehe hierzu Abschn. C. I.

)rechtliche Gründe nach § 5a Abs. 3 GmbHG einer zeitnahen Verwendung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke entgegen. Nach entsprechend teleologischer Reduktion der zeitnahen Mittelverwendungspflicht sind daher 25 % des erzielten Jahresüberschusses einer gUG keine zeitnah zu verwendenden Mittel i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO. Ein solcher Vorrang der gesellschaftsrechtlichen Pflichtrücklage ergibt sich m. E. auch aus einem Vergleich der Regelungszwecke. Hier stehen der Gläubigerschutz und der Schutz des Rechtsverkehrs der Effizienzsteigerung bei der gemeinnützigen Mittelverwendung gegenüber. Nach der hier vertretenen Auffassung soll die zeitnahe Mittelverwendungspflicht ein grundloses Ansammeln von Mitteln verhindern und die Organe gemeinnütziger Körperschaften zu einer effizienten Mittelverwendung anhalten. Das Ansparen des erforderlichen Stammkapitals stellt kein grundloses Ansammeln dar. Zudem unterliegt auch das angesparte Stammkapital dem Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO). Das Stammkapital ist daher, sofern es nicht als Haftungsmasse zu verwerten ist, bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks final für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden. Im Ergebnis kann das erforderliche Stammkapital aus den tatsächlich zeitnah zu verwendenden Mitteln zusätzlich zu der freien Rücklage angespart werden. Durch das schnellere Erreichen des erforderlichen Stammkapitals werden wiederum früher weitere 25 % des Jahresüberschusses für die zeitnahe Mittelverwendung verfügbar.

2. Pflichtrücklage einer gemeinnützigen AG

Eine Aktiengesellschaft ist nach § 150 Abs. 1 AktG verpflichtet, 5 % des um einen Verlustvortrag geminderten Jahresüberschusses in eine gesetzliche Rücklage einzustellen, bis zusammen mit den Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 1–3 HGB mindestens 10 % des Grundkapitals erreicht ist. Die Regelung dient dem Gläubigerschutz, indem eine, dem Grundkapital vorgelagerte, Pufferzone geschaffen wird.¹²³⁴ Genügen die Zuführungen zu der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) nicht, ergibt sich für gemeinnützige AGs ein Konflikt mit der zeitnahen Mittelverwendungspflicht.¹²³⁵ Der Anwendungserlass enthält für die gesetzliche Rücklage nach § 150 Abs. 1 AktG keine Bestimmungen.

¹²³⁴ Koch, in: Koch, AktG, 18. Auflage 2024, § 150, Rz. 1.

¹²³⁵ Weber, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft, S. 108 ff.

Es ist nicht ersichtlich, warum für die Pflichtrücklage nach § 150 Abs. 1 AktG etwas anderes gelten sollte, als für die Pflichtrücklage bei einer gemeinnützigen Unternehmungsgesellschaft. Auch im Zusammenhang mit der aktienrechtlichen Vorgabe zum Schutz der Gläubiger ist die zeitnahe Mittelverwendungspflicht m. E. entsprechend teleologisch zu reduzieren. Danach stellen 5 % des um einen Verlustvortrag geminder-ten Jahresüberschusses aus rechtlichen Gründen keine zeitnah zu verwendenden Mittel i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO dar. Die aktienrechtliche Rücklage dient dem Gläubigerschutz und stellt insofern kein grundloses Ansammeln von Mitteln zulasten einer effizienten Mittelverwendung dar.

IX. Bildung und Auflösung gemeinnützigkeitsrechtlicher Rücklagen

Für die Bildung und Auflösung von gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Rücklagen finden sich in § 62 Abs. 2 AO rudimentäre Vorgaben. Danach sind die Rücklagen nach § 62 Abs. 1 AO innerhalb der Mittelverwendungsfrist nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu bilden (§ 62 Abs. 2 Satz 1 AO). Zweckgebundene Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO) sowie die Rücklage zum Erhalt einer Beteiligung (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO) sind unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist (§ 62 Abs. 2 Satz 2 AO). Außerdem ordnet § 62 Abs. 2 Satz 3 AO an, dass freigewordene Mittel wiederum innerhalb der Mittelverwendungsfrist zu verwenden sind. Das Gesetz macht im Übrigen keine formellen Vorgaben. Im Folgenden sollen daher aufbauend auf den rechtlichen Grundlagen für die Bildung und Auflösung gemeinnützigkeitsrechtlicher Rücklagen ausgewählte Anwendungsprobleme nach der zuvor dargestellten Auslegung der Rücklagentatbestände und dem in Kapitel 2 herausgearbeiteten Verständnis vom Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendung aufgelöst werden.

1. Bildung der Rücklagen

Überwiegend wird vertreten, dass ein förmlicher Beschluss über die Mittelverwendung durch die nach der Satzung für die Gewinnverwendung verantwortlichen Organe der

Körperschaft erforderlich ist.¹²³⁶ Das sind je nach Rechtsform regelmäßig die Mitglieder- oder Gesellschafterversammlung, der Vorstand oder die Geschäftsführung und ggf. ein Aufsichtsorgan.¹²³⁷ Im Unterschied zu der Bildung handelsbilanzieller Rücklagen geht es jedoch nicht um die Verwendung des Jahresüberschusses, sondern ausschließlich um die Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendung.¹²³⁸ Daher ist im Falle einer Kapitalgesellschaft neben einem förmlichen Beschluss des Vorstands (und gegebenenfalls einer Zustimmung des Aufsichtsorgans) grundsätzlich kein Gewinnverwendungsbeschluss der Gesellschafterversammlung erforderlich.¹²³⁹ In der Praxis erfolgt dieser Beschluss regelmäßig mit der Feststellung der Vermögensaufstellung für das abgelaufene Wirtschaftsjahr.¹²⁴⁰ Die Mittel gelten damit rückwirkend in dem abgelaufenen Wirtschaftsjahr als der Rücklage zugeführt.¹²⁴¹ Den gesamten Entscheidungsprozess (Kapitalbedarfsplanung, Realisationszeitraum, etc.) sollte die gemeinnützige Körperschaft möglichst konkret dokumentieren.¹²⁴² Dazu gehört bei zweckgebundenen Rücklagen insbesondere der Nachweis der hinreichenden Konkretisierung der geplanten Maßnahme und die Erforderlichkeit der Rücklagenbildung im Sinne eines Finanzierungsbedarfs. Aus dem gesetzgeberischen Ziel der Entbürokratisierung des Ehrenamtsstärkungsgesetzes wird geschlossen, dass ein Umbuchen der Mittel auf spezielle Rücklagenkonten nicht erforderlich ist.¹²⁴³ Dafür spricht auch die vom BFH vertretene Globalbetrachtung auf die Summe der zeitnah zu verwendenden Mittel.¹²⁴⁴

Nach § 62 Abs. 2 Satz 1 AO hat die Bildung der Rücklagen innerhalb der Mittelverwendungsfrist gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO, also innerhalb der auf den Zufluss

¹²³⁶ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 27; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 14; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 100; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 169.

¹²³⁷ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 14.

¹²³⁸ *Hüttemann*, DB 2013, 774 (776).

¹²³⁹ *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2146).

¹²⁴⁰ *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 100.

¹²⁴¹ *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 100.

¹²⁴² *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 3. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.142.

¹²⁴³ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 27; *Theuffel-Werhahn*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 169.

¹²⁴⁴ Siehe hierzu Abschn. C. V. 3.

folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre, zu erfolgen.¹²⁴⁵ Für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erscheint eine Umbuchung zwischen den Rücklagen und die Nachholung der Rücklagenbildung innerhalb der Mittelverwendungsfrist un-
schädlich.¹²⁴⁶ Grundsätzlich können gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagen aber nicht
damit begründet werden, dass die Überlegungen zur Verwendung der Mittel noch nicht
abgeschlossen seien.¹²⁴⁷ Für die Nachholung zweckgebundener Rücklagen müssen
daher die Voraussetzungen im betroffenen Kalender- oder Wirtschaftsjahr bereits vor-
gelegen haben (z. B. dass ein bestimmtes, hinreichend konkretisiertes Projekt oder die
Wiederbeschaffung nutzungsgebundenen Vermögens bereits geplant war).¹²⁴⁸ Nach
Ablauf der Mittelverwendungsfrist kann nur die freie Rücklage nachgeholt werden
(§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO).¹²⁴⁹ Eine Verlängerung der Frist ist auch in Ausnahme-
fällen nicht möglich.¹²⁵⁰ Es kann eine Vielzahl zweckgebundener Rücklagen für unter-
schiedliche Zwecke gleichzeitig gebildet werden.¹²⁵¹ Bei der freien Rücklage handelt
es sich dagegen um eine einheitliche Rücklage.

Die gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagenbildung kennt grundsätzlich keine betrags-
mäßige Begrenzung. Grundsätzlich können daher auch sämtliche Mittel einer Körper-
schaft in zulässige Rücklagen eingestellt werden. Allein durch die Bildung gemeinnüt-
zigkeitsrechtlich zulässiger Rücklagen entspricht die tatsächliche Geschäftsführung al-
lerdings nicht den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen i. S. v. § 63 AO. Feh-
len einer gemeinnützigen Körperschaft Mittel für die gegenwartsnahe Zweckverwirkli-
chung und kommt eine immaterielle Förderung nicht in Betracht, kommt eine Zufüh-
rung zeitnah zu verwendender Mittel zu den gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen
daher nicht in Betracht. Im Zweifel müssen vorhandene Rücklagen aufgelöst werden,
um gegenwärtige Fördermaßnahmen zu finanzieren.

¹²⁴⁵ *Hüttemann*, DB 2013, 774 (776): „Damit löst sich die steuerrechtliche Rücklagenbildung endgültig von der zivilrechtlichen Ergebnisverwendung. Denn die vereins- oder gesellschaftsrechtlichen Beschlüsse über die Bildung von Gewinnrücklagen im Jahresabschluss eines Vereins oder einer gGmbH werden grds. im Folgejahr getroffen.“

¹²⁴⁶ So auch *Hüttemann*, DB 2012, 2592 (2594); *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 169.

¹²⁴⁷ Nr. 2 AEAO zu § 62 Abs. 1 AO, siehe hierzu Abschn. E. III. 1. b.

¹²⁴⁸ *Hüttemann*, DB 2012, 2592 (2594).

¹²⁴⁹ *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2023, Rz. 5.144.

¹²⁵⁰ *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 174; *Koenig*, in: *Koenig AO*, § 62 Rz. 16.

¹²⁵¹ *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, *AO/FGO*, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 11; *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 20.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommen für die Rücklagenbildung „nur tatsächlich vorhandene Mittel“ in Betracht.¹²⁵² Teilweise wird dies auch mit dem Wortlaut des § 62 Abs. 1 Satz 1 AO begründet („ihre Mittel“).¹²⁵³ Die Beschränkung auf tatsächlich zugeflossene und verwendbare Mittel ist im Zusammenhang mit zweckgebundenen Rücklagen überzeugend. Die zweckgebundenen Rücklagen dienen dazu, für ein bestimmtes Vorhaben Liquidität anzusammeln. Dazu kommen insbesondere Bankguthaben oder entsprechend kurzfristig liquidierbare Wertpapiere in Betracht.¹²⁵⁴ Die Bildung einer zweckgebundenen Rücklage aus dem bilanziellen Zufluss von Forderungen ist daher nicht geeignet. Dementsprechend scheidet eine Rücklagenbildung auch in solchen Fällen aus, in denen nutzungsgebundenes Vermögen in die Sphäre der Vermögensverwaltung oder in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überführt wird (Sphärenwechsel) und die zeitnahen Mittelverwendungspflicht nach Auffassung der Finanzverwaltung wiederauflebt, ohne das Mittel zugeflossen sind.¹²⁵⁵ Auch unter diesem Gesichtspunkt erscheint das Wiederaufleben in Folge eines Sphärenwechsels problematisch.¹²⁵⁶ Lebt die Mittelverwendungspflicht aufgrund einer Veräußerung nutzungsgebundenen Vermögens wieder auf, stehen die vereinnahmten Mittel wiederum für die Rücklagenbildung gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO zur Verfügung.¹²⁵⁷ Für die Bildung der freien Rücklage kommt es dagegen nicht auf den tatsächlichen Zufluss und die Verwendbarkeit der Mittel an. Die freie Rücklage dient dem langfristigen Erhalt der Leistungsfähigkeit einer Körperschaft. Dazu gehört auch der Schutz davor, Vermögensgegenstände oder Forderungen kurzfristig liquidieren zu müssen um dem Mittelverwendungsdruck nachzukommen. Die Form und Verfügbarkeit der Mittel, die der freien Rücklage bilanziell gegenüberstehen, sind daher nicht entscheidend.

¹²⁵² Nr. 14 Abs. 1 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 2 AO.

¹²⁵³ *Schotenroehr/Schotenroehr*, DStR 2013, 1161 (1163).

¹²⁵⁴ *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (2145).

¹²⁵⁵ A. A. wohl *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2023, Rz. 5.73, der aber alternativ auch eine spezielle „Restrukturierungsrücklage“ vorschlägt.

¹²⁵⁶ Siehe hierzu Abschn. D. II. 3.

¹²⁵⁷ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2023, Rz. 5.73, Rz. 5.57; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 87; Abschn. 2.5.9.4, S. 181; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 94.

2. Auflösung der Rücklagen

Gem. § 62 Abs. 2 Satz 2 AO sind zweckgebundene Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO) und Rücklagen zum Erhalt einer Beteiligung nach (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO) unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. Das ist bei den zweckgebundenen Rücklagen der Fall, wenn das für die Durchführung der geplanten Maßnahme bzw. für die geplante Wiederanschaffung erforderliche Kapital erreicht oder das Vorhaben aufgegeben wurde.¹²⁵⁸ Eine Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO ist aufzulösen, wenn eine Kapitalerhöhung in der Beteiligungsgesellschaft nicht mehr zu erwarten ist, die Beteiligung abgestoßen wurde oder die Beteiligungsquote auf 100 % erhöht wurde.¹²⁵⁹ Wegen der Finanzierungsfunktion der zweckgebundenen Rücklagen kommt es auf die tatsächlichen finanziellen Verhältnisse an. Überraschend große Zuwendungen können den Finanzierungsbedarf frühzeitig decken, wodurch die Weiterführung der Rücklage unzulässig wird. Die zuständigen Organe haben die Rücklagen im Hinblick auf die Projekte daher am Ende jedes Wirtschaftsjahres fortlaufend zu überprüfen.¹²⁶⁰

Freiwerdende Mittel sind wiederum innerhalb der Frist zur zeitnahen Mittelverwendung zu verwenden (§ 62 Abs. 2 Satz 3 AO). Dabei wird von einem Neustart der Frist unter der Annahme ausgegangen, die freigewordenen Mittel seien in dem Kalenderjahr der Auflösung erneut zugeflossen.¹²⁶¹ Dem ist im Sinne der vom BFH vertretenen Globalbetrachtung zuzustimmen. Andernfalls müsste die jeweils abgelaufene Mittelverwendungspflicht für die einzelnen Mittelzuflüsse, die in Rücklagen eingestellt wurden, nachgehalten werden. Da die Zuführung zu Rücklagen die gemeinnützige Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) nicht berührt, dürfen die freigewordenen Mittel weiterhin nur für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

¹²⁵⁸ Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 13; Koenig, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 62, Rz. 6; Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 177; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 62 AO, Rz. 16; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.146.

¹²⁵⁹ Theuffel-Werhahn, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 178.

¹²⁶⁰ Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 100; OFD Frankfurt a.M. v. 17.02.2014 – S 0181 A - 2 - St 53, Tz. 2.1.

¹²⁶¹ Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 100, § 9 Rz. 91; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 62 AO, Rz. 9; Koenig, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 62, Rz. 16; Graffe, Non Profit Law Yearbook 2013/2014 (2014), 93 (102).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung können die freigewordenen Mittel erneut zweckgebundenen Rücklagen zugeführt werden.¹²⁶² Sie sollen dagegen aber nicht als sonstige zeitnah zu verwendende Mittel in die Bemessungsgrundlage der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AO) einfließen.¹²⁶³ Für diese Einschränkung findet sich im Gesetz kein Anhaltspunkt.¹²⁶⁴ Nach Auffassung von *Kirchhain* können jedenfalls solche freigewordenen Mittel, die vor nicht mehr als fünf Jahren zugeflossen sind, auch der freien Rücklage zugeführt werden.¹²⁶⁵ Dies ergebe sich aus der Kombination der bis zu dreijährigen Mittelverwendungsfrist (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO i. V. m. § 62 Abs. 2 Satz 1 AO) und der zweijährigen Nachholmöglichkeit zur Bildung einer freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO).¹²⁶⁶ Das würde allerdings voraussetzen, dass sowohl der Zeitpunkt des Zuflusses als auch die Herkunft der zunächst in eine zweckgebundene Rücklage eingestellten Mittel nachgehalten wird.¹²⁶⁷ Die Auffassung ist daher m. E. nicht mit dem Gedanken der Globalbetrachtung nach der Rechtsprechung des BFH vereinbar.

M. E. sind die Maßstäbe für das rückwirkende Nachholen von Zuführungen zur freien Rücklage nicht maßgeblich. Die Auflösung einer zweckgebundenen Rücklage hat nach der Wertung von § 62 Abs. 2 Satz 3 AO mit dem Neubeginn der Mittelverwendungsfrist vielmehr die Rechtsqualität eines erneuten Zuflusses.¹²⁶⁸ Dementsprechend richtet sich auch die Verwendung nach den allgemeinen Grundsätzen für zugeflossene und zeitnah zu verwendende Mittel. Es besteht keine gesetzliche Verpflichtung, den einmal mit einer zweckgebundenen Rücklage verfolgten Zweck auch tatsächlich weiter zu verfolgen. Die Bildung zweckgebundener Rücklagen ist freiwillig und richtet sich allein nach den Plänen der Körperschaft. Ändern sich die Pläne ist nicht ersichtlich, warum eine Neubewertung der Rücklagenbildung, einschließlich der Bildung einer freien Rücklage, ausscheiden sollte. Hat die gemeinnützige Körperschaft

¹²⁶² Nr. 14 Abs. 3 Satz 1 AEAO zu § 62 Abs. 2 AO.

¹²⁶³ Nr. 14 Abs. 3 Satz 2 AEAO zu § 62 Abs. 2 AO; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 276.

¹²⁶⁴ So auch *Graffe*, *Non Profit Law Yearbook 2013/2014* (2014), 93 (102).

¹²⁶⁵ *Kirchhain*, *DStR* 2014, 289 (295).

¹²⁶⁶ *Kirchhain*, *DStR* 2014, 289 (295).

¹²⁶⁷ *Kirchhain*, *DStR* 2014, 289 (295).

¹²⁶⁸ *Graffe*, *Non Profit Law Yearbook 2013/2014* (2014), 93 (102).

in einem späteren Jahr vorrangig ein Interesse an der Bildung einer freien Rücklage, beispielsweise wegen zwischenzeitlicher Vermögensverluste oder gegenwärtig nicht ausreichender Mittel für Zuführungen zur freien Rücklage, steht es ihr m. E. frei, Mittel aus der Projektrücklage umzubuchen.¹²⁶⁹ Die vorgebliche Bildung einer zweckgebundenen Rücklage zur späteren Zuführungen zur freien Rücklage über die Nachholoption hinaus, kann im Zweifel anhand der Dokumentation bei der Bildung und der Fortführung der zweckgebundenen Rücklage aufgedeckt werden.

X. Zwischenergebnis und Kritik

Die gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagenbildung ist de lege lata davon gekennzeichnet, dass sie im Laufe der Rechtsentwicklung zunehmend verkompliziert wurde.¹²⁷⁰ Wichtige Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung sind weiterhin nicht gesetzlich geregelt sind.¹²⁷¹ Die bestehenden gesetzlichen Tatbestände (§ 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO) sind zudem nicht trennscharf zu unterscheiden¹²⁷², erfordern teilweise eine spezielle Differenzierung nach der Herkunft der zeitnah zu verwendenden Mittel¹²⁷³ und können durch Gestaltungen, insbesondere in Beteiligungsstrukturen¹²⁷⁴, extensiv ausgenutzt werden. Das Schrifttum kritisiert seit langem ein Übermaß an Komplexität, gesetzlichen Differenzierungen und Nachweispflichten¹²⁷⁵ sowie ein fehlendes einheitliches dogmatisches Konzept¹²⁷⁶. Es verwundert daher nicht, wenn aus der Praxis berichtet wird, dass viele gemeinnützige Körperschaften die bestehenden Möglichkeiten nicht ausschöpfen.¹²⁷⁷ Verfügen gemeinnützige Körperschaften dagegen über die erforderliche Expertise bzw. die Möglichkeit, sich entsprechend steuerlich beraten zu lassen, lässt sich die zeitnahe Mittelverwendungspflicht über die Bildung

¹²⁶⁹ So auch schon *Thiel*, DB 1992, 1900 (1903).

¹²⁷⁰ Zuletzt durch die Einführung der Wiederbeschaffungsrücklage, § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO.

¹²⁷¹ Insbesondere wirtschaftlich notwendige Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Sphäre der Vermögensverwaltung.

¹²⁷² Zum Beispiel bei der Anschaffung bzw. Wiederbeschaffung nutzungsgebundenen Vermögens.

¹²⁷³ Die unterschiedlichen Zuführungsgrenzen für Zuführungen zu der freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AO erfordern einen gesonderten Ausweis der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, der für Zwecke der Steuerbefreiung ansonsten nicht erforderlich wäre.

¹²⁷⁴ Insbesondere die Möglichkeit zur Bildung einer Rücklage für Kapitalerhöhungen in Kapitalgesellschaften zum Erhalt der prozentualen Beteiligung der gemeinnützigen Körperschaft (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO).

¹²⁷⁵ *Walz/Fischer*, Grund und Grenzen von Thesaurierungsverböten im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, Non Profit Law Yearbook 2004, 162; *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 1; *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 38.

¹²⁷⁶ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2021, § 9 Rz. 111.

¹²⁷⁷ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2021, § 9 Rz. 111.

von Rücklagen weitgehend einschränken.

Nach der hier vertretenen Rechtfertigung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung als Lenkungsnorm ohne tragende Bedeutung für die Steuervergünstigung, bedarf es m. E. einer Vereinfachung der Regelungen über die Rücklagenbildung. Ziel ist es, ein grundloses Ansammeln zu verhindern und nicht zusätzliche bürokratische Hürden für eine nachhaltige Fördertätigkeit aufzubauen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass gemeinnützige Körperschaften wie jede andere Körperschaft in gewissem Maße finanzielle Vorsorge treffen können müssen.

Eine Generalklausel für die Bildung angemessener Rücklagen ohne weitere Tatbestandsvoraussetzungen, wie sie teilweise diskutiert wurde, ist m. E. jedoch nicht empfehlenswert.¹²⁷⁸ Gleiches gilt für die im jüngsten Gesetzesentwurf¹²⁷⁹ vorgesehen ersatzlose Streichung der Tatbestände. Neben der Praktikabilität aus Sicht der gemeinnützigen Körperschaften ist eine wirksame Kontrolle durch die Finanzverwaltung zu gewährleisten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Finanzverwaltung nur in begrenztem Maße die Zweckmäßigkeit der Mittelverwendung kontrollieren kann. Anders als in anderen Ländern, gibt es in Deutschland keine speziellen Behörden für die Überwachung gemeinnütziger Körperschaften.¹²⁸⁰ Aus diesem Grund ist *Hüttemann* zuzustimmen, der aufgrund der Vielzahl unterschiedlicher Sachverhalte, die eine Rücklagenbildung erforderlich machen können, bei einer Generalklausel eine Überforderung der Finanzverwaltung befürchtet.¹²⁸¹ Die ersatzlose Abschaffung der gesetzlichen Regelungen würde zu erheblichen Rechtsunsicherheiten auf Seiten der gemeinnützigen Körperschaften führen, insbesondere weil nicht klar wäre, ob und in welchem Umfang sie Eigenkapital zur Erhaltung der allgemeinen Leistungsfähigkeit bilden dürfen.

Hüttemann schlägt vor, die Rücklagentatbestände auf zwei Rücklagenkategorien zu reduzieren, nämlich eine Projektrücklage und eine allgemeine

¹²⁷⁸ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2023, Rz. 5.112; Diskussionsbeitrag von *Walz*, in: DStJG 26 (2003), 76.

¹²⁷⁹ Art. 9 Nr. 4 RegE SteFeG, Stand 23.07.2024, (Fn. 32).

¹²⁸⁰ Bspw. die *Charity Commission* im Vereinigten Königreich.

¹²⁸¹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2023, Rz. 5.112; Diskussionsbeitrag von *Walz*, in: DStJG 26 (2003), 76.

Leistungserhaltungsrücklage.¹²⁸² M. E. empfiehlt sich darüber hinaus auch die Einführung einer gesetzlichen Rücklage für den Mittelbeschaffungsbereich, die seit langem von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung allgemein anerkannt wird und von erheblicher praktischer Bedeutung ist.¹²⁸³ Durch eine gesetzliche Regelung für wirtschaftlich erforderliche Rücklagen im Bereich der Vermögensverwaltung und des wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb würde ersichtlich, dass die in diesen Bereichen erzielten Mittel nach dem Zuflussprinzip (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO) gleichermaßen der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen und sich die Rücklagenbildung am Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht messen lassen muss. Die wirtschaftliche und vermögensverwaltende Tätigkeit ist schließlich nur zur Beschaffung weiterer, zeitnah zu verwendender Mittel zulässig.

Folgt man außerdem der hier vertretenen einschränkenden Auslegung von § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO, wonach die Bildung einer Rücklage zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an einer steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (oder Personengesellschaften) nur in Betracht kommt, wenn eine Kapitalerhöhung (bzw. Erhöhung der Einlagen) gegen den Willen der gemeinnützigen Körperschaft beschlossen wird¹²⁸⁴, stellt dies ebenso eine wirtschaftlich notwendige Erhaltungsmaßnahme zur Sicherung der Mittelbeschaffung dar. Eine Rücklage für derartig begründete Fälle könnte daher auch unter einen einheitlichen gesetzlichen Rücklagentatbestand für den Mittelbeschaffungsbereich gefasst werden. In allen anderen Fällen, in denen eine gemeinnützige Körperschaft eine Beteiligung an einer steuerpflichtigen Beteiligungsgesellschaft erhöhen will, muss sie dies mithilfe der Mittel aus der freien Rücklage finanzieren.

Für die Bildung der freien Rücklage könnte unterdessen eine Sonderbehandlung der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung zugunsten einer einheitlichen Bemessungsgrundlage entfallen.¹²⁸⁵ Versagt man zugleich eine zusätzliche Betriebsmittelrücklage als Unterfall der Projektrücklage¹²⁸⁶ könnte die einheitliche Bemessungsgrundlage für die freie Rücklage großzügiger bemessen werden. Schließlich könnte

¹²⁸² Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 38 f.

¹²⁸³ Siehe hierzu Abschn. E VII.

¹²⁸⁴ Siehe hierzu Abschn. E V. 4.

¹²⁸⁵ Siehe hierzu Abschn. E IV. 9.

¹²⁸⁶ Siehe hierzu Abschn. E III. 2.

die mit der Wiederbeschaffungsrücklage gesetzlich normierte Nachweiserleichterung (AfA-Sätze für nutzungsgebundene Vermögensgegenstände), wie die anderen Nachweisanforderungen, im Anwendungserlass der Abgabenordnung klargestellt werden und die gesetzliche Regelung neben einer Projektrücklage ersatzlos entfallen.¹²⁸⁷

Im Ergebnis erscheinen folgende drei Rücklagenkategorien zweckmäßig und ausreichend¹²⁸⁸:

1. Rücklage zur Finanzierung von Maßnahmen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke (einschließlich der Betätigungen nach § 58 AO sowie der Anschaffung nutzungsgebundenen Vermögens i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO),
2. Rücklage für eine nachhaltige Mittelbeschaffung (für die Sicherung der Existenz eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich notwendig oder für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen erforderlich),
3. Freie Rücklage zur Erhaltung der Leistungsfähigkeit (mit einer einheitlichen Bemessungsgrundlage unabhängig von der Herkunft der zeitnah zu verwendenden Mittel, z. B. ein Viertel aller zeitnah zu verwendenden)

Mit diesen drei Rücklagenkategorien könnten sämtliche der derzeit unterschiedenen, geschriebenen wie ungeschriebenen Rücklagentatbestände abgedeckt werden. Sie bieten eine erkennbare Unterscheidung zwischen den besonders zu begründenden Fällen, in denen eine Rücklagenbildung erforderlich ist (Nr. 1 und 2) und die bei Wegfall des Grundes gem. § 62 Abs. 2 Satz 2 AO unverzüglich aufzulösen sind, sowie der beschränkt zulässigen Bildung zusätzlichen Eigenkapitals über die freie Rücklage (Nr. 3), die keiner besonderen Begründung bedarf.

F. Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung

Für den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung bestehen keine speziellen gesetzlichen Vorgaben. Gemeinnützige Körperschaften sind nach § 63 Abs. 3 AO grundsätzlich verpflichtet, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und

¹²⁸⁷ Siehe hierzu Abschn. E. III. 4.

¹²⁸⁸ Siehe die Formulierung eines Reformvorschlags, Kapitel 4 Abschn. B.

Ausgaben den Nachweis darüber zu führen, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung gem. § 63 Abs. 1 AO auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist und den Bestimmungen entspricht, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält. Nach ganz überwiegender Auffassung stellt die Einnahmen-/Ausgabenrechnung gem. § 63 Abs. 3 AO nur einen Mindeststandard der Rechnungslegung von gemeinnützigen Körperschaften dar, aber keine *lex specialis* gegenüber den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften.¹²⁸⁹

Anders als in der Begründung zum jüngsten Gesetzesentwurf der Bundesregierung¹²⁹⁰ angenommen, lässt sich aber weder aus einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung noch aus der handelsrechtlichen Rechnungslegung erkennen, ob eine gemeinnützige Körperschaft ihre Mittel zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwendet hat. Auch aus einer gegebenenfalls zu erstellenden Steuerbilanz ergeben sich für den Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung keine weiterführenden Anhaltspunkte. Die steuerbilanziellen Abweichungen dienen allein der Ermittlung der steuerlichen Leistungsfähigkeit für Zwecke der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.¹²⁹¹

In der gewöhnlichen Rechnungslegung wird nicht erkennbar, welche Mittel bereits für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden und daher als nutzungsgebundenes Vermögen von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen sind.¹²⁹² Außerdem wird eine besondere Zweckbestimmung i. S. v. § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO nicht ersichtlich. Weiterhin ist die Darstellung handelsbilanzieller Rücklagen für Zwecke des Nachweises der gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagenbildung ungeeignet, weil sie anderen Zwecken dienen.¹²⁹³ Die Finanzverwaltung kann daher nicht bereits

¹²⁸⁹ *Orth*, DB 1997, 1341 (1350); Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.35 und 5.120, m. w. N.; *Orth* in *DStJG* 26 (2003), 177 (219 f.); *Bartmuß/Werner*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 63 AO, Rz. 23; Siehe zu der Ableitung einer Mittelverwendungsrechnung aus der Bilanz Abschn. F.

¹²⁹⁰ RegE SteFeG, Stand 23.07.2024, S. 108 (Fn. 32).

¹²⁹¹ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 90.

¹²⁹² *Thiel*, DB 1992, 1900 (1907); Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.244; *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 66.

¹²⁹³ *Theuffel-Werhahn*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 62 AO, Rz. 279; Siehe hierzu Abschn. E. II.

anhand der „vorhandenen Aufzeichnungen“¹²⁹⁴ erkennen, ob eine gemeinnützige Körperschaft ihre Mittel tatsächlich für ihre steuerbegünstigten Zwecke einsetzt bzw. eingesetzt hat. Zum Nachweis des zeitnahen Einsatzes der gemeinnützig gebundenen Mittel und der zulässigen Rücklagenbildung bedarf es zwingend spezieller gemeinnützigkeitsrechtlicher Erläuterungen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung gehören zu den speziellen Nachweisen Aufstellungen der Einnahmen und Ausgaben, ein Tätigkeitsbericht und eine Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung von Rücklagen.¹²⁹⁵ Im Zusammenhang mit dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung fordert die Finanzverwaltung darüber hinaus in „Bilanz oder Vermögensaufstellung“ eine Zuteilung der am Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahres noch vorhandenen Mittel zum Vermögen (gemeint ist das nicht zeitnah zu verwendende Ausstattungsvermögen), zu den gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Rücklagen oder den Ausweis als im zurückliegenden Jahr zugeflossene Mittel, die in den folgenden zwei Jahren für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind (Mittelvortrag).¹²⁹⁶ Für den Fall, dass zeitnah zu verwendende Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet oder zulässigerweise dem Vermögen zugeführt wurden, soll die zeitnahe Verwendung zweckmäßigerweise durch eine Nebenrechnung (Mittelverwendungsrechnung) nachgewiesen werden.¹²⁹⁷ Schließlich sollen die nach § 62 Abs. 1 AO gebildeten gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen in der Rechnungslegung und „ggf. in einer Nebenrechnung“ gesondert ausgewiesen werden, „damit eine Kontrolle jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich ist“.¹²⁹⁸ Das soll auch für die Rücklagen in den Bereichen der Vermögensverwaltung und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gelten.¹²⁹⁹

Gleichwohl stellt die Finanzverwaltung weder für eine Mittelverwendungsrechnung noch für die Darstellung über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen inhaltliche

¹²⁹⁴ RegE SteFeG, Stand 23.07.2024, S. 108 (Fn. 32).

¹²⁹⁵ Nr. 1 Satz 1 AEAO zu § 63 AO.

¹²⁹⁶ Nr. 29 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

¹²⁹⁷ Nr. 29 Satz 3 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

¹²⁹⁸ Nr. 14 Abs. 1 Satz 4 AEAO zu § 62 Abs. 2 AO; BFH v. 20.12.1978 – I R 21/76, BStBl. II 1979, 496; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 62 AO, Rz. 2, „Rücklagenspiegel“.

¹²⁹⁹ Nr. 15 AEAO zu § 62 Abs. 2 AO, siehe hierzu Abschn. E. VII.

Vorgaben oder Muster bereit. In der jüngeren Vergangenheit wurden Überlegungen zur Veröffentlichung eines Modells für eine Mittelverwendungsrechnung von der Finanzverwaltung mehrfach verworfen.¹³⁰⁰

Eine Mittelverwendungsrechnung kann sowohl aus einer bloßen Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Vermögensaufstellung, als auch aus einem handelsrechtlichen Jahresabschluss abgeleitet werden.¹³⁰¹ Teilweise wird vertreten, dass nur eine zahlungsstromorientierte Mittelverwendungsrechnung geeignet sei, den Nachweis über die zeitnahe Mittelverwendung zu erbringen, weil nur liquide Mittel zeitnah zu verwenden seien bzw. für die Rücklagenbildung in Betracht kämen.¹³⁰² Hierzu hat *Stahl* eine besondere zahlungsstromorientierte Mittelverwendungsrechnung entwickelt.¹³⁰³ Der Ansatz von *Stahl* läuft auf eine komplexe zahlungsstromorientierte Darstellung getrennt nach den vier gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphären hinaus, einschließlich einer Beständedifferenzbilanz für zwei aufeinanderfolgende Geschäftsjahre, einer erfolgsgrößenorientierten Bewegungsbilanz mit Korrektur um zahlungsunwirksame Vorgänge, einer mittelorientierten Bewegungsbilanz mit einer Unterscheidung nach Mittelherkunft und Mittelverwendung und daraus abgeleitet schließlich eine Mittelverwendungsrechnung unter Einbeziehung der steuerlichen Rücklagen.

Vor dem Hintergrund der hier vertretenen Lenkungsfunction der zeitnahen Mittelverwendungspflicht erscheint eine besondere zahlungsstromorientierte Rechnungslegung jedoch nicht erforderlich. Erkennt man den Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht darin, dass gemeinnützige Körperschaften nicht grundlos Vermögen ansammeln, sondern dazu angehalten werden, ihre Mittel möglichst zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke einzusetzen, ist eine zusätzliche zahlungsstromorientierte Mittelverwendungsrechnung, wie sie von *Stahl* vorgeschlagen wird, unverhältnismäßig.

¹³⁰⁰ Vgl. die Kritik von *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 64; *Kirchhain*, DStR 2014, 289 (293); *Hüttemann*, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, G 39.

¹³⁰¹ *F. Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Auflage 2017, Kap. B., Rz. 143; *Von Holt*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 73; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 65.

¹³⁰² *Stahl*, DStR 2024, 345 (347); *dies.* ZögU 2013, 38; *dies.* ZögU 2014, 169; mit einer liquiditätsorientierten Kontrollrechnung zur bilanziellen Betrachtungsweise: *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (Teil I); *dies.* DStR 2014, 2194 (Teil II).

¹³⁰³ *Stahl*, DStR 2024, 345.

Kommt es tatsächlich zu der Situation, dass der aus den handelsbilanziellen Bilanzposten abgeleitete Mittelverwendungsdruck nicht durch liquide Mittel ausgeglichen werden kann, ist eine Korrektur der Mittelverwendungsrechnung im Einzelfall m. E. ausreichend. Der zahlungsstromorientierte Ansatz soll daher nicht näher untersucht.

Zu der Ableitung der Mittelverwendungsrechnung aus dem handelsrechtlichen Jahresabschluss finden sich im Schrifttum hinsichtlich Inhalt und Technik im Detail unterschiedliche Auffassungen.¹³⁰⁴ Im Kern unterscheiden sich die Lösungsansätze allerdings nur hinsichtlich der Berücksichtigung des Zufluss-/Abflussprinzips.¹³⁰⁵

Die erste, aus dem Jahresabschluss abgeleitete Mittelverwendungsrechnung wurde 1992 von *Thiel* entwickelt¹³⁰⁶. *Thiel* leitet in seiner Darstellung die Mittelverwendungsrechnung als besondere Form einer Vermögensübersicht vom handelsbilanziellen Jahresabschluss ab und eliminiert dabei im Sinne des Zu- und Abflussprinzips offene Forderungen, Abschreibungen und Vermögensverluste. Den zugeflossenen Mitteln auf der Aktivseite werden Verwendung oder Bindung der Mittel auf der Passivseite gegenübergestellt. Weiter wird auf der Passivseite bei der Mittelverwendung betragsmäßig nach den vergangenen Berichtsjahren getrennt, solange zeitnah zu verwendende Mittel aus vorangegangenen Jahren im Sinne des first-in-first-out-Grundsatzes noch nicht aufgebraucht wurden.¹³⁰⁷ Ein negativer Saldo aus der Mittelverwendung führt zum Ausweis eines Verwendungsüberhangs. Ein positiver Saldo der innerhalb der Mittelverwendungsfrist zugeflossenen Mittel ergibt den Ausweis eines Mittelvortrags bzw. ein positiver Saldo aus den Mitteln, bei denen bereits die Mittelverwendungsfrist überschritten wurde, einen schädlichen Mittelverwendungsrückstand.

¹³⁰⁴ Vgl. *F. Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Auflage 2017, Kap. B., Rz. 142; *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144 (Teil 1) und 2195 (Teil 2); *Nolte*, DStR 2014, 1350; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.243; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 65 ff.; *Thiel*, DB 1992, 1900; *Ley*, StbJb 1998/1999, 301; *Hoppen*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 19, Rz. 75 f.

¹³⁰⁵ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.243; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 66.

¹³⁰⁶ *Thiel*, DB 1992, 1900 (1905 ff.).

¹³⁰⁷ Die von *Thiel* dargestellte Zweiteilung nach laufendem und abgelaufenem Berichtsjahr basiert auf der damals anerkannten ungeschriebenen Mittelverwendungsfrist, die eine Verwendung innerhalb des auf den Zufluss folgenden Kalenderjahres vorsah.

Auf dem Modell von *Thiel* baut auch die von *Buchna* weiterentwickelte Mittelverwendungsrechnung auf, die bis heute von der Praxis als Musterrechnung herangezogen wird (Abbildung 3).¹³⁰⁸ Ausgangspunkt sind die Buchwerte der Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz. Bei immateriellen Wirtschaftsgütern, Sachanlagevermögen und Vorräten wird ausgewiesen, ob diese bereits für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden (nutzungsgebundenes Vermögen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO). Aus der Summe aller Buchwerte der Vermögensgegenstände einschließlich Finanzvermögen und Forderungen¹³⁰⁹, ergibt sich der Gesamtbetrag der vorhandenen Mittel. Von diesem werden die Buchwerte des nutzungsgebundenen Vermögens, sowie Verbindlichkeiten und Rückstellungen abgezogen. Im nächsten Schritt werden die Buchwerte der Wirtschaftsgüter abgezogen, die in der Sphäre der Vermögensverwaltung und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs eingesetzt werden (Sachanlagen und Vorräte). Schließlich werden die gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen (§ 62 Abs. 1 AO) und das sonstige zulässige Vermögen i. S. v. § 62 Abs. 3 und 4 AO abgezogen, sofern dieses nicht wegen einer Zuordnung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder der Vermögensverwaltung bereits berücksichtigt wurde. Ein positiver Restbetrag bedeutet nach dieser Rechnung einen Verwendungsrückstand (Mittelvortrag), ein Fehlbetrag einen Verwendungsüberhang. Wird ein Verwendungsrückstand festgestellt, muss dieser durch entsprechende satzungskonforme Mittelverwendung in den folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren ausgeglichen werden. Konnte der im Jahr 01 entstandene Mittelvortrag bis zum Ende des Jahres 03 nicht ausgeglichen werden, ist ein Verstoß gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung anzunehmen. Ein Verwendungsüberhang kann entsprechend auf die Folgejahre angerechnet werden.

¹³⁰⁸ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 68 ff.

¹³⁰⁹ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 69, berücksichtigt Forderungen in der Mittelverwendungsrechnung wegen des maßgeblichen Zuflussprinzips aber nur insoweit, als ihnen vergleichbare Verbindlichkeiten gegenüberstehen („werthaltige Forderungen“). Die Vergleichbarkeit richtet sich dabei in erster Linie nach der Fälligkeit. Langfristige Forderungen, denen keine vergleichbare Verbindlichkeit gegenüberstehen, werden dadurch nicht als zeitnah zu verwendende Mittel erfasst.

Darstellung nach *Buchna*:¹³¹⁰

Zeile	Spalte a	b	c	d
1	Mittelverwendungsrechnung für (Kalenderjahr- oder Wirtschafts-)Jahr			
2		Bilanzwert (Buchwert)	bereits für steuer- begünstigte Zwecke eingesetzt	noch keiner steuer- begünstigten Ver- wendung zugeführt
3	immaterielle Wirtschaftsgüter			
4	Sachanlagevermögen			
5	Vorräte			
6	Zwischensumme I			
7	Summe I			
8	Finanzanlagen			
9	Bank, Kasse, Wertpapiere			
10	Summe II			
11	kurzfristige Forderungen (nur soweit vergleichbare Verbindlichkeiten bestehen)			
12	übrige Forderungen (nur soweit vergleichbare Verbindlichkeiten bestehen)			
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 - zulässigen - Vermögensverwaltung (Buchwert)			
19	- Wirtschaftsgüter des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Buchwert)			
20	- Rücklagen (§ 58 Nr. 6 und Nr. 7 Buchst. a und b AO) (ggf. gesonderten Rücklagenspiegel beifügen)			
21	Verwendungsrückstand (Ergebnis = positiv) oder Verwendungsüberhang (Ergebnis = negativ)			

Abbildung 3

¹³¹⁰ *Leichinger*, in: *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 69.

Schröder hat die Mittelverwendungsrechnung nach *Thiel* und *Buchna* für bilanzierende Körperschaften mit Hilfe der Prinzipien der Kapitalflussrechnung¹³¹¹ um eine Kontrollrechnung ergänzt („ökonomisches Verfahren“).¹³¹² Dabei wird ein Verwendungsüberhang bzw. Verwendungsrückstand zweifach ermittelt, einerseits aus der Bilanz und andererseits als Kontrollrechnung aus einer Cashflow-Rechnung. Die cashfloworientierte Kontrollrechnung bietet die Möglichkeit, die tatsächlich für Investitionen und die Rücklagenbildung verfügbaren liquiden Mittel erkennbar zu machen. Sie kann erforderlich sein, wenn sich aus der bilanziellen Ableitung ein Mittelvortrag ergibt, zugleich jedoch keine hinreichende Liquidität für die zeitnahe Verwendung verfügbar ist. Das kann insbesondere bei solchen Körperschaften der Fall sein, bei denen sich der Jahresüberschuss überwiegend aus der Umschichtung von Vermögen ohne Zufluss liquider Mittel ergibt.

Die Ableitung aus der Bilanz bietet m. E. einen pragmatischen Ansatz, um eine weitergehende Rechnungslegung für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht zu vermeiden. Die Modelle des Schrifttums sind aufgrund der veränderten Rechtslage anzupassen und je nach Einzelfall um weitere Details zu ergänzen. Dem in der Praxis verbreiteten Modell von *Buchna* fehlt beispielsweise die Berücksichtigung von Beteiligungen an anderen steuerbegünstigten Körperschaften, die nach geänderter Rechtslage dem nutzungsgebundenen Vermögen (ideeller Bereich) zuzuordnen sind.¹³¹³ Nach dem Schema von *Buchna* können Beteiligungen als Finanzanlagen kein nutzungsgebundenes Vermögen darstellen. Möchte man an der Auffassung der Finanzverwaltung festhalten und Umschichtungsgewinne aus der Umschichtung von Vermögensgegenständen grundsätzlich von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausnehmen¹³¹⁴, wären auch diese Beträge bei der Ableitung aus der Bilanz gesondert in Abzug zu bringen. Schließlich müssten beim Abzug bilanzieller Verbindlichkeiten m. E. solche Verbindlichkeiten unberücksichtigt bleiben, die im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder der Vermögensverwaltung begründet sind.

¹³¹¹ Vgl. DRS 2 des DRS vom 04.02.2014, BAnz AT 08.04.2014 B2, 1.

¹³¹² *Schröder*, DStR 2005, 1238 und *Spitaler/Schröder*, DStR 2014, 2144.

¹³¹³ Vgl. § 57 Abs. 4 AO; Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. D. II.

¹³¹⁴ Siehe hierzu Abschn. C. V. 2. c.

Folgt man dem Vorschlag einer Sperrfrist für größere Vermögensgegenstände, die mit zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft oder hergestellt und zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden (nutzungsgebundenes Vermögen)¹³¹⁵, sollte sich außerdem aus der Vermögensübersicht der gemeinnützigen Körperschaft ergeben, welche Vermögensgegenstände des nutzungsgebundenen Vermögens sperrfristbehaftet sind. Begrenzt man die Sperrfrist auf Vermögensgegenstände für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von mehr als 100.000 Euro angefallen sind, kann ein Großteil der Vermögensgegenstände außer Betracht bleiben. In der Praxis dürften regelmäßig nur Immobilien oder technische Vorrichtungen erfasst werden.

Eine vereinfachte Darstellung für eine Mittelverwendungsrechnung könnte m. E. bei der Summe aller Aktiva aus der handelsrechtlichen Bilanz ansetzen und folgendermaßen gegliedert werden:

Mittelverwendungsrechnung	
Summe Aktiva	
∕	Forderungen (kein Zufluss)
∕	Verbindlichkeiten (aus dem ideellen Bereichs und dem Zweckbetrieb)
∕	Rechnungsabgrenzungsposten (kein Vermögenswert)
=	verfügbare geldwerte Vermögensgegenstände
∕	Ausstattungsvermögen (aus Zuwendungen gem. § 62 Abs. 3 AO oder mit Mitteln der freien Rücklage finanziert)
=	Zeitnah zu verwendende Mittel
∕	Nutzungsgebundenes Vermögen (aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert)
∕	Rücklagen (gem. Rücklagenspiegel)
=	Mittelvortrag / Verwendungsüberhang

Abbildung 4

¹³¹⁵ Siehe hierzu Abschn. D. II. 3. und 4.

Für die Berücksichtigung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagenbildung ist neben der Dokumentation der materiellen Voraussetzung, z. B. der Kapitalbedarf für eine Projektrücklage oder die wirtschaftliche Notwendigkeit einer Rücklage zur Sicherung der Grundlagen für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, eine jährliche Übersicht erforderlich (Rücklagenspiegel). Nach der hier vertretenen Reduktion der Rücklagentatbestände könnte ein Rücklagenspiegel beispielsweise wie folgt aufgebaut sein:

Rücklagenspiegel	
	Rücklage für Projekte und Investitionen im ideellen Bereich / Zweckbetrieb
	Rücklage zur Sicherung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs
	Rücklage für die Durchführung von Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen des Ausstattungsvermögens
	Freie Rücklage (Zuführung bis zu einem Viertel der zeitnah zu verwendenden Mittel ggfls. zzgl. nicht ausgeschöpfter Zuführungen aus Vorjahren)
=	Rücklagen i. S. v. § 62 Abs. 1 AO
	Ggfls. Vortrag verbleibendes Zuführungspotential für die freie Rücklage

Abbildung 5

Darüber hinaus ist nach der hier vertretenen Auffassung eine Übersicht über die Rücklagenbildung in steuerpflichtigen Tochtergesellschaften erforderlich, damit die zeitnahe Mittelverwendungspflicht in Beteiligungsstrukturen nicht unentdeckt umgangen wird. Hierzu sollte ein Verzeichnis über solche Beteiligungen erstellt werden, bei denen die gemeinnützige Körperschaft maßgeblichen Einfluss auf die Gewinnverwendung hat („beherrschte steuerpflichtige Tochtergesellschaften“).¹³¹⁶ In dem Verzeichnis sollte jährlich die Höhe der vorhandenen Gewinnrücklage bzw. des Guthabens auf einem Rücklagenkonto ausgewiesen werden.

Der aus der Mittelverwendungsrechnung ermittelte Mittelvortrag ist auf die Folgejahre fortzuschreiben und in historischer Reihenfolge abzubauen. Für die Fortschreibung sind in den Folgejahren aus der Gewinn und Verlustrechnung bzw. anhand der

¹³¹⁶ Siehe hierzu Abschn. E VII. 4.

Einnahmen-/Ausgabenrechnung die Aufwendungen zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke (ideeller Bereich und ggfls. Zweckbetrieb) zu ermitteln und mit dem vorhandenen Mittelvortrag zu verrechnen. Im folgenden Beispiel wird die Fortschreibung über vier Perioden dargestellt, ausgehend von einem Mittelvortrag in Jahr 1 in Höhe von 500:

Jahr 2 (Mittelverwendung 200; Mittelvortrag 500)	
Mittelvortrag Jahr 1	500
- Mittelverwendung Jahr 2	200
= Verbleibender Mittelvortrag Jahr 1 (bis Ende Jahr 3 zu verwenden)	300
Mittelvortrag Jahr 2 (gem. Mittelverwendungsrechnung)	600
- Verbleibender Mittelvortrag Jahr 1	300
= Verbleibender neuer Mittelvortrag Jahr 2 (bis Ende Jahr 4 zu verwenden)	300

Jahr 3 (Mittelverwendung 200; Mittelvortrag 700)	
Verbleibender Mittelvortrag Jahr 1	300
- Mittelverwendung Jahr 3	200
Schädlicher Mittelvortrag (Verwendungsaufgabe)	100
Mittelvortrag Jahr 3 (gem. Mittelverwendungsrechnung)	700
- Verbleibender Mittelvortrag Jahr 1	100
- Verbleibender Mittelvortrag Jahr 2	300
= Verbleibender neuer Mittelvortrag Jahr 3 (bis Ende Jahr 5 zu verwenden)	300

Jahr 4 (Mittelverwendung 800; Verwendungsüberhang 100)	
Verbleibender Mittelvortrag Jahr 1	100
- Mittelverwendung Jahr 4	100
Verbleibender Mittelvortrag Jahr 1 (Verwendungsaufgabe erfüllt)	0
Verbleibender Mittelvortrag Jahr 2	300
- Mittelverwendung Jahr 4	300
Verbleibender Mittelvortrag Jahr 2	0
(schädlicher Mittelvortrag in Jahr 4 ausgeschlossen)	

Verbleibender Mittelvortrag Jahr 3	300
- Mittelverwendung Jahr 4	300
Verbleibender Mittelvortrag Jahr 3 (schädlicher Mittelvortrag in Jahr 5 ausgeschlossen)	100
Verwendungsüberhang Jahr 4 (gem. Mittelverwendungsrechnung) (schädlicher Mittelvortrag in Jahr 6 ausgeschlossen)	100

Abbildung 6

G. Rechtsfolgen einer unzulässigen Mittelansammlung

Dem Gesetz lässt sich die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO nicht ohne Weiteres entnehmen. Da die zeitnahe Mittelverwendung kein Mindestbestandteil der satzungsmäßigen Anforderungen gem. § 60 Abs. 1 und 2 AO ist, ist nur ein Verstoß gegen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung denkbar (§ 63 Abs. 1 AO). Die tatsächliche Geschäftsführung muss während des gesamten Veranlagungszeitraums auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, welche die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält (sog. materielle Satzungsmäßigkeit¹³¹⁷).

Ein Verstoß gegen die zeitnahe Mittelverwendungspflicht durch unzulässige Ansammlung von Mitteln berührt grundsätzlich nicht die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke. Die bloße Ansammlung stellt weder die Verfolgung eines anderen Zwecks noch eine lediglich mittelbare Förderung der steuerbegünstigten Zwecke dar. Zu den weiteren Bestimmungen, welche die Satzung über die Voraussetzungen der Steuervergünstigung wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke enthalten muss, gehört nach § 59 Hs. 1 AO, dass der verfolgte Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht. Die Regelung verweist damit zwar auch

¹³¹⁷ Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 1, ergeben sich die Rechtsfolgen eines Verstoßes allein aus § 59 2. Hs. AO der die „materielle Satzungsmäßigkeit“ regelt und durch § 63 Abs. 1 AO lediglich ergänzt werde.

auf die zeitnahe Mittelverwendungspflicht (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO), der Verweis bezieht sich nach dem Wortlaut genau genommen aber lediglich auf die Festlegung des Zwecks und nicht auf die Art und Weise der Zweckverwirklichung. So verstanden wäre beispielsweise die Festlegung, dass die Körperschaft den Zweck der bloßen Ansammlung von Vermögen verfolgt, als satzungsmäßiger Zweck unzulässig. Ein solcher Zweck wäre allerdings kein steuerbegünstigter Zweck im Sinne der §§ 52–53 AO.

Eine Verknüpfung zu der zeitnahen Mittelverwendungspflicht lässt sich nur herstellen, indem man den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung als Bestandteil der Satzungsbestimmung über die Selbstlosigkeit oder als Teil der ausschließlichen Zweckverfolgung versteht, was m. E. nicht überzeugt.¹³¹⁸ Ausschließlich aus § 63 Abs. 4 Satz 2 AO ergibt sich, dass der Gesetzgeber die zeitnahe Mittelverwendungspflicht als Teil einer ordnungsgemäßen tatsächlichen Geschäftsführung versteht. Danach gilt die tatsächliche Geschäftsführung als ordnungsgemäß i. S. v. § 63 Abs. 1 AO, wenn die gemeinnützige Körperschaft einer Verwendungsauflage nach § 63 Abs. 4 Satz 1 AO nachgekommen ist.

Als Verstoß gegen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung nach § 63 Abs. 1 AO führt eine unzulässige Mittelansammlung grundsätzlich zum Entzug der Steuervergünstigung für sämtliche Veranlagungs- oder Bemessungszeiträume, in denen der Verstoß fortbesteht (§ 63 Abs. 2 i. V. m. § 60 Abs. 2 AO).¹³¹⁹

I. Nachträgliche Verwendungsauflage

Da die Rechtsfolge des totalen Verlustes der Gemeinnützigkeit bei der Ansammlung verhältnismäßig unbedeutender Mittel als unbillig empfunden wurde, hat der Gesetzgeber mit dem Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz 1990¹³²⁰ die Möglichkeit der Erteilung einer sog. Verwendungsauflage eingeführt. Danach kann ein Verstoß zunächst

¹³¹⁸ Siehe hierzu Kapitel 2 Abschn. A. I. und II.

¹³¹⁹ BFH v. 13.09.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28; BFH v. 23.10.1991 – I R 19/9 1, BStBl. II 1992, 62; *Bott*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 10, Rz. 94; *Gersch*, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 63, Rz. 4. Unklar ist, ob die unerlaubte Mittelansammlung eine Spendenhaftung gem. § 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG auslöst (offengelassen in BFH v. 20.03.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 63; Haftung bestätigt durch FG Hamburg v. 25.02.2015 – 5 K 135/12, bei Nichtverwendung einer Spende, die mit einer bestimmten Zweckbestimmung erbracht wurde).

¹³²⁰ G. v. 13.12.1990, BGBl. I 1990, 2775 (2777).

durch das zuständige Finanzamt angemahnt und der Körperschaft die Möglichkeit gegeben werden kann, den Verstoß durch Verwendung der betroffenen Mittel innerhalb einer vorgegebenen Frist zu heilen (§ 63 Abs. 4 AO).¹³²¹ Zur Klarstellung wurde die Regelung durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz¹³²² um den Zusatz ergänzt, dass die Frist „angemessen“ sein muss.¹³²³ Werden die unzulässig angesammelten Mittel innerhalb der Verwendungsfrist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet, gilt die tatsächliche Geschäftsführung bezüglich der betroffenen Veranlagungs- oder Bemessungszeiträume¹³²⁴ im Wege einer gesetzlichen Fiktion nachträglich als ordnungsgemäß i. S. v. § 63 Abs. 1 AO.

Tatbestandsvoraussetzung der Verwendungsaufgabe ist die Ansammlung von Mitteln „ohne Vorliegen der Voraussetzungen“. Im Gegensatz zur alten Fassung, die nur auf die unzulässige Bildung von Rücklagen abstellte¹³²⁵, können nach dem Wortlaut der geltenden Regelung sämtliche Verstöße, beispielsweise auch die unzulässige Zuführung von Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen oder unzulässige Endowments (§ 58 Nr. 3 AO), geheilt werden.¹³²⁶ Eine Verwendungsaufgabe kommt nur in Betracht, wenn die Mittelverwendungsfrist gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO abgelaufen ist und dadurch ein schädlicher Verwendungsrückstand existiert.¹³²⁷

Die Erteilung einer Verwendungsaufgabe und die darin anzuordnende Verwendungsfrist steht im pflichtgemäßen Ermessen¹³²⁸ des zuständigen Finanzamts. Spezifische Ermessensgesichtspunkte lassen sich weder der Norm noch dem Anwendungserlass entnehmen. Nach § 5 AO hat das Finanzamt das Ermessen grundsätzlich

¹³²¹ BT-Drs. 11/7584, Anl. 2, Nr. 4; Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch, BT-Drs. 11/8346, 22; *Thiel/Eversberg*, DB 1991, 118 (126); *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 1; *Koenig*, in: *Koenig AO*, 4. Auflage 2021, § 63, Rz. 11.

¹³²² G. v. 21.03.2013, BGBl. I 2013, 556. Die Heilungsfiktion gem. § 63 Abs. 4 Satz 2 AO wurde aufgrund eines Redaktionsfehlers im Zuge dieser Reform gestrichen, aber mit dem G. v. 25.07.2014, BGBl. I 2014, 1266, wieder eingefügt.

¹³²³ *Schauhoff/Kirchhain*, FR 2013, 301; *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 2; *Koenig*, in: *Koenig AO*, 4. Auflage 2021, § 63, Rz. 12.

¹³²⁴ Vgl. zu der Frage, ob die Bestandskraft der Veranlagung eine rückwirkende Kontrolle der Mittelsammlung zeitlich begrenzt, *Kirchhain*, DStR 2016, 104.

¹³²⁵ G. v. 13.12.1990, BGBl. I 1990, 2775 (2777): „ohne dass die Voraussetzungen nach § 58 Nr. 6 und 7 vorliegen“

¹³²⁶ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 4.235; *Thiel*, DB 1992, 1900 (1903) zum Mittelvortrag nach Fristablauf als Verstoß.

¹³²⁷ *Schauhoff/Kirchhain*, FR 2013, 301 (308); *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 82.

¹³²⁸ BT-Drs. 11/8346, 22.

entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.¹³²⁹

Sinn und Zweck der Regelung ist es, einer gemeinnützigen Körperschaft in Fällen, in denen sie trotz Vorliegens der übrigen Anforderungen an die Steuervergünstigung in Verkennung der Rechtslage Mittel nicht fristgemäß verwendet hat, eine Möglichkeit zur Korrektur zu gewähren.¹³³⁰ Dagegen sollen vorsätzliche oder wiederholte Verstöße nicht geheilt werden können.¹³³¹ Dementsprechend befürwortet auch die überwiegende Auffassung im Schrifttum, dass die Ermessenentscheidung des Finanzamts, von einer Verwendungsaufgabe abzusehen, nur in Fällen eines vorsätzlichen oder wiederholten Verstoßes in Betracht kommt.¹³³² Das Ermessen richtet sich im Übrigen nach den Verhältnissen des konkreten Einzelfalls, wobei im Rahmen der Verhältnismäßigkeit auch eine bisherige Billigung in der Prüfungspraxis des zuständigen Finanzamts berücksichtigt werden kann.¹³³³

Bei der Bemessung der angemessenen Verwendungsfrist¹³³⁴ sind zu kurze Fristen zu vermeiden, damit gemeinnützige Körperschaften nicht gezwungen werden, ihre Mittel zu verschleudern.¹³³⁵ Maßgeblich sind daher die Art und Höhe der angesammelten Mittel und die Möglichkeiten, die Mittel sinnvoll zeitnah verwenden zu können.¹³³⁶ Nach nicht näher begründeter Auffassung der Finanzverwaltung und des überwiegenden Teils des Schrifttums soll die Frist nach den Umständen des Einzelfalls regelmäßig

¹³²⁹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 63 AO, Rz. 15.

¹³³⁰ Thiel/Eversberg, DB 1991, 118 (126).

¹³³¹ Thiel/Eversberg, DB 1991, 118 (126); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.236.

¹³³² Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 63 AO, Rz. 15; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 19; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 126. Erg.-Lfg. 9/2016, § 63 AO, Rz. 62; Schauhoff, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 91; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.236; Thiel/Eversberg, DB 1991, 118 (126); Gersch, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 63, Rz. 4, „Normalfall“; Kirchhain, DStR 2016, 104 (107); FG Schleswig-Holstein v. 06.12.2007 – 1 K 104/00, juris, Rz. 50.

¹³³³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.236; Bartmuß/Werner, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 63 AO, Rz. 27.

¹³³⁴ Die im Gesetzgebungsverfahren zum Ehrenamtsstärkungsgesetz vorgeschlagene Frist von zwei Jahren (BR-Drs. 663/12 (4)) wurde nicht eingeführt.

¹³³⁵ BT-Drs. 11/7584, 13 f. und BT-Drs. 11/8346, 22; Graffe, Non Profit Law Yearbook 2013/2014 (2014), 93 (103); Kirchhain, DStR 2016, 104 (107).

¹³³⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.237; Unger, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 63 AO, Rz. 62.

zwei bis drei Jahre nicht übersteigen.¹³³⁷

Die heilende Fiktion nach § 62 Abs. 4 Satz 2 AO setzt voraus, dass die Mittel innerhalb der Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Im Gegensatz zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO steht die Verwendungspflicht nicht ausdrücklich unter dem Vorbehalt gem. § 62 AO. Man könnte daher annehmen, dass eine Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO für die Erfüllung der Verwendungsaufgabe nicht in Betracht kommt. Eine solch enge Auslegung ist nach dem hier vertretenen Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht indes nicht angezeigt. Es geht auch bei der Verwendungsaufgabe darum, die Organe der gemeinnützigen Körperschaft zu einem effizienten Einsatz der Mittel zu bewegen. Die zeitliche Präferenzentscheidung zwischen unterschiedlichen Verwendungsmöglichkeiten bleibt aber den Organen vorbehalten. Insofern kann es auch nach fehlerhafter Mittelansammlung zweckmäßig sein, die Mittel einer Rücklage nach § 62 Abs. 1–4 AO zuzuführen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen.¹³³⁸ Das umfasst m. E. ebenso die ordnungsgemäße Bildung einer freien Rücklage, einschließlich der Nachholoption (§ 63 Abs. 1 Nr. 3 AO). Für eine schärfere Rechtsfolge bei Erteilung einer Verwendungsaufgabe sind keine Anhaltspunkte ersichtlich.

II. Entzug der Gemeinnützigkeit

Wird eine Verwendungsaufgabe gem. § 63 Abs. 4 AO nicht befolgt oder liegt ein Fall vor, bei dem vorsätzlich und systematisch gegen den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung verstoßen wurde und eine Verwendungsaufgabe nicht in Betracht kam, sieht das geltende Recht den Entzug der Gemeinnützigkeit für die betroffenen Veranlagungszeiträume vor (§ 63 Abs. 2 i. V. m. § 60 Abs. 2 AO). Der Verstoß wird nach der gesetzlichen Systematik folglich genauso sanktioniert, wie eine Mittelfehlverwendung

¹³³⁷ OFD Frankfurt/M. v. 06.08.2003 – S 0177 A – 1 – St II 1.03, Tz. 2; zustimmend für den Regelfall *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung, 4/2020, § 63 AO, Rz. 20; *Koenig*, in: Koenig AO, § 63 AO, Rz. 12; *Schauhoff*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 9, Rz. 91; *Bartmuß/Werner*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § 63 AO, Rz. 27; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.237, „eine Fristsetzung von wenigen Jahren“.

¹³³⁸ Nur bezüglich der (heilenden) Bildung einer zweckgebundenen Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 AO: Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 4.237; *Unger*, in: Gosch, AO/FGO, 122. Erg.-Lfg. 2/2016, § 63 AO, Rz. 60; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. C. Rz. 86.

für satzungsfremde Zwecke unter Verstoß gegen die speziellen Mittelverwendungsregeln, insbesondere gegen das Drittbegünstigungsverbot und das Gewinnausschüttungsverbot, oder den Grundsatz der Vermögensbindung.¹³³⁹ Eine betragsmäßige Bagatellgrenze existiert gleichermaßen nicht.

Eine Gleichbehandlung einer unzulässigen Mittelansammlung mit einer Mitteleinverwendung erscheint hingegen aus mehreren Gründen unzutreffend: Zum einen kommt es durch die unzulässige Ansammlung bzw. fehlerhafte Rücklagenbildung lediglich zu einer zeitlichen Verzögerung der Mittelverwendung, ohne dass ein vergleichbarer materieller Schaden für die gemeinnützige Zweckverfolgung eintritt. Die angesammelten Mittel sind weiterhin in der Sphäre der Körperschaft vorhanden und müssen zur Förderung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO). Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass es sich bei den Mittelverwendungsregeln um Konkretisierungen des Grundsatzes der Ausschließlichkeit und/oder des Grundsatzes der Selbstlosigkeit handelt.¹³⁴⁰ Sie flankieren die statusbegründenden Grundsätze für die Steuervergünstigung. Dagegen stellt die zeitnahe Mittelverwendungspflicht nach der hier vertretenen Auffassung lediglich ein Instrument der Effizienzsteigerung im Bereich der Mittelverwendung dar.¹³⁴¹ Dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung kommt aber keine vergleichbare statusbegründende Funktion zu.

Unabhängig von der Pflicht der Körperschaft ihre Mittel zeitnah einzusetzen zu müssen, gilt außerdem der Grundsatz der gegenwärtigen Zweckverwirklichung. Danach muss die tatsächliche Geschäftsführung fortlaufend auf die Förderung der satzungsmäßigen, steuerbegünstigten Zwecke gerichtet gewesen sein, was anhand des Tätigkeitsberichts kontrolliert werden kann. Eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit aufgrund einer Mittelansammlung trotz gegenwärtiger Fördertätigkeit ist vor dem Hintergrund der grundsätzlichen Rechtfertigung der Steuerbegünstigung¹³⁴² nicht geboten. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass der Entzug der Gemeinnützigkeit nicht nur zu

¹³³⁹ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. F. II.

¹³⁴⁰ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. E. II. bis IV.

¹³⁴¹ Siehe hierzu Kapitel 2 Abschn. C. II.

¹³⁴² Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. A. I.

einer aufwendigen Nachversteuerung für die betroffenen Veranlagungszeiträume führt, sondern auch eine Spendenhaftung auslöst (§ 10b Abs. 4 Satz 2 EStG, § 9 Abs. 3 Satz 2 KStG) und zu Reputationsschäden führen kann, die insbesondere spendenfinanzierte Körperschaften auf Dauer erheblich schädigen können.

Vor diesem Hintergrund ist der Entzug der Gemeinnützigkeit wegen einer unzulässigen Ansammlung von Mitteln m. E. in der Regel unverhältnismäßig.¹³⁴³ Das gilt insbesondere aufgrund der aufgezeigten Rechtsunsicherheiten im Zusammenhang mit der Bildung von Rücklagen.

III. Zwischenergebnis

De lege lata führt eine unzulässige Mittelansammlung als Verstoß gegen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 Abs. 1 AO) grundsätzlich zum Entzug der Steuervergünstigung (§ 63 Abs. 2 i. V. m. § 60 Abs. 2 AO).¹³⁴⁴ Diese Rechtsfolge wäre nach dem Wortlaut von § 63 Abs. 1 AO besser zu erkennen, wenn der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung als Pflichtbestimmung in der Satzung aufzunehmen wäre (vgl. Mustersatzung nach Anlage 1 zu § 60 AO).

Die Rechtsfolge des Entzugs der Gemeinnützigkeit wegen einer unzulässigen Ansammlung der Mittel ist auf besonders schwerwiegende Fälle zu beschränken, in denen wiederholt und systematisch gegen die zeitnahe Mittelverwendungspflicht verstoßen wurde. Im Übrigen ist der Entzug der Gemeinnützigkeit gemessen an der Lenkungsfunction des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung unverhältnismäßig. Die in § 63 Abs. 4 AO vorgesehene Möglichkeit einer Verwendungsaufgabe sollte daher den gesetzlichen Regelfall bilden. Insofern müsste die Regelung zumindest als Soll-Vorschrift mit intendiertem Ermessen gefasst werden.¹³⁴⁵

¹³⁴³ A. A. wohl *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, 451.

¹³⁴⁴ BFH v. 13.09.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28; BFH v. 23.10.1991 – I R 19/9 1, BStBl. II 1992, 62; *Bott*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Auflage 2023, § 10, Rz. 94; *Gersch*, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 63, Rz. 4. Unklar ist, ob die unerlaubte Mittelansammlung eine Spendenhaftung gem. § 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG auslöst (offengelassen in BFH v. 20.03.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 63; Haftung bestätigt durch FG Hamburg v. 25.02.2015 – 5 K 135/12, bei Nichtverwendung einer Spende, die mit einer bestimmten Zweckbestimmung erbracht wurde).

¹³⁴⁵ So auch: *Jachmann*, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, Enquete-Kommission des Dt. Bundestages, 2002, S. 233.

Insbesondere in den Fällen, in denen nach Auffassung der Finanzverwaltung die zeitnahe Mittelverwendungspflicht betragsmäßig wiederauflebt (Nutzungsänderung oder Veräußerung nutzungsgebundenen Vermögens oder Auflösung einer zweckgebundenen Rücklage), kann eine Verwendungsauflage gemeinnützige Körperschaften vor einem plötzlichen Verwendungsdruck schützen. Eine Verwendungsauflage mit angemessener Frist kann in solchen Fällen einem ineffizienten Mitteleinsatz entgegenwirken.¹³⁴⁶

Vor diesem Hintergrund würde eine Streichung von § 63 Abs. 4 AO, wie es der jüngste Gesetzesentwurf vorsieht, keine bloße Folgeänderung zu der Abschaffung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht darstellen, sondern eine Verschärfung.¹³⁴⁷ Erkennt die Finanzverwaltung in einer Thesaurierung einen „Extremfall“, wie es in der Begründung zum Gesetzesentwurf heißt, droht der betroffenen gemeinnützigen Körperschaft unmittelbar der Entzug der Gemeinnützigkeit. Mit Rücksicht darauf, dass nach Abschaffung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung ein objektiver Maßstab für eine unzulässige Mittelansammlung fehlt, wäre die Möglichkeit der Erteilung einer Verwendungsauflage in Zweifelsfällen umso wichtiger.

H. Ausnahme für kleinere gemeinnützige Körperschaften

Durch das JStG 2020 wurden mit Einführung von § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO solche Körperschaften von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen, deren jährliche Einnahmen nicht mehr als 45.000 EUR betragen.¹³⁴⁸ Nach der Gesetzesbegründung sollen kleinere gemeinnützige Körperschaften dadurch von bürokratischem Aufwand entlastet werden, der mit der Aufstellung einer gesonderten Mittelverwendungsrechnung ansonsten verbunden ist.¹³⁴⁹ Die Ausnahme wirft in ihrer Anwendung zahlreiche Fragen auf. Im Folgenden wird die Regelung anhand des hier vertretenen

¹³⁴⁶ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.73 und Rz. 4.236; *Von Holt*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 3. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 121. Alternativ schlägt *Hüttemann* vor, dass gemeinnützige Körperschaften für eine geplante Nutzungsänderung eine besondere Rücklage bilden können („Restrukturierungsrücklage“), *Hüttemann*, DB 2014, 442 (443).

¹³⁴⁷ Art. 9 Nr. 5 RegE SteFeG, Stand 23.07.2024 (Fn. 32).

¹³⁴⁸ G. v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096, Art. 27 Nr. 10.

¹³⁴⁹ BT-Drs. 19/25160, S. 201 f.

Sinn und Zwecks der zeitnahen Mittelverwendungspflicht überprüft.

I. Auslegung der tatbestandlichen Einnahmengrenze

Bei der Berechnung der jährlichen Einnahmen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO kommt es nach der Gesetzesbegründung auf die kumulierten Einnahmen des ideellen Bereichs, des Zweckbetriebs, der Vermögensverwaltung und des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, mithin auf die kumulierten Einnahmen in allen vier gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphären an.¹³⁵⁰ Zu den Einnahmen im Sinne der Regelung gehören nach Auffassung der Finanzverwaltung alle Vermögensmehrungen, die der Körperschaft zufließen.¹³⁵¹ Dabei gelte insoweit das Zuflussprinzip nach § 11 EStG und damit eine Bruttobetrachtung, ohne Rücksicht auf die Ausgaben.¹³⁵² Entsprechend seien auch Einnahmen i. S. v. zugeflossenen Mitteln zu berücksichtigen, die grundsätzlich nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, z. B. Zuwendungen in das Vermögen der Körperschaft (§ 62 Abs. 3 Nr. 1–4 AO).¹³⁵³ Die Finanzverwaltung nimmt lediglich solche Mittel aus der Berechnung aus, für die die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung nachträglich betragsmäßig wieder auflebt, z. B. in Folge eines Sphärenwechsels nutzungsgebundenen Vermögens.¹³⁵⁴

Im Schrifttum wird überwiegend vertreten, dass die Regelung im Hinblick auf solche Mittel, die nicht zeitnah zu verwenden sind (insbes. Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen nach § 62 Abs. 3 Nr. 1–4 und Abs. 4 AO), teleologisch zu reduzieren sei.¹³⁵⁵ Als Einnahmen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO seien vielmehr nur solche Zuflüsse zu berücksichtigen, die zeitnah zu verwenden sind.¹³⁵⁶ Andernfalls, so die Argumentation, liefe die gesetzgeberische Intention ins Leere, wenn eine Mittelverwendungsrechnung erforderlich würde, obwohl keine oder nur geringfügige zeitnah zu verwendende

¹³⁵⁰ BT-Drs. 19/25160, S. 201 f.

¹³⁵¹ Nr. 30 Abs. 2 Satz 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

¹³⁵² Nr. 30 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

¹³⁵³ Nr. 30 Abs. 2 Satz 3 und 4 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

¹³⁵⁴ Nr. 30 Abs. 2 Satz 5 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO; siehe hierzu krit. Abschn. D. II. 3.

¹³⁵⁵ *Kirchhain*, DStR 2021, 129 (131); *Hüttemann*, DB 2021, 72 (74); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.117; *Seer/Unger*, FR 2021, 564 (568); *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 26a; *Koenig*, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 55, Rz. 32.

¹³⁵⁶ *Kirchhain*, DStR 2021, 129 (131); *Hüttemann*, DB 2021, 72 (74); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. 5.117; *Seer/Unger*, FR 2021, 564 (568); *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO, Rz. 26a; *Koenig*, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § 55, Rz. 32.

Mittel unterhalb der Grenze von 45.000 EUR zugeflossen sind.¹³⁵⁷ Nach dieser teleologischen Reduktion der Regelung sollen entsprechend auch nur die eigentlich zeitnah zu verwendenden Gewinne des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und Überschüsse aus der Vermögensverwaltung jeweils als Nettogrößen nach Abzug der Kosten und Aufwendungen für die Berechnung maßgeblich sein.¹³⁵⁸

Für die Auffassung der Finanzverwaltung lässt sich neben dem Wortlaut („Einnahmen“) anführen, dass der Gesetzgeber nur „kleine Körperschaften“ von übermäßigen bürokratischem Aufwand in Verbindung mit der Erstellung einer Mittelverwendungsrechnung entlasten wollte. Der Gesetzgeber knüpft also an die Größe einer Körperschaft als Anhaltspunkt für ihre Leistungsfähigkeit im Hinblick auf den Umgang mit bürokratischen Anforderungen an. Dabei wird der Gesetzgeber vor Augen gehabt haben, dass kleinere gemeinnützige Körperschaften regelmäßig von ehrenamtlichen Vorständen verwaltet werden¹³⁵⁹ und daher häufig externer Unterstützung zur Aufstellung einer Mittelverwendungsrechnung bedürfen, z. B. durch Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer. Die damit verbundenen Kosten schmälern das für die unmittelbare Förderung steuerbegünstigter Zwecke verfügbare Förderpotential. Für größere gemeinnützige Körperschaft mit höheren jährlichen Einnahmen und einem größeren Vermögen ist der zusätzliche Aufwand zur Erstellung einer Mittelverwendungsrechnung eher zumutbar. Die Kennzahl der jährlichen Einnahmen dient danach allein der Feststellung der Größe und damit der Leistungsfähigkeit der Verwaltung der gemeinnützigen Körperschaft.¹³⁶⁰

Folglich ist es m. E. richtig, nicht an die eigentlich zeitnah zu verwendenden Überschüsse und Gewinne anzuknüpfen, sondern an sämtliche Zuflüsse, einschließlich der Zuwendungen i. S. v. § 62 Abs. 3 AO. Die verwaltungstechnische Leistungsfähigkeit einer gemeinnützigen Körperschaft steigt sowohl mit steigenden Einnahmen als auch durch Zuwendungen in das Ausstattungsvermögen i. S. v. § 62 Abs. 3 AO, das

¹³⁵⁷ *Kirchhain*, DStR 2021, 129 (131).

¹³⁵⁸ *Hüttemann*, DB 2021, 72 (74); Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.117.

¹³⁵⁹ *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 76.

¹³⁶⁰ So auch *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 76; *Gersch*, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § 55, Rz. 65.

ertragbringend zu nutzen oder für die steuerbegünstigten Zwecke einzusetzen ist. Erzielt beispielsweise eine vermögende gemeinnützige Körperschaft, die in erheblichem Umfang vermögensverwaltend und wirtschaftlich tätig ist, in einzelnen Veranlagungszeiträumen einen Verlust oder nur einen geringen Jahresüberschuss unterhalb der Grenze von 45.000 EUR, ist nicht ersichtlich, dass ihr in der Folge die Fortführung der bereits bestehenden Mittelverwendungsrechnung nicht mehr zumutbar wäre. Die angeführte Auffassung in der Literatur würde außerdem dazu führen, dass auch Umschichtungsgewinne außer Betracht blieben.¹³⁶¹ Gleichwohl steigern Umschichtungsgewinne die Leistungsfähigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft. Insofern ist der Auffassung der Finanzverwaltung vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Intention m. E. zuzustimmen.

Folgt man der Auffassung der Finanzverwaltung, dass ein schädlicher Sphärenwechsel von nutzungsgebundenen Vermögensgegenständen zum betragsmäßigen Wiederaufleben der darin gebundenen zeitnah zu verwendenden Mittel führt¹³⁶², erscheint die von der Finanzverwaltung selbst erklärte Rückausnahme für die Berechnung der Grenze nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO m. E. zwingend. Entscheidet sich beispielsweise ein kleiner gemeinnütziger Verein dazu, nicht mehr für die Vereinstätigkeit benötigte Räume künftig zu vermieten (Vermögensverwaltung), führt dies nach Auffassung der Finanzverwaltung zu einem betragsmäßigen Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungspflicht in Höhe des Verkehrswerts der vermieteten Räume. Tatsächlich erhöht sich aber weder das Vereinsvermögen noch die Leistungsfähigkeit im Hinblick auf die Vereinsverwaltung. Erzielt der Verein in der Folge jährliche Vermietungseinkünfte von mehr als 45.000 EUR, ist ihm auch weiterer bürokratischer Aufwand in Form der Aufstellung einer Mittelverwendungsrechnung zumutbar.

II. Rechtsfolge

Für gemeinnützige Körperschaften, deren jährliche Einnahmen die Grenze von 45.000 EUR nicht überschreiten, gilt die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung gem. § 55

¹³⁶¹ Siehe hierzu krit., Abschn. C. V. 2. c.

¹³⁶² Nach der hier vertretenen Auffassung ist die Behandlung eines Sphärenwechsels nach geltender Rechtslage überschießend und das betragsmäßige Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungspflicht zu beschränken (z. B. durch eine Sperrfrist), siehe hierzu Abschn. D. II. 3.

Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO nicht. Rechtsfolge der Befreiung ist jedoch nicht, dass die gemeinnützige Körperschaft im Hinblick auf die Förderung ihrer steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke untätig bleiben darf.¹³⁶³ Es ist weiterhin der gemeinnützigkeitsrechtliche Grundsatz der gegenwartsnahen Zweckverwirklichung zu beachten.¹³⁶⁴ Danach setzt der steuerbegünstigte Status voraus, dass die gemeinnützige Körperschaft im Hinblick auf ihre steuerbegünstigten Satzungszwecke in jedem Veranlagungszeitraum tätig wird. Das kann nach der hier vertretenen Auffassung sowohl durch den Einsatz von Mitteln im Sinne des § 55 Abs. 1 Satz 1 AO erfolgen als auch durch immaterielle Fördertätigkeiten, für die kein Mitteleinsatz erforderlich ist.¹³⁶⁵ Um dem Vorwurf der Untätigkeit und des grundlosen Ansammelns von Mitteln entgegenzuwirken, kann es auch für kleinere Körperschaften, die nicht der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen, sinnvoll sein, Rücklagen i. S. v. § 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO zu bilden und zu dokumentieren.¹³⁶⁶ Durch die Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht wird die gemeinnützige Mittelbindung i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO nicht berührt.¹³⁶⁷ Gleiches gilt für die daran anknüpfenden besonderen Mittelverwendungsregeln, insbesondere das Gewinnausschüttungsverbot gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO und das Drittbegünstigungsverbot gem. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO.

Fraglich ist welche Rechtsfolge sich bei einem Unter- bzw. Überschreiten der Einnahmengrenze in einzelnen Jahren ergibt. Betrachtet man allein die zugeflossenen Mittel eines Jahres, könnte man annehmen, dass die für diese Mittel ausgelöste Mittelverwendungsfrist in den Folgejahren nachgehalten werden muss, selbst wenn die Grenze in den Folgejahren nicht überschritten wird. Bei jährlichen Einnahmenschwankungen würde die Mittelverwendungsrechnung dadurch deutlich verkompliziert („Topfwirtschaft“¹³⁶⁸), was dem Sinn und Zweck der Regelung zum Abbau der Bürokratie zuwiderläuft.¹³⁶⁹ Die Finanzverwaltung vertritt dazu die großzügige¹³⁷⁰ Auffassung, dass sämtliche vorhandene Mittel aus den Vorjahren durch ein Jahr, in dem die Grenze

¹³⁶³ Hüttemann, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 5. Auflage 2021, Rz. 5.116.

¹³⁶⁴ Siehe hierzu Kapitel 1 Abschn. C. V.

¹³⁶⁵ Siehe hierzu Kapitel 2 Abschn. A. III. Nr. 2.

¹³⁶⁶ *Kirchhain*, DStR 2021, 129 (131).

¹³⁶⁷ Nr. 30 Abs. 3 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

¹³⁶⁸ *Kirchhain*, DStR 2021, 129 (131); *Seer/Unger*, FR 2021, 564 (568); *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 76.

¹³⁶⁹ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, § 9, Rz. 85.

¹³⁷⁰ *Schauhoff*, in: *Schauhoff/Kirchhain*, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, § 9, Rz. 85.

unterschritten wird, nicht mehr dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen.¹³⁷¹ Umgekehrt führt nach Auffassung der Finanzverwaltung auch das Überschreiten der Grenze nicht dazu, dass die zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Mittel aus Vorjahren, in denen die jährlichen Einnahmen unterhalb der Grenze lagen, dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen.¹³⁷²

Danach würde allerdings das Unterschreiten der Bagatellgrenze alle drei Jahre dazu führen, dass überhaupt keine Mittel zeitnah zu verwenden sind.

Kirchhain schlägt daher vor, die jährlichen Einnahmen periodenübergreifend zu betrachten.¹³⁷³ Danach könnte die Anwendung der Ausnahme voraussetzen, dass eine gemeinnützige Körperschaft in den letzten drei Jahren durchschnittlich nicht mehr als 45.000 EUR jährlich vereinnahmt hat. Ein solcher Nachweis könnte mit Hilfe der ohnehin erforderlichen Einnahmen-Ausgabenrechnung gem. § 63 Abs. 3 AO (als Mindeststandard der Rechnungslegung) ohne weiteres erbracht werden. Folgt man der Auffassung, wonach es für die Berechnung auf das Jahresergebnis als Nettogröße ankommen soll, könnte durch eine Durchschnittsbetrachtung jedenfalls auch sichergestellt werden, dass eine gemeinnützige Körperschaft, die in größerem Umfang wirtschaftlich und vermögensverwaltend tätig ist, ihren unter Umständen erheblichen Mittelvortrag nicht allein wegen eines Verlustjahres bzw. geringem Jahresergebnisses auf Dauer nicht mehr zeitnah verwenden braucht. Vor diesem Hintergrund ist eine Durchschnittsbetrachtung über mehrere Jahre zweckmäßig.

III. Zwischenergebnis

M. E. ist die Ausnahmeregelung für kleine gemeinnützige Körperschaften gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO ein Beleg dafür, dass der Gesetzgeber selbst nicht davon ausgeht, dass der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung für den Status der Steuerbegünstigung konstitutiv ist. Grundsätzlich besteht zwar auch bei kleineren Körperschaften die Gefahr von ineffizienter Mittelverwendung und grundloser Ansammlung

¹³⁷¹ Nr. 31 Satz 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO; *Leichinger*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 12. Auflage 2023, § 55 AO, Rz. 76, „faktische Rückwirkung“, mit Berechnungsbeispiel.

¹³⁷² Nr. 31 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO; a. A. *Koenig*, in: *Koenig*, AO, 5. Auflage 2024, § 55, Rz. 32.

¹³⁷³ *Kirchhain*, DStR 2021, 129 (131).

von Mitteln mangels externer Kontrolle der zuständigen Organe. Andererseits erscheint die Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung einschließlich des Nachweises durch eine Mittelverwendungsrechnung wegen des damit verbundenen bürokratischen Aufwands bei kleineren gemeinnützigen Körperschaften, die regelmäßig ehrenamtlich verwaltet werden, unverhältnismäßig. Berücksichtigt man die zahlreichen zuvor dargestellten Regeln und Ausnahmen, die mit dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung zusammenhängen, werden kleinere gemeinnützige Körperschaften durch die Ausnahme von erheblichem Verwaltungsaufwand und gegebenen Rechtsunsicherheiten entlastet.

Anhand des Tätigkeitsberichts in Verbindung mit der regulären Rechnungslegung bleibt für die Finanzverwaltung eine hinreichende Kontrollmöglichkeit, um jedenfalls für den Bereich der Mittelverwendung eine schädliche Untätigkeit im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung (Verstoß gegen den Grundsatz der gegenwärtigen Zweckverwirklichung) erkennen zu können.

Für die mit dem jüngsten Gesetzesentwurf der Bundesregierung verfolgte Zielsetzung des Bürokratieabbaus¹³⁷⁴ empfiehlt sich anstelle der vollständigen Abschaffung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht als milderer Mittel eine Anhebung der Einnahmengrenze in § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO. Durch eine deutliche Anhebung könnte ein Großteil der betroffenen Körperschaften von der Pflicht zur Aufstellung einer Mittelverwendungsrechnung entlastet werden. Nach der letzten Erhebung des Forschungsinstituts ZiviZ verfügen rund 19 % der untersuchten zivilgesellschaftlichen Organisationen in Deutschland über jährliche Gesamteinnahmen von nicht mehr als 100.000 EUR.¹³⁷⁵ Danach könnte eine Einnahmengrenze von 100.000 EUR jede fünfte gemeinnützige Körperschaft von den Nachweispflichten im Zusammenhang mit dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung befreien.

¹³⁷⁴ RegE SteFeG, Stand 23.07.2024, S. 108 (Fn. 32).

¹³⁷⁵ Schubert/Kuhn/Tahmaz, ZiviZ-Survey 2023, S. 40, https://www.ziviz.de/sites/ziv/files/ziviz-survey_2023_hauptbericht.pdf.

I. Fazit

Die vorangegangene Untersuchung der gesetzlichen Ausgestaltung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung hat gezeigt, dass auf allen Ebenen der Rechtsanwendung Unklarheiten bestehen.

Aus der Rechtsentwicklung ergibt sich, dass der Gesetzgeber weder im Zusammenhang mit der ursprünglichen Regelung über die Zulässigkeit der Rücklagenbildung noch bei der späteren positiven Regelung über die zeitnahe Mittelverwendungspflicht eine systematische Einordnung der Regelungen vorgenommen hat. Auch bei den nachfolgenden Gesetzesänderung fehlt eine grundsätzliche Gesetzesbegründung und Einordnung in die gesetzliche Systematik des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts. Die zahlreichen punktuellen Änderungen haben dazu geführt, dass die geltende Rechtslage verworren und äußerst kompliziert ist. Wegen des weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums für die Ausgestaltung von Steuervergünstigungen für privates gemeinnütziges Handeln der Steuerpflichtigen, bestehen zwar keine Anhaltspunkte für eine Verfassungswidrigkeit der Regelungen. Die unübersichtlichen und unabgestimmten Regelungen, insbesondere im Bereich der Rücklagenbildung, führen aber zu erheblicher Rechtsunsicherheit und erhöhten Rechtsanwendungskosten. In Kombination mit dem fehlenden Gewinninteresse der Beteiligten, sind diese Gesichtspunkte ungleich schädlicher als bei steuerpflichtigen Körperschaften.

Zwischenzeitlich hat der Gesetzgeber erkannt, dass das geltende System der zeitnahen Mittelverwendungspflicht aufgrund seiner Komplexität bei kleineren gemeinnützigen Körperschaften zu einem unverhältnismäßigen Aufwand führt und diese mit dem JStG 2020 aus dem Anwendungsbereich ausgenommen. Daran wird ersichtlich, dass der Gesetzgeber dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht keine den Status der Gemeinnützigkeit tragende Bedeutung zumisst. Schließlich zeigt auch die Erweiterung der Mittelverwendungspflicht auf bis zu drei Jahre durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz 2013, dass der Gesetzgeber gemeinnützige Körperschaften mit der zeitnahen Mittelverwendungspflicht nicht überfordern möchte.

Die bestehenden Rechtsunsicherheiten betreffen sowohl den subjektiven

Anwendungsbereich im Hinblick auf die Ausnahme für kleinere gemeinnützige Körperschaften als auch den objektiven Anwendungsbereich im Hinblick auf die Bestimmung der zeitnah zu verwendenden Mittel.

Der Wortlaut der gesetzlichen Regelungen bereitet bereits bei der Bestimmung der zeitnah zu verwendenden Mittel in Abgrenzung zum zulässigen „Vermögen“ Schwierigkeiten.¹³⁷⁶ Mit den weitreichenden Ausnahmetatbeständen in § 62 Abs. 3 Nr. 1–3 AO wird die zeitnahe Mittelverwendungspflicht allgemein zur Disposition der Förderer gemeinnütziger Körperschaften gestellt. Ein durch entsprechende Zuwendungen aufgebautes Vermögen ist dauerhaft von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen, unabhängig davon, ob die Zuwendung durch den Spendenabzug steuerlich begünstigt wurde.

Die zeitnahe Mittelverwendungspflicht knüpft, anders als beispielsweise das US-Steuerrecht, an die zugeflossenen Erträge an und lässt das Vermögen gemeinnütziger Körperschaften außer Betracht. Insofern besteht selbst bei erheblicher Wertsteigerung des Vermögens, insbesondere durch Zuwendungen mit entsprechender Zweckbestimmung (§ 62 Abs. 3 Nr. 2 AO), keine Mindestausschüttungspflicht zu Gunsten der gemeinnützigen Zweckförderung. Die Anknüpfung an Erträge hat einerseits den Vorteil, dass die Wertentwicklung des Vermögens einer Körperschaft nicht fortlaufend ausgewertet und bei entsprechender Wertsteigerung Liquidität hergestellt werden muss, z. B. durch Veräußerung von Vermögensgegenständen. Andererseits kann über Beteiligungsstrukturen der Mittelzufluss gesteuert und durch die Thesaurierung von Gewinnen in Beteiligungsgesellschaften die zeitnahe Mittelverwendungspflicht weitgehend umgegangen werden.

Darüber hinaus nimmt die Finanzverwaltung sämtliche Gewinne aus der Umschichtung des vorhandenen Vermögens gemeinnütziger Körperschaften von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht aus.¹³⁷⁷ Für eine solch weitreichende Ausnahme für alle gemeinnützigen Körperschaften, unabhängig von ihrer Rechtsform, besteht keine

¹³⁷⁶ Siehe hierzu Abschn. C. II.

¹³⁷⁷ Nr. 32 Satz 1 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

Rechtsgrundlage. Für den eigenständigen Vermögensaufbau hat der Gesetzgeber die freie Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO vorgesehen. Eine Rechtfertigung für die von der Finanzverwaltung gewährte Ausnahme für Umschichtungsgewinne ohne Berücksichtigung der Grenzen der freien Rücklage ist nicht ersichtlich und mit dem Zuflussprinzip nicht vereinbar. Die generelle Ausnahme für Umschichtungsgewinne schadet der Lenkungsfunction der Regelung und erlaubt gemeinnützigen Körperschaften den unbeschränkten Aufbau weiteren Vermögens durch entsprechende Anlagestrategien, die keine laufenden Erträge generieren. Auch ohne eine solche Ausnahme können gemeinnützige Körperschaften schließlich neben der freien Rücklage durch die (zeitnahe) Investition von Umschichtungsgewinnen in nutzungsgebundenes Vermögen das Eigenkapital stärken und das eigene Wachstum zugunsten der gemeinnützigen Zweckverwirklichung fördern. Nach Maßgabe des gesetzlichen Zuflussprinzips (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO) sind zugeflossene Veräußerungsgewinne m. E. grundsätzlich zeitnah zu verwenden, auch wenn sie auf die Veräußerung von Vermögensgegenständen des Ausstattungsvermögen zurückzuführen sind. Möchte man dabei die stiftungsrechtliche Kapitalerhaltungspflicht berücksichtigen, sind Stiftungen insoweit auszunehmen. Für eine gemeinnützige GmbH oder einen gemeinnützigen Verein besteht dagegen keine Begründung für eine Ausnahme.

Zahlreiche Fragen ergeben sich auf der Verwendungsseite, insbesondere im Zusammenhang mit Investitionen in nutzungsgebundenes Vermögen und der Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften. Hier besteht weiterhin ein Übermaß an gesetzlicher und verwaltungsseitiger Komplexität¹³⁷⁸, innerhalb derer die Finanzverwaltung in manchen Punkten an einer strengen Sichtweise festhält, ohne dass eine besondere Erforderlichkeit, bspw. zur Missbrauchsbekämpfung, erkennbar ist. Dies betrifft insbesondere die Weitergabe von Mitteln zur Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften (Endowments), das betragsmäßige Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungspflicht nach einem Sphärenwechsel oder Veräußerung von nutzungsgebundenem Vermögen und den Katalog der Rücklagentatbestände.

¹³⁷⁸ Walz/Fischer, Non Profit Law Yearbook 2004 (2005), 159 (175 ff.).

Während der Gesetzgeber mit der Neufassung von § 58 Nr. 1 AO durch das JStG 2020 die unbeschränkte Weitergabe zeitnah zu verwendender Mittel zwischen gemeinnützigen Körperschaften unter Verzicht auf die weiteren Beschränkungen des gestrichenen § 58 Nr. 2 AO (Wegfall der Höchstgrenze und der Voraussetzung der Zweckidentität) zugelassen und darüber hinaus für die Kooperation von gemeinnützigen Körperschaften und gemeinnützige Beteiligungsstrukturen neue Rechtsgrundlagen geschaffen hat (§ 57 Abs. 3 und 4 AO), hält er an den engen Voraussetzungen für Endowments gem. § 58 Nr. 3 AO fest. Vor dem Hintergrund der gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen, denen die Empfängerkörperschaften selbst unterliegen, insbesondere der eigenen zeitnahen Mittelverwendungspflicht und der dauerhaften Vermögensbindung, ist bei Endowments eine gesteigerte Umgehungsgefahr der zeitnahen Mittelverwendungspflicht nicht erkennbar. Gleichzeitig beschränkt die Regelung nur die Weitergabe von Mitteln aus dem ideellen Bereich (höchstens 15 %), was nicht nur ihre Wirkung relativiert, sondern auch zusätzlichen Berechnungsaufwand im Zusammenhang mit der Abgrenzung der anderen Sphärenergebnisse erzeugt. Insgesamt sollte die Regelung daher ersatzlos entfallen.

Das von der Finanzverwaltung vorgegebene Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungspflicht in Höhe des Verkehrswerts des nutzungsgebundenen Vermögens, wenn dieses Vermögen nicht mehr im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb sondern zur Mittelbeschaffung (Vermögensverwaltung oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) genutzt werden soll (Sphärenwechsel)¹³⁷⁹, führt dazu, dass gemeinnützige Körperschaften gezwungen sind, auf einen Schlag entsprechende Liquidität für die zeitnahe Mittelverwendungspflicht bereitstellen zu müssen und führt bei gegenwärtig fehlenden Investitionsmöglichkeiten zu ineffizientem Ausgabeverhalten. Zusätzlich wird eine gesonderte Ermittlung des Verkehrswerts des Vermögensgegenstands erforderlich. Den daraus entstehenden Kosten steht bei einem Sphärenwechsel kein Veräußerungserlös gegenüber. Nach dem Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist eine solche Auslegung von § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO unverhältnismäßig. Zur Vermeidung missbräuchlicher Umgehungen der zeitnahen Mittelverwendungspflicht durch einen nur vorübergehenden Einsatz eines Vermögensgegenstands mit der

¹³⁷⁹ Nr. 32 Abs. 2 Satz 2 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

Absicht, diesen letztlich dem zulässigen Ausstattungsvermögen der Körperschaft zuzuführen, bietet sich als milderer Mittel eine Art Sperrfrist für größere Vermögensgegenstände an. Danach würde die zeitnahe Mittelverwendungspflicht bei einem Sphärenwechsel oder einer Veräußerung nicht wieder aufleben, wenn das nutzungsgebundene Vermögen für eine gewisse Dauer (z. B. zehn Jahre) im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb genutzt wurde. Eine solche Auslegung ist ausreichend um einem vermeintlichen Missbrauch einer nur vorgeschobenen zwischenzeitlichen Nutzung im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb mit dem Ziel der späteren Vermögensmehrung vorzubeugen.

Die Tatbestände des gesetzlichen Rücklagenkatalogs gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1–4 AO sind durch mehrere Gesetzesänderungen schrittweise erweitert worden, wobei sie inhaltlich nicht mehr trennscharf zu unterscheiden sind. Die praktisch besonders bedeutsame Rücklagenbildung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Bereich der Vermögensverwaltung ist dagegen überhaupt nicht gesetzlich geregelt und wird bislang auf wenige ältere Urteile des BFH zurückgeführt. Für die Bildung der freien Rücklage ist dagegen eine detaillierte Berechnung der Zuführungsgrenzen unter Berücksichtigung der Herkunft der Mittel anzustellen, die in Verbindung mit der gewährten Nachholoption zu weiteren Auslegungsschwierigkeiten führt. Hier ist mit Rücksicht auf die Heterogenität gemeinnütziger Körperschaften eine deutliche Vereinfachung angezeigt.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass die Ausgestaltung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendungspflicht in einem Missverhältnis zu dessen Lenkungsfunktion und Bedeutung für den Status der Gemeinnützigkeit steht. Der damit verbundene überbordende bürokratische Aufwand für die Einhaltung der detaillierten gesetzlichen Vorgaben und die weitreichenden Umgehungsmöglichkeiten sind für die Steigerung der Effizienz im Ausgabeverhalten zugunsten der gemeinnützigen Zwecke schädlich. M. E. ist zwar kein Systemwechsel erforderlich. Gesetzgeber und Finanzverwaltung sollten aber an entscheidenden Punkten für Klarstellung sorgen, damit gemeinnützigen Körperschaften einerseits eine flexible und nachhaltige Finanzplanung möglich ist und andererseits unbegründete Thesaurierungen zu Lasten der gegenwartsnahen

Zweckförderung vermieden werden.

Die aufgezeigte Systematik der zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung wird anhand der nachfolgenden Abbildung 7 im Überblick ersichtlich:

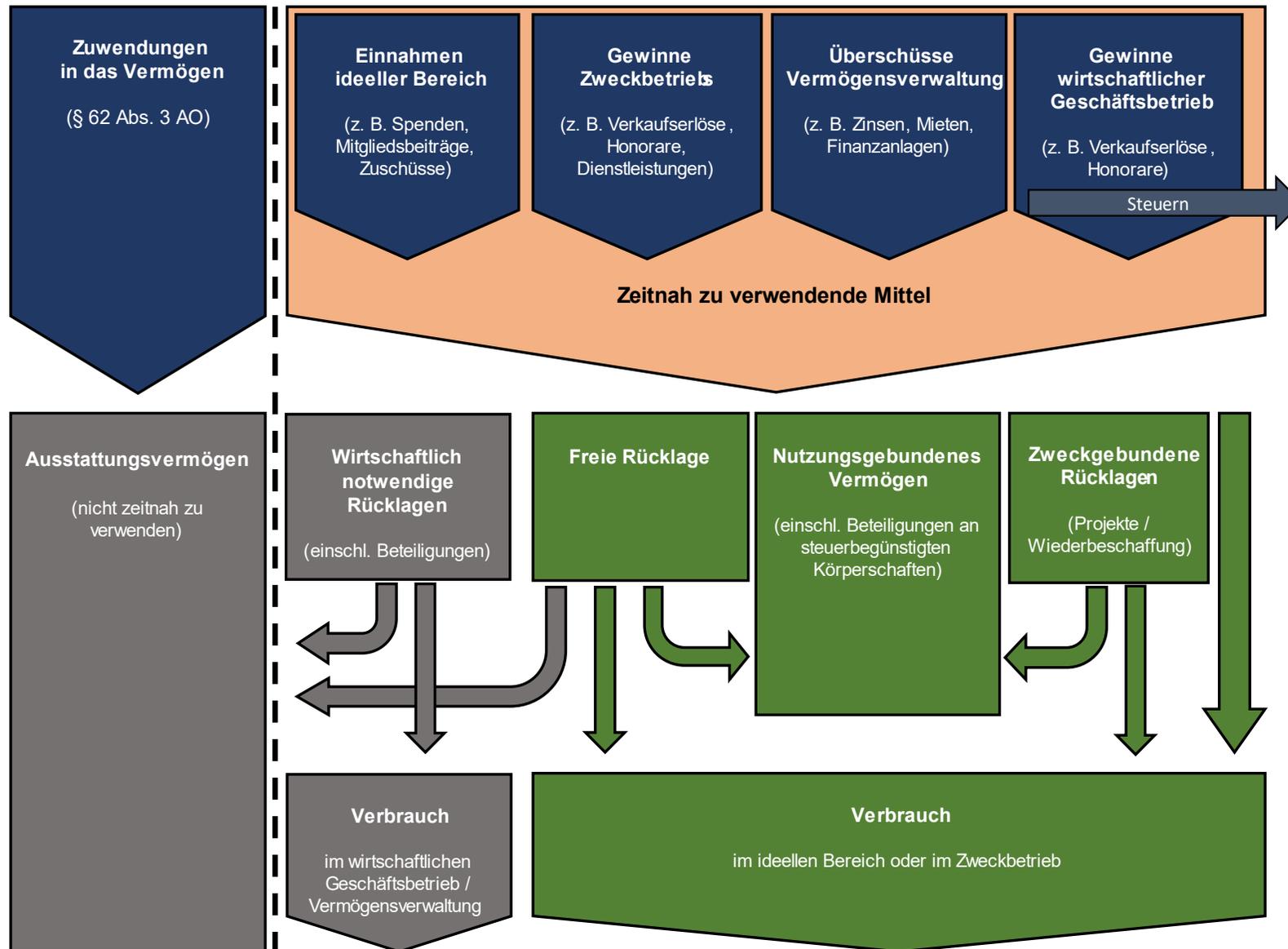


Abbildung 7

Kapitel 4 – Zusammenfassung der Ergebnisse

A. Thesen der Arbeit

I. Thesen zu Kapitel 1: Grundlagen

1. Steuervergünstigungen für privates gemeinwohlförderndes Handeln erfordern eine tatsächlich Förderung des Gemeinwohls. Die bloße Absicht ist nicht begünstigungswürdig ist. Der steuerbegünstigte Status der Gemeinnützigkeit setzt daher voraus, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft im gesamten Veranlagungszeitraum auf eine gegenwartsnahe Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist. Ist die Tätigkeit einer Körperschaft nicht erkennbar auf die Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke gerichtet, beispielsweise weil die Organe nicht einmal vorbereitende Maßnahmen ergreifen, kann der Körperschaft bereits aus diesem Grund der Status der Gemeinnützigkeit versagt werden. Das gilt auch für den Fall, dass sich eine Körperschaft ausschließlich auf die Ansammlung von Mitteln beschränkt.
2. Privates gemeinwohlförderndes Handeln erfordert nicht zwangsläufig den Einsatz finanzieller Mittel. Insbesondere durch das von gemeinnützigen Körperschaften organisierte vielfältige ehrenamtliche Engagement verdienen sich gemeinnützige Körperschaften die Steuervergünstigung. Der Einsatz finanzieller Mittel ist nicht statusbegründend, er kann aber ein Indiz für die gegenwartsnahe Zweckverwirklichung darstellen.
3. Die gemeinnützige Verwendung der Mittel (i. S. v. Geld und geldwerten Vorteilen) für die Förderung steuerbegünstigter Zwecke wird durch den Grundsatz der Mittelbindung (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO) und die speziellen Mittelverwendungsregeln, insbesondere das Gewinnausschüttungs- und das Drittbegünstigungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 3 AO) sowie den Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 AO), während der gesamten Dauer der Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft und auch im letzten Verwendungsakt bei ihrer Auflösung oder dem geplanten Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit sichergestellt.

4. Dem Gesetzgeber kommt bei der Ausgestaltung einer steuerlichen Begünstigung für private Gemeinwohlförderung ein weiter Gestaltungsspielraum zu. Steuerverfassungsrechtlich ist eine Steuerbegünstigung für private Gemeinwohlförderung nicht vorgeschrieben. Der Gesetzgeber hat bei der Ausgestaltung aber den Grundsatz der Folgerichtigkeit und Kohärenz des Gesetzes zu beachten. Insofern bedarf auch eine zeitliche Vorgabe für die Mittelverwendung einer geeigneten Rechtfertigung und folgerichtigen Ausgestaltung.

II. Thesen zu Kapitel 2: Rechtfertigung zeitlicher Vorgaben für die Mittelverwendung

5. Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ist – anders, als von weiten Teilen des Schrifttums und der finanzgerichtlichen Rechtsprechung angenommen oder seine systematische Stellung vermuten lässt – weder Ausprägung des Grundsatzes der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO), verstanden als subjektives Gemeinssinnkriterium, noch Ausprägung des Grundsatzes der Ausschließlichkeit, verstanden als Finalitätsgebot für sämtliche Handlungen einer gemeinnützigen Körperschaft. Eine unzulässige Ansammlung von Mitteln lässt nämlich weder auf schädliche eigenwirtschaftliche Zwecke der hinter einer gemeinnützigen Körperschaft stehenden Mitglieder schließen, noch ist sie per se auf die Verfolgung anderer als der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke gerichtet. Die zeitnahe Mittelverwendungspflicht dient nicht der Missbrauchsvermeidung.
6. Soll eine zeitliche Vorgabe damit gerechtfertigt werden, dass dem gegenwärtigen Steuerverzicht durch den Staat im Sinne einer zeitlichen Saldobetrachtung auch eine gegenwärtige Gemeinwohlförderung gegenüberstehen soll, wie es von Teilen des Schrifttums allgemein vertreten wird, kann das nur für tatsächlich steuerbegünstigt vereinnahmte Mittel gelten. Dazu zählen grundsätzlich nur die steuerfreien Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und Einnahmen von Körperschaften i. S. v. § 1 Abs. 1–3 KStG, die nach der gesetzlichen Fiktion als gewerbliche Einnahmen gelten. Nichtsteuerbare Einnahmen im ideellen Bereich (Spenden, Zuschüsse, Mitgliedsbeiträge, etc.) sind genauso wenig steuerbegünstigt wie Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, die der partiellen Steuerpflicht unterliegen. Hinsichtlich dieser Einnahmen vermag die

Saldobetrachtung mangels Steuerverzichts des Staates nicht zu überzeugen. Im Übrigen bestehen auch für die staatliche Gemeinwohlförderung durch Verwendung der vereinnahmten Steuermittel keine zeitlichen Vorgaben.

7. Gegen die angeführte Saldobetrachtung spricht auch, dass der Gesetzgeber die zeitnahe Verwendung von steuerbegünstigten Zuwendungen zur Disposition der zuwendenden Personen stellt (vgl. § 62 Abs. 1 Nr. 1–3 AO). Er nimmt damit in Kauf, dass die durch den Spendenabzug gewährte Steuervergünstigung auf Ebene der Zuwendenden (Spendenabzug gem. § 10b EStG) und die Gemeinwohlförderung unter Einsatz der zugewendeten Mittel zeitlich dauerhaft auseinanderfallen. Eine solche private Dispositionsbefugnis wäre widersprüchlich, wollte der Gesetzgeber mit der zeitnahen Mittelverwendung eine zeitnahe Gegenleistung zum Steuerverzicht sicherstellen.
8. Nicht überzeugend ist zudem das Argument, dass der mutmaßliche Spenderwille auf einen zeitnahen Einsatz der zugewendeten Mittel gerichtet ist. Abgesehen davon, dass dies ohnehin nur für den Bereich der Spendenmittel (Einnahmen im ideellen Bereich) gelten kann, erscheint die empirisch nicht belegte Vermutung fragwürdig. Der mutmaßliche Spenderwille wird im Zweifel auf die im Einzelfall effizienteste Verwendung der von ihm bereitgestellten Mittel gerichtet sein. Je nach steuerbegünstigter Zwecksetzung und Art der Zweckverwirklichung sowie der finanziellen Ausstattung der geförderten Körperschaft kann es daher genauso im mutmaßlichen Interesse des Spenders liegen, dass die Spendenmittel angespart und zugunsten einer nachhaltigen Zweckverwirklichung rentierlich angelegt werden. Im Übrigen steht es Spendern frei, ihre Zuwendung an eine gemeinnützige Körperschaft zivilrechtlich mit der Auflage zu verbinden, dass die Mittel zeitnah eingesetzt werden müssen. Schließlich können Spender selbst unmittelbar das Gemeinwohl fördern (z. B. eine direkte Schenkung an hilfsbedürftige Empfänger), wenn auch um den Preis des Spendenabzugs.
9. Aus gemeinwohloökonomischer Sicht lässt sich nicht typisieren, dass eine zeitnahe Mittelverwendung typischerweise effizienter ist als eine spätere Mittelverwendung. Insofern ist ein rein ökonomischer Ansatz untauglich, um eine generelle Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung zu rechtfertigen. Die zeitliche

Präferenzentscheidung zwischen gegenwärtigen Fördermaßnahmen und mit Hilfe angesparter Mittel zukünftig möglichen Fördermaßnahmen hängt von den objektiven Bedingungen des Einzelfalls ab.

10. Überzeugende Rechtfertigungsgründe für eine zeitnahe Mittelverwendungspflicht ergeben sich aus verhaltensökonomischen Gründen. Bei gemeinnützigen Körperschaften fehlt es regelmäßig an einer wirksamen internen und externen Kontrolle der verantwortlichen Organe. Für die Öffentlichkeit ist in der Regel nicht ersichtlich, in welcher Höhe die Körperschaft ihre Mittel thesauriert. Auch die privaten Zertifizierungsstellen (z. B. das DZI-Spenden-Siegel oder das Spendenzertifikat des Deutschen Spendenrats e.V.) treffen keine Aussage über die Effizienz des Ausgabeverhaltens im Sinne einer Quote von zeitnaher Mittelverwendung und Thesaurierung. Vor dem Hintergrund der verschärften Kontrollprobleme im gemeinnützigen Sektor kann eine Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung als Instrument der Verhaltenssteuerung die Effizienz des Ausgabeverhaltens steigern und dysfunktionalen Anreizen, beispielsweise zu überhöhten Organvergütungen oder überhöhten Repräsentationsaufwendungen, präventiv entgegenwirken. Die zeitliche Vorgabe für die Mittelverwendung hat daher in erster Linie eine Lenkungsfunction.

III. Thesen zu Kapitel 3: Ausgestaltung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung

1. Zu Abschnitt A: Rechtsentwicklung

11. Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendungspflicht wurde seit den ersten gesetzlichen Regelungen über Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften (GemVO 1941 und 1953) als ungeschriebene Voraussetzung anerkannt. Eine explizite Gesetzesbegründung findet sich weder im Rahmen der ersten positiven Kodifikation durch das StiftFördG 2000 noch in den folgenden Reformen, die stetige Lockerungen mit sich brachten. Bis zum jüngsten Gesetzesentwurf der Bundesregierung¹³⁸⁰ wurde der Grundsatz der zeitnahen

¹³⁸⁰ RegE Steuerfortentwicklungsgesetz, Stand 23.07.2024, Fn. 32.

Mittelverwendung weder vom Gesetzgeber noch im Schrifttum grundsätzlich in Frage gestellt.

2. Zu Abschnitt B: Regelungssystematik im Allgemeinen Gemeinnützigkeitsrecht

12. De lege lata sind die Bestimmungen zum Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung systematisch unpassend in den §§ 55 Abs. 1 Nr. 5, 62 und 63 Abs. 4 AO geregelt, was den Zusammenhang und die Bedeutung der Regelungen im System des allgemeinen Gemeinnützigkeitsrechts schwer erkennen lässt. Weder passt der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung zu den Mittelverwendungsregeln in § 55 Abs. 1 Nr. 1–4 AO, noch ist der systematische Zusammenhang zum Rücklagenkatalog (§ 62 Abs. 1 AO) und zu der zulässigen Vermögensausstattung (§ 62 Abs. 3 AO) auf Anhieb erkennbar. De lege ferenda bietet sich eine einheitliche Regelung in § 62 AO an.¹³⁸¹

3. Zu Abschnitt C: Bestimmung der zeitnah zu verwendenden Mittel

13. Von den zeitnah zu verwendenden Mitteln abzugrenzen ist das nicht zeitnah zu verwendende Vermögen aus Zuwendungen nach § 62 Abs. 3 und 4 AO. Dieser Vermögensbegriff ist nicht gleichzusetzen mit dem Vermögensbegriff nach der Definition des Grundsatzes der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Letzterer umfasst die zeitnah zu verwendenden Mittel. Für eine erkennbare Abgrenzung sollte de lege ferenda im Wortlaut der Regelungen differenziert werden. Im Zusammenhang mit den Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht (§ 62 Abs. 3 und 5 AO) bietet sich der Begriff des „Ausstattungsvermögens“ an. Daran würde ersichtlich, dass das Vermögen, das ausnahmsweise nicht zeitnah zu verwenden ist, gleichermaßen der ausschließlichen Förderung der steuerbegünstigten Zwecke bzw. der Mittelbeschaffung dienen muss.
14. Der Einsatz von Vermögensgegenständen des Ausstattungsvermögens zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb führt nicht dazu, dass diese Vermögensgegenstände zu nutzungsgebundenem

¹³⁸¹ Siehe hierzu Abschn. B.

Vermögen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO werden.

15. Die Tatbestände gem. § 62 Abs. 3 Nr. 2 und 3 AO sind Ausdruck der gesetzgeberischen Entscheidung, dass der individuellen Präferenz von Förderern gemeinnütziger Körperschaften ein Vorrang gegenüber der zeitnahen Mittelverwendungspflicht zukommen soll. Die Tatbestände sind im Einzelnen auslegungsbedürftig und nicht abschließend zu verstehen. Für den Nachweis, dass eine Zuwendung nicht zeitnah verwendet werden muss, sollte es genügen, wenn die Körperschaft eine konkludente Zweckbestimmung des Zuwendenden im Zeitpunkt der Zuwendung nachweisen kann.
16. Für den Lenkungszweck der zeitnahen Mittelverwendungspflicht kann es bei Zuwendungen unter Lebenden (§ 62 Abs. 3 Nr. 2 und 3 AO) nicht ausreichen, wenn der Zuwendende der Körperschaft das Wahlrecht einräumt, die Mittel auch zeitnah verwenden zu können. Das gilt auch für die Weitergabe von Ausstattungsvermögen zwischen gemeinnützigen Körperschaften. Ohne eine ausdrückliche oder konkludente Erklärung der zuwendenden gemeinnützigen Körperschaft über die Herkunft der Mittel aus dem Ausstattungsvermögen ist die Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht für die Empfängerkörperschaft und das für sie zuständige Finanzamt nicht erkennbar.
17. Bei Zuwendungen von Todes wegen ohne weitere Zweckbestimmung ist ein Wahlrecht für die Empfängerkörperschaft unschädlich. Die Regelung (§ 62 Abs. 3 Nr. 1 AO) soll gemeinnützige Körperschaften davor schützen, Erbschaft- und Vermächtnisgegenstände im Zweifel veräußern zu müssen. Besteht dagegen keine andere Verwendungsmöglichkeit und wurde der Erhalt nicht ausdrücklich vom Erblasser angeordnet, sollte alternativ eine zeitnahe Veräußerung bzw. der Verbrauch möglich sein.
18. Die Ausnahme für Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs der gemeinnützigen Körperschaft (§ 62 Abs. 3 Nr. 3 AO) kann entfallen, wenn man die konkludente Zweckbestimmung, die Spenden aufgrund eines Spendenaufrufs zur Erhöhung des Ausstattungsvermögen immanent ist, schon im Tatbestand von § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO berücksichtigt.
19. Die Ausnahme für Sachzuwendungen, die weder von Todes wegen noch mit

einer entsprechenden Zweckbestimmung zur Vermögensausstattung zugewendet wurden (§ 62 Abs. 3 Nr. 4 AO), sollte mangels Bestimmtheit und Erforderlichkeit ersatzlos gestrichen werden.

20. Zeitnah zu verwendende Mittel können nur Geld oder geldwerte Vermögensgegenstände i. S. v. Wirtschaftsgütern sein, die in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zur Förderung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zur Verfügung stehen. Nutzungen und Leistungen oder fremde Vermögensgegenstände gehören nicht zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln.
21. Verwendbar sind grundsätzlich nur die Nettoergebnisse der einzelnen Sphären nach Abzug der Aufwendungen bzw. der Gewinn aus dem steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb nach Steuern. Wertentwicklungen im vorhandenen Vermögen sind grundsätzlich unbeachtlich, weil die Mittelverwendungspflicht an den Zufluss von Mitteln anknüpft (Zuflussprinzip).
22. Bei einer Ableitung der zeitnah zu verwendenden Mittel aus der Handelsbilanz können Forderungen nach dem Zuflussprinzip außer Betracht bleiben. Außerdem kommt die Berücksichtigung bilanzieller Verbindlichkeiten als gemeinnützige Mittelverwendung grundsätzlich nur in Betracht, wenn es sich dabei um Außenverpflichtungen im ideellen Bereich handelt, z. B. verbindliche Förderzusagen. Verbindlichkeiten, die im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung begründet sind, stellen dagegen keine gemeinnützige Mittelverwendung dar.
23. Da der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung de lege lata ausschließlich auf zugeflossene Mittel abstellt, eröffnet die Thesaurierung von Mitteln in Tochter-Kapital-/Personengesellschaften unter Verzicht auf Ausschüttungen bzw. Entnahmen eine weitgehende Umgehungsmöglichkeit der zeitnahen Mittelverwendungspflicht.
24. Die von der Finanzverwaltung gewährte Ausnahme für Umschichtungsgewinne im Bereich der Vermögensverwaltung (Nr. 32 Abs. 1 Satz 1 AEAO) hat keine gesetzliche Grundlage und kann zu einer weitreichende Durchbrechung des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendungspflicht führen. Im Einzelfall kann eine Ausnahme für Umschichtungsgewinne im Bereich der Vermögensverwaltung

nach dem Rechtsgedanken von § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO gerechtfertigt sein, wenn der Zuwendende gleichzeitig die mit der Zuwendung erzielten Umschichtungsgewinne von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausnehmen wollte. Eine generelle Ausnahme ist lediglich im Kontext der stiftungsrechtlichen Pflicht zum Erhalt des Grundstockvermögens (§ 83c Abs. 1 Satz 1 BGB) gerechtfertigt. Danach dürfen solche Zuwächse aus der Umschichtung des Grundstockvermögens grundsätzlich nicht für die Stiftungszwecke verwendet werden, die zum Erhalt des Grundstockvermögens benötigt werden (vgl. § 83c Abs. 1 Satz 3 BGB). Im Übrigen ist eine generelle Ausnahme für sämtliche Umschichtungsgewinne gemeinnütziger Körperschaften mit der Lenkungsfunktion der zeitnahen Mittelverwendung nicht zu vereinbaren. Hier besteht die Gefahr, dass mithilfe von Anlagemodellen, die auf die fortlaufende Realisierung von Umschichtungsgewinnen abzielen, aber keine laufenden Erträge ausschütten, unbeschränkt Vermögen aufgebaut wird.

4. Zu Abschnitt D: Zeitnahe Verwendung im Sinne der Regelung

25. Für die Qualifikation eines Vermögensgegenstand als nutzungsgebundenes Vermögen i. S. v. § 55 Abs. 2 Nr. 5 Satz 2 AO genügt es, wenn der Vermögensgegenstand durch eine andere gemeinnützige Körperschaft für deren steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke (im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb) oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts für ihren hoheitlichen Bereich genutzt wird. Entscheidend ist die Nutzung des Vermögensgegenstands für steuerbegünstigte Zwecke.
26. Die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach es bei jeder Nutzungsänderung eines im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb genutzten Vermögensgegenstands, der mit zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft oder hergestellt wurde (nutzungsgebundenes Vermögen i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO), durch die fortgesetzte Nutzung im Rahmen der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Sphärenwechsel) zu einem betragsmäßigen Wiederaufleben der in den Vermögensgegenstand investierten zeitnah zu verwendenden Mittel kommt, ist für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht überschießend. Das betragsmäßige Wiederaufleben erfordert eine gesonderte

Ermittlung des Verkehrswerts zum Zeitpunkt des Sphärenwechsel und der ausgelöste Verwendungsdruck kann zu ineffizienter Mittelverwendung führen. Verfügt eine gemeinnützige Körperschaft nicht über entsprechende Liquidität, wird sie den Vermögensgegenstand im Zweifel veräußern müssen. Regelmäßig führen aber externe Faktoren dazu, dass der weitere Einsatz eines Vermögensgegenstands als nutzungsgebundenes Vermögen nicht mehr sinnvoll ist (z. B. wegen schrumpfender Auslastung in einem Altenheim, sinkender Mitgliederzahlen eines Sportvereins oder eines im Zeitverlauf veränderten Gemeinwohlinteresses). Die Fälle einer missbräuchlichen Gestaltung, bei der eine ideelle Nutzung zur Vermeidung der zeitnahen Mittelverwendung nur vorübergehend erfolgt und eigentlich Vermögen aufgebaut werden soll, erscheinen dagegen fernliegend. Um solche Fälle dennoch auszuschließen, könnte das Wiederaufleben der zeitnah zu verwendenden Mittel von einer Mindestnutzungsdauer ähnlich einer Sperrfrist abhängig gemacht werden. Wurde ein Vermögensgegenstand beispielsweise über zehn Jahre lang im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb genutzt, könnte ein Sphärenwechsel ohne ein betragsmäßiges Wiederaufleben der zeitnahen Mittelverwendungspflicht möglich sein (unschädlicher Sphärenwechsel). Diese Lösung bietet der gemeinnützigen Körperschaft nicht nur die Möglichkeit, mithilfe des Vermögensgegenstands weitere Mittel erzielen zu können, sondern ihn künftig vielleicht erneut im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb einsetzen zu können.

27. Die für einen unschädlichen Sphärenwechsel vorgeschlagene Mindestnutzungsdauer sollte auch für die Fälle der Veräußerung nutzungsgebundenen Vermögens gelten. In Form des Veräußerungserlöses sind zwar entsprechende Mittel für die zeitnahe Verwendung verfügbar. Bei größeren Vermögensgegenständen wie beispielsweise Immobilien, führt die Veräußerung aber zu einem plötzlichen Verwendungsdruck, der bei Fehlen geeigneter Projekte zu ineffizienter Mittelverwendung führen kann. Wurde der Vermögensgegenstands beispielsweise zehn Jahre oder länger im ideellen Bereich oder im Zweckbetrieb genutzt, kann davon ausgegangen werden, dass die Nutzung jedenfalls nicht dem Aufbau von Vermögen dienen sollte, sondern geänderte Umstände eine fortgesetzte Nutzung nicht mehr sinnvoll erscheinen lässt (unschädliche Veräußerung). Die Zuführung

des Veräußerungserlöses zum Ausstattungsvermögen stärkt die langfristige Zweckverwirklichung. Weiterhin unterliegt der Veräußerungserlös dem Grundsatz der gemeinnützigen Mittelbindung und der satzungsmäßigen Vermögensbindung.

28. Durch die kaskadenartige Weitergabe zeitnah zu verwendender Mittel in fortgesetzten Weiterleitungsketten könnte die zeitnahe Mittelverwendungspflicht dauerhaft umgangen werden. § 58 Nr. 1 AO enthält im Gegensatz zu § 58 Nr. 3 AO insoweit keine ausdrückliche Beschränkung. Allerdings dient eine Mittelweitergabe zur fortgesetzten Weitergabe nicht der „Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke“ (§ 58 Nr. 1 Satz 1 AO) und stellt zudem auch einen Verstoß gegen den Grundsatz der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) dar. Um das gesetzgeberische Anliegen aus der Einführung der Vertrauensschutzregeln nach § 58a AO nicht zu konterkarieren, sollte von erweiterten Nachweispflichten über die Verwendung weitergegebener Mittel abgesehen werden. Im Einzelfall ist einer gemeinnützigen Körperschaft, der nachgewiesen werden kann, dass sie wissentlich an einer missbräuchlichen Mittelweiterleitungskette beteiligt war, der Vertrauensschutz gem. § 58a Abs. 3 Nr. 2 AO zu versagen.
29. Die gesetzliche Beschränkung der Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften (sog. Endowments) aus Mitteln des ideellen Bereichs (§ 58 Nr. 3 AO) ist für Zwecke des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung nicht erforderlich und könnte ersatzlos entfallen. Sie führt zu einer Ungleichbehandlung spendenfinanzierter gemeinnütziger Körperschaften, die im Gegensatz zu Körperschaften, die sich durch Vermögensverwaltung oder wirtschaftliche Betätigung selbst finanzieren, zumindest einer gewissen Kontrolle durch den Spendenmarkt unterliegen. Die Ausstattung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft lässt keine missbräuchliche Umgehung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht befürchten, da die Mittel auf Ebene der Empfängerkörperschaft gleichermaßen der gemeinnützigen Mittelbindung unterliegen und die Erträge daraus zeitnah zu verwenden sind. Nach dem in der Neufassung von § 58 Nr. 1 AO zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers, wonach Mittelweitergaben zur Verwirklichung anderer steuerbegünstigter Zwecke als den eigenen zulässig sind, ist auch die Beschränkung auf übereinstimmende Zwecke bei einem

Endowment (§ 58 Nr. 3 Satz 2 AO) nicht mehr passend. Zudem ist die Regelung nicht mit der Regelung über die Bildung der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) abgestimmt. Sie erlaubt in deutlich größerem Umfang eine Vermögensausstattung anderer gemeinnütziger Körperschaften als es über die freie Rücklage für die eigene Vermögensausstattung zulässig ist. Ein Wegfall der Beschränkung würde schließlich gemeinnützige Umstrukturierungen und die Ausgründung gemeinnütziger Tochtergesellschaften erleichtern.

5. Zu Abschnitt E: Die gemeinnützigkeitsrechtliche Rücklagenbildung

30. § 61 Abs. 1 Nr. 1 AO bietet keine gesetzliche Grundlage für eine Rücklage wegen ertragsteuerlicher Risiken, beispielsweise weil ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb möglicherweise nicht als Zweckbetrieb oder eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht als Vermögensverwaltung i. S. v. § 14 AO qualifiziert. Es fehlt der für eine zweckgebundene Rücklage i. S. v. § 61 Abs. 1 Nr. 1 AO erforderliche Zusammenhang zu der gemeinnützigen Zweckförderung. Denkbar ist dagegen eine Rücklage für umsatzsteuerliche Risiken im Zusammenhang mit Leistungen des Zweckbetriebs.
31. Bei der Bildung einer zweckgebundenen Rücklage nach § 61 Abs. 1 Nr. 1 AO ist es nicht erforderlich, den zukünftig benötigten Finanzierungsbedarf auf den Zeitpunkt der Rücklagenbildung abzuzinsen. Eine Abzinsung ist wegen der damit verbundenen Unsicherheiten über die künftige Zins- und Preisentwicklung für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendung unverhältnismäßig.
32. Eine zweckgebundene Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO kommt weiterhin für eine geplante Mittelweitergabe an eine andere gemeinnützige Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts (§ 58 Nr. 1 AO) in Betracht, wenn die Mittelweitergabe zur Finanzierung eines hinreichend konkreten Vorhabens der Empfängerkörperschaft erforderlich ist. Gleiches gilt für eine hinreichend konkrete Absicht, eine andere gemeinnützige Körperschaft mit Vermögen auszustatten (Endowment). Entsprechend der gesetzgeberischen Wertung, nach der eine Übereinstimmung der steuerbegünstigten Zwecke bei Mittelweitergaben nicht mehr erforderlich ist, erscheint auch eine erweiternde Auslegung von § 62 Abs. 1

- Nr. 1 AO zweckmäßig.
33. Die Bildung einer zweckgebundenen Rücklage kommt für Betätigungen nach § 58 Nr. 6–8 AO (Stifterunterhalt, gesellige Zusammenkünfte, Profisport) in Betracht, wenn die für den unterjährigen Einsatz vorgesehenen Grenzen auch bei der Rücklagenbildung eingehalten werden. Es ist nicht ersichtlich, weshalb nur der unterjährige Einsatz für diese grundsätzlich nicht steuerbegünstigten Vorhaben unschädlich sein soll.
 34. Die von der Finanzverwaltung und der ganz herrschenden Auffassung im Schrifttum anerkannte Betriebsmittelrücklage als Unterform der zweckgebundenen Rücklage ist mit Rücksicht auf die bis zu dreijährige Mittelverwendungsfrist und die freie Rücklage nur in Ausnahmefällen erforderlich. Nur wenn die gemeinnützige Körperschaft nachweisen kann, dass fortlaufend nicht genügend Mittelvortrag generiert bzw. nicht genügend Mittel über die freie Rücklage für den laufenden Betriebsmittelbedarf vorgehalten werden, kommt eine zusätzliche Rücklage in Betracht.
 35. Die separate gesetzliche Regelung einer Rücklage für die Wiederbeschaffung nutzungsgebundener Vermögensgegenstände (Wiederbeschaffungsrücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) sollte im Rahmen einer Vereinfachung der Regelungen über die Rücklagenbildung entfallen. Es handelt sich im Ergebnis lediglich um eine Nachweiserleichterung für einen Unterfall einer zweckgebundenen Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.
 36. Nach dem Sinn und Zweck der freien Rücklage als Ausnahme von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ist es nicht erforderlich, dass Verluste periodenübergreifend zu berücksichtigen sind. Entscheidend ist allein der zum Jahresende tatsächlich verfügbare Mittelvortrag. Aus diesem Grund sind bei der Rücklagenbildung (und der Nachholung unterbliebener Rücklagenbildung) auch die Nettoergebnisse der gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphären maßgeblich, das heißt unter Berücksichtigung der zulässigen Aufwendungen.
 37. Zur Vereinfachung und Beseitigung von Ungleichbehandlungen sollte für die Bildung der freien Rücklage nicht weiter nach der Herkunft der Mittel unterschieden werden. Die Unterscheidung zwischen Überschüssen aus der

Vermögensverwaltung und sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AO) ist für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht nicht erforderlich. Mit einer einheitlichen Zuführungsgrenze könnte die im Übrigen nicht erforderliche buchhalterische Abgrenzung der Ergebnisse aus der Vermögensverwaltung von den anderen Einnahmen entfallen. Zugleich erledigen sich zahlreiche weitere Auslegungsprobleme bei der Bildung und Nachholung der freien Rücklage. Eine sphärenübergreifende Betrachtung würde schließlich die Transparenz im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit der gemeinnützigen Körperschaft erhöhen, indem eine Rücklagenbildung in Verlustjahren ausgeschlossen wird.

38. Sofern man an den unterschiedlichen Zuführungsgrenzen festhalten möchte, gilt:
- a. Die Qualifikation von Erträgen als „Überschüsse aus der Vermögensverwaltung“ folgt der zugrundeliegenden vermögensverwaltenden Tätigkeit und nicht der gemeinnützigkeitsrechtlichen Zuordnung der dazu genutzten Vermögensgegenstände. Dementsprechend können Überschüsse aus der Vermögensverwaltung auch mit Vermögensgegenständen aus dem ideellen Bereich oder dem Zweckbetrieb, einschließlich der in zweckgebundenen Rücklagen zurückgelegten Mittel, erwirtschaftet werden, die in Höhe von bis zu einem Drittel der freien Rücklage zugeführt werden können.
 - b. Für die Zuführungsgrenze der „sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln“ erscheint es zweckmäßig, Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb isoliert von den Ergebnissen der Zweckbetriebssphäre zu betrachten. Da Zweckbetriebe regelmäßig defizitär betrieben werden aber zugleich unmittelbar der Förderung der steuerbegünstigten Zwecke dienen, kann für Zwecke der zeitnahen Mittelverwendungspflicht von einer Verrechnung mit Gewinnen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgesehen werden. So können die Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unabhängig von Verlusten des Zweckbetriebs für die Erhaltung der Leistungsfähigkeit thesauriert werden. Aus der isolierten Betrachtung ergibt sich zudem kein zusätzlicher Ermittlungsaufwand, da die Ergebnisse bereits aufgrund der partiellen Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs getrennt zu ermitteln sind.

-
- c. Zu den sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel, die in der freien Rücklage thesauriert werden können, gehören außerdem empfangene Mittel aus Mittelweitergaben gem. § 58 Nr. 1 AO. Die Rücklage stellt zwar keine unmittelbare Verwendung für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke dar. Gleichwohl hat auch eine aus Mittelweitergaben finanzierte gemeinnützige Körperschaft das Bedürfnis, Mittel für die Erhaltung der Leistungsfähigkeit zurücklegen zu können. Eine zusätzliche Differenzierung würde die Rücklagenbildung zudem nochmals verkomplizieren. Erlangt die Geberkörperschaft Kenntnis von einer unbegründeten Thesaurierung, wird sie schließlich von weiteren Zuwendungen absehen.
- d. Bei der Nachholung von Zuführungen zu der freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO ist eine getrennte Betrachtung der Zuführungsgrenzen nicht erforderlich. Es ist kein Grund ersichtlich, dass unterbliebene Zuführungen aus Überschüssen aus der Vermögensverwaltung nicht auch mit sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln aus den Folgejahren und umgekehrt nachgeholt werden können.
39. De lege ferenda sollte die von der Rechtsprechung des BFH und der Finanzverwaltung seit langem anerkannte Möglichkeit der Bildung wirtschaftlich notwendiger Rücklagen im Mittelbeschaffungsbereich (Vermögensverwaltung und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) als gesetzlicher Rücklagentatbestand aufgenommen werden. Dadurch würde ersichtlich, dass es sich bei solchen Rücklagen, die über die bilanziellen Vorsorgemaßnahmen (Rückstellungen gem. § 249 HGB und Abschreibungen gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) und die freie Rücklage hinausgehen, um gemeinnützigkeitsrechtliche Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht handelt.
40. Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kommen nur in Betracht, wenn sie wirtschaftlich erforderlich sind. Unternehmerische Erwägungen zum unbeschränkten Ausbau der wirtschaftlichen Betätigung können im Hinblick auf die dienende Funktion der Mittelbeschaffung für die Förderung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke grundsätzlich nicht ausreichen. Entscheidend ist einerseits die wirtschaftliche Notwendigkeit zusätzlicher Rücklagen zur Sicherung

der Existenz des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und andererseits dessen Bedeutung für die nachhaltige Finanzierung der Zweckverwirklichung.

41. Einen speziellen Fall einer wirtschaftlich notwendigen Rücklage im Mittelbeschaffungsbereich stellt die Vorsorge zum Erwerb von Gesellschafterrechten für die Teilnahme an einer Kapitalerhöhung dar. Die Regelung gem. § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO könnte nach Einführung einer gesetzlichen Rücklage für den Mittelbeschaffungsbereich entfallen. Für die Teilnahme an einer Kapitalerhöhung bei einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft ist § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO nach geänderter Rechtslage nicht mehr anwendbar. Es handelt sich in diesen Fällen nunmehr um eine Anschaffung nutzungsgebundenen Vermögens wofür die Bildung einer zweckgebundenen Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO) in Betracht kommt.
42. Möchte man an der Regelung zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO) festhalten, gilt:
 - a. Die Regelung ist auf solche Fälle zu beschränken, bei denen die Kapitalerhöhung gegen den Willen der beteiligten gemeinnützigen Körperschaft beschlossen werden kann. Andernfalls könnte über Kapitalerhöhungen in Tochtergesellschaften unbegrenzt Vermögen angesammelt werden, das nicht zeitnah zu verwenden ist. Gleiches muss für die unterjährige Teilnahme an Kapitalerhöhungen gem. § 58 Nr. 10 AO gelten.
 - b. Zugleich ist die Beschränkung auf Kapitalgesellschaften nach dem Sinn und Zweck der Regelung nicht nachvollziehbar. Beteiligungen an Personengesellschaften können gleichermaßen von Verwässerungseffekten durch Erhöhung der Einlagen betroffen sein. Unerheblich ist, ob die Beteiligung der Sphäre der Vermögensverwaltung oder dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen ist.
 - c. Die Regelung über die Anrechnung der Bildung einer Rücklage zum Erhalt von Beteiligungen (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO) auf die Bildung der freien Rücklage bezieht sich entgegen des Wortlauts nicht auf die „Höhe der freien Rücklage“ sondern auf die jährlichen Zuführungsgrenzen. Folgt man der einschränkenden Auslegung der Finanzverwaltung, wonach eine die Höchstbeträge für die

Bildung der freien Rücklage übersteigende Bildung der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO auch in den Folgejahren die Höchstbeträge der freien Rücklage mindern, ist es folgerichtig, dass bei einem nachträglich Wegfall des Grundes (geplante Kapitalerhöhung findet nicht statt), gleichermaßen die Nachholoption für die Bildung der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 AO) Anwendung findet.

43. Die sog. Ansparrücklage für gemeinnützige Stiftungen (§ 62 Abs. 4 AO) soll Zuführungen zum Grundstockvermögen im Sinne des neugeregelten § 83b Abs. 2 Nr. 3 BGB fördern und dient damit der nachhaltigen und dauerhaften Erfüllung der Stiftungszwecke. Systematisch handelt sich daher um eine spezielle Erweiterung der freien Rücklage für neuerrichtete Stiftungen, die wegen der stiftungsrechtlichen Kapitalerhaltungspflicht vertretbar ist.
44. Vor dem Hintergrund der hier vertretenen Lenkungsfunction des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung sollten die Rücklagentatbestände vereinfacht und erweitert werden. Im Ergebnis erscheinen drei Rücklagentatbestände ausreichend:
 - a. eine Rücklage für die Durchführung zweckverwirklichender Maßnahmen (im ideellen Bereich und im Zweckbetrieb, einschließlich der Anschaffung/Wiederbeschaffung nutzungsgebundenen Vermögens sowie der Finanzierung von Maßnahmen nach § 58 AO),
 - b. eine Rücklage für die Sicherung der Mittelbeschaffung (für die Erhaltung der Vermögensverwaltung und des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, einschließlich der Vorsorge zum Erhalt von Beteiligungen) sowie
 - c. eine freie Rücklage zur Stärkung des Ausstattungsvermögens und allgemeinen Erhaltung der Leistungsfähigkeit (mit einer besonderen Ausnahme für neu errichtete Stiftungen).
45. Die Bildung von Gewinnrücklagen auf der Ebene von steuerpflichtigen Tochtergesellschaften hat den gleichen Grundsätzen zu folgen, wie der Bildung wirtschaftlich notwendiger Rücklagen in wirtschaftlichen Eigenbetrieben und bei der eigenen vermögensverwaltenden Tätigkeit. Insofern kann der Verzicht auf

Ausschüttungen bzw. Entnahmen einen gemeinnützigkeitsrechtlichen Verstoß begründen. Fehlen entsprechende gesellschaftsrechtliche Einflussmöglichkeiten auf die Ausschüttungs- bzw. Thesaurierungsentscheidung, z. B. bei einer Minderheitsbeteiligung, kann sich bei einer fortbestehenden unbegründeten Thesaurierung die Pflicht ergeben, die Beteiligung zu veräußern.

46. Von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht auszunehmen sind solche Mittel, die aufgrund rechtlicher Vorgaben in Rücklagen einzustellen sind. Dazu gehören sowohl die Pflichtrücklage zur Ansammlung des Mindeststammkapitals bei einer Unternehmergeellschaft (§ 5a Abs. 3 GmbHG) als auch die gesetzliche Rücklage bei einer gemeinnützigen AG (§ 150 Abs. 1 AktG). Die gesellschaftsrechtlichen Pflichtrücklagen dienen dem Gläubigerschutz und stellen kein grundloses Ansammeln von Mitteln zu Lasten einer effizienten Mittelverwendung dar.
47. Grundsätzlich können zwar sämtliche innerhalb der Mittelverwendungsfrist zugeflossene Mittel zweckgebundenen Rücklagen zugeführt werden. Allein die Bildung von Rücklagen stellt aber noch keine gegenwärtige Zweckverwirklichung dar. Ohne weitere zweckfördernde Tätigkeiten innerhalb der betroffenen Veranlagungszeiträume genügt die tatsächliche Geschäftsführung durch die bloße Rücklagenbildung nicht den Anforderungen nach § 63 Abs. 1 AO.
48. Die aus der Auflösung zweckgebundener Rücklagen oder der Rücklage zum Erhalt einer Beteiligung freiwerdenden und nicht mehr benötigten Mittel gelten nach dem Rechtsgedanken von § 62 Abs. 2 Satz 3 AO als neuzugeflossene Mittel und können im Rahmen der Zuführungsgrenzen auch der freien Rücklage zugeführt werden.

6. Zu Abschnitt F: Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung

49. Zum Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung ist eine separate Mittelverwendungsrechnung unentbehrlich. Allein aus den regulären Formen der Rechnungslegung lässt sich nicht erkennen welche Mittel bereits für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden und daher als nutzungsgebundenes Vermögen von der zeitnahen Mittelverwendungspflicht ausgenommen sind. Außerdem wird nicht nach einer besonderen Zweckbestimmung der Mittel i. S. v. § 62 Abs. 2 AO

differenziert. Im Übrigen ist die Darstellung handelsbilanzieller Rücklagen für Zwecke des Nachweises der gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagenbildung ungeeignet, weil handelsbilanzielle Rücklagen anderen Zwecken dienen.

50. Für bilanzierende gemeinnützige Körperschaften bietet die Ableitung einer Mittelverwendungsrechnung aus der Bilanz einen pragmatischen Ansatz. Die im Schrifttum empfohlenen Muster bedürfen jedoch wegen der Veränderung der Rechtslage Anpassungen.
51. Um eine übermäßige Thesaurierung in Tochtergesellschaften ersichtlich zu machen, sollte ein Verzeichnis über solche Beteiligungen geführt werden, bei denen die gemeinnützige Körperschaft über die Gewinnverwendung entscheiden kann (beherrschte Gesellschaften). In dem Verzeichnis sollte die Höhe der Gewinnrücklagen bzw. der nicht entnommenen Gewinne abgebildet werden.

7. Zu Abschnitt G: Rechtsfolgen einer unzulässigen Mittelansammlung

52. Durch die Aufnahme einer verbindlichen Festlegung der zeitnahen Mittelverwendungspflicht in der Mustersatzung für gemeinnützige Körperschaften (Anlage 1 zu § 60 AO) würde verdeutlicht, dass ein Verstoß gegen die zeitnahe Mittelverwendungspflicht einen Verstoß gegen die satzungsgemäßen Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 Abs. 1 AO) darstellt und grundsätzlich den Entzug der Gemeinnützigkeit für den betroffenen Veranlagungszeitraum zur Folge haben kann.
53. Bei Verstößen gegen die zeitnahe Mittelverwendungspflicht ist der Entzug der Gemeinnützigkeit für die betroffenen Veranlagungszeiträume aus Gründen der Verhältnismäßigkeit auf vorsätzliche oder wiederholte Verstöße zu beschränken. Das ergibt sich schon aus dem Vergleich zu einer schädlichen Mittelfehlverwendung. Bei einer unzulässigen Mittelansammlung sind die Mittel noch vorhanden und können weiterhin für die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden. Im Regelfall ist daher bei Verstößen gegen die zeitnahe Mittelverwendungspflicht stets eine Verwendungsaufgabe (§ 63 Abs. 4 AO) zu erteilen. De lege ferenda wäre die Regelung insofern klarstellend als Soll-Vorschrift mit intendiertem Ermessen zu formulieren.

8. Zu Abschnitt H: Ausnahme für kleinere gemeinnützige Körperschaften

54. Die Ausnahmeregelung für kleinere gemeinnützige Körperschaften mit geringen jährlichen Einnahmen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO) ist ein Beleg dafür, dass der Gesetzgeber nicht davon ausgeht, dass der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung für den Status der Steuerbegünstigung konstitutiv ist.
55. Für die Berechnung der Grenze der jährlichen Einnahmen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO ist es zweckmäßig, auf die tatsächlich zugeflossenen Mittel abzustellen (Bruttobetachtung) und nicht lediglich auf die zeitnah zu verwendenden Mittel. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung geht es um die Entlastung kleinerer gemeinnütziger Körperschaften von dem bürokratischen Aufwand, der mit Erstellung einer Mittelverwendungsrechnung verbunden ist. Für die Leistungsfähigkeit der Verwaltung einer gemeinnützigen Körperschaft bieten die tatsächlichen Mittelzuflüsse (Umsatzerlöse im Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe oder der Vermögensverwaltung), einschließlich der nicht zeitnah zu verwendenden Zuführungen zur Vermögensausstattung (§ 62 Abs. 3 AO), geeignete Anhaltspunkte.
56. De lege ferenda sollte für die Ausnahme nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO auf eine Durchschnittsbetrachtung der Einnahmen aus den letzten drei Kalender- oder Wirtschaftsjahren abgestellt werden. Das würde die Regelung in Fällen des Unter- bzw. Überschreitens in einzelnen Jahren handhabbarer und einen separaten Nachweis der zeitnahen Verwendung der betroffenen Mittel entbehrlich machen.

B. Entwurf eines Reformvorschlags

Aus der vorangegangenen Untersuchung der gesetzlichen Regelungen im Zusammenhang mit dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ergibt sich, dass der systematische Zusammenhang von Grundsatz und Ausnahmen *de lege lata* nicht ohne weiteres erkennbar ist. Es empfiehlt sich daher eine einheitliche Regelung in § 62 AO. § 62 AO könnte unter Streichung von § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO wie folgt neugefasst werden:

§ 62 Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung

(1) ¹Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. ²Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die steuerbegünstigten Zwecken der Körperschaft dienen, sowie die Verwendung für Betätigungen nach § 58 AO. ³Die Körperschaft kann die nach Satz 1 zeitnah zu verwendenden Mittel außerdem

1. einer Rücklage zuführen, soweit dies für die Durchführung von Maßnahmen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke oder für Verwendungen nach Satz 2 erforderlich ist,
2. einer Rücklage zuführen, soweit dies zur Sicherung der Existenz eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich notwendig oder für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen erforderlich ist,
3. dem Ausstattungsvermögen zuführen, jedoch höchstens ein Viertel der nach Satz 1 zeitnah zu verwendenden Mittel. Ist der Höchstbetrag für die Zuführung zum Ausstattungsvermögen in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann diese unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden.

⁴Eine Stiftung kann im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren die nach Satz 1 zeitnah zu verwendenden Mittel ganz oder teilweise ihrem Grundstockvermögen zuführen.

- (2) ¹Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren nach Absatz 1 verwendet werden. Rücklagen nach Absatz 1 Nummer 1 und 2 sind unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. ²Die freigeordneten Mittel sind innerhalb der Frist nach Satz 1 entsprechend Absatz 1 zu verwenden.
- (3) Die folgenden Mittelzuführungen unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung nach Absatz 1:
1. Zuwendungen von Todes wegen, es sei denn der Erblasser hat eine zeitnahe Verwendung vorgeschrieben;
 2. Zuwendungen, die nach dem Willen des Zuwendenden das Ausstattungsvermögen erhöhen sollen.
- (4) Absatz 1 Satz 1 gilt nicht für Körperschaften, denen in den vergangenen zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren jährlich durchschnittlich Einnahmen von nicht mehr als 100 000 Euro zugeflossen sind.

Die vorgeschlagenen Änderungen werden anhand nachfolgender synoptischer Gegenüberstellung ersichtlich:

§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO	§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO
<p>¹Die Körperschaft muss ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. ²Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. ³Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. ⁴Satz 1 gilt nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45 000 Euro.</p>	

§ 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung	§ 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung
<p>(1) ¹Körperschaften können ihre Mittel ganz oder teilweise</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen; 2. einer Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern zuführen, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind (Rücklage für Wiederbeschaffung). Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts. Die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung sind nachzuweisen; 3. der freien Rücklage zuführen, jedoch höchstens ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 Prozent der sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel. ²Ist der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann diese unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden; 4. einer Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften zuführen, wobei die Höhe dieser Rücklage die Höhe der Rücklage nach Nummer 3 mindert. 	<p>(1) ¹Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. ²Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecken der Körperschaft dienen, sowie die Verwendung für Betätigungen nach § 58 AO. ³Die Körperschaft kann die nach Satz 1 zeitnah zu verwendenden Mittel ganz oder teilweise außerdem</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen für die Durchführung von Maßnahmen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke oder für Verwendungen nach Satz 2 erforderlich ist, 2. einer Rücklage zuführen, soweit dies zur Sicherung der Existenz eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich notwendig oder für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen erforderlich ist, 3. der freien Rücklage dem Ausstattungsvermögen zuführen, jedoch höchstens ein Viertel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 Prozent der nach Satz 1 zeitnah zu verwendenden Mittel. ²Ist der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage Zuführung zum Ausstattungsvermögen in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann diese unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden. <p>⁴Eine Stiftung kann im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 14 die nach Satz 1 zeitnah zu verwendenden Mittel ganz oder teilweise ihrem Grundstockvermögen zuführen;</p>
<p>(2) ¹Die Bildung von Rücklagen nach Absatz 1 hat innerhalb der Frist des § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu erfolgen. ²Rücklagen nach Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4 sind unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. ³Die freigewordenen Mittel sind innerhalb der Frist nach § 55 Absatz 1</p>	<p>(2) Die Bildung von Rücklagen nach Absatz 1 hat innerhalb der Frist des § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu erfolgen ¹Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren nach Absatz 1 verwendet werden. ²Rücklagen nach Absatz 1</p>

<p>Nummer 5 Satz 3 zu verwenden.</p>	<p>Nummer 1 und 2 sind unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. Die freigewordenen Mittel sind innerhalb der Frist nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 Satz 1 zu verwenden.</p>
<p>(3) Die folgenden Mittelzuführungen unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Absatz 1 Nummer 5:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat; 2. Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind; 3. Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden; 4. Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören. 	<p>(3) Die folgenden Mittelzuführungen unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nummer 5 Absatz 1:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat es sei denn der Erblasser hat eine zeitnahe Verwendung vorgeschrieben; 2. Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen bestimmt sind die nach dem Willen des Zuwendenden das Ausstattungsvermögen erhöhen sollen.
<p>(4) Eine Stiftung kann im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 14 ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.</p>	<p>(4) Absatz 1 Satz 1 gilt nicht für Körperschaften, denen in den vergangenen zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren jährlich durchschnittlich Einnahmen von nicht mehr als 45 000 100 000 Euro zugeflossen sind.</p>

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 – Das gemeinnützigkeitsrechtliche Sphärenmodell	47
Abbildung 2 – Zuordnung von Beteiligungen nach dem Sphärenmodell.....	54
Abbildung 3 – Muster Mittelverwendungsrechnung nach <i>Buchna</i>	310
Abbildung 4 – Darstellung einer vereinfachten Mittelverwendungsrechnung	312
Abbildung 5 – Darstellung eines Rücklagenspiegels	313
Abbildung 6 – Darstellung einer periodenübergreifenden Verrechnung.....	315
Abbildung 7 – Übersicht über die Regelungssystematik.....	335

Literaturverzeichnis

- Alders, Cornelius* Die partiell gemeinnützige (natürliche) Person, Wiesbaden, 2018
- Arnold, Arnd* Die zivil- und steuerrechtlichen Schranken der Rücklagenbildung bei Stiftungen, NZG 2007, 805–809
- Becker, Alexander* Der Wegfall des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status – Eine Bestandsaufnahme und Hilfestellung für die Praxis, DStR 2010, 953–960
- Becker, Enno*
Riewald, Alfred
Koch, Carl Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Band I, Köln, 9. Auflage 1963 (zit.: *Becker/Riewald/Koch*, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 1963, § ...)
- Binz, Mark*,
Sorg, Martin Die Doppelstiftung im Steuerrecht, ZEV 2005, 520–523
- Blumers, Wolfgang* Fehlende Selbstlosigkeit einer gGmbH, BB 2020, 636–666
- Boettcher, Carl*
Leibrecht, Dieter Gemeinnützigkeitsverordnung: mit Ergänzungsbestimmungen, München, 2. Auflage 1971 (zit.: *Boettcher/Leibrecht*, Gemeinnützigkeitsverordnung, 2. Aufl. 1971, S. ...)
- Brandis, Peter*,
Heuermann, Bernd (Hrsg.) Ertragsteuerrecht, München, Stand: 171. EL März 2024 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, [Stand der Kommentierung], § ..., Rz. ...)
- Brandmüller, Gerhard* Steuerliche Hemmnisse bei der Eigenkapitalbildung gemeinnütziger Körperschaften, BB 1978, 542–544

- Buchna, Johannes,
Koopmann, Hermann* Die Prüfung gemeinnütziger Körperschaften – Aufzeichnungspflichten, Mittelverwendung und deren Überprüfung, StBp 1998, 225–230
- Buchna, Johannes,
Leichinger, Carina,
Seeger, Andreas,
Brox, Wilhelm* Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Achim, 12. Auflage 2023 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 12. Auflage 2023, Abschn. ..., Rz. ...)
- Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Bonn, 1988, BMF-Schriftenreihe Heft 40 (zit.: BMF-Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, 1988, [Seite])
- Cremers, Oliver* Steuerliche Gemeinnützigkeit und allgemeine Rechtsordnung, Baden-Baden 2022, (zit.: *Cremers*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und allgemeine Rechtsordnung, 2022, S. ...)
- Crezelius, Georg,
Rawert, Peter* Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen - Anmerkungen zum ersten Schritt einer Reform des Stiftungsrechts, ZEV 2000, 421–428
- Droege, Michael* Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Tübingen 2010, (zit.: *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, [Seite])
- Ebenroth, Thomas,
Boujong, Karlheinz,
Joost, Detlev (Begr.)* Handelsgesetzbuch: HGB, München, 5. Auflage 2024 (zit.: *Autor*, in: Ebenroth/Boujong, HGB, 5. Auflage 2024, § ..., Rz. ...)

- Fama, Eugene* Agency Problems and the Theory of the Firm, Journal of Political Economy, 1980, 288–307
- Fischer, Hardy* Der Ausstieg aus dem Dritten Sektor: juristische Probleme bei Beendigung der Gemeinnützigkeit, Köln 2005, (zit.: *Fischer*, Ausstieg aus dem Dritten Sektor, 2005, [Seite])
- Fischer, Peter* Gegenwartsnahe und selbstlose Förderung der Allgemeinheit am Beispiel der Investitionsrücklage eines Familien-Segelsportclubs in Gründung, FR 2004, 147–149
- Frist, Thomas* Neuregelung der Kooperation gemeinnütziger Körperschaften durch das JStG 2020 - Unmittelbare Zweckverwirklichung durch Holdingfunktion und Mittelweitergabe, WPg 2021, 1143–1150
- Gersch, Eva-Maria* Neue Regeln für die Weitergabe von Mitteln im Gemeinnützigkeitsrecht gem. § 58 Nr. 1 AO – Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020, AO-StB 2021, 305–305
- Goette, Wulf,*
Habersack, Mathias
Kalss, Susanne (Hrsg.) Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, Band 1 §§ 1–75 München, 5. Auflage 2019 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: MüKo AktG, 6. Auflage 2024, § ..., Rz. ...)
- Gosch, Dietmar (Hrsg.)* Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung, Bonn, Stand: 183. Ergänzungslieferung, Mai 2024, (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Gosch, AO/FGO, [Stand der Kommentierung], § ..., Rz. ...)
- Gosch, Dietmar (Hrsg.)* Körperschaftsteuergesetz, München 4. Auflage 2020 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Gosch, KStG, § ..., Rz. ...)

- Graffe, Ingo* Die Konsequenzen der Neuregelungen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes im neuen AO-Anwendungserlass, Non Profit Law Yearbook 2013/2014, 2014, 93–104
- Grottel, Bernd,
Justenhoven, Petra,
Schubert, Wolfgang,
Störk, Ulrich (Hrsg.)* Beck'scher Bilanz-Kommentar, München 13. Auflage 2022 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Auflage 2022, § ..., Rz. ...)
- Hartnick, Susanne* Kontrollprobleme bei Spendenorganisationen: Ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland und den USA, Tübingen 2007, (zit.: *Hartnick*, Kontrollprobleme bei Spendenorganisationen, 2007, S. ...)
- Herbert, Ulrich* Die Mittel- und Vermögensbindung gemeinnütziger Körperschaften, BB 1991, 178–190
- Herrmann, Carl
Heuer, Gerhard
Raupach, Arndt (Begr.)* Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Köln, Stand: 325. Lieferung, 5/2024 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, [Stand der Kommentierung], § ..., Rz. ...)
- Hofmeister, Ferdinand* Wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen – Freiheiten und Grenzen, Köln 2003, in: Jachmann, Monika (Hrsg.) Gemeinnützigkeit – 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt 2002, DStJG Band 26, S. 177–244 (zit.: *Hofmeister*, DStJG 26 (2003), 159 [Seite])
- Hopt, Klaus,
von Hippel, Thomas,
Walz, Rainer* Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, Tübingen 2005 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Hopt/von Hippel/Walz, Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. ...)

- Hübschmann, Walter,*
Hepp, Ernst,
Spitaler, Armin (Begr.) Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung, Köln
280. Lieferung, 6/2024, (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Hüb-
schmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, [Stand der Kom-
mentierung], §..., Rz. ...)
- Hüttche, Tobias* Zur Rechnungslegung der gemeinnützigen GmbH,
GmbHHR 1997, 1095–1100
- Hüttemann, Rainer* Gemeinnützigkeitsrecht als Organisationsrecht des
Dritten Sektors, Tübingen 2017, in: Siekmann, Hel-
mut (Hrsg.), Festschrift für Theodor Baums zum
siebzigsten Geburtstag, Band I, S. 623–639 (zit.:
Hüttemann, in: FS Baums, 2017, Band I, 623
[Seite])
- Hüttemann, Rainer* Änderungen des Gemeinnützigkeits- und Spen-
denrechts durch das Jahressteuergesetz 2020, DB
2021, 72–81
- Hüttemann, Rainer* Bessere Rahmenbedingungen für den Dritten Sek-
tor – Zum Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokra-
tisierung des Gemeinnützigkeitsrechts, DB 2012,
2592–2597
- Hüttemann, Rainer* Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6
Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, DB 2008, 1590–1595
- Hüttemann, Rainer* Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungs-
rechts, ZHR 167, 2003, 35–65
- Hüttemann, Rainer* Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts, DB
2013, 774–779
- Hüttemann, Rainer* Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung
von Stiftungen, DB 2000, 1584–1592

-
- Hüttemann, Rainer* Der geänderte Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit, DB 2014, 442–448
- Hüttemann, Rainer* Empfiehlt es sich die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Gründung und Tätigkeit von Non-Profit-Organisationen übergreifend zu regeln? Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag, München 2018, in: Ständige Disputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages, Leipzig 2018, Band I, Gutachten, S. G5–G104 (zit.: *Hüttemann, Gutachten G zum 72. Deutschen Juristentag 2018, Band I, [Seite]*)
- Hüttemann, Rainer, Schauhoff, Stephan, Kirchhain, Christian* Fördertätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften und Konzerne – Insbesondere zur Investition zeitnah zu verwendender Mittel in unentgeltlich oder verbilligt überlassenes Sachvermögen, DStR 2016, 633–643
- Hüttemann, Rainer* Gemeinnützigkeitsrecht als organisationsbezogener Fördertatbestand – Funktion, Stand und Reformfragen, FR 2016, 969–975
- Hüttemann, Rainer* Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, Köln 5. Auflage 2021 (zit.: *Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rz. ...*)
- Hüttemann, Rainer* Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, Köln 2003, in: Jachmann, Monika (Hrsg.), Gemeinnützigkeit – 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt 2002, DStJG Band 26, S. 177–244 (zit.: *Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49 [Seite]*)
- Hüttemann, Rainer* Grundfragen der partiellen Steuerpflicht, Köln, München 2008, in: Kohl, Helmut/Kübler,

- Friedrich/Ott, Claus/Schmidt, Karsten (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat, Gedächtnisschrift für Rainer Walz, 2008, S. 24 ff. (zit.: *Hüttemann*, in: GS Walz, 269 (Seite))
- Hüttemann*, Rainer Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, Köln 2006, in: *Kirchhof*, Paul (Hrsg.), Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag: Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, S. 495–514 (zit.: *Hüttemann*, in: FS Raupach, 495 [Seite])
- Hüttemann*, Rainer,
Schauhoff, Stephan Prüfung der Vermögens- und Kapitalerhaltung nach neuem Stiftungsrecht, DB 2023, 2523–2530
- Hüttemann*, Rainer Stiftungs- und gemeinnützigkeitsrechtliche Rahmenbedingungen der Vermögensanlage steuerbegünstigter Stiftungen (Teil I), WM 2016, 625–629
- Hüttemann*, Rainer Veranlasserhaftung wegen nicht zweckentsprechender Verwendung von Spenden – Anm. zu FG Hamburg Ur. v. 25.2.2015 – 5 K 135/12, npoR 2016, 114–124
- Hüttemann*, Rainer,
Schön, Wolfgang Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, München 2007, (zit.: *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, 2007, [Seite])
- Hüttemann*, Rainer Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln 1991 (zit.: *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. ...)
- Hüttemann*, Rainer Zeitnahe Mittelverwendung und Erhaltung des Stiftungsvermögens nach zivilem Stiftungs- und

- steuerlichem Gemeinnützigkeitsrecht, Tübingen 2000, in: von Camphausen, Axel/Hauer, Rolf/von Pölnitz-Egloffstein/Mecking, Christoph (Hrsg.), Deutsches Stiftungswesen 1988–1998 (zit.: *Hüttemann*, in: FS Beitz, 2000, 191 [Seite])
- Isensee, Josef* Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Köln 2003, in: Jachmann, Monika (Hrsg.), Gemeinnützigkeit – 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt 2002, DStJG Band 26, S. 177–244 (zit.: *Isensee*, DStJG 26 (2003), 93 [Seite])
- Isensee, Josef* Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes, München 1990, in: Maurer (Hrsg.), Das akzeptierte Grundgesetz, Festschrift für Günter Dürig zum 70. Geburtstag, S. 33–65 (zit.: *Isensee*, in: FS Dürig, 1990, 33 [Seite])
- Isensee, Josef,*
Kirchhof, Paul Handbuch des Staatsrechts, Band IV: Aufgaben des Staates, Heidelberg 3. Auflage 2006 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. 4, 3. Auflage 2006, Rz. ...)
- Igl, Gerhard,*
Jachmann, Monika,
Eichenhofer, Eberhard,
Dt. Bundestag (Hrsg.) Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements – Zustand und Entwicklungsmöglichkeiten, Wiesbaden 2002, Enquete-Kommission „Zukunft Bürgerschaftlichen Engagements“ (zit.: *Bearbeiter*, in: Igl, Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements, Enquete-Kommission des Dt. Bundestages, 2002, S. ...)
- Jachmann, Monika* Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung, DStZ 2001, 225–231

- Jäschke, Dirk* Verstöße gegen die Rechtsordnung und Extremismus im Gemeinnützigkeitsrecht – Zur neuen Regelung des § AO § 51 Abs. AO § 51 Absatz 3 AO, DStR 2009, 1669–1677
- Jensen, Michael*
Meckling, William Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics 1976, 305–360
- Jost, Werner* Bildung freier Rücklagen durch gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften zur Erhaltung ihrer Leistungskraft – § 58 Nr. 7 AO i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1986, DB 1986, 1593–1597
- Kampermann, Mathis* Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften, Hamburg 2018 (zit.: *Kampermann, Organvergütungen in gemeinnützigen Körperschaften*, 2018, [Seite])
- Karsten, Klaus* Der Geschäftsbericht nach § 63 AO – Hinweise zur Erstellung des Geschäftsberichts für eine gemeinnützige Einrichtung, BB 2006, 1830–1832
- Klaßmann, Ralf* Rücklagen und Vermögensbildung bei steuerbegünstigten Stiftungen – Neuerungen durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.3.2013 und die Schreiben des BMF vom 31.1.2014 und der OFD Frankfurt vom 13.2.2014, KSzW 2014, 197–205
- Klaßmann, Ralf* Die Umschichtungsrücklage bei steuerbegünstigten Stiftungen, ZStV 2016, 186–190
- Kieser, Alfred*
Ebers, Mark (Hrsg.) Organisationstheorien, Stuttgart 8. Auflage 2019, (zit.: *Kieser/Ebers, Organisationstheorien*, 8. Auflage 2019, [Seite])

- Kirchhain, Christian* Im zweiten Anlauf durch die Hintertür: Umfassende Änderungen für gemeinnützige Organisationen und deren Förderer durch das JStG 2020, DStR 2021, 129–139
- Kirchhain, Christian* Gewinnausschüttungen und -abführungen gemeinnütziger Kapitalgesellschaften – die Finanzverwaltung in der Zwickmühle, DStR 2017, 2317–2319
- Kirchhain, Christian* Neue Verwaltungsrichtlinien für NPOs – Der neue Anwendungserlass zur Abgabenordnung im Lichte des Ehrenamtsstärkungsgesetzes, DStR 2014, 289–296
- Kirchhain, Christian* Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gemeinnütziger Körperschaften aus gewerblich geprägten Personengesellschaften – Anm. zu BFH v. 25.05.2011 – I R 60/10, FR 2011, 811–814
- Kirchhain, Christian* Der neue Anwendungserlass zur Abgabenordnung: viel Licht, ein großer Schatten – Finanzverwaltung erschwert Kooperationen durch die Hintertür, npoR 2021, 235–242
- Kirchhain, Christian* Rücklagen- und Vermögensbildung bei gemeinnützigen Körperschaften – Prüfung zurück bis ins anno Tobak?, DStR 2016, 104–110
- Kirchhof, Paul* Gemeinnützigkeit – Erfüllung staatsähnlicher Aufgaben durch selbstlose Einkommensverwendung, Köln 2003, in: Jachmann, Monika (Hrsg.), Gemeinnützigkeit – 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt 2002, DStJG Band 26, S. 177–244 (zit.: *P. Kirchhof*, DStJG 26 (2003), 1 [Seite])

- Klein, Franz,*
Orlopp, Gerd (Begr.) Abgabenordnung, München, 17. Auflage 2023 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Klein, AO, 17. Auflage 2023, § ..., Rz. ...)
- Koenig, Ulrich* Abgabenordnung, München, 5. Auflage 2024 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Koenig, AO, 5. Auflage 2024, § ..., Rz. ...)
- Koch, Jens* Aktiengesetz, München 18. Auflage 2024 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Koch, AktG, 18. Auflage 2024, § ..., Rz. ...)
- Kraus, Eva-Maria,*
Judith, Mehren Gesellschaftsbeteiligungen bei gemeinnützigen Körperschaften – wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung?, DStR 2020, 1593–1598
- Krebbers, Michael* Stärkt das Ehrenamtsstärkungsgesetz das Ehrenamt? - Steuerliche Änderungen im Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht, BB 2013, 2071–2075
- Krimmer, Holger*
Priemer, Jana (Hrsg.) ZiviZ-Survey 2012 – Zivilgesellschaft verstehen, Berlin 2013 (zit.: Krimmer/Priemer, ZiviZ-Survey 2012, Berlin 2013, S. ...)
- Kümpel, Andreas* Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung bei steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften, DStR 2001, 152–158
- Lang, Joachim,*
Seer, Roman Der Betriebsausgabenabzug im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gemeinnütziger Körperschaften, FR 1994, 521–535
- Lang, Joachim* Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen, StuW 1987, 221–252

- Lex, Peter* Rücklagenpolitik in der Praxis steuerbegünstigter Körperschaften, DB 1987, Beilage 10
- Lex, Peter* Steuerliche Änderungen für Stiftungen und Spender durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen – Kritische Bemerkungen zu einer gutgemeinten Reform, DStR 2000, 1939–1944
- Ley, Ursula* Fragen der handelsrechtlichen Rechnungslegung gemeinnütziger Institutionen, Köln 1999, Herzig, Norbert (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 1998/1999 (zit.: *Ley*, in: Steuerberater-Jahrbuch 1998/1999, [Seite])
- Ley, Ursula* Neuregelungen des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, KÖSDI 2000, 12658–12673
- Ley, Ursula* Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln gemeinnütziger Körperschaften, BB 1999, 626–634
- Müller, Thorsten*
Schubert, Jörg Die Stifterfamilie und die Sicherstellung ihrer Versorgung im Rahmen einer gemeinnützigen Stiftung - Gestaltungsmöglichkeiten aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht, DStR 2000, 1289–1297
- Müller, Thorsten* Vermögensverwaltung gemeinnütziger Stiftungen, ErbStB 2004, 212–217
- Neuhoff, Klaus* Offene Fragen der Rücklagenbildung, DB 1987, Beilage 10, 1–4
- Noack, Ulrich*
Servatius, Wolfgang
Haas, Ulrich (Hrsg.) Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, München 23. Auflage 2022 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Auflage 2023, § ..., Rz. ...)

- Johanna/ *Englisch*, Joachim (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag: Gestaltung der Steuerrechtsordnung, S. 735–754 (zit.: *Pinkernell*, in: FS Lang, 2010, 735 [Seite])
- Rawert*, Peter Der Einsatz der Stiftung zu stiftungsfremden Zwecken, ZEV 1999, 294–298
- Rawert*, Peter Die Selbstzweckstiftung oder: Vom Zwecklosen, in: *Fischer*, Michael/*Geck*, Reinhard/*Haarmann*, Wilhelm (Hrsg.), Zivilrechtliches Ordnungsgefüge und Steuerrecht: Festschrift für Georg Crezelius zum 70. Geburtstag, Köln 2018, S. 87–102 (zit.: *Rawert*, in: FS Crezelius, 87 [Seite])
- Rawert*, Peter Zivilrechtsfragen des Spendens, Non Profit Law Yearbook 2005, 2006, 165–183
- Reiffs*, Hans Vermögensbildung der gemeinnützigen Vereine – Überlegungen zum BFH-Urteil vom 13.9.1989 I R 19/85, DB 1991, 1247–1252
- Reimer*, Ekkehart,
Waldhoff, Christian Mitgliedervergünstigungen bei gemeinnützigen Körperschaften, FR 2002, 318–326
- Reuter*, Dieter Neue Impulse für das gemeinwohlorientierte Stiftungswesen? Zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts, Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, 27–64
- Richard*, Marc,
Wennemacher, Elke Mittelverwendungsrechnung gemeinnütziger Körperschaften in der Praxis, KÖSDI 2015, 19604–19618
- Richter*, Andreas Gebot der zeitnahen Mittelverwendung oder Ausschüttungsgebot, Köln, München 2008, in: *Kohl*, Helmut/*Kübler*, Friedrich/*Ott*, Claus/*Schmidt*, Karsten (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat,

-
- Kirchhain, Christian* gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer
– Zum Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes, FR
2013, 301–314
- Schauhoff, Stephan* Steuerzahlung als Sanktion für zweckwidriges Ver-
halten – Grundüberlegungen zu steuerrechtlichen
Lenkungsnormen, in: Spindler, Wolfgang (Hrsg.),
Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für
Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, Köln
2009 (zit.: *Schauhoff*, in: FS Schaumburg, 2009,
95 [Seite])
- Schauhoff, Stephan,*
Mehren, Judith Stiftungsrecht nach der Reform, München 1. Auf-
lage 2022 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Schauhoff/Meh-
ren, Stiftungsrecht nach der Reform, Kapitel ...,
Rz. ...)
- Schauhoff, Stephan* Wertberichtigungen im Stiftungsvermögen: Stif-
tungsrecht, Gemeinnützigkeitsrecht, bilanzielle
Darstellung, DStR 2004, 471–476
- Scherer, Stephan* Unternehmensnachfolge, München 2020 (zit.: *Be-*
arbeiter/in, in: Scherer, Unternehmensnachfolge, 6.
Auflage 2020)
- Schindler, Ambros* Auswirkungen des Gesetzes zur weiteren steuerli-
chen Förderung von Stiftungen, BB 2000, 2077–
2080
- Schindler, Ambros* Die Eigenkapitalfinanzierung von Unternehmen
durch steuerbegünstigte Körperschaften, BB 1987,
Beilage 10, 6–8
- Schnitger, Arne* Die Gestaltungsform der Doppelstiftung und ihre
Probleme, ZEV 2001, 104–106
- Schotenroehr, Harald* Möglichkeiten der Eigenkapitalbildung bei

- Schotenroehr, Marc* steuerbegünstigten Körperschaften – Die Zuführung zur freien Rücklage nach § AO § 62 Abs. AO § 62 Absatz 1 Nr. 3 AO, DStR 2013, 1161–1163
- Schröder, Friedrich* Die steuerbegünstigte und steuerpflichtige GmbH bei Non-Profit-Organisationen (Gründung, Ausgliederung und Hilfspersonen) - Teil I, DStR 2004, 1815–1819
- Schröder, Friedrich* Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung nach §§ AO § 55 und AO § 58 AO - Ein ökonomisches Verfahren zur Ermittlung und Darstellung, DStR 2005, 1238–1243
- Schubert, Peter,
Tahmaz, Birte,
Krimmer, Holger* Erste Befunde des ZiviZ-Survey 2023 – Zivilgesellschaft in Krisenzeiten: Politisch aktiv mit geschwächten Fundamenten, Berlin 2023 (zit.: *Schubert/Thamaz/Krimmer, ZiviZ-Survey 2023 Trendbericht, S. ...*)
- Schubert, Peter,
Tahmaz, Birte,
Krimmer, Holger* ZiviZ-Survey 2023, Essen 2023 (zit.: *Schubert/Thamaz/Krimmer, ZiviZ-Survey 2023, S. ...*)
- Schütz, Robert,
Runte, Julia* Das Ehrenamtstärkungsgesetz - neue Impulse für den Non-Profit-Bereich?, DStR 2013, 1261–1268
- Seer, Roman* Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, in: Jachmann, Monika (Hrsg.) Gemeinnützigkeit – 27. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Erfurt 2002, DStJG Band 26, Köln 2003, S. 11–48 (zit.: *Seer, DStJG 26 (2003), 11 [Seite]*)
- Seer, Roman
Unger, Sebastian* Neue Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht, FR 2021, 564–575

- Seifart*, Werner Vermögensverwaltung bei Stiftungen, BB 1987, 1889–1896
- Simonson*, Julia
Kelle, Nadiya
Kausmann, Corinna
Tesch-Römer, Clemens
(Hrsg.) Freiwilliges Engagement in Deutschland – Der Deutsche Freiwilligensurvey 2019, Berlin 2021 (zit.: *Simonson/Kelle/Kausmann/Tesch-Römer, Freiwilliges Engagement in Deutschland – Der Deutsche Freiwilligensurvey 2019, S. ...*)
- Spitaler*, Stefan,
Schröder, Friedrich Gemeinnützigkeitssteuerrecht: Neuerungen bei der zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung, DStR 2014, 2144–2151 (Teil 1) und 2195–2198 (Teil 2)
- Staats*, Verena Fehlende Selbstlosigkeit einer zu steuerbegünstigten Finanzierungszwecken zwischengeschalteten gGmbH, Anm. zu BFH v. 22.8.2019 – V R 67/16, npoR 2020, 125–130
- Ständige Disputation des Deutschen Juristentages Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages Leipzig 2019, Band II/2 Sitzungsberichte – Diskussionen und Beschlussfassung, München 2019 (zit.: Verhandlungen des 72. Deutschen Juristentages 2018, Band II/2, [Seite])
- Stahl*, Silvana Die zahlungsstromorientierte Mittelverwendungsrechnung als Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung, DStR 2024, 345.
- Strahl*, Martin
Brill, Wolfgang Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht und zur Besteuerung der öffentlichen Hand – KÖSDI-Spezialseminar 32, Köln 2018 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Aktuelles zum Gemeinnützigkeitsrecht und zur Besteuerung der öffentlichen Hand, kösdi-Spezialseminar 32, 2018, S. ...)

- Thiel, Jochen* Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften, DB 1992, 1900–1907
- Thiel, Jochen*
Eversberg, Horst Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht, DB 2007, 191–196
- Tipke, Klaus,*
Kruse, Heinrich Wilhelm
(Begr.) Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Köln, Stand: 181. Lieferung, 5/2024 (zit.: Bearbeiter/in, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, [Stand der Kommentierung], § ..., Rz. ...)
- Tipke, Klaus,*
Lang, Joachim (Begr.) Steuerrecht, Köln 24. Auflage 2021 (zit.: Bearbeiter/in, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rz. ...)
- Trzaskalik, Christoph* Die steuerliche Förderung des Sports, StuW 1986, 219–231
- Ullrich, Benjamin* Die gemeinnützige GmbH nach dem MoMiG – Gemeinnützige Unternehmergesellschaft und Verzinsung von "eigenkapitalersetzenden" Gesellschafterdarlehen?, GmbHR 2009, 750–759
- von Hippel, Thomas* Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, Tübingen 2007 (zit.: *Von Hippel*, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, 2007, S. ...)
- von Schönfeld, Friedrich* Leitungs- und Kontrollstrukturen in gemeinnützigen Organisationen: Eine Untersuchung zu der Effektivität im Dritten Sektor und deren Verbesserung durch einen Kodex, Hamburg 2017 (zit.: *von Schönfeld*, Leitungs- und Kontrollstrukturen in gemeinnützigen Organisationen, 2017, S. ...)

- Von Staudinger, Julius*
(Begr.)
Roth, Herbert (Red.)
Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 1, Allgemeiner Teil §§ 21–79, Köln Neubearbeitung 2019 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: Staudinger BGB, Neubearbeitung 2019, § ..., Rn. ...)
- Wagner, Franz W.*,
Walz, Rainer
Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung: Eine ökonomische und rechtliche Analyse, Baden-Baden 1997, Schriftenreihe zum Stiftungswesen Bd. 21 (zit.: *Wagner/Walz*, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, 1997, Teil ..., S. ...)
- Waldhoff, Christian*
Regelungsstrukturen des deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts – Kritik und Reform, Non Profit Law Yearbook 2005, 2006, 75–94
- Waldner, Wolfram* (Hrsg.)
Schweyer, Gerhard (Begr.)
Der eingetragene Verein, München 21. Auflage 2021 (zit.: *Sauter/Schweyer/Waldner*, Der eingetragene Verein, 21. Auflage 2021, Rn. ...)
- Wallenhorst, Felix*,
Wallenhorst, Rolf
Zur gemeinnützigen Mittelverwendung: Das Ende der „Geldscheintheorie“ – Konsequenzen aus dem BFH-Urteil v. 20.3.2017 – X R 13/15, DStR 2018, 851–853
- Walz, Rainer*
Die Selbstlosigkeit gemeinnütziger Non-Profit-Organisationen im Dritten Sektor zwischen Staat und markt, JZ 2002, 268–275
- Walz, Rainer*,
Fischer, Hardy
Grund und Grenzen von Thesaurierungsverboten im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, Non Profit Law Yearbook 200 2005, 159–180

- 2008, S. 24 ff. (zit.: *Weitemeyer*, in: GS Walz, 783 [Seite])
- Weitemeyer*, Birgit,
Hüttemann, Rainer Flexibilisierung der Rücklagenbildung bei gemeinnützigen Stiftungen, npoR 2009, 107–108
- Werner*, Rüdiger Die Doppelstiftung, ZEV 2012, 244–249
- Winheller*, Stefan,
Geibel, Stefan J.
Jachmann-Michel, Monika
(Hrsg.) Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, Baden-Baden 3. Auflage 2023 (zit.: *Bearbeiter/in*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Auflage 2023, § ..., Rz. ...)
- Wissenschaftlicher Beirat
beim BMF Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, Berlin 2006, BMF-Schriftenreihe Heft 80 (zit.: *Wiss. Beirat BMF*, Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, BMF-Schriftenreihe Heft 80, 2006, [Seite])