

Honorarprofessor an der Universität Bonn
der Partnerschaft
Flick Gocke Schaumburg
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Partnerschaft mbB

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de
Herrn Alois Rainer, MdB
Finanzausschuss des Deutschen Bundestags
Platz der Republik 1
11011 Berlin

**Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024) (BT-Drucksache 20/12780),
Stellungnahme als Sachverständiger für die öffentliche Anhörung des Finanzausschusses
am 7. Oktober 2024, 10 Uhr 30**

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Unterzeichner ist als Sachverständiger zu den Beratungen über das JStG 2024 geladen, wofür ich mich zunächst bedanken möchte. Ich möchte meine schriftliche Stellungnahme auf die die gemeinnützigen und zivilgesellschaftlichen Organisationen in erster Linie betreffenden Gesetzesänderungsvorschläge beschränken, da ich davon ausgehe, dass die anderen geladenen Sachverständigen insbesondere zu den anderen Änderungsvorschlägen der Bundesregierung Stellung nehmen werden. Dabei werde ich stellenweise auch auf Gesetzesvorschläge der Bundesregierung im Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Steuerrechts und zur Anpassung des Einkommensteuertarifs (Steuerfortentwicklungsgesetz – SteFeG BT-Drs. 20/12778) eingehen, da die verschiedenen Änderungsvorschläge, auch wenn sie von der Bundesregierung auf zwei Gesetzesentwürfe aufgeteilt wurden, ineinander greifen und der Sachzusammenhang eine Stellungnahme zu den verschiedenen Vorschlägen erfordert. Als Wissenschaftler, Rechtsanwalt, Vorstand und Organmitglied mehrerer gemeinnütziger Organisationen ist mir dieses Themenfeld besonders vertraut. Gerne kann ich mich ggfls. auch zu einzelnen anderen Punkten des Gesetzesentwurfs in der Anhörung äußern.

**1. Art. 13 Nr. 1 (Wiedereinführung der sog. Wohnungsgemeinnützigkeit) JStG 2024
und Art. 9 Nr. 1, 2, 3, 4, 5 SteFeG**

Die Bundesregierung schlägt vor, als weiteren gemeinnützigen Zweck in § 52 Abs. 1 Satz 2 Nr. 27 AO die Förderung wohngemeinnütziger Zwecke aufzunehmen. Ziel ist, die Schaffung von Wohnraum durch gemeinnützige Organisationen insbesondere für wirtschaftlich hilfsbedürftige Menschen zu erleichtern.

Stellungnahme:

Durch die Neuregelung wird der Kreis der Menschen, denen Wohnraum verbilligt überlassen werden kann, deutlich erweitert und wird die Mietüberlassung unterhalb der ortsüblichen Vergleichsmiete als gemeinnützige Tätigkeit, und nicht mehr wie bislang, als steuerfreie Vermögensverwaltung qualifiziert. Schon bislang ist die verbilligte Wohnraumüberlassung an wirtschaftlich Hilfsbedürftige eine gemeinnützige Tätigkeit, nur wird jetzt die Grenze der Hilfsbedürftigkeit noch einmal deutlich ausgeweitet und nachvollziehbar insbesondere klargestellt, dass dem Einzug nachfolgende Einkommenssteigerungen des Mieters die Gemeinnützigkeit des Vermieters gefährden. Der Gesetzgeber hat dabei bewusst auf ein starres Abstandsgebot zwischen tatsächlich erhobener Miete und ortsüblicher Vergleichsmiete verzichtet. Dies wird noch zu zahlreichen Diskussionen in der Rechtsanwendung führen. Die Neuregelung führt zu einer gemeinnützigen Mittelverwendung zwischen ideeller gemeinnütziger Zweckerfüllung und steuerfreier Vermögensverwaltung, was unproblematisch erscheint, wenn eine gemeinnützige Körperschaft über Vermögen verfügt, bspw. Wohnhäuser, die vermietet werden. Unklar sind Gesetzeswortlaut und Gesetzesbegründung insoweit als offen bleibt, wie die Mieteinnahmen steuerrechtlich zu behandeln sind. Eigentlich können es ungeachtet der Neuregelung nur Einkünfte aus der steuerfreien Vermögensverwaltung i.S.d. § 14 Satz 3 AO sein. Nach allgemeinen Grundsätzen sind aber zum einen Dauerverluste im Bereich der Vermögensverwaltung verboten, die entstehen werden, wenn bei einer Miete unter der ortsüblichen Vergleichsmiete die Mieteinnahmen die Abschreibungen und Finanzierungskosten nicht decken können. Zudem dürfen Kredite, die zum Wohnungsbau aufgenommen werden, nur aus Mitteln, die als zulässiges Vermögen zurückgelegt werden können, insbesondere die sog. 1/3-Rücklage von einem Überschuss aus der vermögensverwaltenden Tätigkeit, getilgt werden. Falls diese Grundsätze fortgelten sollten, wovon auszugehen ist, da der Gesetzgeber des JStG 2024 sie nicht ändert, wird neuer Wohnungsbau von gemeinnützigen Körperschaften kaum finanziert werden können (zu alldem Hüttemann/Schauhoff, Der Betrieb 2024, 1982 (1983)).

Nun wird der Finanzausschuss heute Nachmittag eine Anhörung zum Steuerfortentwicklungsgesetz (SteFeG) durchführen. Teil dieses Gesetzesvorschlags der Bundesregierung ist die vollständige Abschaffung der Regelungen in der AO zur zeitnahen Mittelverwendung und zur Eigenkapitalbildung bei gemeinnützigen Körperschaften. Ich begrüße den Vorschlag des Bundesrates (BR-Drs. 373/24 zu Art. 9, S. 6), anstelle der Abschaffung dieser Regelungen die Nichtaufgriffsgrenze des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO von 45.000 € auf 80.000 € zu erhöhen. Die Regelungen zur Rücklagenbildung sollten gleichzeitig noch deutlich vereinfacht werden, um den Finanzämtern Prüfungslast und den gemeinnützigen Organisationen unnötige Detailerklärungspflichten zu nehmen. Entbürokratisierung erfordert präzise Regelungen, auch Deregulierung. Für Verwaltung und Erklärungspflichtige sollte ersichtlich sein, was zum Nachweis der gesetzlichen Pflicht dargelegt werden muss. Konkrete Formulierungsvorschläge für die Gesetzesfassung haben dazu Prof. Hüttemann und ich in einem gemeinsamen Aufsatz in „Der Betrieb 2024, 1982 – 1991“ gemacht, auf die hier verwiesen wird. Soweit ersichtlich fordert nicht nur der Bundesrat, sondern auch die auf dem Gebiet tätigen Wissenschaftler und der ganz große Teil der Verbände, die gemeinnützige Organisationen vertreten, die Regeln zur zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung in der AO im Kern zu erhalten, aber zu verbessern, und die Nichtaufgriffsgrenze zu erhöhen. Selbstverständlich unterliegen gemeinnützige Körperschaften bei ihrem Handeln dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und dürfen zwar Eigenkapital aus aufgrund der ideellen Tätigkeit erwirtschafteten Mittel bilden, aber eben nicht unbegrenzt. Denn die Steuerbegünstigung der Gemeinnützigkeit darf schon aus

verfassungsrechtlichen Gründen nur gewährt werden, wenn tatsächlich zeitnah gemeinnützige Zwecke verfolgt werden und die erlaubte Eigenkapitalbildung diesem Ziel dient. Die dafür notwendigen Abgrenzungen müssen gesetzlich geregelt werden, sie können nicht dem Empfinden des jeweiligen Finanzbeamten oder zukünftig zu entwickelndem Richterrecht überlassen werden. Wesentliches hat der Gesetzgeber selbst zu regeln. Zudem sind die Regelungen zur zeitnahen Mittelverwendung eingeführt worden, weil der Steuerstaat die Erfahrung machte, dass eine Reihe sehr wohlhabender gemeinnütziger Organisationen anstelle der gemeinnützigen Mittelverwendung vor allem Vermögen ansparen, was insbesondere aus erbschaftsteuerlicher Sicht zu Besteuerungslücken führte. Insofern solle, wie der Bundesrat vorschlägt, die Nichtaufgriffsgrenze auf 80.000 € erhöht werden und die Regeln zur zeitnahen Mittelverwendung und zur Rücklagenbildung verbessert werden, um zu einer Entbürokratisierung zu kommen, anstatt Organisationen und Verwaltung ins Ungewisse zu führen, inwiefern gemeinnützigen Organisationen die Eigenkapitalbildung erlaubt ist.

Angenommen, die Regeln zur zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung bleiben erhalten, wird sich für die gemeinnützigen Organisationen, die Wohnungsgemeinnützigkeit betreiben möchten, die Frage stellen, wie sie neuen Wohnungsbau finanzieren können. Um dafür Rechtssicherheit zu schaffen und die oben dargestellten gemeinnützigkeitsrechtlichen Hürden zu überwinden, könnte bspw. als **§ 58 Nr. 12 AO** ergänzend eingeführt werden:

eine Körperschaft infolge der Zweckverfolgung nach § 52 Abs. 1 Satz 2 Nr. 27 AO Verluste erleidet oder dabei Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die diesem Zweck dienen, verwendet.

Ohne eine derartige Gesetzesergänzung wird das mit der Neuregelung verfolgte Ziel bei der Einführung der Wohnungsgemeinnützigkeit nicht erreicht werden können, da die gemeinnützigen Organisationen das für Neubauten benötigte Kapital regelmäßig nicht beschaffen können.

2. Art. 13 Nr. 2 (Bildung von Projektrücklagen) JStG 2024 und Art. 9 Nr. 1, 2, 3, 4, 5 SteFeG sowie Art. 9 (Weitere Änderung der Abgabenordnung), Beschluss Bundesrat vom 27.9.2024, BR-Drs. 373/24, S. 14 zur sog. Business Judgement Rule

Die Bundesregierung möchte § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO neu fassen, indem für die Frage, in welcher Höhe Rücklagen gebildet werden dürfen, auf den Planungszeitpunkt aus der ex ante Sicht abzustellen ist. In der Gesetzesbegründung heißt es dazu auf S. 161 (BT-Drs. 20/12780 zu Art. 9 Nr.2): „Bei umfangreichen und regelmäßig sehr langfristigen Investitionsvorhaben, insbesondere im Immobiliensegment, sollen erforderliche Anpassungen in der Planung erlaubt werden.“

Stellungnahme:

Mit der Neuregelung des § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO wird eine Selbstverständlichkeit klar gestellt, die sich bei verständiger Auslegung schon bislang aus dem Gesetzeswortlaut ergibt. Insofern führt die Neufassung zu einem leicht besseren Gesetzestext, wäre aber nicht zwingend geboten. Irritierend ist die Gesetzesbegründung. Planungsänderungen im Hinblick auf gemeinnützige Projekte sind für gemeinnützige Körperschaften allenthalben stetig erlebte Praxis, nicht nur im Immobilienbereich. Preisänderungen und Inflation erfordern bspw. das Ansparen weiterer Mittel. Ursprünglich geplante Projekte werden kleiner geplant, da die Finanzierung nicht im ursprünglichen Planungsumfang dargestellt werden kann. An der insoweit schon bislang gegebenen Überprüfung der Rücklagenbildung in nachfolgenden Jahren wird sich durch die Neufassung nichts ändern. Der zitierte Satz aus der Gesetzesbegründung sollte im Bericht des Finanzausschusses zurückgewiesen werden, da das Missverständnis vermieden werden muss, als ob nur bei umfangreichen und sehr langfristigen Investitionsvorhaben Anpassungen der Planung erlaubt wären. Dies ist offensichtlich unzutreffend. Im Übrigen würde es natürlich keinen Sinn machen, im JStG 2024 § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO neu zu fassen, im SteFeG die Regelung dann aber wieder zu streichen, wie es die Bundesregierung vorschlägt. Die Ausführungen stehen unter dem Vorbehalt, dass die zeitnahe Mittelverwendung im Gesetz bleibt (siehe dazu oben unter 1.).

Mit der geplanten Neufassung des § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO soll begrenzt auf die Bildung von Projektrücklagen anerkannt werden, dass die Geschäftsführung einer gemeinnützigen Organisation stets nur aus der ex ante Perspektive handeln kann und natürlich nicht pflichtwidrig handelt, wenn sich nachfolgend andere Erkenntnisse ergeben. Seit langem fordern die Spitzenverbände der gemeinnützigen Organisationen, wie das Bündnis für Gemeinnützigkeit, der Bundesverband Deutscher Stiftungen, die BAGFW oder der DOSB und viele andere ebenso wie die auf dem Feld tätigen Rechtswissenschaftler die Verankerung der sog. **Business Judgement Rule in § 63 AO**. Konkrete Formulierungsvorschläge liegen dem BMF seit Jahren vor. Auch die Enquetekommission des Niedersächsischen Landtags hat dies angeregt. Erfreut nehme ich zur Kenntnis, dass nun auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 27.9.2024 unter 8. (**BR-Drs. 373/24 S. 14**) den Bundestag bittet zu prüfen, ob die Business Judgement Rule nicht im Gesetz verankert werden könne, um den Organmitgliedern Gewissheit zu geben, dass ein Handeln auf Grundlage angemessener Informationen ohne Berücksichtigung sachfremder Interessen zur Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks nicht pflichtwidrig sein kann. Ebenso fordert die CDU/CSU-Fraktion in ihrem Antrag „Engagement fördern“ (**BT-Drs. 20/12982**) die Verankerung der Business Judgement Rule in der AO. Eigentlich ist es eine Selbstverständlichkeit, dass ein Grundsatz, der im Gesellschafts-, Stiftungs- und Vereinsrecht prägend ist, auch im Gemeinnützigkeitsrecht gelten muss. Natürlich darf die Gemeinnützigkeit nicht aberkannt werden, weil sich aus der ex post Sicht herausgestellt hat, dass eine unkluge Entscheidung gefällt wurde. Die vielen ehrenamtlich engagierten Organe in den gemeinnützigen Organisationen haben kein Verständnis, dass ihnen zugemutet wird, für nicht vorhersehbare Folgen ihres Tuns haften zu sollen. Das BMF verweigert die Einführung, weil ein derartiger Grundsatz dem Steuerrecht fremd sei. Gemeinnützigen Körperschaften solle auch weiterhin die Gemeinnützigkeit unabhängig von der Vertretbarkeit der konkreten Entscheidung aus ex ante Sicht aberkannt werden können, anders aber jetzt auch die Bundesregierung zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO. Das Gemeinnützigkeitsrecht in §§ 51 bis 68 AO enthält aber keine steuerrechtlichen Regelungen, es geht nicht um die Festlegung einer bestimmten Steuerhöhe für eine bestimmte Steuerart, sondern die Regeln enthalten das Ordnungsrecht für den gemeinnützigen Sektor, wie das Bankenrecht für die Banken

oder das Versicherungsrecht für die Versicherungen. In allen diesen anderen Rechtsgebieten ist es selbstverständlich, dass der Handlungsrahmen für die Organe im Einklang mit den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen definiert ist. Statt weiterer Detailregelungen benötigen die Organe gemeinnütziger Körperschaften Rechtssicherheit über ihren Handlungsrahmen durch die Verankerung der Business Judgment Rule in § 63 AO (ausführlicher Hüttemann/Schauhoff, DB 2024, 1982 (1989 f.)).

3. Art. 21 Nr. 4 Buchst. b (Umsatzsteuerfreiheit von Bildungsleistungen) JStG 2024

Die Bundesregierung möchte § 4 Nr. 21 UStG (Umsatzsteuerfreiheit von Bildungsleistungen) in Übereinstimmung mit der Vorgabe von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL ausgestalten. Dabei soll vom Wahlrecht des Art. 133 Satz 1 Buchst. a) MwStSystRL Gebrauch gemacht werden, wonach steuerbefreit nur Leistungen von Einrichtungen sind, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben (ausführlich zu alldem Wiesch in: Weitemeyer/Hüttemann/Schauhoff, Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor, 2. Aufl., Kap. 15; Schauhoff, ebda, Kap. 10).

Stellungnahme:

Grundsätzlich ist zu begrüßen, dass der Wortlaut des UStG an die Vorgaben der MwStSystRL angepasst wird. Die Rechtslage für die gemeinnützigen wie kommerziellen Bildungsanbieter war bislang gespalten, da sich nach europäischem Recht eine andere Reichweite der Umsatzsteuerbefreiung als nach nationalem Recht ergab. Sehr zu begrüßen ist die Abschaffung des sog. Bescheinigungsverfahrens, das es bislang erforderlich machte (§ 4 Nr. 21 Buchst. a) bb)), die Umsatzsteuerfreiheit vieler Bildungsleistungen nicht nur mit dem Steuerrecht, sondern auch mit den Landesbehörden abzuklären. In der Praxis wurde immer öfter monatelang auf die Erteilung der Bescheinigung gewartet, was die Tätigkeit mancher Bildungsorganisation sehr behinderte. Die Bundesregierung möchte nun anstelle des Bescheinigungsverfahrens, bei dem die Gleichwertigkeit eines Ausbildungsgangs maßgebend ist, zwischen kommerziellen und gemeinnützigen Anbietern oder Berufsverbänden trennen. Für die Steuerbefreiung der Fortbildung wird nach Art. 133 MwStSystRL unterschieden. Allerdings bleiben einige noch zu regelnde Punkte offen, wie auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 27.9.2024 (BR-Drs. 369/24, S. 103 - 107) zutreffend betont:

- Zunächst sollte die Gesetzesänderung dazu genutzt werden, um sämtliche Bildungsmaßnahmen, gleichgültig ob sie digital oder analog erbracht werden, unter den gleichen Voraussetzungen von der Umsatzsteuer zu befreien. Das deutsche Umsatzsteuerrecht unterscheidet bislang ohne Not zwischen durch Präsenzunterricht oder Live-Streaming oder durch Herunterladen und Selbstlernen erbrachte Bildungsdienstleistungen, wodurch die Angebote in Lern-Apps oder Lern-Plattformen aufgeteilt und verschiedenen Umsatzsteuersätzen unterworfen werden müssen. Es ist bekannt, dass manche Anbieter aus umsatzsteuerlichen Gründen Lernteilnehmern das Herunterladen der Unterrichtsstunde versagen. Hierzu ist eine Klarstellung, zumindest im Einführungsschreiben, erforderlich, dass sämtliche Bildungsleistungen, gleich in welcher Form sie erbracht werden, bei Vorliegen der Voraussetzungen umsatzsteuerfrei sind.

- Problematisch ist nach den Vorgaben der MWStSystRI und der Rechtsprechung des EuGH (EuGH v. 21.10.2021 – C 373/19 – Dubrovin & Tröger – Aquatics), dass im Fall eines spezialisierten und punktuell erteilten Unterrichts, der für sich nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen in Bezug auf ein vielfältiges und breites Spektrum von Stoffen gleichkommt, die Umsatzsteuerbefreiung ausgeschlossen ist. Entschieden ist dies bspw. für den Fahrunterricht einer Fahrschule, den Schwimmunterricht, den Judounterricht, den Gästeführer oder die Tätigkeit von Persönlichkeits- und Präventionstrainern. Vor diesem Hintergrund ist die Sorge des Bundesrates verständlich, dass zukünftig der Musikunterricht als umsatzsteuerpflichtig angesehen werden könnte. Andererseits kann dies als Vertiefung schulischer Angebote angesehen werden. Hinzu kommt, dass die Vermittlung von Kenntnissen, die der bloßen Freizeitgestaltung dienen, nicht umsatzsteuerbefreit ist, wobei auch diese Abgrenzungen umstritten sind, wie die zahlreichen dazu beim EuGH durchgeführten Verfahren belegen. Bislang reicht es nach Auffassung der Finanzverwaltung aus, dass dann, wenn vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht werden, wie dies beim Musik- oder Schwimmunterricht der Fall ist, diese Bildungsleistungen nicht der bloßen Freizeitgestaltung dienen, sondern der allgemeinen Bildung, und daher umsatzsteuerbefreit gelassen werden können. Der Anregung des Bundesrates zur Klarstellung der Gesetzeslage, insbesondere für den Musikunterricht, könnte nachgekommen werden, indem festgelegt wird, dass allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen kein umfassendes Bildungsprogramm anbieten müssen, sondern das Angebot bezogen auf einzelne allgemeinbildende Fertigkeiten, wie der Musik- oder Schwimmunterricht, ausreicht. So könnte formuliert werden: „Schul- und Hochschulunterricht, allgemeinbildende oder berufsbildende Aus- und Fortbildung durch andere Einrichtungen“, um entsprechende Missverständnisse bei der Gesetzesauslegung zu vermeiden.
- Die Bundesregierung lässt trotz der Neuregelung zu den Bildungsleistungen § 4 Nr. 22 Buchst. a) UStG unverändert, obwohl der Wortlaut dieser Norm gleichfalls mit den Vorgaben der MWStSystRI nicht in Einklang steht. So entspricht die Vorgabe, dass die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Unkosten verwendet werden müssen, ebensowenig der MWStSystRI wie die Aufzählung spezifischer Organisationen anstelle des Abstellens auf Einrichtungen ohne systematische Gewinnerzielung. Die richtlinienkonforme Auslegung der Vorschrift führt zu einem deutlich eingeschränkten Anwendungsbereich, was im Gesetzeswortlaut ebenso wie in § 4 Nr. 21 UStG abgebildet werden sollte, um die Abweichung des UStG von den Vorgaben der MWStSystRI für den Bildungsbereich abzuschaffen.

4. Art. 21 Nr. 4 Buchst. c) (Umsatzsteuerfreiheit von sportlichen Dienstleistungen)

Die Bundesregierung möchte § 4 Nr. 22 UStG in Einklang mit Art. 132 Satz 1 Buchst. m und o MWStSystRI ausgestalten. Der Bundesrat (BR-Drs. 369/24, S. 104 ff.) schlägt vor zu prüfen, diese Gesetzesänderung nicht durchzuführen, da sie weitreichende Auswirkungen auf die Besteuerung von Sportvereinen und der öffentlichen Hand in Bezug auf die Zurverfügungstellung von Sportanlagen habe. In der Tat sind die in der Praxis vorkommenden Fallgestaltungen sehr vielfältig und wird diese Gesetzesänderung für viele Kommunen und Sportvereine zu weitreichenden Änderungen bei der Finanzierung von Sportanlagen führen. Unerlässlich ist daher die Einführung einer Übergangsregelung, damit den Eigentümern von Sportanlagen, in die unter Nutzung des Vorsteuerabzugs investiert wurde, nicht die Finanzierungsgrundlage entzogen wird, da die Vorsteuer aufgrund einer Nutzungsänderung nach § 15a UStG teilweise zurückgezahlt werden muss, die dadurch bewirkte nachträgliche Baukostensteigerung aber nicht einfach aus dem Haushalt beglichen werden kann. Grundsätzlich kann die bislang in Deutschland herrschende Praxis, dass wegen der unzureichenden Gesetzeslage faktische Wahlmöglichkeiten bestanden und die einen umsatzsteuerpflichtig agierten, um den Vorsteuerabzug bei Neuinvestitionen in Anspruch zu nehmen, die anderen aber umsatzsteuerfrei, aus europarechtlichen Gründen nicht fortgeführt werden. Allerdings handelt es sich um einen vom Steuerstaat seit Jahrzehnten geduldeten Rechtszustand, so dass den Organisationen bei einer derart weitreichenden Rechtsänderung durch den Gesetzgeber Vertrauensschutz für bereits verwirklichte Investitionen gewährt werden sollte. Sollte in der Kürze der Zeit bis zur Verabschiedung des Gesetzes keine entsprechende Regelung erarbeitet werden können, sollte die Verabschiedung dieser Norm verschoben werden. Auch der Deutsche Olympische Sportbund, die Dachorganisation sämtlicher Sportvereine, fordert eine Übergangsregelung und die Beachtung der bereits erbrachten Finanzierungsleistungen der Sportvereine für die unterschiedlichen und vielfältigen Gestaltungen in der Praxis. Die Änderung dieser umsatzsteuerrechtlichen Norm ohne Übergangsregelung kann für einzelne Sportvereine laut deren Aussage existenzbedrohende Wirkung haben, weswegen eine Übergangsregelung aus Sicht der Kommunen und der Sportorganisationen unerlässlich ist.

Im Gegensatz zur bestehenden Rechtslage sollen Eintrittsgelder zu sportlichen Veranstaltungen zukünftig stets der Umsatzsteuer unterworfen werden (vgl. Gesetzesbegründung zu Doppelbuchstabe bb (§ 4 Nr. 22 Buchstabe c – neu am Ende, S. 175). Die Neufassung durch Streichung des Wortes „sportliche“ in § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG könnte gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. o MWStSystRI verstoßen, der dann, wenn die Veranstaltung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt, die Steuerbefreiung vorsieht (eingehend von Holt in: Weitemeyer/Hüttemann/Schauhoff, Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor 2. Aufl., Kap. 20). Auch über die Gestaltung dieser Regelung, die erhebliche Auswirkungen für den Vorsteuerabzug beim Sportanlagenbau haben kann, sollte noch einmal intensiv nachgedacht werden.

5. Weitere Gesetzesänderungen für den gemeinnützigen Sektor

Die Bundesregierung hat im StFeG zwei weitere Änderungen vorgeschlagen, die den gemeinnützigen Sektor betreffen. Zum einen soll nach Art. 8 Nr. 2 StFeG als § 58 Nr. 11 AO ergänzend geregelt werden, dass gelegentliche tagespolitische Stellungnahmen gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenklich sind. Dies entspricht schon der bisherigen Rechtslage und bedarf daher keiner Regelung, diese schadet aber auch nicht und ist daher unbedenklich. Hoch umstritten ist innerhalb der Regierungskoalition und auch bei der Rechtsanwendung durch

die verschiedenen Finanzämter, inwiefern gemeinnützige Körperschaften sich im Rahmen ihrer Zweckverwirklichung politisch betätigen dürfen. Der BFH hat beispielsweise im sog. BUND-Urteil die Mobilisierung der Öffentlichkeit zu einer Volksabstimmung, um eine bestimmte Maßnahme zur Förderung des Umweltschutzes durchzusetzen, für gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenklich gehalten (BFH v. 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110). Dieser bestehende Gesetzeszustand soll nun entgegen den Ankündigungen im Koalitionsvertrag nicht geändert werden. Die Finanzverwaltung sollte den Anwendungserlass zur AO dazu entsprechend der Rechtsprechung präziser fassen, um der uneinheitlichen Rechtsanwendung durch die verschiedenen Finanzbeamten und der dadurch hervorgerufenen Verunsicherung vieler gemeinnütziger Organisationen zu begegnen (dazu ausführlich Hüttemann/Schauhoff, Der Betrieb 2024, 1982 (1983 f.)).

Die Bundesregierung schlägt in Art. 9 Nr. 6 StFeG eine Neuregelung zum Betrieb von Photovoltaikanlagen durch gemeinnützige Körperschaften vor. Der Bundesrat hat dazu einen Alternativvorschlag entwickelt, der weitaus besser den Bedürfnissen der Praxis gerecht wird und aus den dazu vorgelegten Gründen in das Gesetz aufgenommen werden sollte (BR-Drs. 373/24 vom 27.9.2024, S. 8 ff.).

Zudem schlägt der Bundesrat die Erhöhung der Freigrenzen in §§ 3 Nr. 26, Nr. 26a EStG vor, was in Anbetracht der Inflation der letzten Jahre angezeigt ist, um ehrenamtliches Engagement auch aus Vereinfachungsgründen im bisherigen Rahmen steuerfrei zu lassen. Diese Regelungen werden vor allem benötigt, damit anstelle einer Spitzabrechnung des jeweils getätigten Aufwands zur Erfüllung des Vereinsamtes pauschal der Aufwand ersetzt werden kann (BR-Drs. 373/24 zu Art. 2 Nr. 01 StEFG).

Wie oben unter 1. ausführlich begründet ist zu begrüßen, dass der Bundesrat die vollständige Streichung der Regeln zur zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung ablehnt. Statt dessen sollte die Freigrenze auf 80.000 € erhöht werden und der Gesetzeswortlaut des § 62 AO verbessert werden. (BR-Drs. 373/24 zu Art. 9 Nr. 1 – 5).

Zudem bittet der Bundesrat zu prüfen, ob nicht die Business Judgement Rule eingeführt werden kann (dies würde allgemein sehr begrüßt, siehe 2.) und ob nicht in § 63 AO verankert werden kann, dass die Gemeinnützigkeit nur unter Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, wie es der allgemeinen Rechtsmeinung entspricht, aberkannt werden kann (BR-Drs. 373/24 zu Art. 9). Zu diesem Zweck könnte § 59 AO ergänzt bzw. geändert werden:

... ; die tatsächliche Geschäftsführung hat diesen Satzungsbestimmungen zu entsprechen. Unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes kann die Steuerbegünstigung ungeachtet eines Verstoßes gegen Satz 1 gewährt werden.

Auch dies wäre zu begrüßen, wenigstens sollte im Anwendungserlass zur AO die dazu bestehende Rechtslage ausführlich dargestellt werden.

Ebenso zu begrüßen und einfach umzusetzen wären die Anhebung der Freigrenze in § 64 Abs. 3 AO auf 55.000 €, damit die gemeinnützigen Körperschaften unter Berücksichtigung der Geldentwertung in gleichem Maße wie bislang von der Besteuerung steuerpflichtiger

wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verschont bleiben und die Abschaffung des von der Finanzverwaltung in § 57 Abs. 3 AO hineingelesenen sog. doppelten Satzungserfordernisses, das in der Rechtspraxis vielfach auf Unverständnis stößt, weil der Gesetzgeber einerseits Kooperationen unter gemeinnützigen Körperschaften, die immer mehr kommunales Handeln, z.B. im Bereich der Kultur, ersetzen müssen, erleichtert, andererseits aber dann wieder durch die Vorschaltung einer Satzungsänderung faktisch viele Kooperationen unmöglich macht (dazu Hüttemann/Schauhoff, Der Betrieb 2024, 1982 (1988 f.). Zu Recht fordert die CDU/CSU Fraktion in ihrem Antrag zur Engagementförderung (BT-Drs. 20/12982) diese gesetzlichen Verbesserungen, die auch zur Entbürokratisierung im Sektor beitragen würden.

Da der Finanzausschuss am Montag sowohl über das JStG 2024 als auch über das StFeG eine Sachverständigenanhörung durchführt und beide Gesetzesverfahren partiell Regelungen für den gemeinnützigen Sektor betreffen, habe ich mir erlaubt, diese kurzen ergänzenden Anmerkungen zu machen und stehe auch dazu für Rückfragen während der Sachverständigenanhörung am Montag gerne bereit.

Mit freundlichen Grüßen

Fehler! Unbekannter Name für Dokument-Eigenschaft.