O F D F r a n k f u r t a m M a i n

ofix: KStG/5/82

Rundvfg. vom 03.03.2021 S 0177 A - 6 - St 53

HMdF-Erlass vom 15.07.1997 - S 0177 A - 2 - II A 11 -
HMdF-Erlass vom 30.07.2004 - S 0177 A - 2 - II 4a -
HMdF-Erlass vom 11.10.2004 - S 0177 A - 2 - II 4a -
HMdF-Erlass vom 21.10.2004 - S 0177 A - 2 - II 4a -
HMdF-Erlass vom 21.09.2005 - S 0177 A - 002 - II 4a -

Navigationszuordnungen:
-> KStG § 5 -> Nr. 9 - Stbg. Kö - Mittelverwendung
-> KStG § 5 -> Nr. 9 - Stbg. Kö - Unmittelbarkeit

Unterstützung anderer Körperschaften (§ 58 Nrn. 1 bis 5 AO)

Eine steuerbegünstigte Körperschaft kann ihrer Pflicht, sämtliche Mittel für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO), auf folgende Arten nachkommen:

- Die Körperschaft muss ihre steuerbegünstigten Zwecke grundsätzlich selbst verwirklichen, also ihre Mittel unmittelbar dafür verwenden (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO), ggfs. auch durch das Einschaltung einer Hilfsperson (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO). Die steuerbegünstigten Zwecke werden auch dann unmittelbar verfolgt, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht (§ 57 Abs. 3 AO – eingeführt durch das Jahressteuergesetz 2020).

- Die Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet (§ 58 Nr. 1 AO – geändert durch das Jahressteuergesetz 2020), s. Tz. 1.

- Auch ist es gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich, wenn eine Körperschaft sowohl Mittel zur unmittelbaren Zweckerfüllung verwendet als auch Mittel nach § 58 Nr. 1 AO vergibt.

- Die Körperschaft darf nach § 58 Nr. 3 AO (ab dem 01.01.2014) ihre Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschl. Zweckbetriebe) ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 Prozent ihrer 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 zuwenden, s. Tz. 3.

- Die Körperschaft kann ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellen (§ 58 Nr. 4 AO ab dem 01.01.2014, zuvor: § 58 Nr. 3 AO), s. Tz 4.

- Es ist auch gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich, wenn eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt (§ 58 Nr. 5 AO ab dem 01.01.2014, zuvor: § 58 Nr. 4 AO), s. Tz. 5.

1. § 58 Nr. 1 AO

§ 58 Nr. 1 AO wurde durch das Jahressteuergesetz 2020 grundlegend überarbeitet. Die Änderung trat mit Wirkung zum 29.12.2020 in Kraft.

1.1 Empfängerkörperschaft

Die Beschaffung und Weiterleitung von Mitteln ist sowohl an Körperschaften des privaten als auch des öffentlichen Rechts zulässig. Die Empfängerkörperschaft muss die Mittel für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke verwenden. Diese Voraussetzung ist auch in den Fällen erfüllt, in denen es sich bei der Empfängerkörperschaft selber um eine steuerbegünstigte sog. Mittelbeschaffungskörperschaft handelt (sog. doppelte Mittelweitergabe). Hier ist bei der ersten Körperschaft, die Mittel beschafft und weiterleitet, kein Verstoß gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit (§ 57 Abs. 1 AO) gegeben, die Ausnahmeregelung des § 58 Nr. 1 AO gilt auch in diesen Fällen. Dieser Grundsatz ist auch auf längere „Weiterleitungsketten“ mit mehreren steuerbegünstigten sog. Mittelbeschaffungskörperschaften anzuwenden, soweit die Mittel letztlich bei einer Empfängerkörperschaft ankommen, die diese für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke verwendet.

Die Beschaffung von Mitteln für eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass die Empfängerkörperschaft selbst steuerbegünstigt ist. Dies bedeutet, dass bereits zu Beginn des Veranlagungszeitraums eine ordnungsgemäße Satzung vorliegen muss.

Die Weiterleitung von Mitteln an eine juristische Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung in einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art (BgA) ist unschädlich, wenn die Mittel in dem BgA für einen steuerbegünstigten Zweck verwendet werden. Dies gilt auch für die Weiterleitung von freien sowie gebundenen Zuwendungen, wobei im letzteren Fall die Zuwendung für den bestimmten Zweck verwendet werden muss. Besondere Anforderungen sind an den BgA nicht zu stellen. Entscheidend ist die Verwendung der Zuwendung für einen begünstigten Zweck.

Für die Steuerbegünstigung der Förderkörperschaften eines BgA, z.B. Bibliotheken, Kindergärten, Museen, ist die Steuerbegünstigung der Empfängerkörperschaft nicht Voraussetzung. Die BgA als Empfängerkörperschaften benötigen demzufolge keine eigene Satzung.

An eine nicht beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft ist die Weitergabe von Mitteln zulässig, wenn die Mittel tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Auf die Verfügung vom 02.03.2021 - S 0170 A - 50 - St 53 (ofix: KStG/5/87) wird hingewiesen.

1.2 Wechsel der Verwendungsarten

Zu der Frage, ob die Mittelverwendungsarten jährlich wechseln dürfen, bitte ich die Auffassung zu vertreten, dass es grundsätzlich nicht schädlich ist für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft, die mehrere steuerbegünstigte Satzungszwecke hat und in jedem Jahr mindestens einen davon verfolgt, wenn sie einen oder mehrere andere Satzungszwecke auch über einen längeren Zeitraum hinweg nicht fördert. Als steuerbegünstigter Satzungszweck ist dabei auch die Beschaffung von Mitteln i.S.d. § 58 Nr. 1 AO anzusehen. Eine Satzungsänderung ist erst dann erforderlich, wenn die Körperschaft einen Zweck auf Dauer (endgültig) aufgibt.

2. § 58 Nr. 2 AO

§ 58 Nr. 2 AO ist durch das Jahressteuergesetz 2020 entfallen. Die Änderung trat mit Wirkung zum 29.12.2020 in Kraft.

Bis zum 28.12.2020 gelten zu § 58 Nr. 2 AO a.F. noch folgende Ausführungen:

2.1 *Zuwendungsabzug*

Eine teilweise Weitergabe von Mitteln entsprechend § 58 Nr. 2 AO ist grundsätzlich für alle nach §§ 52 bis 54 AO steuerbegünstigten Zwecke möglich. Dies gilt auch für Förderkörperschaften. Weder die Weitergabe der Mittel noch der steuerbegünstigte Zweck, für den die Mittel von der Empfängerkörperschaft verwendet werden, braucht Satzungszweck der Körperschaft, die die Mittel weitergibt, zu sein.

Einschränkungen bestehen insoweit nur wegen der unterschiedlichen Behandlung von Mitgliedsbeiträgen: Es muss sichergestellt sein, dass Mitgliedsbeiträge, die beim Zuwendenden steuerlich abziehbar sind, auch bei der Weitergabe an eine andere Körperschaft für einen Zweck verwendet werden, der zum Abzug von Mitgliedsbeiträgen berechtigt. Dies kann durch eine Kopie des Freistellungsbescheides der Empfängerkörperschaft nachgewiesen werden. Weitere Nachweise über die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung durch die andere Körperschaft brauchen vom Erstempfänger nicht erbracht zu werden.

Bei Verwendung der weitergeleiteten Mittel durch die andere Körperschaft für Zwecke, die nicht zum Abzug von Mitgliedsbeiträgen berechtigen, ist der Körperschaft, die die Mittel weitergegeben hat, nicht zwangsläufig die Steuerbegünstigung zu versagen. Hierbei handelt es sich nicht um einen schwerwiegenden Verstoß gegen die Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts, wie z.B. bei der Ausstellung von Gefälligkeitsbestätigungen (vgl. AEAO zu § 63, Nr. 3), der für sich allein

zur Versagung der Steuerbegünstigung führt. Von der Frage der Steuerbegünstigung losgelöst ist allerdings die Haftungsinanspruchnahme nach § 10b Abs. 4 EStG zu prüfen.

2.2 *Teilweise Mittelweitergabe*

Nach § 58 Nr. 2 AO wird die Steuervergünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer begünstigten Empfängerkörperschaft zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet. Der Begriff "Mittel" beschränkt sich nicht nur auf die der Körperschaft in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum zufließenden sowie zeitnah zu verwendenden Mittel. Vielmehr sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft in die Berechnung mit einzubeziehen. Für die Ermittlung der maximal zulässigen Höhe der Mittelweitergabe ist das Nettovermögen (Vermögenswerte abzüglich Verbindlichkeiten) der Körperschaft im jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgebend (AEAO zu § 58 Nr. 2, Nr. 2).

3. § 58 Nr. 3 AO (ab dem 01.01.2014)

Ergänzend zum AEAO zu § 58 Nr. 3, Nr. 3 gilt folgendes:

Die Regelung des § 58 Nr. 3 AO wurde mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes eingeführt und ist für Sachverhalte ab dem 01.01.2014 anzuwenden. Daher kann frühestens das Jahr 2013 als Berechnungsgrundlage dienen. Als Mittelempfänger kommen nur inländische steuerbegünstigte Körperschaften, die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Körperschaften sowie juristisch Personen des öffentlichen Rechts in Betracht (vgl. Wortlaut und Regelung zu § 58 Nr. 2 AO). Die Zuwendung von Mitteln zur Vermögensausstattung kann sowohl an bereits bestehende als auch an noch zu gründende steuerbegünstigte Körperschaften erfolgen. Bei § 58 Nr. 3 AO ist von einer kalenderjahrbezogenen Betrachtungsweise auszugehen.

§ 58 Nr. 3 Satz 2 AO fordert eine explizite Übereinstimmung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Überträgerin und der aus den Vermögenserträgen des übertragenen Vermögens zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecken der Empfängerin. Fördert die Überträgerin beispielsweise mildtätige Zwecke sowie die Altenhilfe, die Empfängerkörperschaft aber mildtätige Zwecke sowie den Tierschutz, so dürfen die Vermögenserträge aus dem übertragenen Vermögen bei der Empfängerin nur für mildtätige Zwecke verwendet werden.

Eine beabsichtigte Vermögensausstattung nach § 58 Nr. 3 AO rechtfertigt keine Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO (AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 4). Die Übertragung von Rücklagen i.S.d. § 62 Abs. 1 AO an sich (also in nicht aufgelöster Form) unter Anwendung des § 58 Nr. 3 AO ist nicht zulässig. Bei aus der Auflösung von Rücklagen i.S.d. § 62 Abs. 1 Nrn. 1, 2 und 4 AO freiwerdenden Mitteln handelt es sich weder um sonstige nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendende Mittel im Sinne von § 58 Nr. 3 Satz 1 AO (vgl. AEAO zu § 62 Abs. 2, Nr. 14)

noch um Überschüsse aus Vermögensverwaltung oder Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Diese Mittel können nicht unter Anwendung von § 58 Nr. 3 AO übertragen werden. Gleiches gilt für die in den Jahren 2014 ff. freiwerdenden Mittel, die aus der Auflösung von unzulässig gebildeten Rücklagen resultieren.

Neben dieser Vermögensausstattung gemäß § 58 Nr. 3 AO können weiterhin die Bestände der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) sowie andere nicht zeitnah zu verwendende Mittel zur Vermögensausstattung einer anderen steuerbegünstigen Körperschaft genutzt werden (vgl. Rundvfg. vom 28.03.2014 - S 0174 A - 16 - St 53 (ofix: KStG/5/91) und AEAO zu § 58 Nr. 2, Nr. 2 und AEAO zu § 58 Nr. 10, Nr. 12).

4. § 58 Nr. 4 AO (ab dem 01.01.2014, zuvor: § 58 Nr. 3 AO)

Die Körperschaft kann ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verfügung stellen. Es ist nicht Voraussetzung, dass diese ihrerseits steuerbegünstigt sind. Die überlassenen Arbeitskräfte dürfen jedoch nur für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden.

Erfolgt die Überlassung der Arbeitskräfte gegen Entgelt, bedeutet die Beurteilung als steuer-unschädliche Betätigung nicht, dass diese zwangsläufig als steuerbegünstigter Zweckbetrieb zu beurteilen ist. Die Vorschrift des § 58 Nr. 4 AO begründet weder einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck noch eine Rechtsnorm für die Einstufung als Zweckbetrieb. Die Überlassung ist vielmehr als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen (vgl. AEAO zu § 58 Nr. 2 bis 10, Nr. 13).

5. § 58 Nr. 5 AO (ab dem 01.01.2014, zuvor: § 58 Nr. 4 AO)

Die Steuerunschädlichkeit setzt voraus, dass die Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts überlassen werden. Die Räume dürfen von der Empfängerkörperschaft nur für steuerbegünstigte Zwecke genutzt werden.

Erfolgt die Überlassung der Räume gegen Entgelt, bedeutet die Beurteilung als steuerunschädliche Betätigung nicht, dass diese zwangsläufig als steuerbegünstigter Zweckbetrieb zu beurteilen ist. Die Vorschrift des § 58 Nr. 5 AO begründet weder einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck noch eine Rechtsnorm für die Einstufung als Zweckbetrieb. Die Überlassung ist vielmehr als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung zu beurteilen (vgl. AEAO zu § 58 Nr. 2 bis 10, Tz. 13).