

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

Lehrstuhl für Steuerrecht und Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Bucerius Law School, Hamburg

Stellungnahme zur Anhörung im Rechtsausschuss des Deutschen Bundestags zur Drucksache 20/12982 am 18.12.2024 zum Reformbedarf im Gemeinnützigkeitsrecht

I. Bedeutung und Belastung gemeinnütziger Organisationen

Gemeinnützige Organisationen bilden einen unverzichtbaren Bestandteil der Zivilgesellschaft in Deutschland, erfüllen wichtige soziale, ökologische oder kulturelle Aufgaben, sind in erheblichem Umfang Arbeitgeber und mobilisieren ehrenamtliches Engagement und private Zuwendungen in Form von Spenden, Stiftungen und Zustiftungen. Sie genießen für ihren ideellen Bereich, ihre Zweckbetriebe und ihre Einnahmen aus der Vermögensverwaltung Steuervorteile. Im Gegenzug haben sie die Vorgaben des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts der §§ 51 ff. AO zu erfüllen, insbesondere haben sie ihre Förderzwecke zugunsten der Allgemeinheit ausschließlich und selbstlos zu erfüllen, so dass ihnen insbesondere private Gewinnverwendungen verboten sind. Die Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts sind allerdings komplex und bieten eine Reihe von Fallstricken für die verantwortlichen Vorstände. Personal für gemeinnützige Organisationen zu gewinnen, wird daher zunehmend schwerer.

II. Zu den Vorschlägen im Einzelnen

1. Allgemeine Bürokratieentlastung

Die Punkte II 1 bis 4 fordern allgemein eine Bürokratieentlastung für das Ehrenamt. In der Tat ist in letzten Jahren eine Vielzahl von bürokratischen Erschwerungen geschaffen worden, die für ehrenamtliche Vorstände die tatsächliche und gefühlte Belastung erheblich verstärken. Stichworte sind die Einführung der LEI-Registrierung für Anleger, die Einführung der DSGVO mit der künftigen Verpflichtung, barrierefreie Zugänge zu Websites vorzusehen, die Vorgaben des Mindestlohns, die Erschwerung durch § 36a EStG bei der Anrechnung von Kapitalertragsteuer, die verpflichtende E-Rechnung und die Vielzahl von neuen Registerpflichten (neben den Vereinsregistern neu das Transparenzregister, seit 2024 das Zuwendungsempfängerregister, das Lobbyregister und ab 2026 das Stiftungsregister).

Indes haben diese Regelungen allesamt eine gewisse Berechtigung, wie etwa die Forderung nach mehr Transparenz, um Missbräuche zu verhindern. Auch erscheint es aus Gründen der Gleichbehandlung schwierig, Pflichten nur für gemeinnützige Organisationen oder nur für ehrenamtlich geführte Vereine und Stiftungen zu lockern. Sinnvoll wäre eine kritische Durchsicht der Regelungen für alle Unternehmen. Gleichwohl sind in diesem Zusammenhang Vereinfachungen und Verbesserungen denkbar. So sollten die unterschiedlichen Register über ein gemeinsames Portal so zusammengeführt werden, so dass ein Zugang besteht und einheitliche Eingaben erfolgen können. Schwierige Rechtsfragen sollten durch einfach zugängliche Informationen, FAQ und Best Practice Beispiele erläutert werden.

Zudem sollten gut verständliche Rechtsinformationen für Ehrenamtler zentral, verlässlich und kostenfrei zur Verfügung gestellt werden. Dies könnte etwa durch den Aufbau einer entsprechenden Datenbank durch die Deutsche Stiftung für Engagement und Ehrenamt gefördert werden. Eine wichtige Unterstützung für Ehrenamtlicher bieten auch die im Aufbau befindlichen universitären Law Clincs, die kostenlose Rechtsberatung durch Studierende unter Aufsicht von Anwälten und Anwältinnen anbieten, wie sie an der Bucerius Law School mit der



2. Zur Reform der öffentlichen Beglaubigungen von Anmeldungen zum Vereinsregister

Vorgeschlagen wird unter II. 5. die Anmeldung von Satzungsänderungen und Änderungen beim Vorstand durch die jetzt noch notwendige öffentliche Beglaubigung zu vereinfachen. Hierzu ist zunächst klarzustellen, dass nur für Änderungen des vertretungsberechtigten Vorstands eine Anmeldung zum Vereinsregister erforderlich ist, nicht für die Personen des Gesamtvorstands. Auch beruht der für den Rechtsverkehr wichtige öffentliche Glaube an die Richtigkeit der Eintragungen nach § 68 BGB darauf, dass die Richtigkeit der Eintragungen gewährleistet ist. Die öffentliche Beglaubigung stellt sicher, dass die Person, die die Anmeldung zum Vereinsregister beantragt, tatsächlich als Vorstand hierzu befugt ist. Angesichts der möglichen Hackerangriffe auf öffentliche Portale erscheint die Missbrauchsgefahr, dass Unbefugte sich als Vorstand eines Vereins eintragen lassen, als durchaus nicht fernliegend. Sinnvoll ist es aber, Notare in Anlehnung an § 378 Abs. 3 S. 2 FamFG zu verpflichten, die von ihnen beglaubigten Anmeldungen zum Vereinsregister auch selbst einzureichen, anstatt diese an die Vorstände zurückzugeben.¹

Zudem hat eine jüngere Erhebung weitere Probleme mit den Eintragungen zum Vereinsregister ausgemacht. Hierzu gehört die Verwendung ungeeigneter Musterformulare. Hier könnte durch die bereits angesprochene Informationsseite bei der Deutschen Stiftung für Engagement und Ehrenamt für verlässliche und aktuelle Informationen gesorgt werden. Zudem wird vorgeschlagen, die Prüfungstiefe der Vereinsregister auf ein vernünftiges Maß zu begrenzen.²

3. Vereinfachung von Kooperationen

Unter II. 6. wird die Vereinfachung von Kooperationen gemeinnütziger Organisationen angeregt. Dies steht im Einklang mit der überwiegenden Auffassung in der Literatur³ und einer jüngeren Entscheidung des FG Hamburg⁴ zur Anwendung von § 57 Abs. 3 AO. Die Norm sieht die leistungserbringende Körperschaft als verpflichtet an, in ihrer Satzung aufzunehmen, dass sie

¹ Leuschner, NJW 2024, 2228, 2233.

² Leuschner NJW 2024, 2228, 2233 f.

³ Unger, in Gosch AO/FGO, § 57 AO Rn. 67, 167. Lfg. April 2022; Binger/Röglin, DStR 2022, 240, 243; Binger/Friedmann, das Krankenhaus 2021, 1145 f.; Kirchhain, npoR 2021, 235, 239; Zimmermann/Raddatz, NJW-2022, 517, 522; kritisch auch Imberg/Brox, Neue Wirtschafts-Briefe 2022, 1964, 1971; Schunk, DStR 2022, 176, 179; Fritz, Die Wirtschaftsprüfung, 2021, 1086, 1089.

⁴ FG Hamburg npoR 2024, 31.

ihre steuerbegünstigten Zwecke durch planmäßiges Zusammenwirken mit einer anderen Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, verwirklicht. Jedoch muss entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung⁵ die leistungsempfangende Körperschaft in ihrer Satzung das planmäßige Zusammenwirken mit der leistungserbringenden Körperschaft (etwa einer gemeinnützigen Servicegesellschaft) nicht aufnehmen. Ein solches "doppeltes Satzungserfordernis" ist bei der Kooperation gemeinnütziger Organisationen nicht erforderlich.⁶ Vielmehr hat der Gesetzgeber mit der Einführung von § 57 Abs. 3 AO das Gemeinnützigkeitsrecht entbürokratisieren und einem langen erhobenen Petitum aus der Praxis nachgebend gemeinnützige Kooperationen und Konzernstrukturen gerade erleichtern wollen.⁷ Dies sollte durch den Gesetzgeber klargestellt werden.

4. Zur gesetzlichen Anerkennung von dynamischen Verweisungsklauseln

Gefordert wird unter II. 7 die gesetzliche Anerkennung von dynamischen Verweisungsklauseln, damit Satzungsänderungen bei einem Dachverband nicht durch die Änderung einer Vielzahl von Satzungen in den Mitgliederversammlungen der Mitgliedervereine durchgesetzt werden müssen. Indes würde dieser Vorschlag einen Eingriff in die Vereinsautonomie der verbundenen Einzelvereine und in den Mitgliederschutz der dort vereinigten Vereinsmitglieder bedeuten und damit Art. 9 GG berühren. Mag auch der Dachverein aufgrund seiner Satzung berechtigt sein, bei fehlender Umsetzung in den Mitgliedervereinen diese aus dem Dachverein zu kündigen, bedarf es doch einer Diskussion und entsprechenden Entscheidung auf der Ebene der einzelnen Vereine – notfalls eben mit der Konsequenz des Austritts und der Gründung neuer Dachstrukturen. Wenn der DOSB etwa - berechtigterweise - einen Safe Sport Code gegen Missbrauch im Sport entwickelt, dann ist die Diskussion darüber in den verbundenen Vereinen auch deshalb wichtig, um ein Bewusstsein für dessen Zweck, Inhalt und Bedarf zu schaffen.

5. Haftungserleichterungen sowie Anhebung der Übungsleiter und Ehrenamtspauschale

Um das Ehrenamt nachhaltig zu entlasten, sind in erster Linie Haftungserleichterungen notwendig, wie sie in II. 8, 9 und 11 vorgeschlagen werden. So ist in der Tat im Rahmen der inflationsbedingt notwendigen Anhebung des Übungsleiterfreibetrags von 3.000 auf 3.500 € bzw. 3.600 € und der Ehrenamtspauschale von 840 auf 1000 €⁸ bzw. 1.200 € auch die Angleichung des Haftungsfreibetrags in §§ 31a, 31b BGB für lediglich leicht fahrlässig verursachte Schäden durch Vorstände oder Übungsleiter von bisher 840 € auf 3.000 € bzw. künftig 3.500 € bzw. 3.600 € notwendig.⁹ Sonst läuft die gerade für Übungsleiter gedachte Haftungserleichterung des § 31b BGB in den meisten Fällen leer.

Fälle der nur leichten Fahrlässigkeit liegen zB vor, wenn ein Vereinsmitglied bei der Erneuerung des Dachs des Vereinsheims einen Brand durch Funkenflug verursacht, obwohl er Erfahrungen mit ähnlichen Arbeiten und Feuerschutzmaßnahmen getroffen hat sowie ein Helfer bei

⁵ AEAO Nr. 8 zu § 57 AO; *Exner*, npoR 2022, 77, 80; i.E. so auch *Gersch* in Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 57, Rn. 14.

⁶ FG Hamburg v. 26.9.2023 – 5 K 11/23, npoR 2024, 31; Rev. unter Az. V R 22/23.

⁷ RegR BT-Drs.- 19/25160, S. 12; vgl. BT-Drs. 19/25160, S. 202; *Kirchhain*, npoR 2021, 235, 238; *Seer/Unger*, FR 2021, 654, 568.

⁸ So die Bayerische Initiative „Entbürokratisierung im Vereinssteuerrecht“, Bayerische Staatskanzlei, Pressemitteilung Nr. 205 vom 2.7.2024.

⁹ So der aus Bayern in den Bundesrat eingebrachte Entwurf eines Gesetzes über haftungsrechtliche Erleichterungen für ehrenamtliche Vereinstätigkeit, BR-Drucks. 314/24 v. 25.6.2024; ebenso *Hüttemann/Schauhoff*, DB 2024, 1982 (1987); der Bundesrat schlägt einen begrenzten Inflationsausgleich von 3.300 € bzw. 900 € vor, BR-Drucks. 373/24 v. 27.9.2024, 5.

den Arbeiten auf den Funkenflug geachtet hat und zwei Feuerlöscher und einen Eimer mit 10 Litern Wasser vorhanden waren (OLG Schleswig NJW-RR 2010, 957). Ebenfalls nur leichte Fahrlässigkeit hat das OLG Frankfurt/M. (NJW 1998, 1232) angenommen, wenn ein Vereinsmitglied einmalig mit einem Vereinsfahrzeug auf winterlichen Straßen trotz angemessener Fahrweise aufgrund abgefahrener Reifenprofile einen Unfall verursacht. Im Fall lag es so, dass der Fahrer die Verkehrsuntauglichkeit der Reifen nicht erkennen konnte, denn die Reifenschultern haben noch Profil aufgewiesen, während nur im Mittelbereich alle vier Reifen weniger als 1 mm Profiltiefe aufgewiesen haben.

Für ehrenamtliche Vorstände ist die Haftungserleichterung auf die Haftung für Sozialabgaben und Steuern zu erweitern, um das Ehrenamt auch für solche notwendigen Verwaltungsaufgaben wieder attraktiv zu machen.¹⁰

Außerdem ist im Vereinsrecht ähnlich wie die Business Judgment Rule des § 93 Abs. 1 S. 2 AktG ein haftungsfreier Ermessensspielraum anzuerkennen, soweit Verantwortliche Entscheidungen unter Unsicherheit treffen. Dieser Grundsatz erfordert eine ex-ante-Betrachtung und gewährt der Geschäftsleitung einen Ermessensspielraum, wie es für Managemententscheidungen etwa im Hinblick auf risikobehaftete unternehmerische Geschäfte oder Investitionen im Zweckbetrieb, im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Hinblick auf die Vermögensverwaltung und Vermögensanlage etwa bei Kapitalstiftungen notwendig ist. Zwar liegt es in der Natur der Sache, dass Entscheidungen unter Unsicherheit nicht durch einen Hindsight Bias ex post verzerrt betrachtet werden dürfen und schon deshalb einem gewissen Entscheidungsermessen der Verantwortlichen unterliegen.¹¹ Indes droht durch das kürzlich gesetzlich geschaffene Pendant zur Business Judgment Rule im Stiftungsrecht in § 84a Abs. 2 BGB, dass eine analoge Anwendung der Regelungen in Anlehnung an das Aktienrecht nicht mehr tragfähig ist, weil es sich nicht mehr um eine planwidrige Lücke handelt. Eine gesetzliche Verankerung ist daher im Vereinsrecht, um insofern eine Gleichbehandlung mit Gesellschaften und Stiftungen zu erzielen, und im besonders haftungsrelevanten Gemeinnützigkeitssteuerrecht in Anlehnung an § 63 Abs. 1 AO notwendig.¹²

Ergänzend ist die Einführung eines abgestuften Sanktionensystems bei geringfügigen Verstößen gegen die steuerliche Gemeinnützigkeit sinnvoll.¹³ Zwar hat der BFH einen Bagatellvorbehalt bei kleineren Verstößen gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 AO festgestellt,¹⁴ der aber ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage im Rahmen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeitsprüfung nur begrenzt sein kann und daher durch ein gesetzlich abgestuftes Sanktionensystem ergänzt werden sollte.

6. Prüfungsintervall der steuerlichen Gemeinnützigkeit

Die Anhebung des Prüfungsintervalls der steuerlichen Gemeinnützigkeit durch die Finanzämter von jetzt regelmäßig drei auf fünf Jahre, wie es unter II. 12. vorgeschlagen wird, ist nicht sinnvoll. Eingereicht und geprüft werden müssen trotzdem die steuerlichen Verhältnisse aller fünf Jahre, für die daher Informationen zu sammeln, vorzuhalten und zusammenzustellen sind. Nach

¹⁰ Ebenso *Hüttemann/Schauhoff*, DB 2024, 1982 (1987 f.).

¹¹ So bereits BGH v. 21.4.1997 – II ZR 175/95, BGHZ 135, 244 (256) ARAG/Garmenbeck); vgl. auch *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, 2010, S. 8 f.

¹² Ebenso *Hüttemann/Schauhoff*, DB 2024, 1982 (1989 f.).

¹³ Ebenso *Hüttemann/Schauhoff*, DB 2024, 1982 (1990); der Bundesrat äußert eine Prüfbitte, BR-Drucks. 373/24 v. 27.9.2024, 14 f.

¹⁴ BFH v. 12.3.2020 – V R 5/17, BStBl. II 2021, 55 zu überhöhten Gehältern.

fünf Jahren ist die Wahrscheinlichkeit größer, dass sowohl auf Seiten der Organisation aktuelles Wissen aufgrund des Zeitablaufs oder des Wechsels der Verantwortlichkeiten nicht mehr vorhanden ist als auch auf Seiten der Finanzverwaltung nicht mit der gemeinnützigen Organisation vertraute Personen zuständig sind.

7. Vereinfachung der Erklärungspflichten der Umsatzsteuer

Die Vereinfachung der Erklärung der Steuervoranmeldungen bei der Umsatzsteuer, wenn die maßgeblichen Umsätze nur einmal im Jahr erzielt werden, erscheint sinnvoll. Die Gefahr des Verlustes von Steuersubstrat besteht nicht, da dies nicht von der Einreichung einer jährlichen abschließenden Umsatzsteuererklärung enthebt, in der alle Umsätze angegeben werden müssen.

8. Anhebung der Freigrenze für Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

Die Anhebung der Freigrenze für Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von derzeit 45.000 € auf künftig 55.000 € nach II. 14 ist eine inflationsbedingt notwendige und aus Gründen der Vereinfachung auch sinnvolle Maßnahme. Die Freigrenze bezieht sich nur auf die Einnahmen und nicht auf den Nettogewinn, so dass die Anhebung um 10.000 € bei einem angenommenen Gewinn von 5.000 € und einer steuerlichen Belastung von rund 30 % (KSt, GewSt, Soli) zu Steuermindereinnahmen in Höhe von 1.500 € führen könnten. Dem steht aber weniger Verwaltungsaufwand bei den Organisationen und bei der Finanzverwaltung gegenüber.

9. Katastrophenhilfe

Notwendig sind ferner Erleichterungen für die Verausgabung von Spenden in Katastrophenfällen entsprechend den Vorschlägen von *Rainer Hüttemann*.¹⁵ Auch die jüngste Ergänzung in AEAO Nr. 13 zu § 53 AO beseitigt das Problem nicht hinreichend.¹⁶ Zielführender ist es, die Betroffenheit bei Katastrophen durchgehend als Hilfsbedürftigkeit anzusehen, statt auf die langwierige Abhilfe von dritter Seite zu warten. Vorgeschlagen wird daher, dass nur bereits gezahlte Leistungen in die Beurteilung der Hilfsbedürftigkeit einfließen sollen, wie dies auch sonst in § 53 AO der Fall ist.¹⁷ Um Bedenken hinsichtlich einer Überkompensation zu begegnen, ist eine Regelung entsprechend § 255 BGB zu schaffen, wonach später ausgezahlte Versicherungsleistungen gesetzlich auf die Spendenorganisationen übergehen, wenn diese in Vorleistung gegangen sind. Ganz überwiegend werden Katastrophenhilfe, Versicherungsleistungen und staatliche Unterstützung aber auch in Summe nicht ausreichen, um die entstandenen Schäden komplett auszugleichen.

10. Spenden statt Vernichten

Schließlich ist auf die Umsetzung der Ankündigung im Koalitionsvertrag zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Sachspenden zu bestehen, damit Unternehmen unverkäufliche Waren statt zu spenden nicht vernichten müssen. Die Alternative der Sachspende ist nachhaltiger und kommt Unternehmen wie Empfängern zugute. Die Sachspende ist keine steuerbare und steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG, da sie nicht für unternehmensfremden Zweck erfolgt (wie beispielsweise ein privater Verbrauch), sondern sie erspart im großen Stile die kostenträchtige Vernichtung und dient der Imagepflege des Unternehmens, was

¹⁵ *Hüttemann*, DB 2023, 2015 ff.

¹⁶ *Kreutz*, npoR 2024, 233.

¹⁷ Ebenso *Hüttemann/Schauhoff*, DB 2024, 1982 (1989).

ausdrücklich in § 3 Abs. 1b UStG zu ergänzen ist.¹⁸ Hinzuweisen ist darauf, dass Sachspenden durch die Empfängerkörperschaft auch zu Geld gemacht werden dürfen. Die abweichende Auffassung der Finanzverwaltung steht im Widerspruch zur Buchwertregel des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG.¹⁹

¹⁸ Eingehend *Küffner/Weitemeyer/Zugmaier*, DB 2021, 2995 (3001).

¹⁹ Ebenso *Hüttemann/Schauhoff*, DB 2024, 1982 (1989); *Kirchhain/Kampermann*, npoR 2024, 117.