

Winheller | Geibel | Jachmann-Michel [Hrsg.]

## Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht

AO | KStG | GewStG | EStG | UmwStG | ErbStG |  
GrStG | GrEStG | UStG | MwStSystRL |  
Rechnungslegung | Nebengesetze

2. Auflage



Nomos



# NOMOSKOMMENTAR

Stefan Winheller | Prof. Dr. Stefan J. Geibel  
Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel [Hrsg.]

## Gesamtes Gemeinnützigeitsrecht

AO | KStG | GewStG | EStG | UmwStG | ErbStG |  
GrStG | GrEStG | UStG | MwStSystRL |  
Rechnungslegung | Nebengesetze

### 2. Auflage

**Prof. Matthias Alber**, Dipl.-Finanzwirt (FH), Hochschule Ludwigsburg | **Dr. Ralph Bartmuß**, Rechtsanwalt und Steuerberater | **Christian Bertels**, LL.M., EMBA, Rechtsanwalt und Steuerberater | **Michael Borger**, Dipl.-Finanzwirt (FH) | **Dr. Nicolai von Cube**, Rechtsanwalt | **Dr. Thomas Dehesselles**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Sportrecht und für Steuerrecht | **Prof. Dr. Michael Droege**, Universität Tübingen | **Dr. Dennis Eifert**, Rechtsanwalt und Notar | **Prof. Dr. Stefan J. Geibel**, Maître en droit (Université Aix-Marseille III), Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg | **Anka Hakert**, LL.M., Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht | **Christoph Hawlitschek**, LL.M. (San Francisco), Attorney-at-Law (NY) | **Volker Heinze**, Notar | **Dr. Rafael Hörmann**, Rechtsanwalt | **Yasmin Holm** B.A., Rechtsanwältin und Steuerberaterin | **Thomas von Holt**, Rechtsanwalt und Steuerberater | **Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel**, Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof | **Dr. Lothar Matthias Jansen**, Rechtsanwalt | **Christoph Kaiser**, Rechtsanwalt | **Ferdinand Klempa** | **Dr. Claudia Klümpen-Neusel**, Rechtsanwältin und Steuerberaterin | **Prof. Dr. Claus Koss**, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Ostbayerische Technische Hochschule Regensburg | **Dr. Nils Krause**, LL.M. (Durham), Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und für Steuerrecht | **Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger**, Friedrich-Schiller-Universität Jena | **Ute Lerchenmüller**, Dipl.-Betriebswirtin (FH), Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin | **Dr. Stefan Lorenz**, LL.M. oec., Mag. rer. publ., Dipl. Finanzwirt (FH), Rechtsanwalt und Steuerberater | **Dr. Ruben Martini**, LL.B., Dipl.-Kfm., Richter am Finanzgericht Rheinland-Pfalz | **Dr. Olaf von Maydell**, Steuerberater | **Barbara Meyn**, LL.M., Rechtsanwältin | **Prof. Dr. Manfred Orth**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer | **Prof. Dr. Ulrich Palm**, Universität Hohenheim | **Lisa Maria Roeder**, Steuerberaterin | **Dr. Jörg Sauer**, Rechtsanwalt und Steuerberater | **André Spak**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und für Arbeitsrecht, Steuerberater | **Prof. Dr. Bettina Spilker**, Universität Wien | **Olga Stepanova**, Rechtsanwältin | **Berthold Theuffel-Werhahn**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und für Handels- und Gesellschaftsrecht | **Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch**, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater | **Dr. Almuth Werner**, Rechtsanwältin | **Prof. Dr. Peter Zaumseil**, Steuerberater, Hochschule für Technik und Wirtschaft, Berlin



Nomos



**Zitervorschlag:** NK-GemnR/*Bearbeiter* AO § ... Rn. ...

**Die Deutsche Nationalbibliothek** verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-8487-5925-5 (Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Baden-Baden)  
ISBN 978-3-8021-2503-4 (IDW Verlag GmbH, Düsseldorf)

2. Auflage 2020

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2020. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten.

## **Vorwort zur 2. Auflage**

Das Gemeinnützigeitsrecht ist unverändert in Bewegung. Es ist daher an der Zeit, eine zweite Auflage des Kommentars herauszugeben, der sowohl von Praktikern als auch von Wissenschaftlern und der Rechtsprechung erfreulich gut aufgenommen worden ist. Dafür möchten wir uns bei Ihnen, liebe Leserinnen und Leser, herzlich bedanken.

Uns haben in den letzten Jahren viele Anregungen aus der Leserschaft erreicht. Allen sind wir nachgegangen. Viele davon haben wir versucht, umzusetzen und in die zweite Auflage einfließen zu lassen. Besondere Berücksichtigung in der zweiten Auflage haben vor allem die Kita-Beschlüsse des BGH zur Vereinsklassenabgrenzung sowie die Attac-Rechtsprechung des BFH zur Abgrenzung der zulässigen von der gemeinnützigkeitsschädlichen politischen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften gefunden. Neu sind zudem Anmerkungen zum Datenschutz im Verein (übertragbar auch auf andere Rechtsformen), Ausführungen zur Registerpublizität (inkl. Transparenzregister) bei gemeinnützigen Körperschaften sowie Ausführungen zum Ver-gaberecht. Konzeptionell befinden sich die zivilrechtlichen Ausführungen zu den Rechtsformen nunmehr in einem neuen Abschnitt statt im Anhang zu § 51 AO.

Am 9.4.2020 hat das BMF sein Schreiben „Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene“ (IV C 4 – S 2223/19/10003:003) veröffentlicht. Es enthält einzelne Regelungen, mit denen die Verwaltung gemeinnützige Körperschaften unterstützen möchte, die sich im Rahmen des gesamtgesellschaftlichen Engagements für von der Corona-Pandemie Betroffene einsetzen. Die Sonderregelungen gelten für Unterstützungsmaßnahmen im Zeitraum 1.3.2020 bis 31.12.2020. Der Kommentar geht auf die Corona-Sondersituation nicht näher ein. Das Schreiben ist allerdings am Ende des Werkes auf Seite 2149 abgedruckt.

Für Feedback jeder Art sind wir Ihnen dankbar. Ihre Rückmeldungen helfen uns, den Kommentar weiter zu verbessern. Sie erreichen uns per E-Mail unter [stefan.geibel@igw.uni-heidelberg.de](mailto:stefan.geibel@igw.uni-heidelberg.de), [monika.jachmann@bfh.bund.de](mailto:monika.jachmann@bfh.bund.de) und [s.winheller@winheller.com](mailto:s.winheller@winheller.com).

Wir wünschen Ihnen allen eine gewinnbringende Lektüre.

Frankfurt a.M., Heidelberg, München, im Juni 2020

*Monika Jachmann-Michel, Stefan J. Geibel, Stefan Winheller*

## Bearbeiterverzeichnis

*Prof. Matthias Alber*, Dipl.-Finanzwirt (FH), Hochschule Ludwigsburg  
(§§ 52 Abs. 2 Nr. 14–25, 58 Nr. 8, 67 a AO)

*Dr. Ralph Bartmuß*, Rechtsanwalt und Steuerberater, Dresden  
(§§ 60, 63 AO [gemeinsam mit Werner])

*Christian Bertels*, LL.M., EMBA, Rechtsanwalt und Steuerberater, Münster  
(§§ 67, 68 Nr. 1–2, Nr. 9 AO; 1, 2 UStG)

*Michael Borger*, Dipl.-Finanzwirt (FH), (§§ 19, 23 a UStG)

*Dr. Nicolai von Cube*, Rechtsanwalt, Frankfurt/Main (Einf. AO, §§ 53, 54, 58 Nr. 1–5, 7 AO)

*Dr. Thomas Dehesselles*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Sportrecht und für Steuerrecht, Frankfurt/Main (Anh. Sponsoring und Sphärenrechte zu § 14 AO; § 4 Abs. 4, 5 EStG; Anh. Sponsoring und Umsatzsteuer UStG)

*Prof. Dr. Michael Droege*, Universität Tübingen  
(Grundlagen AO, §§ 65, 66 AO; Beihilfen der öffentlichen Hand)

*Dr. Dennis Eifert*, Rechtsanwalt und Notar, Frankfurt/Main  
(Rechtsformen für Nonprofit-Organisationen – gGmbH; Kostengesetze)

*Prof. Dr. Stefan J. Geibel*, Maître en droit (Université Aix-Marseille III), Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg (§ 52 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 Nr. 1–4, S. 2, 3 AO; Rechtsformen für Nonprofit-Organisationen – Nichtrechtsfähige Stiftung; Personengesellschaften)

*Anka Hakert*, LL.M., Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht, Frankfurt/Main  
(§§ 57, Anh. § 57, 60 a AO; Exkurs § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG; 4 Nr. 10 UStG)

*Christoph Hawlitschek*, LL.M. (San Francisco), Attorney-at-Law (NY), Frankfurt/Main  
(§ 5 Abs. 1 Nr. 12 KStG; Einf. GewStG; §§ 2 Abs. 1–3, 2 a, 3 Nr. 6, 17, 20, 25, 26, 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 GewStG; §§ 20 Abs. 1 Nr. 10 lit. b, 44 Abs. 6, 44 a Abs. 4, 7, 44 b Abs. 6, 48–48 d EStG; Rennwett- und Lotteriegesetz; KraftStG, VStG, KAG)

*Volker Heinze*, Notar, Glauchau/Sachsen (UmwG)

*Dr. Rafael Hörmann*, Rechtsanwalt, München  
(§§ 68 Nr. 3–4 AO; 3 Abs. 1 b, Abs. 9 a, 13 b, 15, 15 a UStG [gemeinsam mit v. Holt])

*Yasmin Holm* B.A., Rechtsanwältin und Steuerberaterin, München  
(ErbStG, Einf. GrEStG, § 3 GrEStG; 15 AStG)

*Thomas von Holt*, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn (§§ 68 Nr. 3–4 AO; 3 Abs. 1 b, Abs. 9 a, 13 b, 15, 15 a UStG [gemeinsam mit Hörmann]; 55, 56, 59, 61 Abs. 1 AO)

*Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel*, Vorsitzende Richterin am Bundesfinanzhof, München  
(Einf. EStG, § 3 Nr. 11, 12, 26–26 b, 44, 69 EStG)

*Dr. Lothar Matthias Jansen*, Rechtsanwalt, Frankfurt/Main (§§ 9 GewStG; 6 EStG)

*Christoph Kaiser*, Rechtsanwalt, Mainz (Vergaberecht)

*Ferdinand Klempa*, Frankfurt/Main (§ 8 Abs. 3, 5, 13, 24, 38 KStG)

*Dr. Claudia Klümpen-Neusel*, Rechtsanwältin und Steuerberaterin, Düsseldorf  
(§ 68 Nr. 5–8 AO)

*Prof. Dr. Claus Koss*, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Ostbayerische Technische Hochschule Regensburg (§§ 140–148 AO; Rechnungslegung)

## Bearbeiterverzeichnis

---

*Dr. Nils Krause*, LL.M. (Durham), Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und für Steuerrecht, Hamburg (Rechtsformen für Nonprofit-Organisationen – gAG, gKGaA, Gemeinnützige Genossenschaft)

*Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger*, Inhaberin des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht, Friedrich-Schiller-Universität Jena (§ 4 Nr. 14–26 UstG)

*Ute Lerchenmüller*, Dipl.-Betriebswirtin (FH), Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Berlin (Prüfung, §§ 316 ff. HGB; Offenlegung, §§ 325 ff. HGB, Krankenhäuser und Pflege)

*Dr. Stefan Lorenz*, LL.M. oec., Mag. rer. publ., Dipl. Finanzwirt (FH), Rechtsanwalt und Steuerberater, Berlin (§§ 14 AO, 69 ff. AO: Haftung; §§ 38 ff. EStG: Non-Profit-Organisationen und Sozialversicherungsrecht; Einf. Einzelsteuergesetze)

*Dr. Ruben Martini*, LL.B., Dipl.-Kfm., Richter am Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt/Weinstraße (§§ 51 AO; Einf. KStG, §§ 1, 3, 5 Abs. 1 Nr. 9, 5 Abs. 2 KStG, Anh. zu § 5, 8 Abs. 2 KStG)

*Dr. Olaf von Maydell*, Steuerberater, Berlin (§ 64 AO)

*Barbara Meyn*, LL.M., Rechtsanwältin, München (§ 10 b EStG)

*Prof. Dr. Manfred Orth*, Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rockenberg (Anh. Registerpublizität)

*Prof. Dr. Ulrich Palm*, Universität Hohenheim

(Rechtsformen für Nonprofit-Organisationen – BgA; § 4 KStG)

*Lisa Maria Roeder*, Steuerberaterin, Stuttgart (§ 52 Abs. 2 Nr. 8, 12, 13 AO)

*Dr. Jörg Sauer*, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart (§ 52 Abs. 2 Nr. 5, 6, 9–11 AO)

*André Spak*, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und für Arbeitsrecht, Steuerberater, Münster (GrStG)

*Prof. Dr. Bettina Spilker*, Universität Wien (§§ 52 Abs. 2 Nr. 7, 61 Abs. 3 AO)

*Olga Stepanova*, Rechtsanwältin, Frankfurt (§§ 140–148 AO E. Datenschutz; Rechtsformen für Nonprofit-Organisationen – Verein Anhang Datenschutz)

*Berthold Theuffel-Werhahn*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und für Handels- und Gesellschaftsrecht, Kassel (§§ 58 Nr. 6, Nr. 9, Nr. 10, 62 AO; 10 Nr. 1 KStG; 3 Nr. 40 lit. i, 20 Abs. 1 Nr. 9, 22 Nr. 1 Satz 2 EStG)

*Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Dresden (UmwStG)

*Dr. Almuth Werner*, Rechtsanwältin, Leipzig (Rechtsformen für Nonprofit-Organisationen – Verein; Stiftung, §§ 60, 63 AO [gemeinsam mit *Bartmuß*])

*Prof. Dr. Peter Zaumseil*, Steuerberater, Hochschule für Technik und Wirtschaft, Berlin (Einf. UStG, §§ 4 Nr. 7–9 lit. a, b, 12, 28, 12 Abs. 2 Nr. 7–9 UStG)

---

## Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 2. Auflage .....	5
Bearbeiterverzeichnis .....	7
Allgemeines Abkürzungsverzeichnis .....	19
Literaturverzeichnis .....	23

## Teil 1 Grundlagen und Bestimmungen der Abgabenordnung

1.		
Grundprinzipien sowie verfassungsrechtliche und unionsrechtliche		
Rahmenbedingungen des Gemeinnützigeitsrechts	33	
2.		
Abgabenordnung (AO)		
Einführung inklusive historischer Rechtsentwicklung .....	60	
§ 14 AO	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb .....	68
Anhang zu § 14 AO	Sponsoring und Sphäreneinteilung .....	114
§ 51 AO	Allgemeines .....	119
§ 52 AO	Gemeinnützige Zwecke .....	133
§ 52 AO	Einleitung .....	140
§ 52 Abs. 1 AO	Regelungsgehalt .....	142
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO	Wissenschaft und Forschung .....	156
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO	Religion .....	157
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO	Öffentliches Gesundheitswesen und öffentliche Gesundheitspflege .....	159
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO	Jugend- und Altenhilfe .....	160
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 AO	Kunst und Kultur .....	161
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 AO	Denkmalschutz und Denkmalpflege .....	164
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 AO	Erziehung und Bildung .....	165
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO	Naturschutz .....	174
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 9 AO	Wohlfahrtswesen .....	177
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 10 AO	Fürsorge für bestimmte Personengruppen .....	180
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 11 AO	Rettung aus Lebensgefahr .....	182
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 12 AO	Katastrophenschutz .....	183
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 13 AO	Toleranz und Völkerverständigung .....	184
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 14 AO	Förderung des Tierschutzes .....	187
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 15 AO	Förderung der Entwicklungshilfezusammenarbeit .....	187
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 16 AO	Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz .....	188
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 17 AO	Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene .....	189

## Inhaltsverzeichnis

---

§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 18 AO	Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern .....	189
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 19 AO	Förderung des Schutzes von Ehe und Familie .....	190
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 20 AO	Förderung der Kriminalprävention .....	190
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO	Förderung des Sports (Schach gilt als Sport) .....	190
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 22 AO	Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde .....	192
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 23 AO	Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerie, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports .....	194
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 24 AO	Förderung des demokratischen Staatswesens .....	196
§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 25 AO	Bürgerschaftliches Engagement zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke .....	198
§ 52 Abs. 2 S. 2, 3 AO	Öffnungsklausel .....	199
§ 53 AO	Mildtätige Zwecke .....	201
§ 54 AO	Kirchliche Zwecke .....	216
§ 55 AO	Selbstlosigkeit .....	227
§ 56 AO	Ausschließlichkeit .....	269
§ 57 AO	Unmittelbarkeit .....	289
Anhang zu § 57 AO	Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften .....	310
§ 58 AO	Steuerlich unschädliche Betätigungen .....	323
§ 58 Nr. 1 AO	Mittelbeschaffung .....	327
§ 58 Nr. 2 AO	Weitergabe von Mitteln an andere Körperschaften .....	342
§ 58 Nr. 3 AO	Mittelweitergabe ins Vermögen .....	350
§ 58 Nr. 4 AO	Überlassung von Arbeitskräften .....	354
§ 58 Nr. 5 AO	Überlassung von Räumen .....	359
§ 58 Nr. 6 AO	Versorgung des Stifters und seiner Angehörigen durch die Stiftung .....	362
§ 58 Nr. 7 AO	Gesellige Zusammenkünfte .....	380
§ 58 Nr. 8 AO	Sportverein fördert neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport .....	383
§ 58 Nr. 9 AO	Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen seitens von Gebietskörperschaften errichteten Stiftungen .....	383
§ 58 Nr. 10 AO	Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften .....	387
§ 59 AO	Voraussetzung der Steuervergünstigung .....	387
§ 60 AO	Anforderungen an die Satzung .....	395
§ 60 a AO	Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen .....	406
§ 61 AO	Satzungsmäßige Vermögensbindung .....	431
§ 62 AO	Rücklagen und Vermögensbildung .....	444
§ 63 AO	Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung ....	530
§ 64 AO	Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe .....	539

## Inhaltsverzeichnis

---

§ 65 AO	Zweckbetrieb .....	580
§ 66 AO	Wohlfahrtspflege .....	601
§ 67 AO	Krankenhäuser .....	610
§ 67 a AO	Sportliche Veranstaltungen .....	627
§ 68 AO	Einzelne Zweckbetriebe .....	648
Vorbemerkung zu § 68 AO	.....	653
§ 68 Nr. 1 AO	Heime und andere soziale Einrichtungen .....	657
§ 68 Nr. 2 AO	Selbstversorgungsbetriebe .....	661
§ 68 Nr. 3 und 4 AO	Werkstätten, Arbeitstherapie, Integrationsbetriebe, Behindertenfürsorge .....	663
§ 68 Nr. 5 AO	Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) und sonstige betreute Wohnformen .....	677
§ 68 Nr. 6 AO	Lotterien und Ausspielungen .....	678
§ 68 Nr. 7 AO	Kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen .....	690
§ 68 Nr. 8 AO	Volkshochschulen und andere Einrichtungen .....	693
§ 68 Nr. 9 AO	Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen .....	696
Vorbemerkung zu §§ 69 ff. AO	Haftung .....	705
§ 69 AO	Haftung der Vertreter .....	711
§ 71 AO	Haftung des Steuerhinterziehers und des Steuerhehlers .....	756
§ 140 AO	Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen .....	765
§ 141 AO	Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger .....	766
§ 142 AO	Ergänzende Vorschriften für Land- und Forstwirte .....	767
§ 143 AO	Aufzeichnung des Wareneingangs .....	767
§ 144 AO	Aufzeichnung des Warenausgangs .....	768
§ 145 AO	Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen .....	768
§ 146 AO	Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen .....	769
§ 146 a AO	Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme; Verordnungsermächtigung .....	772
§ 146 b AO	Kassen-Nachscha .....	776
§ 147 AO	Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen .....	778
§ 147 a AO	Vorschriften für die Aufbewahrung von Aufzeichnungen und Unterlagen bestimmter Steuerpflichtiger .....	780
§ 148 AO	Bewilligung von Erleichterungen .....	780

## Inhaltsverzeichnis

---

	<b>3.</b>	
	<b>Gemeinnützige Rechtsformen</b>	
3.1	Verein .....	842
Anhang zu 3.1	Datenschutz im Verein .....	874
3.2	Stiftungen .....	879
3.3	Nichtrechtsfähige (unselbstständige) Stiftung .....	910
3.4	gGmbH .....	926
3.5	gAG .....	942
3.6	Gemeinnützige Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) .....	949
3.7	Gemeinnützige Genossenschaft .....	951
3.8	Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen ....	958
3.9	Personengesellschaften .....	973
	<b>4.</b>	
	<b>Umwandlungsrecht unter Beteiligung gemeinnütziger Rechtsträger</b>	982
	<b>Teil 2</b>	
	<b>Einzelsteuergesetze</b>	
	<b>5.</b>	
	<b>Einführung – Die Einzelsteuergesetze im Überblick</b>	1077
	<b>6.</b>	
	<b>Körperschaftsteuergesetz (KStG)</b>	
Einführung	.....	1088
§ 1 KStG	Unbeschränkte Steuerpflicht .....	1090
§ 3 KStG	Abgrenzung der Steuerpflicht bei nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden .....	1109
§ 4 KStG	Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts .....	1115
§ 5 KStG	Befreiungen .....	1137
§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	Die Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen .....	1140
§ 5 Abs. 1 Nr. 12 KStG	Befreiungen .....	1150
§ 5 Abs. 2 KStG	Die Ausnahmen von der Steuerbefreiung .....	1151
Exkurs:	Berufsverbände, § 5 Abs. 1 Nr. 5 .....	1161
Anhang zu § 5 KStG	Doppelbesteuerungsabkommen .....	1201
§ 8 KStG	Ermittlung des Einkommens .....	1213
§ 8 Abs. 2 KStG	Gewerbliche Einkünfte .....	1213
§ 8 Abs. 5 KStG	Mitgliedsbeiträge .....	1216
§ 10 KStG	Nichtabziehbare Aufwendungen .....	1223
§ 13 KStG	Beginn und Erlöschen einer Steuerbefreiung .....	1231

## Inhaltsverzeichnis

§ 24 KStG	Freibetrag für bestimmte Körperschaften .....	1252
§ 38 KStG	Körperschaftsteuererhöhung .....	1255

### 7.

#### Gewerbesteuergesetz (GewStG)

Einführung	.....	1259
§ 2 GewStG	Steuergegenstand .....	1261
§ 2 a GewStG	Arbeitsgemeinschaften .....	1267
§ 3 GewStG	Befreiungen .....	1271
§ 9 GewStG	Kürzungen .....	1277
§ 11 GewStG	Steuermesszahl und Steuermessbetrag .....	1282

### 8.

#### Einkommensteuergesetz (EStG)

Einführung	.....	1285
§ 3 Nr. 11 EStG	Erziehung, Ausbildung, Wissenschaft und Kunst .....	1286
§ 3 Nr. 12 EStG	Aufwandsentschädigungen .....	1295
§ 3 Nr. 26 EStG	Nebenberufliche Tätigkeiten .....	1307
§ 3 Nr. 26 a EStG	Nebenberufliche Tätigkeiten EU/EWR .....	1322
§ 3 Nr. 26 b EStG	Aufwandsentschädigungen .....	1326
§ 3 Nr. 40 lit. i EStG	Steuerfreistellung wegen Teileinkünfteverfahren .....	1329
§ 3 Nr. 44 EStG	Stipendien .....	1331
§ 3 Nr. 69 EStG	HIV-Stiftung .....	1337
§ 4 EStG	Gewinnbegriff im Allgemeinen .....	1338
§ 6 EStG	Bewertung .....	1345
§ 10 b EStG	Steuerbegünstigte Zwecke .....	1351
§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 9, Abs. 2 S. 1 Nr. 8 EStG	Leistungen von Familienstiftungen und -vereinen an ihre Destinatäre .....	1377
§ 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG	Betrieb gewerblicher Art .....	1388
§ 22 EStG	Arten der sonstigen Einkünfte .....	1392
§§ 38 ff. EStG	Non-Profit-Organisationen als Arbeitgeber (Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht) .....	1397
§ 44 EStG	Entrichtung der Kapitalertragsteuer .....	1415
§ 44 a EStG	Abstandnahme vom Steuerabzug .....	1419
§ 44 b EStG	Erstattung der Kapitalertragsteuer .....	1424
Vorbemerkung zu §§ 48–48 d EStG	Steuerabzug bei Bauleistungen .....	1426
§ 48 EStG	Steuerabzug .....	1427
§ 48 a EStG	Verfahren .....	1430
§ 48 b EStG	Freistellungsbescheinigung .....	1431
§ 48 c EStG	Anrechnung .....	1434
§ 48 d EStG	Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen .....	1435

## Inhaltsverzeichnis

---

### 9. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)

Einführung	.....	1436
§ 1 ErbStG	Steuerpflichtige Vorgänge .....	1450
§ 3 ErbStG	Erwerb von Todes wegen .....	1458
§ 7 ErbStG	Schenkungen unter Lebenden .....	1460
§ 9 ErbStG	Entstehung der Steuer .....	1464
§ 13 ErbStG	Steuerbefreiungen .....	1466
§ 13 a ErbStG	Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften .....	1474
§ 13 b ErbStG	Begünstigtes Vermögen .....	1483
§ 15 ErbStG	Steuerklassen .....	1492
§ 20 ErbStG	Steuerschuldner .....	1496
§ 24 ErbStG	Verrentung der Steuerschuld in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 .....	1498
§ 26 ErbStG	Ermäßigung der Steuer bei Aufhebung einer Familienstiftung oder Auflösung eines Vereins .....	1500
§ 29 ErbStG	Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen .....	1501

### 10. Grundsteuergesetz (GrStG)

Einführung	.....	1504
§ 3 GrStG	Steuerbefreiung für Grundbesitz bestimmter Rechtsträger .....	1504
§ 4 GrStG	Sonstige Steuerbefreiungen .....	1509
§ 5 GrStG	Zu Wohnzwecken benutzter Grundbesitz .....	1513
§ 7 GrStG	Unmittelbare Benutzung für einen steuerbegünstigten Zweck .....	1515
§ 8 GrStG	Teilweise Benutzung für einen steuerbegünstigten Zweck .....	1516

### 11. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)

Einführung	.....	1518
§ 3 GrEStG	Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung .....	1520

### 12. Umsatzsteuergesetz (UStG)

Einführung – Nationales Umsatzsteuerrecht im europäischen Kontext .....	1524	
§ 1 UStG	Steuerbare Umsätze .....	1527
§ 2 UStG	Unternehmer, Unternehmen .....	1568
§ 3 UStG	Lieferung, sonstige Leistung .....	1613

## Inhaltsverzeichnis

§ 4 UStG	Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen .....	1621
§ 4 UStG	Allgemeines – Ausgewählte Steuerbefreiungen (Umsatzsteuer) .....	1630
§ 4 Nr. 9 UStG	Umsätze, die unter das GrEStG fallen; Wett- und Lotterieumsätze .....	1633
§ 4 Nr. 10 UStG	Versicherungsleistungen .....	1638
§ 4 Nr. 12 UStG	Vermietung und Verpachtung von Grundstücken; Nutzungsrechte .....	1650
§ 4 Nr. 14 UStG	Heil-, Krankenhausbehandlung .....	1656
§ 4 Nr. 16 UStG	Senioren- und Pflegeheim .....	1692
§ 4 Nr. 17 UStG	Organe und Blutkonserven, Frauenmilch, Krankenbeförderung .....	1719
§ 4 Nr. 18 UStG	Wohlfahrtsverbände .....	1726
§ 4 Nr. 19 UStG	Blinde, Blindenwerkstatt .....	1734
§ 4 Nr. 20 UStG	Kulturelle Einrichtungen .....	1740
§ 4 Nr. 21 UStG	Privatschulen .....	1755
§ 4 Nr. 22 UStG	Erwachsenenbildung .....	1776
§ 4 Nr. 23 UStG	Versorgung zu Erziehungs- und Ausbildungszwecken ...	1794
§ 4 Nr. 24 UStG	Jugendherbergen .....	1805
§ 4 Nr. 25 UStG	Jugendhilfe .....	1813
§ 4 Nr. 26 UStG	Ehrenamtliche Tätigkeiten .....	1827
§ 4 Nr. 28 UStG	Lieferung vorbelasteter Gegenstände .....	1833
§ 4 a UStG	Steuervergütung .....	1837
§ 12 UStG	Steuersätze .....	1840
§ 13 b UStG	Leistungsempfänger als Steuerschuldner .....	1858
§ 15 UStG	Vorsteuerabzug .....	1870
§ 15 a UStG	Berichtigung des Vorsteuerabzugs .....	1895
§ 19 UStG	Besteuerung der Kleinunternehmer .....	1907
§ 23 a UStG	Durchschnittssatz für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes .....	1913
Anhang	Sponsoring .....	1917

### 13.

#### Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)

§ 15 AStG	Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten .....	1921
-----------	--	------

### 14.

#### Rennwett- und Lotteriegesetz

§ 18 RennwLottG	[Befreiungen] .....	1940
-----------------	---------------------	------

## Inhaltsverzeichnis

---

15.		
	<b>Kraftfahrzeugsteuergesetz 2002 (KraftStG 2002)</b>	
§ 3 KraftStG	Ausnahmen von der Besteuerung .....	1944
16.		
	<b>Vermögensteuergesetz (VStG)</b>	
§ 3 VStG	Befreiungen .....	1951
17.		
	<b>Kommunalabgabengesetz</b>	
		1956
<b>Teil 3</b>		
<b>Außersteuerliche Vergünstigungen für Gemeinnützige</b>		
18.		
	<b>Kostenrechtliche Fragestellungen im Gemeinnützige-recht</b>	1963
<b>Teil 4</b>		
<b>Unionsrechtliche Bezüge</b>		
19.		
	<b>Beihilfen der öffentlichen Hand</b>	1971
20.		
	<b>Vergaberecht für gemeinnützige Organisationen</b>	1988
<b>Teil 5</b>		
<b>Rechnungslegung, Prüfung, Offenlegung</b>		
21.		
	<b>Rechnungslegung</b>	2019
22.		
	<b>Rechnungslegung von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen – KHBV und PBV</b>	2059
23.		
	<b>Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts – §§ 316 ff. HGB</b>	2074
24.		
	<b>Offenlegungspflichten</b>	2100
25.		
	<b>Transparenzbericht – Gesetz zur Förderung der Entgeltstrukturen</b>	2119
26.		
	<b>Registerpublizität</b>	2121

---

Inhaltsverzeichnis

## Anhang

BMF-Schreiben Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene .....	2149
Stichwortverzeichnis .....	2155

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

### § 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung

(1) Körperschaften können ihre Mittel ganz oder teilweise

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).<sup>1</sup> Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung eines zu ersetzenen Wirtschaftsguts. <sup>2</sup>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. <sup>2</sup>Ist 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.

(2) <sup>1</sup>Die Bildung von Rücklagen nach Absatz 1 hat innerhalb der Frist des § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu erfolgen. <sup>2</sup>Rücklagen nach Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4 sind unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. <sup>3</sup>Die freigewordenen Mittel sind innerhalb der Frist nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu verwenden.

(3) Die folgenden Mittelzuführungen unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Absatz 1 Nummer 5:

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.

(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.

*Der folgende Abdruck aus dem AEAO erfolgt nur der Übersichtlichkeit wegen an dieser Stelle. Der AEAO ist weder eine Norm noch eine autoritative Interpretation einer Norm, sondern ein Erlass der Finanzverwaltung, der dem einheitlichen Steuervollzug dient.*

AEAO zu § 62 – Rücklagen und Vermögensbildung:

1. <sup>1</sup>Im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb können Rücklagen durch Zuführung des Gewinns gebildet werden. <sup>2</sup>Die Rücklagen müssen bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein (entsprechend § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG). <sup>3</sup>Es muss ein konkreter Anlass gegeben sein, der auch aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb rechtfertigt (z.B. eine geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung oder Kapazitätsausweitung). <sup>4</sup>Eine fast vollständige Zuführung des Gewinns zu einer Rücklage im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist nur dann unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn die Körperschaft nachweist, dass die betriebliche Mittelverwendung zur Sicherung ihrer Existenz geboten war (BFH-Urteil vom 15.7.1998, I R 156/94, BStBl. 2002 II S. 162).

<sup>1</sup>Im Bereich der Vermögensverwaltung können Rücklagen durch Zuführung der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung nur für die Durchführung konkreter Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen i.S.d. § 21 EStG gebildet werden. <sup>2</sup>Die Maßnahmen, für deren Durchführung die Rücklage gebildet wird, müssen notwendig sein, um den ordnungsgemäßen Zustand des Vermögensgegenstandes zu erhalten oder wiederherzustellen, und in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden können (z.B. geplante Erneuerung eines undichten Daches).

Zu § 62 Abs. 1 AO:

2. Die Bildung einer Rücklage kann nicht damit begründet werden, dass die Überlegungen zur Verwendung der Mittel noch nicht abgeschlossen sind.

## § 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung

Zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO:

3. <sup>1</sup>Bei der Bildung der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO kommt es nicht auf die Herkunft der Mittel an. <sup>2</sup>Der Rücklage dürfen also auch zeitnah zu verwendende Mittel wie z.B. Spenden zugeführt werden.

4. <sup>1</sup>Voraussetzung für die Bildung einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ist in jedem Fall, dass diese erforderlich ist, um die steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft nachhaltig erfüllen zu können. <sup>2</sup>Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit der Körperschaft zu erhalten, reicht für eine steuerlich unschädliche Rücklagenbildung nach dieser Vorschrift nicht aus (hierfür können nur freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gebildet werden, vgl. Nrn. 13 bis 17 des AEAO zu § 62). <sup>3</sup>Vielmehr müssen die Mittel für bestimmte – die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichende – Vorhaben angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. <sup>4</sup>Besteht noch keine konkrete Zeitvorstellung, ist eine Rücklagenbildung dann zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und bei den finanziellen Verhältnissen der steuerbegünstigten Körperschaft in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. <sup>5</sup>Die Bildung von Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z.B. Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode zur Sicherstellung der Liquidität ist zulässig (so genannte Betriebsmittelrücklage). <sup>6</sup>Ebenfalls unschädlich ist die vorsorgliche Bildung einer Rücklage zur Bezahlung von Steuern außerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, solange Unklarheit darüber besteht, ob die Körperschaft insoweit in Anspruch genommen wird. <sup>7</sup>Eine beabsichtigte Vermögensausstattung nach § 58 Nr. 3 AO rechtfertigt keine Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.

5. Die Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO kann unabhängig von dem Vorhandensein und der Höhe einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO (freie Rücklage) gebildet werden.

Zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO:

6. <sup>1</sup>Eine Wiederbeschaffungsrücklage für Fahrzeuge und andere Wirtschaftsgüter, für deren Anschaffung die laufenden Einnahmen nicht ausreichen, ist nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO zulässig. <sup>2</sup>Eine Wiederbeschaffungsabsicht liegt nur vor, wenn tatsächlich eine Neuanschaffung des einzelnen Wirtschaftsguts geplant und in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. <sup>3</sup>Im Regelfall ist als Nachweis für die Wiederbeschaffungsabsicht ausreichend, wenn die Rücklage gebildet wurde. <sup>4</sup>Diese Nachweiserleichterung gilt nicht für Immobilien. <sup>5</sup>Reicht die Zuführung von Mitteln in Höhe der Abschreibungen für eine beabsichtigte Wiederbeschaffung nicht aus, dann können auch höhere Mittel der Rücklage zugeführt werden. <sup>6</sup>Der Nachweis darüber ist durch die Körperschaft zu erbringen.

7. <sup>1</sup>Die Regelungen in den vorstehenden Textziffern zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO gelten auch für Mittelbeschaffungskörperschaften i.S.d. § 58 Nr. 1 AO (BFH-Urteil vom 13.9.1989, I R 19/85, BStBl. 1990 II S. 28). <sup>2</sup>Voraussetzung ist jedoch, dass die Rücklagenbildung dem Zweck der Beschaffung von Mitteln für die steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft entspricht. <sup>3</sup>Diese Voraussetzung ist z.B. erfüllt, wenn die Mittelbeschaffungskörperschaft wegen zeitlicher Verzögerung der von ihr zu finanzierenden steuerbegünstigten Maßnahmen angehalten ist, die beschafften Mittel zunächst zu thesaurieren.

8. Unterhält eine steuerbegünstigte Körperschaft einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so können dessen Erträge der Rücklage erst nach Versteuerung zugeführt werden.

Zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO:

9. <sup>1</sup>Der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) darf jährlich höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung zugeführt werden. <sup>2</sup>Unter Ausgaben sind Aufwendungen zu verstehen, die dem Grunde nach Werbungskosten sind.

10. <sup>1</sup>Darüber hinaus kann die Körperschaft höchstens 10 % ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführen. <sup>2</sup>Mittel i.S.d. Vorschrift sind die Überschüsse bzw. Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben sowie die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich. <sup>3</sup>Bei Anwendung der Regelungen des § 64 Abs. 5 und 6 AO können in die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Rücklage statt der geschätzten bzw. pauschal ermittelten Gewinne die tatsächlichen Gewinne einbezogen werden.

<sup>1</sup>Verluste aus Zweckbetrieben sind mit entsprechenden Überschüssen zu verrechnen; darüber hinausgehende Verluste mindern die Bemessungsgrundlage nicht. <sup>2</sup>Das gilt entsprechend für Verluste aus dem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. <sup>3</sup>Ein Überschuss aus der Vermögensverwaltung ist – unabhängig davon, inwieweit er in eine Rücklage eingestellt wurde – nicht in die Bemessungsgrundlage für die Zuführung aus den sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln einzubeziehen. <sup>4</sup>Ein Verlust aus der Vermögensverwaltung mindert die Bemessungsgrundlage nicht.

11. Wird der jährliche Höchstbetrag der Mittel, die in die freie Rücklage hätten eingestellt werden können, in einem Jahr nicht ausgeschöpft, können Mittel in Höhe des nichtausgeschöpften Betrages zusätzlich in den beiden Folgejahren in die freie Rücklage eingestellt werden.

<sup>1</sup>Eine Körperschaft hätte im Jahr 01 beispielsweise 30.000 € in die freie Rücklage einstellen können. <sup>2</sup>Tatsächlich stellte sie aber nur 25.000 € ein. <sup>3</sup>In den nächsten beiden Jahren kann die Körperschaft zusätzlich zu dem für das jeweilige Jahr zulässigen Betrag nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO noch weitere 5.000 € in die freie Rücklage des jeweiligen Jahres einstellen. <sup>4</sup>Die Körperschaft kann diesen Betrag auf beide Jahre aufteilen (02: 3.000 €, 03: 2.000 €) oder den ganzen Betrag (entweder 02 oder 03) in die Rücklage einstellen.

## 2. Abgabenordnung (AO)

<sup>1</sup>Die steuerbegünstigte Körperschaft muss die freie Rücklage während der Dauer ihres Bestehens nicht auflösen. <sup>2</sup>Die in die Rücklage eingestellten Mittel können auch dem Vermögen zugeführt werden.

Zu § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO:

12. <sup>1</sup>Die Ansammlung von Mitteln zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ist zulässig (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO). <sup>2</sup>Die Herkunft der Mittel ist dabei ohne Bedeutung. <sup>3</sup>§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO ist nicht auf den erstmaligen Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften anzuwenden. <sup>4</sup>Hierfür können u.a. freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO eingesetzt werden.

13. <sup>1</sup>Die Höchstgrenze für die Zuführung zu der freien Rücklage mindert sich um den Betrag, den die Körperschaft zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ausgibt oder in die Rücklage einstellt. <sup>2</sup>Übersteigt der für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendete oder in eine Rücklage eingestellte Betrag die Höchstgrenze, ist auch in den Folgejahren eine Zuführung zu der freien Rücklage erst wieder möglich, wenn die für eine freie Rücklage verwendbaren Mittel insgesamt die für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendeten oder in die Rücklage eingestellten Mittel übersteigen. <sup>3</sup>Die Zuführung von Mitteln zu Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO berührt die Höchstgrenze für die Bildung freier Rücklagen dagegen nicht.

Beispiel:

Beispiel für eine Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 AO:

VZ 01	
Spenden	10.000 €
Einnahmen aus Vermögensverwaltung	12.000 €
Ausgaben in der Vermögensverwaltung	9.000 €
Gewinne aus	
– Zweckbetrieben	2.500 €
– steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	3.000 €
→ 10 % von (10.000 € + 2.500 € + 3.000 €) =	1.550 €
→ 1/3 von (12.000 € – 9.000 €) =	1.000 €
△ Potenzial zur Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO	2.550 €
Tatsächliche Rücklagenbildung im VZ 01:	
nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO:	3.000 €
nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO:	0 €
Überhang nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 im Verhältnis zu Nr. 3 AO:	450 €
VZ 02	
Spenden	20.000 €
Einnahmen aus Vermögensverwaltung	16.000 €
Ausgaben in der Vermögensverwaltung	10.000 €
Gewinne aus	
– Zweckbetrieben	1.000 €
– steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	5.000 €
→ 10 % von (20.000 € + 1.000 € + 5.000 €) =	2.600 €
→ 1/3 von (16.000 € – 10.000 €) =	2.000 €
abzgl. Überhang nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 im Verhältnis zu Nr. 3 AO	450 €
△ Potenzial zur Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO	4.150 €
Tatsächliche Rücklagenbildung im VZ 02:	
nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO:	1.000 €
nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO:	3.150 €

Zu § 62 Abs. 2 AO:

14. <sup>1</sup>Rücklagen sind in der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu bilden. <sup>2</sup>Nur tatsächlich vorhandene Mittel können in eine Rücklage eingestellt werden. <sup>3</sup>Ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage vorliegen, hat die steuerbegünstigte Körperschaft dem zuständigen Finanzamt im Einzelnen darzulegen. <sup>4</sup>Weiterhin muss sie die Rücklagen nach § 62 Abs. 1 AO in ihrer Rechnungslegung – ggf. in einer Nebenrechnung – gesondert ausweisen, damit eine Kontrolle jederzeit und ohne besonderen Aufwand möglich ist (BFH-Urteil vom 20.12.1978, I R 21/76, BStBl. 1979 II S. 496).

<sup>1</sup>Entfällt der Grund für die Bildung einer Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO, so ist diese unverzüglich aufzulösen. <sup>2</sup>Die dadurch freigewordenen Mittel sind innerhalb der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zu verwenden.

<sup>1</sup>Die freigewordenen Mittel können auch in die Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO eingestellt werden. <sup>2</sup>Bei diesen Mitteln handelt es sich nicht um sonstige nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendende Mittel (§ 58 Nr. 3 AO, § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO).

## § 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung

15. Vorstehende Grundsätze gelten für Rücklagen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und für Rücklagen im Bereich der Vermögensverwaltung entsprechend.

Zu § 62 Abs. 3 AO:

16. <sup>1</sup>Die in § 62 Abs. 3 AO genannten Zuwendungen können dem Vermögen zugeführt werden. <sup>2</sup>Die Aufzählung ist abschließend. <sup>3</sup>Unter Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören, sind Wirtschaftsgüter zu verstehen, die ihrer Art nach von der Körperschaft im ideellen Bereich, im Rahmen der Vermögensverwaltung oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt werden können.

Werden Mittel nach dieser Vorschrift dem Vermögen zugeführt, sind sie aus der Bemessungsgrundlage für Zuführungen von sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO herauszurechnen.

Zu § 62 Abs. 4 AO:

17. <sup>1</sup>Stiftungen dürfen im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse und Gewinne aus der Vermögensverwaltung, aus Zweckbetrieb und aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen. <sup>2</sup>Für sonstige Mittel, z.B. Zuwendungen und Zuschüsse, gilt diese Regelung dagegen nicht.

Liegen in einem Kalenderjahr positive und negative Ergebnisse aus der Vermögensverwaltung, aus den Zweckbetrieben und dem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vor, ist eine Zuführung zum Vermögen auf den positiven Betrag begrenzt, der nach der Verrechnung der Ergebnisse verbleibt.

### Schrifttum:

*Abts/Binger*, Rücklagenbildung und Vermögenszuführung bei steuerbegünstigten Körperschaften, *Das Krankenhaus* 2012, 505; *Arnold*, Die civil- und steuerrechtlichen Schranken der Rücklagenbildung bei Stiftungen, *NZG* 2007, 805; *Averbeck/Wackerbeck*, Aktuelle Entwicklungen bei den Zusatzversorgungskassen – Die Erstattung von Sanierungsgeldern, *DStR* 2018, 389; *Bayer/Hoffmann*, Erste gemeinnützige Unternehmergeellschaften (haftungsbeschränkt; *GmbH*) 2009, R102; *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*, Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, *Offene Fragen und Gestaltungsmöglichkeiten bei Anwendung des IDW RS HFA 21 und der erstmaligen Umstellung*, *DB* 2012, 1217; *Binz/Sorg*, Die Doppelstiftung im Steuerrecht, *ZEV* 2005, 520; *Brandmüller*, Steuerliche Hemmnisse bei der Eigenkapitalbildung gemeinnütziger Körperschaften, *BB* 1978, 542; *Buchnal/Kooppmann*, Die Prüfung gemeinnütziger Körperschaften – Aufzeichnungspflichten, Mittelverwendung und deren Überprüfung, *StBp.* 1998, 225 (Teil 1), 253 (Teil 2); *Bundesverband Deutscher Stiftungen eV*, Stellungnahme zum Bericht der Bund-LänderArbeitsgruppe Stiftungsrecht an die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder, *npoR* 2017, 113; *Crezelius/Rawert*, Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen – Anmerkungen zum ersten Schritt einer Reform des Stiftungsrechts, *ZEV* 2000, 421; *Erhart*, Das Stiftungsvermögen in der Stiftungsbilanz, *npoR* 2017, 107; *Eversberg*, Gemeinnützigkeit und Vermögensverwaltung: Abgrenzungsfragen und Problembereiche, in: *Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht*, Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag (2009), 1272 (zitiert: „*Eversberg, FS Spiegelberger*“); *ders.*, Neuere Entwicklungen im Gemeinnützige Recht, in: *Stiftungen – Rechnungslegung, Kapitalerhaltung, Prüfung und Besteuerung*, Vorträge und Diskussionen, 1997, 263 (zitiert: „*Eversberg, Stiftungen, 1997*“); *Gersch*, Mittelverwendung in der gemeinnützigen Körperschaft – Worauf in den einzelnen Vermögensphären zu achten ist, *AO-StB* 2006, 150; *Götz*, Die gemeinnützige Stiftung im Zivil- und Steuerrecht, *NWB* 2000, 753; *Herbert*, Die Mittel- und Vermögensbindung gemeinnütziger Körperschaften, *BB* 1991, 178; *Höpfner/von Collande*, Stiftungsverein – Die leistungsstarke Alternative bzw. Ergänzung zum Förderverein, *ZStV* 2016, 222; *Hüttemann*, Bessere Rahmenbedingungen für den Dritten Sektor – Zum Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützige Rechts, *DB* 2012, 2592; *ders.*, Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, *DB* 2000, 1584; *Jost*, Bildung freier Rücklagen durch gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Stiftungen zur Erhaltung ihrer Leistungskraft, *DB* 1986, 1593; *Kirchhain*, Rücklagen- und Vermögensbildung bei gemeinnützigen Körperschaften – Prüfung zurück bis ins anno Tobak?, *DStR* 2016, 104; *Klaßmann*, Die Umschichtungsrücklage bei steuerbegünstigten Stiftungen, *ZStV* 2016, 186; *Krebbes*, Stärkt das Ehrenamtsstärkungsgesetz das Ehrenamt? – Steuerliche Änderungen im Gemeinnützige und Zuwendungsrecht, *BB* 2013, 2071; *Kümpel*, Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung bei steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften, *DStR* 2001, 152; *Lebmann*, Aktuelle Aspekte der bilanziellen Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Organisationen, *DB* 2007, 641; *Lex*, Steuerliche Änderungen für Stiftungen und Spender durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen – Kritische Bemerkungen zu einer gutgemeinten Reform, *DStR* 2000, 1939; *ders.*, Rücklagenpolitik in der Praxis steuerbegünstigter Körperschaften, *DB* 1987, Beilage Nr. 10 (Admassierung und Bildung freier Rücklagen nach neuem Gemeinnützige Recht [§ 58 Nr. 7 AO], insbesondere bei Stiftungen); *Ley*, Rücklagenbildung aus zeitnah zu

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

verwendenden Mitteln gemeinnütziger Körperschaften, BB 1999, 626; *Mecking*, Gemeinnützige Stiftungen und nicht gemeinnützige Tochter-GmbHs, Tagungsbeilage zum 6. Stiftungsrechtstag an der Ruhr-Universität Bochum, 47; *Müller, H.F.*, Die gesetzliche Rücklage bei der Unternehmergeellschaft, ZGR 2012, 81; *Müller, T./Schubert*, Die Stifterfamilie und die Sicherstellung ihrer Versorgung im Rahmen einer gemeinnützigen Stiftung – Gestaltungsmöglichkeiten aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht, DStR 2000, 1289; *Myßen*, Änderungen durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, NWB 2000, 4173; *Neuhoff*, Drei, vier oder fünf steuerliche Sphären, insbesondere bei Stiftungen? DStZ 2005, 191; *ders.*, Offene Fragen der Rücklagenbildung, DB 1987, Beilage Nr. 10 (Admassierung und Bildung freier Rücklagen nach neuem Gemeinnützige-Recht [§ 58 Nr. 7 AO], insbesondere bei Stiftungen); *ders.*, Umschichtungsgewinne und -verluste bei der Vermögensverwaltung von Stiftungen – wie damit umgehen?, ZStV 2017, 217; *Nolte*, Entwicklungen bei der Mittelverwendungsrechnung gemeinnütziger Organisationen, DStR 2014, 1350; *Oberbeck/Winheller*, Die gemeinnützige Unternehmergeellschaft – Die Pflichtrücklage nach § 5 a Abs. 3 GmbHG als Stolperstein? DStR 2009, 516; *Orth*, Verluste gemeinnütziger Stiftungen aus Vermögensverwaltung DStR 2009, 1397; *ders.*, Finanzierung und Mittelverwendung gemeinnütziger Organisationen, DStJG 26 (2003), 177; *ders.*, Zum Ausweis von Zuwendungen in das Vermögen einer gemeinnützigen Stiftung, npoR 2016, 189; *Reiffs*, Vermögensbildung der gemeinnützigen Vereine, Überlegungen zum BFH-Urteil vom 13.9.1989 I R 19/85, DB 1991, 1247; *Salzberger/Schröder*, Ausgliederung von steuerbegünstigten Betrieben und Vermögensausstattung einer steuerbegünstigten Körperschaft, DStR 2015, 1665; *Schad/Eversberg*, Bildung freier Rücklagen nach § 58 Nr. 7 AO, DB 1986, 2149; *Schauhoff*, Wertberichtigungen im Stiftungsvermögen – Stiftungsrecht, Gemeinnützige-Recht, bilanzielle Darstellung, DStR 2004, 471; *Schauhoff/Kirchhain*, Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer – Zum Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes, FR 2013, 301; *Schindler*, Auswirkungen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, BB 2000, 2077; *ders.*, Die Eigenkapitalfinanzierung von Unternehmen durch steuerbegünstigte Körperschaften, DB 1987, Beilage Nr. 10 (Admassierung und Bildung freier Rücklagen nach neuem Gemeinnützige-Recht [§ 58 Nr. 7 AO], insbesondere bei Stiftungen); *Schmithuisen*, Rücklagenbildung bei gemeinnützigen Körperschaften, NWB 1998, 2545; *Schotzenroehr, H./Schotzenroehr, M.A.*, Möglichkeiten der Eigenkapitalbildung bei steuerbegünstigten Körperschaften – Die Zuführung zur freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO, DStR 2013, 1161; *Schröder*, Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung nach §§ 55 und 58 AO – Ein ökonomisches Verfahren zur Ermittlung und Darstellung, DStR 2003, 1238; *Schütz/Runte*, Das Ehrenamtsstärkungsgesetz – neue Impulse für den Non-Profit-Bereich? DStR 2013, 1261; *Seeger/Brox/Leichinger*, Abgrenzung eines Erwerbsstrebens in der Wohlfahrtspflege, DStR 2018, 2002; *Spitaler/Schröder*, Gemeinnützige-Recht: Neuerungen bei der zeitnahen Mittelverwendung und Rücklagenbildung, DStR 2014, 2144 (Teil 1), 2194 (Teil 2); *Stahlschmidt*, Die Rücklagenbildung einer gemeinnützigen Körperschaft, FR 2002, 1109; *Stürner*, Die Haftung des Stiftungsvorstands bei der Vermögensverwaltung, DStR 2015, 1628; *Theobald*, Finanzierung öffentlicher Aufgaben durch gemeinnützige Körperschaften: Hilft das Gemeinnützige-Recht bei der Abwehr von Begehrlichkeiten? DStR 2010, 1464; *Theuffel-Werhahn*, Wesentliche Änderung der BFH-Rechtsprechung zu Kommanditbeteiligungen gemeinnütziger Stiftungen, DB 2011, 2058; *ders.*, Unterschätztes Risiko: Betriebsaufspaltung innerhalb mehrstufiger gemeinnütziger Stiftungen, SB 2011, 192; *ders.*, Ausgewählte Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung durch das BMF-Schreiben vom 17. Januar 2012 (Teil 1): Struktureller Inlandsbezug und Unternehmergeellschaft, ZStV 2012, 81; *ders.*, Die Ewigkeitsperspektive – Vermögensverwaltung als fortwährende Gratiwanderung zwischen Skylla und Charybdis, S&S 2014, 26; *Theuffel-Werhahn/Siebert*, Die erfolgreiche Verwaltung des Stiftungsvermögens als umfassende Herausforderung an das Stiftungsmanagement, ZStV 2013, 1; *Thiel*, Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften, DB 1992, 1900; *Ullrich*, Die gemeinnützige GmbH nach dem MoMiG – Gemeinnützige Unternehmergeellschaft und Verzinsung von „eigenkapitalersetzen“ Gesellschafterdarlehen? GmbHR 2009, 750; *Voliland*, Auswirkungen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes auf Stiftungen und (andere) gemeinnützige Organisationen, ZEV 2013, 320; *Wallenfels*; Die Körperschaftsteuererklärung 2017 – Neue Herausforderungen für steuerbegünstigte Körperschaften, ZStV 2019, 75; *Zimmermann*, Die Entwicklung des Stiftungsrechts 2013, NJW 2013, 3557.

A. Einleitung und Überblick .....	1	II. Die Investitionsrücklage .....	24
B. Die zweckgebundene Rücklage .....	10	III. Die Instandhaltungsrücklage .....	26
(Abs. 1 Nr. 1 = 58 Nr. 6 aF) .....	10	IV. Die Betriebsmittelrücklage .....	28
I. Die eigentliche „Projektrücklage“ .....	13	C. Die Wiederbeschaffungsrücklage .....	34
1. „Eignung“ und „Erforderlichkeit“ .....	13	(Abs. 1 Nr. 2) .....	34
2. Projektplan .....	17	D. Gemeinsame Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1	
3. Projektdauer .....	18	und Nr. 2 .....	38
4. Höhe und Bildung der Rücklage .....	19	I. Zweckbetriebe, §§ 65 bis 68 .....	38

## § 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung

II. Fördermittelkörperschaften im Sinne von § 58 Nr. 1 .....	39	G. Die Bildung und Auflösung der Rücklagen (Abs. 2) .....	169
III. Mittelherkunft unerheblich .....	40	I. Bildung .....	169
IV. Abzinsung der Rücklagen erforderlich? .....	41	1. Entsprechende Organbeschlüsse erforderlich .....	169
E. Freie Rücklagen (Abs. 1 Nr. 3 = § 58 Nr. 7 aF) .....	49	2. Kein Satzungsvorbehalt .....	171
I. Überblick .....	49	3. Maßgeblicher Zeitraum .....	174
II. Überschuss aus der Vermögensverwaltung (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, 1. Alt.) .....	57	II. Auflösung .....	175
1. Vermietung und Verpachtung .....	58	1. Zweckgebundene Rücklagen .....	175
2. Wertpapiergeschäfte .....	60	2. Freie Rücklagen .....	180
3. Beteiligungen an Tochtergesellschaften		H. Mittelzuflöhrung zum Vermögen (Abs. 3 = § 58 Nr. 11 aF) .....	185
a) Tochtergesellschaft ist Personengesellschaft .....	64	I. Einleitung .....	185
b) Tochtergesellschaft ist Kapitalgesellschaft .....	69	II. Persönlicher Anwendungsbereich .....	188
4. Gewinne aus der Umschichtung des Vermögens .....	70	III. Tatbestände .....	189
5. Keine Berücksichtigung von Erträgen aus der Zwischenanlage von zweckgebundenen Rücklagen? .....	73	1. Zuwendungen von Todes wegen, Nr. 1 .....	191
6. In Abzug zu bringende Ausgaben .....	77	2. Ausdrücklich dem Vermögen gewidmete Zuwendungen, Nr. 2 .....	192
7. Keine Berücksichtigung von Minderergebnissen aus § 58 Nr. 5 .....	78	3. Zuwendungen aufgrund eines Spendenauftrufs der Körperschaft, Nr. 3 .....	193
8. Berücksichtigung des Stifterunterhalts (§ 58 Nr. 6)? .....	81	4. Ihrer „Natur nach“ zum Vermögen gehörende Sachzuwendungen, Nr. 4 .....	194
9. Vortrag von Unkostenüberschüssen auf Folgejahre? .....	85	IV. Keine abschließende Aufzählung .....	197
10. Ermittlungszeitraum, Saldierung, Quote .....	89	V. Keine Berücksichtigung im Rahmen der freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3, 2. Alt. .....	201
III. Zeitnah zu verwendende Mittel aus den übrigen drei Sphären (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, 2. Alt.) .....	93	VI. Dokumentation der Vermögenszuordnung	203
1. Gesetzgeberisches Motiv der Regelung .....	94	I. Ansparrücklage für Stiftungen (Abs. 4 = § 58 Nr. 12 aF) .....	204
2. Ermittlung der Bemessungsgrundlage .....	97	I. Keine Saldierung der Ergebnisse aus den verschiedenen Sphären .....	206
3. Berücksichtigung des unterjährigen Mittelverbrauchs? .....	99	II. Keine Berücksichtigung von Zuflüssen im ideellen Bereich .....	208
4. Abzug von Ausgaben und ggf. Steuern .....	105	III. Kritik an der gesetzlichen Regelung .....	209
5. Keine Berücksichtigung der Ergebnisse aus Vermögensverwaltung .....	108	IV. Dokumentation .....	213
6. Keine Berücksichtigung von Mittelzuführungen nach § 62 Abs. 3 .....	109	V. Kein Satzungsvorbehalt .....	214
IV. Zeitliche Aspekte .....	110	J. Das Verhältnis der Rücklagen nach § 62 zueinander .....	215
V. Gemeinnützige Recht versus Zivilrecht ..	115	I. Zweckgebundene Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 .....	216
VI. Pflicht zur Bildung freier Rücklagen bei Stiftungen? .....	123	II. Rücklage zur Erhaltung der Beteiligungsquote gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 4 und freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 .....	218
F. Erhalt der Beteiligungsquote (Abs. 1 Nr. 4 und § 58 Nr. 10 = § 58 Nr. 7 b aF) .....	133	1. Wirkungsweise der Anrechnung auf die freie Rücklage .....	219
I. Einleitung .....	133	2. Keine Verpflichtung zur Auflösung bereits bestehender freier Rücklagen .....	220
II. Kapitalerhöhung .....	139	3. Mittelanrechnung in Folgejahren .....	224
III. Mittelherkunft grundsätzlich unerheblich ..	140	III. Die Ansparrücklage nach § 62 Abs. 4 im Verhältnis zu den Rücklagen nach § 62 Abs. 1 .....	226
IV. Konstellationen, in denen § 62 Abs. 1 Nr. 4, § 58 Nr. 10 ausgeschlossen sind .....	142	K. Rücklagen außerhalb von § 62 .....	228
1. Erstbeteiligung – Abwandlung 1 .....	143	I. Rücklagenbildung in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben einer steuerbegünstigten Körperschaft .....	229
2. Erhöhung der Beteiligungsquote – Abwandlung 2 .....	152	II. Rücklagenbildung bei Zweckbetrieben .....	234
3. Beteiligung an Personengesellschaft .....	156	III. Rücklagenbildung im Bereich der Vermögensverwaltung .....	235
V. Nur teilweise Erhaltung der Beteiligungsquote unschädlich – Abwandlung 3 .....	159	1. Reparatur- oder Erhaltungsmaßnahmen .....	235
VI. Wesentliche Beteiligung ausgeschlossen? .....	161	2. Umschichtungsrücklage .....	237
VII. Keine erneute Anrechnung bei Entnahme aus der Rücklage .....	166	IV. Rücklagenverpflichtung bei der gemeinnützigen Unternehmengesellschaft (haftungsbeschränkt), § 5 a Abs. 3 GmbHG .....	245
VIII. Finanzierungsdefizit .....	167	1. Einleitung .....	245
IX. Vermögensverwaltung außerhalb § 62 Abs. 1 Nr. 4, § 58 Nr. 10 .....	168		

## 2. Abgabenordnung (AO)

2. Rücklagenbildung bis zum Erreichen des Stammkapitals von 25.000 EUR ...	248	2. Beteiligungsgesellschaft ist gewerblich ...	264
3. Rücklagenbildung oberhalb von 25.000 EUR ..... . . . . .	249	3. Abschließende Betrachtung ..... . . . . .	274
V. „Ausstrahlung“ des Gemeinnützige- rechtes auf die Rücklagenbildung in Betei- lungsgesellschaften? ..... . . . . .	260	L. Ausweis der Rücklagenbildung ..... . . . . .	277
1. Beteiligungsgesellschaft ist steuerbe- günstigt nach §§ 51 bis 68 ..... . . . . .	261	M. Folgen unzulässiger Rücklagenbildung ..... . . . . .	289

### A. Einleitung und Überblick

- 1 „Ein Problem, zwei Juristen, drei Meinungen“: ein altes Vorurteil, das – innerhalb des Gemeinnützigkeitsrechtes, zu dessen erschöpfender Darstellung sich der vorliegende Kommentar verpflichtet sieht – besonders gut bei der Thematik von § 62 genährt wird, nämlich der Rücklagenbildung und der Vermögensbindung bei steuerbegünstigten Körperschaften. Eine Reihe von Fragen ist gesetzlich geregelt, viele andere sind es hingegen entweder gar nicht oder nur unzureichend, so dass diese Lücken im Wege der Rechtsfortbildung geschlossen werden müssen.<sup>1</sup> Teilweise sind die Regelungen komplizierter, als sie auf den ersten Blick erscheinen<sup>2</sup> (und verleiten dadurch zu Fehlern in ihrer Anwendung), oder ist ihr Ineinandergreifen schwer verständlich.<sup>3</sup> Mitunter geht es darum, ob das Zivil- oder Gesellschaftsrecht dem Steuerrecht in Gestalt der §§ 51 ff. vorgeht oder umgekehrt.<sup>4</sup> Selbst bei den durch das Gesetz geregelten Fragen gibt es genügend offene Aspekte oder Anlass zu unterschiedlichen Deutungen. Kombattanten innerhalb der Meinungslager sind in einigen Fällen die Kommentarliteratur einerseits und die Finanzverwaltung andererseits.<sup>5</sup> Bei anderen Fragen hingegen vertritt die Finanzverwaltung zugunsten der steuerbegünstigten Körperschaften eine großzügigere Haltung, als es nach Wortlaut und Systematik des Gesetzes gerechtfertigt erscheint.<sup>6</sup>
- 2 Die Regelungsmaterie des § 62: Rücklagenbildung und Vermögensbindung, zeitigt für sehr viele (um nicht zu sagen: alle) steuerbegünstigte Körperschaften weitreichende Bedeutung. Dabei geht es zum einen darum, wie Körperschaften die Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Zwecke finanzieren dürfen und wie sie die Finanzierung – im Interesse einer möglichst effizienten Zweckverfolgung – möglichst optimal gestalten.
- 3 Auf der anderen Seite droht steuerbegünstigten Körperschaften schlimmstenfalls der Entzug ihrer Steuerbegünstigung, wenn sie nachhaltig – auch ohne, dass ihre Organe dies anstreben oder billigend in Kauf nähmen – gegen § 62 verstoßen. Dadurch erfährt § 62 für viele Körperschaften sogar existentielle Bedeutung, und zwar auch für solche, deren Vermögenssituation auskömmlich ist. Alles in allem bietet § 62 hinreichenden Anlass für eine intensive Betrachtung.
- 4 Bei den „Mitteln“ einer steuerbegünstigten Körperschaft ist grundsätzlich zwischen Rücklagen, sog. nutzungsgebundenem Vermögen und Dauer-/Ausstattungsvermögen zu unterscheiden:

- 1 Zum Beispiel im Rahmen der Frage, ob es bei der Projektrücklage gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 eines konkreten Vorhabens bedarf oder nicht, → Rn. 13 ff., 15 ff.
- 2 Zum Beispiel bei der Abgrenzung zwischen der Bemessungsgrundlage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, 1. Alt. einerseits und der nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, 2. Alt. andererseits, → Rn. 53.
- 3 Zum Beispiel beim Verhältnis der zweckgebundenen zu den freien Rücklagen, → Rn. 217 f., 219 ff.
- 4 Zum Beispiel bei den Fragen, in welchem Verhältnis der stiftungszivilrechtliche Vermögenserhaltungsgrundsatz zu § 62 steht, → Rn. 115 ff., oder § 5 a Abs. 3 GmbHG zu §§ 51 ff., → Rn. 246 ff.
- 5 Zum Beispiel ob § 62 Abs. 3 eine abschließende Aufzählung enthält oder nicht, → Rn. 170 ff.
- 6 Zum Beispiel wenn die Finanzverwaltung für die Bemessungsgrundlage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, 2. Alt. im ideellen Bereich sogar ausdrücklich die Bruttoeinnahmen zulässt, → Rn. 117.

## § 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung

- Rücklagen, die, sofern überhaupt gesetzlich geregelt (→ Rn. 289 ff.), in § 62 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 ihre Grundlage haben, unterliegen erst ab ihrer Freisetzung bzw. dem Wegfall des Grundes für ihre Bildung (wieder) dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1). Charakteristisch für sie ist die noch nicht endgültige Zweckbestimmung.<sup>7</sup> Ein gesonderter Ausweis in der Rechnungslegung ist erforderlich.<sup>8</sup>
- Nutzungsgebundenes Vermögen<sup>9</sup> mit der Rechtsgrundlage in § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2, zum Beispiel ein Altenheim im Falle einer steuerbegünstigten Körperschaft, deren satzungsgemäßer Zweck die Altenpflege ist,<sup>10</sup> unterliegt einschließlich späterer Vermögensumschichtungen von Anfang an dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.<sup>11</sup> Im Gegensatz zu den Rücklagen ist die Zweckbestimmung endgültig, aber ein gesonderter Ausweis in der Rechnungslegung ebenfalls erforderlich.
- Das vornehmlich in § 62 Abs. 3 und 4 geregelte Ausstattungs-/Dauervermögen,<sup>12</sup> zum Beispiel eine an gewerbliche oder private Mieter vermietete Immobilie, unterliegt zu keinem Zeitpunkt dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1).<sup>13</sup> Infolgedessen ist seine Nutzung zur Erzielung von Einkommen unschädlich.<sup>14</sup> Dieses Vermögen soll die finanzielle Leistungskraft der steuerbegünstigten Körperschaft verstärken.<sup>15</sup> Wie beim nutzungsgebundenen Vermögen und im Gegensatz zu den Rücklagen ist seine Zweckbestimmung endgültig,<sup>16</sup> im Gegensatz zu beiden vorgenannten ein gesonderter Ausweis in der Rechnungslegung nicht erforderlich.<sup>17</sup>

In § 62 nF werden die Handlungsmöglichkeiten einer steuerbegünstigten Körperschaft, mit denen sie gemeinnützige unschädlich Mittel behalten kann, die an sich zeitnah zu verwenden wären, übersichtlich zusammengestellt.<sup>18</sup> Dabei betreffen die Abs. 1 und 2 die Bildung von Rücklagen, also vorübergehende Nicht-Verwendungen, und die Abs. 3 und 4 die endgültige Zuführung zum Vermögensstock der steuerbegünstigten Körperschaft<sup>19</sup> (obwohl die Regelung in Abs. 4 häufig auch als „Ansparrücklage“ bezeichnet wird).

Rücklagen stellen stets eine Ausnahme vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung dar (§ 55).<sup>20</sup> Danach müssen gemeinnützige Körperschaften selbstlos tätig sein. „Selbstlos“ bedeutet, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden dürfen. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 konkretisiert dies dahin gehend, dass die Körperschaft ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden muss, wobei „zeitnah“ spätestens in den auf den Zufluss der Mittel folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren meint. Die Vorschriften in § 62 Abs. 1 und 2 zur Rücklagenbildung setzen nun nicht etwa die Voraussetzung selbstlosen Handelns außer Kraft, sondern bestimmen den Rahmen, in dem die Bildung eigenen Vermögens noch mit den Zielen der Gemeinnützigkeit vereinbar ist.<sup>21</sup> Im Gesetzeswortlaut wird der Ausnahmecharakter der Bildung von Rücklagen und der Zuführung

7 Hüttemann, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 144; Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 15.

8 Hüttemann, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 144; Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 15.

9 Hüttemann, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 143; Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 15.

10 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 Nr. 28 Abs. 1 S. 2. Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 15.

12 Hüttemann, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 142; Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 15.

13 Hüttemann, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 142; Ley BB 1999, 626; Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 15.

14 Hüttemann, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 143; Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 15.

15 Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 15.

16 Hüttemann, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 144; Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 15.

17 Hüttemann, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 144; Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 15.

18 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 5.

19 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 5.

20 v. Campenhausen/Richter/Richter § 43 Rn. 71; Carstensen, Vermögensverwaltung, S. 160;

Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 5; Krebbers BB 2013, 2071 (2073); Schütz/Runte DStR 2013, 1261 (1262).

21 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger § 58 Rn. 80; Koch/Scholtz/Scholtz AO § 58 Rn. 8; Ley BB 1999, 626.

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

von vereinnahmten Mitteln zum sonstigen Vermögen vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung sowohl durch die redaktionelle Änderung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 im Rahmen des EhrenamtsstärkungG („vorbehaltlich des § 62“) als auch durch die Einleitung des § 62 Abs. 3 („unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung“) verdeutlicht.<sup>22</sup>

### Beispiel:

Eine gemeinnützige Körperschaft erhält im Januar des Jahres 01 eine Spende in Höhe von 1.000 EUR; dieser Geldbetrag ist spätestens im Dezember des Jahres 03 von der Körperschaft für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Nun stellt aber die Thesaurierung<sup>23</sup> der Erträge der Körperschaft über die Bildung von Rücklagen einen solchen an sich unzulässigen, weil eigenwirtschaftlichen Zweck dar. Aus diesem Grunde gefährdet die Bildung von Rücklagen die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft, wenn die Voraussetzungen und Grenzen nicht beachtet werden.

- 7 Die wesentlichen Möglichkeiten zur Bildung von Rücklagen bei steuerbegünstigten Körperschaften sind in § 62 geregelt:<sup>24</sup>
  - Die sog. zweckgebundene Rücklage in den Erscheinungsformen der Projekt-, der Investitions-, der Instandhaltungs- und der Betriebsmittelrücklage, Abs. 1 Nr. 1;
  - die Wiederbeschaffungsrücklage, Abs. 1 Nr. 2;
  - die freie Rücklage, Abs. 1 Nr. 3, die zu bilden ist aus:
    - einem Drittel der Überschüsse aus Vermögensverwaltung, Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1,<sup>25</sup>
    - einem Zehntel der sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 zeitnah zu verwendenden Mittel, Abs. 1 Nr. 3 Alt. 2;<sup>26</sup>
  - die Rücklage zur Wahrung des Beteiligungsverhältnisses an Kapitalgesellschaften, Abs. 1 Nr. 4, und schließlich
  - die Ansparrücklage, Abs. 4.
- 8 Daneben bestehen die nicht ausdrücklich in der Abgabenordnung erwähnten, aber dennoch zulässigen Möglichkeiten, Rücklagen in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zu bilden bzw. aus Anlass und im Zusammenhang mit Umschichtungen im Vermögen der steuerbegünstigten Körperschaft.<sup>27</sup>
- 9 Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 dürfen zwar nicht mit der Begründung gebildet werden, dass die **Überlegungen zur Verwendung der Mittel** noch nicht abgeschlossen seien.<sup>28</sup> Dessen ungeachtet dürfen die Organe der steuerbegünstigten Körperschaft innerhalb eines angemessenen Zeitraums sowohl darüber nachdenken, ob überhaupt zum Beispiel im Rahmen von § 62 Abs. 1 Nr. 1 ein bestimmtes Vorhaben oder mehrere projektiert werden sollen, als auch über dessen konkrete Umsetzung.<sup>29</sup> Noch während dieser Überlegungsphase darf die Körperschaft bereits mit der Bildung einer Rücklage beginnen;<sup>30</sup> nur fehlende Entschlusskraft der Organe bildet keinen zulässigen Grund für eine Rücklagenbildung.<sup>31</sup> Denn das Gebot zeitnaher Mittelverwendung steht notwendigen Planungsphasen nicht entgegen.<sup>32</sup> Jeder sachgerechte gemeinnützige Mitteleinsatz verlangt eine planerische Überlegungszeit, die umso länger ist, je höher die einzusetzenden Mittel sind.<sup>33</sup> Andererseits kann es nicht gänzlich der Körperschaft

22 v. Campenhausen/Richter/Richter § 43 Rn. 71; Krebbers BB 2013, 2071 (2073); Schütz/Runte DStR 2013, 1261 (1262).

Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 97; vgl. aber auch BFH 15.7.1998 – BStBl. II 2002, 162.

23 Griechisch: das „Horten“; gelegentlich wird auch synonym von „Admassierung“ gesprochen.

29 Hüttemann, Gemeinnützige- und SpendenR, § 5 Rn. 112; Nolte DStR 2014, 1350.

24 Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 2.

30 Hüttemann, Gemeinnützige- und SpendenR, § 5 Rn. 112.

25 Orth npoR 2016, 189 (192).

31 Hüttemann, Gemeinnützige- und SpendenR, § 5 Rn. 112.

26 Orth npoR 2016, 189 (193).

32 BFH 15.7.1998 – BStBl. II 2002, 162.

27 Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 2.

33 BFH 15.7.1998 – BStBl. II 2002, 162.

28 AEAO zu § 62 Abs. 1 AO Nr. 2; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1; Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Alber § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 132;

schaft überlassen bleiben, die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke durch ständige Verlängerung der Planungsphase hinauszuschieben.<sup>34</sup>

### B. Die zweckgebundene Rücklage (Abs. 1 Nr. 1 = 58 Nr. 6 aF)

§ 62 Abs. 1 Nr. 1 entspricht § 58 Nr. 6 aF<sup>35</sup> und erlaubt es einer gemeinnützigen Körperschaft, 10 „ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage [zuzuführen], soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können“. Dies geschieht im Rahmen einer steuerlichen Nebenrechnung.<sup>36</sup> Die Regelung will dem Umstand Rechnung tragen, dass eine gemeinnützige Körperschaft, um ihre steuerbegünstigten Zwecke nachhaltig erfüllen zu können, zeitweilig darauf angewiesen sein kann, ihre Mittel zu thesaurieren, sofern ein zweckgebundener Sonderbedarf besteht.<sup>37</sup>

Rücklagen nach dieser Vorschrift sind nicht zulässig, um schlicht das Vermögen zu erhalten, 11 denn diese gebundenen Rücklagen dürfen nur für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke gebildet werden.<sup>38</sup> So ist es beispielsweise nicht zulässig, Vermögen anzusammeln, um aus dessen Erträgen die gemeinnützigen Zwecke zu finanzieren oder um der Inflation entgegenzuwirken.<sup>39</sup> Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit der Körperschaft zu erhalten, genügt für eine steuerlich unschädliche Rücklagenbildung nach dieser Vorschrift nicht;<sup>40</sup> hierfür können nur freie Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 gebildet werden.<sup>41</sup> Ausdrücklich ebenfalls nicht zur Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke gehören – neben der bloßen Vermögensverwaltung – die unschädlichen Betätigungen nach § 58 Nr. 2 bis 4.<sup>42</sup> Außerdem kann § 62 Abs. 1 Nr. 1 nur dann die Grundlage für die Bildung einer Rücklage sein, wenn im Einzelfall keine Rücklage in Betracht kommt, die sich § 62 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 zuordnen lässt; denn sonst würden die dort geregelten Sondervorschriften für spezielle Rücklagen im ideellen Bereich unterlaufen.<sup>43</sup> Nach Auffassung der Finanzverwaltung müssen die Mittel für bestimmte – die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichende – Vorhaben angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen.<sup>44</sup>

Nach AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO Nr. 4 S. 7 rechtfertigt „eine beabsichtigte Vermögensausstattung nach § 58 Nr. 3 AO ... keine Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO.“ Aus dem Gesetz ergibt sich dies jedenfalls nicht. Allerdings sind die Mittelherkunft der Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 und die für die Vermögensausstattung nach § 58 Nr. 3 zulässigen Mittelquellen nicht deckungsgleich. Auch fehlt in § 58 Nr. 3 die Notwendigkeit zur nachhaltigen Zweckerfüllung.<sup>45</sup> 12

34 BFH 15.7.1998 – BStBl. II 2002, 162.

35 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger § 62 Rn. 7.

36 Averbeck/Wackerbeck DStR 2018, 389 (391).

37 Tipke/Kruse/Seer § 62 Rn. 3.

38 Tipke/Kruse/Seer § 62 Rn. 3.

39 Tipke/Kruse/Seer § 62 Rn. 3.

40 Abs/Binger KH 2012, 505 (506); Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler/Melchior Teil C Rn. 393; Brummer/Kronthaler/Neißer/Schwenke AO § 58 Rn. 7; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.1; v. Campenhausen/Richter/Richter § 43 Rn. 68; Carstensen, Vermögensverwaltung, S. 158; Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Alber § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 132; Eversberg, Stiftungen, 1997, 263, 273; Herbert BB 1991, 178 (187); Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 11 iVm AO § 58 Rn. 105; Schmithuisen NWB 1998, 2545 (2547).

AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 95; Hüttemann, Gemeinnützige- und SpendenR, § 5 Rn. 113;

Klein/Gersch AO § 62 Rn. 3; Koch/Scholtz/Scholtz AO § 58 Rn. 8/1; Ley BB 1999, 626 (629); Stahlschmidt FR 2002, 1109 (1110); Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 3.

41 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO Nr. 4; Eversberg, Stiftungen, 1997, 263, 273; Herbert BB 1991, 178 (187); Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 11 iVm AO § 58 Rn. 105; Schmithuisen NWB 1998, 2545 (2547).

42 BFH 16.5.2007 – I R 14/06 = DStR 2007, 1438 (1439); Koenig/Koenig AO § 62 Rn. 5.

43 Klein/Gersch AO § 62 Rn. 3.

44 Averbeck/Wackerbeck DStR 2018, 389 (392).

45 Salzberger/Schröder DStR 2015, 1665 (1667).

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

### I. Die eigentliche „Projektrücklage“

#### 1. „Eignung“ und „Erforderlichkeit“

- 13 Die Rücklagenbildung muss zur nachhaltigen Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke „geeignet“ und „erforderlich“ sein;<sup>46</sup> dies ist nach objektiven Kriterien des konkreten Falles zu überprüfen.<sup>47</sup> Die „Eignung“ wird selten im Streit stehen, die „Erforderlichkeit“ tut es dagegen häufig. Um eine gebundene Rücklage bilden zu dürfen, muss die gemeinnützige Körperschaft die **Verwirklichung eines konkreten Projektes** oder mehrerer anstreben, mit dem bzw. mit denen die satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllt werden können.<sup>48</sup> Das Projekt muss unmittelbar steuerbegünstigten oder diesen nach § 58 Nrn. 1 bis 5, 9, §§ 65 bis 68 gleichgestellten Zwecken dienen.<sup>49</sup>
- 14 Kann das Projekt aus den laufenden zeitnah zu verwendenden Mitteln der Körperschaft finanziert werden, ist die Rücklagenbildung unzulässig.<sup>50</sup> Es besteht aber grundsätzlich keine Verpflichtung der steuerbegünstigten Körperschaft, zum Beispiel eine **freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 aufzulösen**, um damit das Projekt zu finanzieren, denn die freie Rücklage dient ja gewissermaßen unter Umständen auch als „Notgroschen“.<sup>51</sup> Das Gleiche gilt erst recht für andere, also: zweckgebundene, Rücklagen.
- 15 Nach einer grundsätzlich anderen Auffassung, die im Wesentlichen auf den Wortlaut von § 62 Abs. 1 Nr. 1 bzw. ihrer Vorgängerin § 58 Nr. 6 aF abstellt, soll für eine Rücklagenbildung in diesem Zusammenhang nicht entscheidend sein, dass die Körperschaft konkrete Zweckverwirklichungsmaßnahmen ins Auge fasse, sondern dass die Zuführung von Mitteln in die Rücklage für die Körperschaft erforderlich sein müsse, damit sie ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen könne.<sup>52</sup> Der **Wortlaut** lasse es zwangslässig zu, dass die Körperschaft nicht nur „zweckgebundene“ Rücklagen bilde, sofern bloß die Rücklagenbildung erforderlich sei, damit die Körperschaft ihre gemeinnützigen Zwecke nachhaltig erfüllen könne.<sup>53</sup> Zudem sei es bei den **beschränkten Mitteln**, die einer steuerbegünstigten Körperschaft zur Verfügung stünden, oft gar nicht möglich, eine bestimmte Investition anzugeben.<sup>54</sup> Es müsse daher genügen, dass die Rücklagenbildung im Rahmen der Aufgaben, wie sie in der Satzung niedergelegt seien, erfolge, wobei es der Körperschaft im Endergebnis freigestellt sein müsse, für welches Projekt die Mittel schließlich verwendet werden; eine verbindliche Festlegung von Anfang an auf eine genau umschriebene Investition könne nicht verlangt werden.<sup>55</sup>
- 16 Zuzugeben ist dieser Auffassung, dass der Wortlaut von § 62 Abs. 1 Nr. 1 insoweit in der Tat keine konkrete Projektplanung zur Voraussetzung erhebt – welche Gestalt diese Konkretisierung auch immer annehmen könnte. Indessen stellt sich dann aber die Frage nach der Existenzberechtigung der freien Rücklage<sup>56</sup> bzw. besteht die Gefahr einer Unterminierung der Beschränkungen, je liberaler der Anwendungsbereich von § 62 Abs. 1 Nr. 1 gehandhabt wird. Vielmehr verpflichtet das Tatbestandsmerkmal der „Erforderlichkeit“ zur **Begrenzung auf kon-**

46 Klein/Gersch AO § 62 Rn. 3.

47 BFH 13.9.1989 – I R 19/85 = BStBl. II 1990, 28; Klein/Gersch AO § 62 Rn. 3.

48 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO Nr. 4; *Abts/Binger* KH 2012, 505 (506); *Buchna/Koopmann* StBp. 1998, 253 (259); *Carstensen, Vermögensverwaltung*, S. 158; *Herbert*, BB 1991, 178 (187); *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger* AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 94; *Hüttemann, Gemeinnützige- und SpendenR*, § 5 Rn. 112; *Koch/Scholtz/Scholtz* AO § 58 Rn. 8/1; *Kühn/v. Wedelstädt/Blesinger* AO § 58 Rn. 10; *Ley* BB 1999, 626 (630); *Tipke/Kruse/Seer* AO § 62 Rn. 3.

49 *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger* § 62 AO *Eversberg*, Stiftungen Rn. 7 iVm § 58 Rn. 96.

50 *Buchna/Koopmann* StBp. 1998, 253 (259).  
51 Wie hier *Hüttemann, Gemeinnützige- und SpendenR*, § 5 Rn. 125; anderer Auffassung *Herbert* BB 1991, 178 (189).

52 *Oberbeck/Winheller* DStR 2009, 516 (519); ähnlich bereits *Brandmüller* BB 1978, 542 (543).

53 *Oberbeck/Winheller* DStR 2009, 516 (519); vgl. auch *Brandmüller* BB 1978, 542 (543).

54 *Brandmüller* BB 1978, 542 (543).

55 *Brandmüller* BB 1978, 542 (543).

56 Nach § 62 Abs. 1 Nr. 3.

krete Vorhaben, deren Durchführung bereits absehbar ist,<sup>57</sup> weil die tatsächliche Notwendigkeit der Rücklagenbildung nur in Bezug auf konkret umrissene Maßnahmen beurteilt werden kann.<sup>58</sup>

## 2. Projektplan

Bereits zu Beginn der Rücklagenbildung müssen die Art des Projektes, seine voraussichtlichen Kosten und der Zeitpunkt des Projektabschlusses – zumindest in wesentlichen Zügen – feststehen; es bedarf daher eines konkreten Projektplans,<sup>59</sup> „irgendwann einmal“ genügt nicht.<sup>60</sup> Besteht noch keine konkrete Zeitvorstellung, ist eine Rücklagenbildung zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und bei den finanziellen Verhältnissen der steuerbegünstigten Körperschaft in einem angemessenen Zeitraum möglich ist.<sup>61</sup> Der erforderliche Nachweis kann zum einen durch gegenüber Dritten eingegangene Verpflichtungen erbracht werden<sup>62</sup> oder, soweit noch keine konkreten Planungen vorliegen, durch nachweisliche Willensbildung der Entscheidungsträger.<sup>63</sup> Aus Beratersicht dürfte es hierbei durchaus zulässig sein, bei der Inanspruchnahme von Fremdmitteln zur Verwirklichung satzungsmäßiges Vorhaben auch die regelmäßig zu bedienenden Tilgungsraten von Darlehen in die Ermittlung des konkreten Finanzierungsmehrbedarfs einzubeziehen.<sup>64</sup>

## 3. Projektdauer

Die zulässige Projektdauer hängt maßgeblich von dem Projekt selbst ab; daher sind Aussagen zu einer Höchstdauer schwer zu treffen. Vielmehr kommt es auf den Einzelfall an. Während sich der AEAO nicht festlegt,<sup>65</sup> werden im Schrifttum bis zu zehn Jahre für zulässig gehalten.<sup>66</sup> Der Berater sollte vorsorglich besser von maximal fünf bis sieben Jahren ausgehen,<sup>67</sup> im Zweifel empfiehlt sich – wie stets – die vorherige Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt. Zum Zwecke des Nachweises sollte die steuerbegünstigte Körperschaft ihren Entscheidungs-

57 Hüttemann, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 112; Reiffs DB 1991, 1247 ff., unter III. 2. a) dd); Klein/Gersch AO § 62 Rn. 3.

58 Hüttemann, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 112.

59 Ax/Große/Melchior/Lotz/Melchior Teil C Rn. 393; Brummer/Kronthaler/Neißer/Schwenke AO § 58 Rn. 7; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.1; Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Alber § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 132; Eversberg, Stiftungen, 1997, 263, 273; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 97; Ley BB 1999, 626 (630); Reiffs DB 1991, 1247 ff., unter III. 2. a) gg); Schiffer/Schiffer, Beratungspraxis, § 8 Rn. 66; Schmitthuisen NWB 1998, 2545 (2547); Schröder DStR 2005, 1238 (1239); Stahlschmidt FR 2002, 1109 (1110); Tipke/Kruse/Seer § 62 Rn. 3.

60 Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.1.

61 AEAO zu § 58 Nr. 6 AO Nr. 10; Abts/Binger KH 2012, 505, 506; Ax/Große/Melchior/Lotz/Melchior Teil C Rn. 393; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.1; Carstensen, Vermögensverwaltung, S. 158; Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Alber § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 132; Eversberg, Stiftungen, 1997, 263, 273; Klein/Gersch AO § 62 Rn. 3; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-

Egensperger AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 97; Ley BB 1999, 626 (630); Reiffs DB 1991, 1247 ff., unter III. 2. a) gg); Schmitthuisen NWB 1998, 2545 (2547); Stahlschmidt FR 2002, 1109 (1110); Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 3.

62 Ley BB 1999, 626 (630).

63 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 98; Ley BB 1999, 626 (630); Reiffs DB 1991, 1247 ff., unter III. 2. a) ff.).

64 Seeger/Brox/Leichinger DStR 2018, 2002 (2008).

65 Vgl. aber OFD Frankfurt/M. 17.2.2014 – S 0181 A-2-St 53: Grundsätzlich sollte ein Zeitraum von sechs Jahren nicht überschritten werden.

66 Abts/Binger KH 2012, 505, 506; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 7 iVm AO § 58 Rn. 97; Hüttemann, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 114; Koenig/Koenig AO § 62 Rn. 6; Schaubhoff in Schaubhoff Gemeinnützigeits-HdB § 9 Rn. 90; Schiffer/Schiffer, Die Stiftung in der Beratungspraxis, § 8 Rn. 66. Jedemfalls bei Großprojekten kann ein längerer Zeitraum als sechs Jahre angemessen sein, vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 97; Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 3.

67 Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.1.

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

prozess und das Projekt möglichst konkret dokumentieren.<sup>68</sup> Generell sollten an die Konkretisierung und Realisierungschancen des Vorhabens umso höhere Anforderungen gestellt werden, je längere Ansammlungsphasen geplant sind.<sup>69</sup>

### 4. Höhe und Bildung der Rücklage

- 19 Maßstab für die rechtliche Beurteilung von Rücklagen ist eine **Ex-ante-Betrachtung**: Zum Zeitpunkt der Anlage müssen die **Rücklagen der Sache und der Höhe** nach erforderlich gewesen sein.<sup>70</sup>
- 20 Eine zahlenmäßig feste Grenze für die Höhe der Rücklage sieht der Gesetzeswortlaut nicht vor.<sup>71</sup> Deshalb darf die steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel **teilweise, aber auch vollständig in projektgebundene Rücklagen einstellen**,<sup>72</sup> auch in mehrere projektgebundene Rücklagen nebeneinander.<sup>73</sup> Allerdings bildet der zu erwartende **Finanzierungsbedarf** eine Grenze.<sup>74</sup> Bleibt nach Abzug der zu erwartenden Aufwendungen von den voraussichtlich zur Verfügung stehenden flüssigen Mitteln eine Deckungslücke, können Mittel in entsprechender Höhe in die Rücklage eingestellt werden.<sup>75</sup>
- 21 Mit dem Aufbau der Rücklage muss nicht zugewartet werden, bis die Projektplanung soweit gediehen ist, dass der Zeitpunkt der Realisierung und die Höhe der Kosten greifbar sind,<sup>76</sup> sondern darf damit bereits schon während einer angemessenen Überlegungsphase begonnen werden, → Rn. 9.<sup>77</sup> Der Zeitraum muss erforderlich erscheinen, um die Rücklage aufzubauen.<sup>78</sup> Allgemein besteht allerdings **keine zeitliche Begrenzung** für das Beibehalten einer zulässigen Rücklage, solange der angestrebte Zweck weiterhin verfolgt wird.<sup>79</sup> Eine genaue zeitliche Festlegung für die Auflösung der Rücklage ist deshalb nicht erforderlich; sie wird in der Praxis in der Regel auch nicht möglich sein, weil ungewiss ist, bis wann die steuerbegünstigte Körperschaft die erforderlichen Mittel vollständig angespart hat.<sup>80</sup> Das Ziel, das der Bildung der Rücklage zugrunde liegt, darf nur nicht in unabsehbarer Ferne liegen.<sup>81</sup>
- 22 Bei Rücklagen für **regelmäßig wiederkehrende Vorhaben**, zum Beispiel Veranstaltungen, darf grundsätzlich nur die potenzielle Deckungslücke für das jeweils nächste Vorhaben durch Rücklagen abgesichert werden, es sei denn, es besteht die durch konkrete Anhaltspunkte begründete Gefahr, dass sich die Rücklagen für das/die darauffolgende(n) Vorhaben nicht aufbauen lassen; in diesem Fall darf längerfristig vorgesorgt werden.<sup>82</sup>
- 23 Bei bilanzierenden Körperschaften bedarf es der Projektrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 nicht, wenn für zukünftige Vorhaben bereits eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung passiviert worden ist, denn es kommt dadurch zu einer „Mittelverwendung“, da das (zeitnah zu verwendende) Jahresergebnis gemindert wird.<sup>83</sup>

68 Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 3.

69 *Hüttemann*, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 114.

70 *Herbert* BB 1991, 178 (187); *Hüttemann*, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 112.

71 *Herbert* BB 1991, 178 (187); *Hüttemann*, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 112; *Koch/Scholtz/Scholtz* § 58 Rn. 8; *Reiffs* DB 1991, 1247 ff., unter III. 2. a) cc); *Stahlschmidt* FR 2002, 1109 (1110).

72 *Koch/Scholtz/Scholtz* AO § 58 Rn. 8; *Stahlschmidt* FR 2002, 1109 (1110).

73 *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger* AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 96; *Koch/Scholtz/Scholtz* § 58 Rn. 8/1; *Stahlschmidt* FR 2002, 1109 (1110).

74 *Herbert* BB 1991, 178 (187); *Hüttemann*, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 112; *Reiffs* DB 1991, 1247 ff., unter III. 2. a) cc).

75 *Herbert* BB 1991, 178 (187); *Hüttemann*, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 112; *Reiffs* DB 1991, 1247 ff., unter III. 2. a) cc).

76 So aber *Herbert* BB 1991, 178 (187).

77 *Hüttemann*, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 112.

78 *Herbert* BB 1991, 178 (187).

79 *Reiffs* DB 1991, 1247 ff., unter III. 2. a) kk).

80 *Koch/Scholtz/Scholtz* AO § 58 Rn. 8/1.

81 *Koch/Scholtz/Scholtz* AO § 58 Rn. 8/1; *Seeger/Brox/Leichinger* DStR 2018, 2002 (2007).

82 *Herbert* BB 1991, 178 (187).

83 *Hüttemann*, Gemeinnützigeits- und SpendenR, § 5 Rn. 117.

## II. Die Investitionsrücklage

Als Unterfall von § 62 Abs. 1 Nr. 1 ist neben der Projektrücklage die Investitionsrücklage zu sehen: Sie dient der aufwendigen Neuanschaffung von abnutzbaren und nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern.<sup>84</sup> 24

### Beispiel:

Eine steuerbegünstigte Körperschaft mit dem satzungsgemäßen Zweck der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, § 52 Abs. 2 Nr. 3, betreibt ein Krankenhaus im Sinne von § 67 und plant einen Erweiterungsbau, dessen Kosten voraussichtlich 3 Mio. EUR betragen werden. Jährlich fließen der steuerbegünstigten Körperschaft zeitnah zu verwendende Mittel in Höhe von rund 800.000 EUR zu. So spart die steuerbegünstigte Körperschaft im Rahmen der Investitionsrücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 über mindestens vier Jahre für den Erweiterungsbau an. Die spätere Auflösung der Investitionsrücklage zur Verwendung der Mittel für den Erweiterungsbau fällt unter die zeitnahe Mittelverwendung, § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2.<sup>85</sup>

Von der Wiederbeschaffungsrücklage (→ Rn. 34 ff.) unterscheidet sich die Investitionsrücklage dadurch, dass sie für erstmals anzuschaffende Wirtschaftsgüter gebildet wird, während mit der Wiederbeschaffungsrücklage Mittel für den Ersatz bereits vorhandener Wirtschaftsgüter ange- 25 sammelt werden.<sup>86</sup> Von der Projektrücklage unterscheidet sich die Investitionsrücklage dadurch, dass die Projektrücklage Mittel nicht für die Anschaffung und Herstellung von der Körperschaft zuzurechnenden Wirtschaftsgütern bindet, sondern vielmehr Mittel, die alsbald aus dem Vermögen der Körperschaft abfließen, zum Beispiel zur Finanzierung einer Veranstaltung.<sup>87</sup> Übersteigen die Investitionskosten die gebildete Rücklage, muss der Differenzbetrag aus den zeitnah zu verwendenden Mitteln der gebundenen Rücklage zugeführt oder, je nach Realisierungsfortschritt, unmittelbar verwendet werden.<sup>88</sup>

## III. Die Instandhaltungsrücklage

Weil die für die satzungsgemäßen Zwecke einer steuerbegünstigten Körperschaft eingesetzten Wirtschaftsgüter, also das nutzungsgebundene Vermögen, insbesondere Gebäude, in aller Regel von Zeit zu Zeit instandgesetzt werden müssen, kann dafür im ideellen Bereich und im Zweckbetrieb ebenfalls eine nach Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 gebildet werden.<sup>89</sup> Wie auch bei den übrigen Rücklagen iSd § 62 Abs. 1 Nr. 1 muss die **Maßnahme konkretisiert** bzw. zumindest nachweislich die **Willensbildung der Entscheidungsträger**, die Instandhaltungsmaßnahmen durchzuführen, **dokumentiert** sein.<sup>90</sup> 26

Die **Höhe der Rücklage** hängt von den zu erwartenden Instandhaltungsaufwendungen ab.<sup>91</sup> Im Jahr der Durchführung der Maßnahme mindern die Instandhaltungsaufwendungen zwar das Jahresergebnis und damit den „Topf“ der zeitnah zu verwendenden Mittel, werden aber durch die Auflösung der Instandhaltungsrücklage wieder kompensiert, es sei denn, die tatsächlichen Instandhaltungsaufwendungen und die in die Rücklage eingestellten voraussichtlichen Aufwendungen weichen voneinander ab.<sup>92</sup> 27

## IV. Die Betriebsmittelrücklage

Schließlich lässt die Finanzverwaltung im Rahmen von § 62 Abs. 1 Nr. 1 auch eine sog. Betriebsmittelrücklage zu, dh die Bildung von Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausga- 28

84 Ley BB 1999, 626 (629).

89 Herbert BB 1991, 178 (188); Koch/Scholtz/

85 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO Nr. 28 Abs. 1 S. 2.

Scholtz, § 58 Rn. 8/1; Ley BB 1999, 626 (630).

86 Ley BB 1999, 626 (629).

90 Koch/Scholtz/Scholtz AO § 58 Rn. 8/1; Ley BB

87 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger

1999, 626 (630).

AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 96; Ley BB 1999, 626 (629).

91 Ley BB 1999, 626 (630).

88 Ley BB 1999, 626 (629).

92 Ley BB 1999, 626 (630).

## 2. Abgabenordnung (AO)

ben (zB Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine **angemessene Zeitperiode**.<sup>93</sup> Für „angemessen“ wird ein Zeitraum von ein oder zwei Monaten bis zu höchstens einem Jahr betrachtet,<sup>94</sup> wobei eine kürzere Zeitspanne als zwölf Monate kaum relevant sein dürfte, da es ohnehin keine derart kurzfristige Verwendungspflicht gibt und kein Grund dafür besteht, dass die Finanzverwaltung Zeiteinheiten unterhalb der durch § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 vorgegebenen Verwendungsfrist überprüft.<sup>95</sup>

- 29 Zur Risikovorsorge ist die Betriebsmittelrücklage vor allem bei saisonalen Schwankungen des Mittelzuflusses oder bei der Abhängigkeit der steuerbegünstigten Körperschaft von staatlichen Zuschussgebern zulässig.<sup>96</sup> In diesen Fällen ist es sachgerecht, zur Aufrechterhaltung der laufenden Ausgaben, zum Beispiel für eine Geschäftsstelle, eine Rücklage zu bilden.<sup>97</sup>
- 30 Es mag dahinstehen, ob die Betriebsmittelrücklage aufgrund der Verlängerung des Zeitraumes für die zeitnahe Mittelverwendung von einem auf zwei Jahre nach dem Jahr des Zuflusses<sup>98</sup> (auch in Verbindung mit der Möglichkeit nach neuer Rechtslage,<sup>99</sup> eine unterbliebene Zuführung zur freien Rücklage in den folgenden zwei Jahren nachzuholen)<sup>100</sup> ggf. überflüssig geworden ist.<sup>101</sup> Einiges spricht dafür: So wurde bereits unter der alten Rechtslage die Auffassung vertreten, dass bei der Bemessung einer Betriebsmittelrücklage eine vorhandene freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 anzurechnen sei.<sup>102</sup> Denn wie bei der Projektrücklage sei auch bei der Betriebsmittelrücklage deren Erforderlichkeit zu prüfen.<sup>103</sup> Abzustellen sei auf die Liquidität

93 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO Nr. 4 S. 5; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.1; Buchna/Koopmann StBp. 1998, 253, 259; Cartensen, Vermögensverwaltung, S. 158; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 100; Hüttemann, Gemeinnützige- und SpendenR, § 5 Rn. 118; Klein/Gersch AO § 62 Rn. 2; Schütz/Runte DStR 2013, 1261 (1264); Stahlschmidt FR 2002, 1109 (1110); Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 4.

94 Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Alber § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 133; Eversberg, Stiftungen, 1997, 263 (274); Ley BB 1999, 626 (630); Koenig/Koenig AO § 62 Rn. 8; Schiffer/Schiffer, Beratungspraxis, § 8 Rn. 66; Schmitzhausen NWB 1998, 2545 (2547); Stahlschmidt FR 2002, 1109 (1110); Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 4. Nach Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.1, unter c), kann keine allgemein gültige Zeitperiode (der Mittelbedarf für ein, zwei oder ggf. bis zu 12 Monate) für die Berechnung der (noch zulässigen) Höhe einer Rücklage dieser Art angegeben werden. Vielmehr müsse auf die Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalls abgestellt werden sowie darauf, in welchem Maß bzw. in welcher Höhe die Körperschaft mit regelmäßigen Einnahmen rechnen könne und in welchem Umfang sie nach den bestehenden Erfahrungen tatsächlich mit einer Gefährdung der Einnahmen rechnen müsse.

95 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 58 Rn. 86.

96 Hüttemann, Gemeinnützige- und SpendenR, § 5 Rn. 118; Reiffs DB 1991, 1247 ff., unter III. 2. a) hh); Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 4. Einen besonders eklatanten Fall der Abhängigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft von staatlichen Fördergeldern (und insbesondere deren Ausbleiben) bildet die 1999 gegründete Yehudi Menuhin

Stiftung Deutschland mit Sitz in Düsseldorf, die Anfang des Jahres 2011 Insolvenzantrag stellte, weil der Stiftung von der zuständigen Bezirksregierung in Düsseldorf rund eine Mio. EUR an EU-Fördermitteln nicht zuerkannt wurden, die die Stiftung bereits fest verplant hatte. Nach Darstellung der zuständigen Bezirksregierung in Düsseldorf wurden zuvor die von der Stiftung vorgelegten, unvollständigen Beleglisten als nicht prüffähig zurückgewiesen und die Buchführung der Stiftung bemängelt; vgl. <http://magazin.klassik.com/news/teaser.cfm?ID=8443&nachricht=Yehudi+Menuhin+Stiftung+Deutschland+stellt+Insolvenzantrag, abgerufen am 26.2.2020..>

97 Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 4.

98 Durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz), BGBl. 2013 I 556, mWv 1.1.2013; vgl. Volland ZEV 2013, 320 (322). Konkret bedeutet dies, dass im Jahr 2013 zugeflossene Mittel bis zum Ablauf des 31.12.2015 verwendet werden müssen; vgl. Volland, aaO.

99 Seit dem 1.1.2014.

100 § 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 2. Vgl. Hüttemann DB 2012, 2592 (2593); Schaubhoff/Kirchhain FR 2013, 301 (307); Tipke/Kruse/Seer § 62 Rn. 9; Zimmermann NJW 2013, 3557 (3562). AEAO zu § 58 Nr. 7 Nr. 15 ist durch die Gesetzesänderung mittlerweile überholt.

101 Offensichtlich anderer Auffassung: Schütz/Runte DStR 2013, 1261 (1264).

102 Buchna/Koopmann StBp. 1998, 253 (259); anderer Auffassung zum Beispiel Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 58 Rn. 82; immer noch skeptisch: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.1, unter c).

103 Buchna/Koopmann StBp. 1998, 253 (260).

## § 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung

der gesamten Körperschaft.<sup>104</sup> Auch die Mittel der freien Rücklage stünden im Dienste der satzungsmäßen Zwecke, also für die laufende Geschäftsführung der Körperschaft grundsätzlich immer zur Verfügung und seien daher gerade in Krisenfällen für laufende Aufwendungen einzusetzen.<sup>105</sup> Sofern argumentiert werde, die freie Rücklage sei unantastbar, fände dieses Argument in der Abgabenordnung keine Stütze und könne auch schon deshalb zu keiner anderen Beurteilung führen, weil die Verwendung von Mitteln aus einer freien Rücklage in späteren Zeiträumen wieder „aufgefüllt“ werden könne.<sup>106</sup>

Diese Auffassung fand aus zwei Gründen keine Anhänger: Erstens dürfen die während des Bestehens der freien Rücklage durch sie gebundenen Mittel entsprechend dem Zweck auch außerhalb des ideellen Bereichs und des Zweckbetriebs verwendet werden.<sup>107</sup> Zweitens konnte die freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 in späteren Zeiträumen nicht wieder aufgefüllt werden.<sup>108</sup> Wegen der geänderten Rechtslage im Hinblick auf die neue Möglichkeit einer Nachholung der Zuführung zur freien Rücklage greift jedenfalls das zweite Argument aktuell nicht mehr durch. Zu bedenken ist ferner, dass die Mittelverwendungsfrist von nunmehr drei Jahren (wenn der Zufluss gleich am Anfang des Jahres erfolgte) den höchstens als angemessen zu betrachtenden Zeitraum für die Bildung einer Betriebsmittelrücklage von zwölf Monaten immer noch deutlich übersteigt und dass eine **zusätzliche Betriebsmittelrücklage** ohnehin nicht erforderlich ist, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft über für die Begleichung der Betriebsmittelausgaben ausreichende zeitnah zu verwendende Mittel verfügt.<sup>109</sup>

Ebenfalls unschädlich ist die vorsorgliche Bildung einer **Rücklage zur Bezahlung von Steuern** außerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, solange Unklarheit darüber besteht, ob die Körperschaft insoweit in Anspruch genommen wird.<sup>110</sup> Der Fall einer bestehenden Unsicherheit, ob eine Beteiligung der gemeinnützigen Körperschaft noch als Vermögensverwaltung oder bereits als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzuordnen ist, dürfte nicht unter diese Gruppe fallen. Denn sollte sich mit Wegfall der Ungewissheit die Steuerpflicht herauskristallisieren, resultiert sie ja gerade aus der Qualifikation der Beteiligung als einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Diese Fälle treten praktisch häufig auf, sei es trotz – oder wegen? – der Änderung der BFH-Rechtsprechung.<sup>111</sup> Soweit die Höhe der anfallenden Betriebsmittel für wiederkehrende Ausgaben in jedem Jahr in etwa gleichbleibend ist und die durch eine Rücklage vorgehaltenen Mittel durch zufließende Einnahmen rätherlich „abgelöst“ werden (rollierendes System), kann nach Auffassung von *Seeger/Brox/Leichinger* in den konkreten Finanzierungsbedarf nicht jedes Jahr erneut eine Betriebsmittelrücklage einbezogen werden. Stattdessen können die Mittel für eine Betriebsmittelrücklage – bei gleichbleibenden betrieblichen Verhältnissen – einmalig im Wege der Gewinnerzielung erwirtschaftet werden und tragen sich sodann von Jahr zu Jahr als Liquiditätspuffer fort.<sup>112</sup>

Wird eine Betriebsmittelrücklage oder für notwendige Investitionen für den Ausbau einer Einrichtungen gebildet, so dass die Mittelverwendung erst im Folgejahr bzw. zum Investitionszeitpunkt erfolgt, handelt es sich im Gegensatz zu einer dauerhaft nicht zeitnah erforderlichen Mittelverwendung, dh einer Mittelzuführung zum Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft, lediglich um einen Aufschub der Mittelverwendung.<sup>113</sup>

104 *Buchna/Koopmann* StBp. 1998, 253 (260).

105 *Buchna/Koopmann* StBp. 1998, 253 (260).

106 *Buchna/Koopmann* StBp. 1998, 253 (260).

107 *Ley* BB 1999, 626 (633).

108 *Ley* BB 1999, 626 (633).

109 *Eversberg*, Stiftungen, 1997, 263 (274). Wörtlich

spricht *Eversberg* von „ausreichendem Vermögen“; das ist aber nicht richtig, weil das Vermögen ja gerade nicht dem Gebot der zeitnahen Mit-

telverwendung unterliegt und daher auch nicht für die Betriebsmittel ausgegeben werden muss.

110 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO Nr. 4; *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger* AO § 62 Rn. 7 iVm AO § 58 Rn. 100; *Tipke/Kruse/Seer* AO § 62 Rn. 4.

111 BFH 25.5.2011 – I R 60/10 = DB 2011, 1669; vgl. hierzu: *Theuffel-Werhahn* DB 2011, 2058 f.

112 *Seeger/Brox/Leichinger* DStR 2018, 2002 (2008).

113 *Nolte* DStR 2014, 1350.

## 2. Abgabenordnung (AO)

### C. Die Wiederbeschaffungsrücklage (Abs. 1 Nr. 2)

- 34 Unter den Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 Nr. 2 ist eine Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern zulässig, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind und für deren Anschaffung die laufenden Einnahmen nicht ausreichen.<sup>114</sup> „Erforderlich“ meint in diesem Zusammenhang, dass die bloße finanzielle Vorsorge, um auf unvorhergesehene Ausfälle oder Umstände reagieren zu können, nicht genügt.<sup>115</sup> Sofern nicht aufgrund objektiver Umstände erkennbar ist, dass das Wirtschaftsgut zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks ungeeignet ist, nicht mehr benötigt oder aus anderen Gründen dem steuerbegünstigten Zweck nicht dienen wird, steht es indessen im Ermessen der steuerbegünstigten Körperschaft, ob und welche Wirtschaftsgüter des Ersatzes bedürfen, um die bisherige Betätigung weiterhin erfüllen zu können.<sup>116</sup> Entsprach die Anerkennung einer pauschalen Wiederbeschaffungsrücklage bereits der früheren Verwaltungspraxis, erlaubt § 62 Abs. 1 Nr. 2<sup>117</sup> nunmehr ausdrücklich die Bildung einer sogenannten „Wiederbeschaffungsrücklage“.<sup>118</sup> Damit besteht nun eine verlässliche, eigenständige gesetzliche Grundlage für die Rücklagenbildung.<sup>119</sup>
- 35 Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung eines zu ersetzenen Wirtschaftsguts.<sup>120</sup> Nicht maßgeblich sein soll die tatsächlich eingetretene Abnutzung.<sup>121</sup> Reicht die Zuführung von Mitteln in Höhe der Abschreibungen für eine beabsichtigte Wiederbeschaffung nicht aus, dann können auch höhere Mittel der Rücklage zugeführt werden („Wiederbeschaffungszuschlag“);<sup>122</sup> in diesem Fall hat die steuerbegünstigte Körperschaft die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung nachzuweisen.<sup>123</sup> Hierzu genügt der Nachweis entsprechender Preissteigerungen.<sup>124</sup> Die Zuführung von Mitteln in Höhe der Abschreibungen dürfte zum Beispiel dann nicht ausreichen, wenn das vorhandene Wirtschaftsgut entweder frühzeitig oder durch ein besseres, größeres und teureres Wirtschaftsgut ersetzt werden soll oder muss.<sup>125</sup>
- 36 Die von der Finanzverwaltung bislang vertretene Auffassung, dass nicht generell Mittel in Höhe der Abschreibungen der Rücklage zugeführt werden dürfen, sondern dass es vielmehr erforderlich ist, dass tatsächlich eine Neuanschaffung des einzelnen Wirtschaftsguts geplant und in

114 *Abts/Binger* KH 2012, 505 (506); *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna*, Tz. 2.13.1.2; *Klein/Gersch* AO § 62 Rn. 5; *Krebbers* BB 2013, 2071 (2073); *Tipke/Kruse/Seer* AO § 62 Rn. 6; *Zimmermann* NJW 2013, 3557 (3562).

115 *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna/Buchna*, Tz. 2.13.1.2; *Koenig/Koenig* AO § 62 Rn. 9.

116 *Koenig/Koenig* AO § 62 Rn. 9.

117 Eingeführt durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz), BGBl. 2013 I 556; vgl. *Krebbers* BB 2013, 2071 (2073); *Zimmermann* NJW 2013, 3557 (3562).

118 *Krebbers* BB 2013, 2071 (2073); *Schütz/Runte DStR* 2013, 1261 (1263); *Volland ZEV* 2013, 320 (322); *Zimmermann* NJW 2013, 3557 (3562).

119 *Koenig/Koenig* AO § 62 Rn. 9.

120 § 62 Abs. 1 Nr. 2 S. 2; vgl. *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna*, Tz. 2.13.1.2; *Koenig/Koenig*

AO § 62 Rn. 10; *Krebbers* BB 2013, 2071 (2073); *Zimmermann* NJW 2013, 3557 (3562).

121 *Koenig/Koenig* AO § 62 Rn. 10, zweifelhaft.

122 *AEAO* zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO Nr. 6; *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna/Buchna*, Tz. 2.13.1.2; *Koenig/Koenig*, AO § 62 Rn. 10; *Krebbers*, BB 2013, 2071 (2074); *Tipke/Kruse/Seer*, AO § 62 Rn. 6.

123 § 62 Abs. 1 Nr. 2 S. 3. Vgl. *AEAO* zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO Nr. 6; *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna*, Tz. 2.13.1.2; *Klein/Gersch* AO § 62 Rn. 5; *Koenig/Koenig* AO § 62 Rn. 11; *Tipke/Kruse/Seer* AO § 62 Rn. 6.

124 *Koenig/Koenig* AO § 62 Rn. 11.

125 *AEAO* zu § 58 Nr. 6 AO Nr. 10 (in der Fassung 2012); *Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Alber* § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 134; *Koenig/Koenig* AO § 62 Rn. 11; *Krebbers* BB 2013, 2071 (2074); *Tipke/Kruse/Seer* AO § 62 Rn. 6.

einem angemessenen Zeitraum möglich ist,<sup>126</sup> gilt zwar fort.<sup>127</sup> Allerdings genügt der Finanzverwaltung nun im Regelfall als **Nachweis für die Wiederbeschaffungsabsicht** die **Bildung der Rücklage**.<sup>128</sup> Dies entspricht im Ergebnis der – zutreffenden – Auffassung im Schrifttum, eine Wiederbeschaffungsrücklage nur dann nicht zuzulassen, wenn eine Wiederbeschaffung mit Sicherheit nicht geplant ist.<sup>129</sup> Diese „Nachweiserleichterung“ soll aber nicht für Immobilien gelten,<sup>130</sup> „um zu vermeiden, dass über Jahr(zehnt)e pauschal Rücklagen gebildet werden, die tatsächlich nicht in einen Neubau, eine Erweiterung bzw. eine grundlegende Sanierung investiert werden, allerdings in der Zwischenzeiteiner gemeinnützigen Mittelverwendung entzogen sind“.<sup>131</sup>

In der vorletzten Fassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung fanden sich die Erläuterungen, dass eine Einstellung von Mitteln in Höhe der Abschreibungen in die Rücklage zum Beispiel dann nicht gerechtfertigt wäre, wenn ein **Fuhrpark verkleinert** oder ein **Gebäude während unabsehbar langer Zeit nicht durch einen Neubau ersetzt** werden soll<sup>132</sup> und dass die Zuführung dann überhöht sein dürfte, wenn die steuerlich zulässigen Sonderabschreibungen nicht mit dem **tatsächlichen Wertverlust** übereinstimmen.<sup>133</sup> Diese Hinweise sind zwar in die aktuelle Fassung des AEAO nicht übernommen worden; der Berater sollte sie rein vorsorglich dennoch weiter beachten. Zudem soll eine „automatische AfA-Rücklage“ ausgeschlossen sein, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft tatsächlich Aufwendungen für die laufende Instandhaltung und Modernisierung des betreffenden Wirtschaftsgutes tätigt, was häufig bei Gebäuden und besonderen Betriebsvorrichtungen der Fall sein dürfe.<sup>134</sup> **Neuanschaffungen noch nicht vorhandener Wirtschaftsgüter** müssen, sofern für deren Anschaffung die laufenden Einnahmen nicht ausreichen, grundsätzlich aus der freien Rücklage finanziert werden.<sup>135</sup>

37

## D. Gemeinsame Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2

### I. Zweckbetriebe, §§ 65 bis 68

Da ein Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist, der gerade wegen seiner engen Verbindung bzw. Übereinstimmung mit der satzungsmäßigen Betätigung der steuerbegünstigten Körperschaft dem steuerfreien Bereich zugeordnet ist, ist die Rücklagenbildung iSd § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 – neben dem ideellen Bereich selbstverständlich – auch für bzw. im Rahmen eines Zweckbetriebs unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 möglich.<sup>136</sup>

38

126 AEAO zu § 58 Nr. 6 AO Nr. 10 (in der Fassung 2012); *Abts/Binger* KH 2012, 505 (506); Dötsch/Pung/Möhlenbrock/*Alber* § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 134.

127 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO Nr. 6; *Krebbbers* BB 2013, 2071 (2073); Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 6; anderer Auffassung: *Volland* ZEV 2013, 320 (322); kritisch *Hüttemann* DB 2012, 2592 (2593); *Schauhoff/Kirchhain* FR 2013, 301 (307); *Schütz/Runte* DStR 2013, 1261 (1264); *Zimmermann* NJW 2013, 3557 (3562).

128 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO Nr. 6; *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna*, Tz. 2.13.1.2. Die Forderung von *Schauhoff/Kirchhain* FR 2013, 301 (307), die Finanzverwaltung möge im Erlasswege festlegen, dass regelmäßig die Vermutung zugunsten einer Wiederbeschaffungsabsicht spreche, es sei denn, es gäbe Anzeichen für einen Wechsel des Tätigkeitsbereichs, so dass eine Ersatzinvestition nicht erforderlich würde, erscheint daher obsolet.

129 *Hüttemann* DB 2012, 250 (255); *Klein/Gersch* AO § 62 Rn. 5.

130 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO Nr. 6.

131 *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna*, Tz. 2.13.1.2.

132 AEAO zu § 58 Nr. 6 AO Nr. 10 (idF 2012); Dötsch/Pung/Möhlenbrock/*Alber* § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 134.

133 AEAO zu § 58 Nr. 6 AO Nr. 10 (idF 2012); Dötsch/Pung/Möhlenbrock/*Alber* § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 134.

134 *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna*, Tz. 2.5.9.4, S. 180.

135 *Koenig/Koenig* AO § 62 Rn. 9.

136 *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna*, Tz. 2.13.1.3; Dötsch/Pung/Möhlenbrock/*Alber* § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 132; *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger* § 58 AO Rn. 86; *Herbert* BB 1991, 178 (188).

## 2. Abgabenordnung (AO)

### II. Fördermittelkörperschaften im Sinne von § 58 Nr. 1

- 39 Häufig steht hinsichtlich der Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke meist die Planung und Verwirklichung eigener Zwecke einer gemeinnützigen Körperschaft im Vordergrund. Dies trifft allerdings regelmäßig nicht auf sog. Sammel- und Förderkörperschaften im Sinne von § 58 Nr. 1 zu. Diese sind gerade auf die Mittelbeschaffung zur Förderung anderer steuerbegünstigter Körperschaften ausgerichtet. Nach einhelliger Meinung gelten daher die Grundsätze über die Bildung einer Projekt- bzw. Betriebsmittelrücklage<sup>137</sup> und der Wiederbeschaffungsrücklage<sup>138</sup> auch für sog. Spenden- und Förderkörperschaften, teils auch als **Mittelbeschaffungskörperschaften** bezeichnet, deren satzungsmäßige Zwecke vornehmlich auf die Mittelbeschaffung für andere Körperschaften angelegt sind.<sup>139</sup> Voraussetzung ist jedoch, dass die Rücklagenbildung dem **Zweck der Beschaffung von Mitteln für die steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft entspricht**.<sup>140</sup> Diese Voraussetzung ist zum Beispiel erfüllt, wenn die Mittelbeschaffungskörperschaft wegen Verzögerung der von ihr zu finanzierenden steuerbegünstigten Maßnahmen gezwungen ist, die beschafften **Mittel zunächst zu thesaurieren**.<sup>141</sup>

### III. Mittelherkunft unerheblich

- 40 Um die Rücklagen gemäß § 62 Abs. 1 Nr. 1 und 2 bilden zu können, darf die gemeinnützige Körperschaft hierfür sämtliche ihr zur Verfügung stehenden Mittel nutzen, also selbst erwirtschaftete Erträge, zum Beispiel aus Vermögensverwaltung, aus Zweckbetrieben oder aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, ebenso wie Beiträge, Spenden, Umlagen oder Zuschüsse.<sup>142</sup> Unterhält eine steuerbegünstigte Körperschaft einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so können dessen Erträge der Rücklage erst nach Versteuerung zugeführt werden,<sup>143</sup> mit anderen Worten bleiben sie auch bei Zuführung zur Rücklage steuerpflichtig.<sup>144</sup>

### IV. Abzinsung der Rücklagen erforderlich?

- 41 Es liegt auf der Hand, dass die Organe der steuerbegünstigten Körperschaft während des Zeitraumes der Rücklagenbildung unter dem Gesichtspunkt wirtschaftlicher Haushaltsführung verpflichtet sind, die Rücklagen – unter gleichzeitiger Vermeidung unvertretbarer Risiken – möglichst effizient anzulegen.<sup>145</sup> Fraglich ist, ob die Körperschaft die über den Zeitraum der Rücklagenbildung bei vernünftiger wirtschaftlicher Betrachtung zu erwartenden Erträge aus den angelegten Mitteln bei der Höhe der Rücklage insgesamt und auch bei den jährlichen Zuführungen berücksichtigen muss oder nicht.

137 § 62 Abs. 1 Nr. 1.

138 § 62 Abs. 1 Nr. 2.

139 Brummer/Kronthaler/Neißer/Schwenke AO § 58 Rn. 7; Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Alber § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 133; Eversberg, Stiftungen, 1997, 263, 273/274; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 94; Koch/Scholtz/Scholtz § 58 Rn. 94; Hüttemann, Gemeinnützige- und SpendenR, § 5 Rn. 116; Klein/Gersch AO § 62 Rn. 3; Koch/Scholtz/Scholtz § 58 Rn. 8/2; Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 5. Wedelstädt/Blesinger AO § 58 Rn. 10; Ley BB 1999, 626; Reiffs DB 1991, 1247 ff., unter IV. 2.; Schmithuisen NWB 1998, 2545 (2547); Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 5.

140 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO Nr. 7; Eversberg, Stiftungen, 1997, 263, 273/274; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 94; Schmithuisen NWB 1998, 2545 (2547); Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 5.

141 BFH 13.9.1989 – I R 19/85 = BStBl. II 1990, 28; AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO Nr. 7; Eversberg, Stiftungen, 1997, 263 (273/274); Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 62 Rn. 7 iVm § 58 Rn. 94; Koch/Scholtz/Scholtz § 58 Rn. 8/2; Tipke/Kruse/Seer AO § 62 Rn. 5.

142 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO Nr. 3; Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Alber § 5 Abs. 1 Nr. 9 Rn. 132; Klein/Gersch AO § 62 Rn. 3; Koch/Scholtz/Scholtz § 58 Rn. 8; Tipke/Kruse/Seer § 62 Rn. 3.

143 AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO Nr. 8; Eversberg, Stiftungen, 1997, 263 (277); Koch/Scholtz/Scholtz AO § 58 Rn. 8; Schauhoff in Schauhoff Gemeinnützige-Hdb § 9 Rn. 88; Thiel DB 1992, 1900 (1902).

144 Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.3; Koenig/Koenig AO § 62 Rn. 7.

145 Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.5.9.4, S. 183; Koenig/Koenig AO § 62 Rn. 7.

## § 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung

### Beispiel:

Eine gemeinnützige Körperschaft plant notwendige Investitionsmaßnahmen für ein von ihr betriebenes Krankenhaus. Der Bedarf wird in etwa sechs bis sieben Jahren entstehen; bis dahin sollen die Maßnahmen abgeschlossen sein. Das Investitionsvolumen am Ende der Laufzeit wird von der Körperschaft mit 1.000.000 EUR eingeschätzt und kann nur gleichmäßig aus den Mittelzuflüssen mehrerer Wirtschaftsjahre aufgebracht werden. Auch im Übrigen liegen die Voraussetzungen für eine Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 vor. Für die nächsten fünf Jahre rechnet die Körperschaft realistisch mit einem Zinssatz für bestens eingestufte deutsche Unternehmensanleihen von 2,5 Prozent p.a. In welcher Höhe werden der Rücklage jährlich Mittel zugeführt?

Jahr	Variante 1	Variante 2
	(OHNE Abzinsung)	(MIT Abzinsung)
<i>jährliche Zuführung zur Rücklage</i>		
1	200.000 EUR	176.770,86 EUR
2	200.000 EUR	181.190,13 EUR
3	200.000 EUR	185.719,88 EUR
4	200.000 EUR	190.362,88 EUR
5	200.000 EUR	195.121,95 EUR
Summe Rücklagen:	1.000.000 EUR	929.165,70 EUR
zzgl. Zinserträge		70.834,30 EUR
= Projektbudget	1.000.000 EUR	1.000.000 EUR

Nach einer Auffassung im Schrifttum sollen die zu erwartenden Zinsen bzw. Erträge bei der Rücklagenbildung zwingend zu berücksichtigen sein.<sup>146</sup> Für eine Zuführung zur freien Rücklage stünden diese Erträge nicht mehr zur Verfügung, auch nicht nur teilweise in den Grenzen des § 62 Abs. 1 Nr. 3.<sup>147</sup> Herangezogen werden soll für die Abzinsung nach Wahl der gemeinnützigen Körperschaft entweder der **Kapitalmarktzins**, zu dem sie ihre Mittel angelegt hat bzw. anzulegen beabsichtigt (im Beispiel 2,5 % p.a.) oder aus Vereinfachungsgründen der in § 12 Abs. 3 S. 2 Bewertungsgesetz – BewG – vorgeschriebene **Zinssatz von 5,5 %**<sup>148</sup> Entscheide sich die gemeinnützige Körperschaft für die letztgenannte Möglichkeit, sei sie hieran auch dann gebunden, wenn der Kapitalmarktzins unter 5,5 % falle.<sup>149</sup>

Die Abzinsungslehre vermag aus einer Vielzahl von Gründen nicht zu überzeugen:

Erstens findet diese Auffassung in § 62 Abs. 1 Nr. 1 keine Stütze. Zwar heißt es dort, dass die Steuervergünstigung nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können. Allerdings bezieht sich der Einschub: „soweit dies erforderlich ist“, ausschließlich auf die Erforderlichkeit der Rücklagenbildung zur Verwirklichung steuerbegünstigter satzungsmäßiger Zwecke. Eine Aussage zur Höhe der zu bildenden Rücklage ist aus der Gesetzesformulierung nicht abzuleiten.<sup>150</sup>

146 Thiel DB 1992, 1900 (1903/1904); zustimmend: Buchna/Koopmann StBp. 1998, 253 (259); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.1; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Leisner-Egensperger AO § 58 Rn. 90. Die Finanzverwaltung selbst hält sich übrigens bislang zurück, vgl. Hüttemann, Gemeinnützige- und SpendenR, § 5 Rn. 115.

147 Thiel DB 1992, 1900 (1903/1904); zustimmend Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.1; Buchna/Koopmann StBp. 1998, 253 (260), und Kümpel DStR 2001, 152 (154).

148 Thiel DB 1992, 1900 (1903/1904); zustimmend: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox/Buchna, Tz. 2.13.1.1, und Buchna/Koopmann StBp. 1998, 253 (259).

149 Thiel DB 1992, 1900 (1903/1904). Daran ist unschwer zu erkennen, dass diese Auffassung erstmalig zu einer Zeit vertreten wurde, als sich das Zinsniveau deutlich anders als heute gestaltete.

150 Ley BB 1999, 626 (629).

## § 68 Nr. 3 und 4 AO Werkstätten, Arbeitstherapie, Integrationsbetriebe, Behindertenfürsorge

Übergangsregelung erst nach dem Veranlagungszeitraum 2012,<sup>19</sup> anwenden (vgl. AEAO zu § 68 Nr. 2 AO Nr. 4 S. 2). Der einschränkenden Rechtsprechung ist nicht zu folgen, da sie weder im Wortlaut noch in der Entstehungsgeschichte eine Stütze findet.<sup>20</sup>

### § 68 Nr. 3 und 4 AO Werkstätten, Arbeitstherapie, Integrationsbetriebe, Behindertenfürsorge

Zweckbetriebe sind auch:

- ...
3. a) Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können,
  - b) Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, in denen behinderte Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung mit dem Ziel behandelt werden, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen oder die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind,
  - c) Inklusionsbetriebe im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 215 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind; auf die Quote werden psychisch kranke Menschen im Sinne des § 215 Absatz 4 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch angerechnet,
4. Einrichtungen, die zur Durchführung der Fürsorge für blinde Menschen und zur Durchführung der Fürsorge für körperbehinderte Menschen unterhalten werden,
- ...

#### Schrifttum:

*Baur/Adlhoch*, Der ermäßigte Umsatzsteuersatz für Inklusionsbetriebe im Sinne des SGB IX – sozialrechtliche Aspekte, NDV 2019, 170 (Teil 1), 223 (Teil 2); *Berg/Schnabelrauch*, Die ermäßigte Umsatzbesteuerung von Inklusionsbetrieben im Widerstreit mit dem Gebot der Wettbewerbsneutralität, UR 2018, 225; *Hüttemann*, Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Leistungen gemeinnütziger Beschäftigungsgesellschaften, MwStR 2014, 115; *Lutz/Kurz*, Steuerliche Behandlung von Integrationsprojekten, DStR 2012, 1260; *Schauhoff/Kirchhain*, Werkstätten für behinderte Menschen und Integrationsprojekte – Ermäßiger Umsatzsteuersatz auf dem Prüfstand, sinnvolle Beschäftigungsmöglichkeiten in Gefahr, DStR 2015, 2102; *Schauhoff/Kirchhain*, Zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei gemeinnützigen Integrationsprojekten, UR 2017, 729; *Schauhoff/Kirchhain*, Nochmals: Zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei gemeinnützigen Inklusionsbetrieben, UR 2018, 504; *von Holt/Hörmann*, Umfassende Änderung des Anwendungserlasses zum Gemeinnützige-recht, npoR 2019, 193.

I. Allgemeines .....	1	b) Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie – lit. b .....	21
II. Regelungsinhalt .....	8	c) Inklusionsbetriebe – lit. c .....	26
1. Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 3 lit. a bis c .....	8	2. Einrichtung der Fürsorge für Blinde und Körperbehinderte § 68 Nr. 4 .....	55
a) Werkstätten für behinderte Menschen – lit. a .....	8	III. Weitere praktische Hinweise .....	60

19 Vgl. BMF-Schreiben v. 12.4.2011, BStBl. I 2011, 538 (aufgeh. für Steuertatbestände, die nach dem 31.12.2012 verwirklicht werden, da nicht in der Positivliste des BMF-Schreiben v. 24.3.2014, BStBl. I 2014, 606 enthalten; allerdings wird auf das Schreiben weiterhin in AEAO zu § 68 Nr. 2 AO Nr. 4 S. 2 verwiesen).

20 Eingehend *Hüttemann* Gemeinnützige-recht und Spendenrecht, Kap. 6 Rn. 6.257; *Schauhoff* in *Schauhoff* Gemeinnützige-recht-HdB § 7 Rn. 99; *Beermann/Gosch/Unger* AO § 68 Rn. 11; *Seeger/Brox* DStR 2009, 2459; *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox*, S. 388; *Tipke/Kruse/Seer* AO § 68 Rn. 5; *Klein/Gersch* § 68 Rn. 5.

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

### I. Allgemeines

- 1 Art. 27 Abs. 1 der **UN-Behindertenrechtskonvention** (BRK)<sup>1</sup> fordert für Menschen mit Behinderung das Recht auf die Möglichkeit, den Lebensunterhalt durch Arbeit zu verdienen, die in einem offenen, integrativen und für Menschen mit Behinderung zugänglichen Arbeitsmarkt und Arbeitsumfeld frei gewählt und angenommen wird. Nach Art. 26 Abs. 1 BRK haben die Vertragsstaaten umfassende Habilitations- und Rehabilitationsdienste und -programme zu organisieren, unter anderem auf dem Gebiet der Beschäftigung. Diese Dienste sollen die **Einbeziehung** in die Gemeinschaft und die **Teilhabe** daran unterstützen, freiwillig sein und Menschen mit Behinderung so gemeindenah wie möglich zu Verfügung stehen.<sup>2</sup>
- 2 Art. 3 Abs. 3 S. 2 GG geht über diese Verpflichtung der Schaffung von Möglichkeiten der Teilhabe für Menschen mit Behinderung hinaus, indem das **Diskriminierungsverbot** am 27.10.1994 eingefügt wurde, Behinderte zu benachteiligen. Art. 26 der BRK weist im Gegensatz zu Art. 3 Abs. 3 S. 2 GG keinen Gleichbehandlungsgehalt auf.<sup>3</sup>
- 3 Dieser grundgesetzlichen **Schutzpflicht** von Menschen mit Behinderung kommt der Gesetzgeber insbesondere im SGB IX nach, in dem die Vorschriften zur Rehabilitation und Teilhabe von Menschen mit Behinderung geregelt sind. Vor dem Hintergrund dieser Vorschriften sind die einschlägigen Zweckbetriebe der § 68 Nr. 3 und 4 auszulegen, die explizit durch Steuererleichterungen dem **Schutz** und der **Teilhabe** von Menschen mit Behinderung Rechnung tragen, indem bestimmte Einrichtungen für Menschen mit Behinderung als ertragsteuerbegünstigte Zweckbetriebe kodifiziert worden sind. Dadurch ist grundsätzlich auch der ermäßigte Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG auf Leistungen dieser Einrichtungen anzuwenden.
- 4 § 68 Nr. 3 lit. a bis c wurde durch das Gesetz zur Förderung und Ausbildung und Beschäftigung schwerbehinderter Menschen vom 23.4.2004 neu gefasst und wurde um neue Aktivitäten einzelner Zweckbetriebe iSd § 68 ergänzt. § 68 Nr. 3 c wurde sprachlich durch das Jahressteuergesetz vom 13.12.2006 geändert und nochmals erweitert durch Neunes Gesetz zur Änderung des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch sowie zur vorübergehenden Aussetzung der Insolvenzantragsfrist vom 26.7.2016. Eine weitere Änderung des § 68 Nr. 3 c erfolgte durch Gesetz zur Stärkung der Teilhabe und Selbstbestimmung von Menschen mit Behinderungen vom 23.12.2016.
- 5 Die **Zweckbetriebseigenschaft** der Einrichtungen zur Beschäftigung von Behinderten iSd § 68 Nr. 3 und 4 soll der steuerlichen Entlastung solcher von den Einrichtungen betriebenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben dienen, die aufgrund hoher Kosten für die Betreuung und niedriger Produktivität im freien Wettbewerb nicht oder nur bedingt bestehen könnten. Die Beschäftigungsmöglichkeiten in den Einrichtungen sind auf die besonderen Bedürfnisse behinderter Menschen zugeschnitten.<sup>4</sup>
- 6 Eine Prüfung der Zweckbetriebsvoraussetzungen iSd § 65 ist für die Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 3 und 4 aufgrund des gesetzlichen Anwendungsvorrangs nicht erforderlich (sog. **lex specialis**). Das Wettbewerbsverbot iSv § 65 Nr. 3 findet daher keine Anwendung (sog. Konkurrenzklause). Der Wettbewerb mit anderen gewerblichen Anbietern ist unbeachtlich.<sup>5</sup> Die Einrichtungen müssen erkennbar darauf abzielen, die gemeinnützigen satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Sie dürfen nicht der Förderung satzungsfremder Interessen dienen.<sup>6</sup>

1 In Deutschland umgesetzt mit dem Übereinkommen über die Rechte von Menschen mit Behinderungen vom 21.12.2008, BGBl. 2008 II 1419 ff., in Kraft getreten nach Art. 45 Abs. 2 BRK am 26.3.2009, BGBl. 2009 II 812.

2 Dau/Düwell/Joussen/Jacobs SGB IX § 219 Rn. 13 ff.

3 ErfK/Schmidt GG Art. 3 Rn. 77.

4 Buchna/Leichinger/Seeger/Brox S. 389.

5 BFH Urt. v. 4.6.2003 – I R 25/02, BStBl. II 2004, 660.

6 BFH Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BFH/NV 2007, 1601.

## § 68 Nr. 3 und 4 AO Werkstätten, Arbeitstherapie, Integrationsbetriebe, Behindertenfürsorge

Einer Beschränkung hinsichtlich der Leistung an Dritte liegt für die Zweckbetriebe iSd § 68 Nr. 3 und 4 im Gegensatz zu § 68 Nr. 2 nicht vor, da die entsprechenden Umsätze (Außenumsätze) bei Einrichtungen für Behinderte eine notwendige Folge der Erfüllung des verfolgten gemeinnützigen Zwecks sind.<sup>7</sup> 7

### II. Regelungsinhalt

#### 1. Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 3 lit. a bis c

a) Werkstätten für behinderte Menschen – lit. a. Werkstätten für behinderte Menschen (auch „Werkstätten“ genannt) werden nicht dem allgemeinen Arbeitsmarkt („erster Arbeitsmarkt“), sondern dem besonderen Arbeitsmarkt („zweiter Arbeitsmarkt“) zugerechnet.<sup>8</sup> Dieser umfasst die staatlich subventionierten Arbeitsverhältnisse.<sup>9</sup> Werkstätten haben insofern Wettbewerbsvorteile durch die ertrag- wie umsatzsteuerliche Steuerbegünstigung nach § 68 Nr. 3 lit. a, § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG, die bevorzugte Berücksichtigung bei der Vergabe öffentlicher Aufträge (§ 224 SGB IX) und die Verrechnungsmöglichkeit für Arbeitgeber im Rahmen der Ausgleichsabgabe iSd § 160 SGB IX, wenn diese Aufträge an die Werkstätten erteilen (§ 223 SGB IX). In diesen Werkstätten arbeiten ausschließlich behinderte Menschen, die wegen ihrer Behinderung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt nicht vermittelbar sind.<sup>10</sup> 8

Zur Umsetzung der UN-Behindertenrechtskonvention vom 13.12.2006<sup>11</sup> verfolgt der Gesetzgeber mit den Werkstätten für behinderte Menschen sowie deren Steuerbegünstigung insbesondere zwei Ziele (§§ 219 ff. SGB IX): 9

Zum einen sollen Menschen mit Behinderungen durch die Werkstätten umfassende **Habilitations- und Rehabilitationsdienste** auf dem Gebiet der Beschäftigung zur Verfügung gestellt werden, insbesondere um diese auf einen Einstieg in den allgemeinen Arbeitsmarkt vorzubereiten. Durch diese Dienste sollen sie in die Gemeinschaft miteinbezogen werden. Die Teilnahme an den Diensten soll freiwillig und so gemeindenah wie möglich zur Verfügung gestellt werden.<sup>12</sup> 10

Zum anderen wird eine auf die individuellen Bedürfnisse an die Beschäftigung von behinderten Menschen **angepasste Betriebsführung** angestrebt, die sich wesentlich von Unternehmen des allgemeinen Wirtschaftslebens unterscheidet. Die Anstellung der behinderten Menschen hängt gerade nicht von deren Leistungsfähigkeit ab. Es soll ausschließlich der besondere Bedarf an Förderung, begleitender Betreuung oder Pflege von behinderten Menschen berücksichtigt werden. Werkstätten müssen zudem über eine **Vielzahl unterschiedlicher Arbeitsplätze** verfügen, um Eignung und Neigung der behinderten Menschen berücksichtigen zu können und eine Unterstützungsstruktur mit verlässlicher personeller Begleitung bereitstellen (§ 219 SGB IX).<sup>13</sup> Weiter unterliegen Werkstätten einer **Aufnahmepflicht** gegenüber den behinderten Menschen, die im Einzugsbereich der jeweiligen Werkstatt wohnen (§ 220 Abs. 1 SGB IX). 11

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 68 Nr. 3 lit. a beinhalten den **abstrakten Verweis** auf die Förderfähigkeit nach den **sozialrechtlichen Vorschriften** des SGB III. Die finanzielle Förderung der Teilhabe am Arbeitsleben, insbesondere im Rahmen von Behindertenwerkstätten, ist in den §§ 112 ff. SGB III und §§ 57 ff. SGB IX geregelt. Der sozialrechtlichen Begriffsdefinition von Werkstätten für behinderte Menschen findet sich in § 219 SGB IX. Zweckbetriebe sind insoweit gem. § 68 Nr. 3 lit. a **anerkannte** und dadurch **förderfähige** Werkstätten für behinderte 12

7 Buchna/Leichinger/Seeger/Brox S. 398; BFH 26.4.1995 – I R 35/93, BStBl. II 1995, 767.

8 JurisPK-SGB IX/Griese SGB IX § 215 Rn. 4.

9 Schwarze/Becker/Hatje/Schoo/Rebhahn/Reiner AEUV Art. 153 Rn. 15.

10 Dau/Düwell/Joussen/Jacobs SGB IX § 219 Rn. 12, 15.

11 In Deutschland umgesetzt mit dem Übereinkommen über die Rechte von Menschen mit Behinderungen vom 21.12.2008, BGBl. 2008 II 1419 ff., in Kraft getreten nach Art. 45 Abs. 2 BRK am 26.3.2009, BGBl. 2009 II 812.

12 Art. 26 Abs. 1 S. 2 lit. b BRK.

13 Dau/Düwell/Joussen/Jacobs SGB IX Vorbem. zu § 219–§ 227 Rn. 9 f.

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

Menschen iSd § 219 iVm § 225 SGB IX, die Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können.<sup>14</sup> Die vorgenannten Arbeitsplätze müssen insbesondere den besonderen Verhältnissen der Menschen mit Behinderung Rechnung tragen.<sup>15</sup>

- 13 Durch den Verweis auf die sozialrechtlichen Vorschriften, wird die Prüfung der Voraussetzungen einer Werkstatt für behinderte Menschen auf die gem. § 225 SGB IX zuständige **Bundesagentur für Arbeit** übertragen, die im Einvernehmen mit dem Träger der Eingliederungshilfe über die Anerkennung einer Einrichtung als Werkstatt für behinderte Menschen durch **Anerkennungsbescheid** entscheidet. Insofern liegt für Werkstätten ein gesetzlich geregelter und förmliches Anerkennungsverfahren vor. Die Bundesagentur für Arbeit führt ein **Verzeichnis** der anerkannten Werkstätten für behinderte Menschen. Es hat keine konstituierende, sondern nur deklaratorische Wirkung. Das Verzeichnis wird jährlich veröffentlicht.<sup>16</sup>
- 14 Auf die gesetzgeberische Begriffsbestimmung des § 68 Nr. 3 lit. a iVm § 219 SGB IX für anerkannte Werkstätten als Zweckbetriebe nimmt auch die Finanzverwaltung im Anwendungserlass Bezug, wobei diese zudem aus Ihrer Sicht **Einzelheiten zu Art und Umfang** der Zweckbetriebseigenschaft bei Werkstätten regelt.<sup>17</sup> Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind **Läden oder Verkaufsstellen** von Werkstätten für behinderte Menschen iSd § 68 Nr. 3 lit. a. grundsätzlich als steuerbegünstigte Zweckbetriebe zu behandeln, wenn in diesen Produkte verkauft werden, die von der zugehörigen oder einer anderen Werkstatt für behinderte Menschen iSd § 68 Nr. 3 lit. a hergestellt worden sind. Auch die von den Werkstätten selbst betriebenen Kantinen gehören zu den Zweckbetrieben iSd § 68 Nr. 3 lit. a.<sup>18</sup> In der Rechtsprechung des FG Schleswig-Holstein werden beispielhaft Werkstätten mit Zweckbetriebseigenschaft als handwerkliche, landwirtschaftliche und gärtnerische Betriebe beschrieben.<sup>19</sup>
- 15 Unabhängig der genannten Arten von Betrieben, ist aufgrund des Verweises in § 68 Nr. 3 lit. a auf die sozialrechtlichen Vorschriften zu Werkstätten für behinderte Menschen (§ 219 ff. SGB IX) eine **Begrenzung** auf bestimmte Branchen oder Betriebsarten (zB Produktionsbetriebe) gesetzlich **nicht zulässig**. Deshalb wendet die Finanzverwaltung die Zweckbetriebsvorschriften bei Werkstätten auch auf Handelsbetriebe an, soweit diese **auf Antrag** in den Anerkennungsbescheid **aufgenommen wurden**.<sup>20</sup>
- 16 Werden in dem Laden oder der Verkaufsstelle der Werkstatt für behinderte Menschen aber **zugekaufte Waren**, die nicht von ihr oder von anderen Werkstätten für behinderte Menschen hergestellt worden sind, weiterverkauft, kann insoweit ein **gesonderter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** vorliegen, wenn dieses Handelsgewerbe nicht in den Anerkennungsbescheid aufgenommen wurde.<sup>21</sup>
- 17 Der Umfang der Zweckbetriebseigenschaft richtet sich daher maßgeblich nach den im Anerkennungsbescheid beschriebenen Betriebstätigkeiten. Diese sind dem anerkannten Betriebsumfang zuzuordnen.
- 18 Bei der Nachweisführung soll den Anerkennungsbescheiden durch die Bundesagentur für Arbeit nach Auffassung der Finanzverwaltung – jedenfalls bei Handelsbetrieben – „grundsätzlich Tatbestandswirkung“ zukommen, aber keine Rechtswirkung als Grundlagenbescheide iSd § 171 Abs. 10. Da den Finanzbehörden die **erforderliche Sachkunde** zur sozialrechtlichen Beur

14 *Hüttemann* Gemeinnützigeits- und Spendenrecht Rn. 6.261; Hübschmann/Heppl/Spitaler/Musil AO § 68 Rn. 25.

15 *Buchna/Leichinger/Seeger/Brox* S. 392.

16 *Dau/Düwell/Joussen/Jacobs* SGB IX § 225 Rn. 12.

17 *AEAO* zu § 68 Nr. 3 AO Nr. 5 und 7.

18 *AEAO* zu § 68 Nr. 3 AO Nr. 5 Abs. 3.

19 FG Schleswig-Holstein Urt. v. 11.12.1998 – IV 954/97, BeckRS 1998, 15022; *Hüttemann*, Gemeinnützigeits- und Spendenrecht, Rn. 6.261.

20 *AEAO* zu § 68 Nr. 3 AO Nr. 7 Abs. 2; *BMF*, Schrb. v. 25.4.2016 – III C 2 – S 7242-a/09/10005, *DStR* 2016, 968.

21 *AEAO* zu § 68 Nr. 3 AO Nr. 5 Abs. 2 S. 2.

## § 68 Nr. 3 und 4 AO Werkstätten, Arbeitstherapie, Integrationsbetriebe, Behindertenfürsorge

teilung fehlt, werden die Anerkennungsbescheide jedoch als **Grundlagenbescheide** einzustufen sein (→ Rn. 32).<sup>22</sup>

**Umsatzsteuer:** Grundsätzlich fallen die Leistungen der Werkstätten für behinderte Menschen unter den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG (→ UStG § 12 Rn. 39–59), wonach auf die Umsätze von Zweckbetrieben der **ermäßigte Steuersatz** anzuwenden ist, wenn keine Steuerbefreiung greift.

Die Ausführungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Leistungen von Inklusionsbetrieben gelten sinngemäß, insbesondere bezüglich der bestehenden, aber von der Finanzverwaltung aufgrund fehlerhafter Auslegung des Gesetzes aufgestellten, widerlegbaren Vermutung, dass Werkstätten trotz Anerkennung und durchgeföhrter sozialrechtlicher Prüfungen zusätzliche Einnahmen mit ungerechtfertigten Steuervorteilen anstreben. (→ Rn. 46 ff.)

b) **Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie – lit. b.** In **Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie** iSD § 68 Nr. 3 lit. b AO werden psychisch wie physisch behinderte Menschen aufgrund ärztlicher Indikation behandelt. Zielsetzung ist es hierbei, die körperlichen oder psychischen Grundfunktionen wiederherzustellen, um die Eingliederung in das Alltagsleben zu ermöglichen (**Beschäftigungstherapie**) und die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten jeder Person auszubilden, zu fördern und zu trainieren, welche für eine spätere Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sein werden (**Arbeitstherapie**).<sup>23</sup>

Beschäftigungs- und Arbeitstherapie sind vom **medizinischen Behandlungszweck** geprägt und erfolgen grundsätzlich außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung, dh es liegt **kein Arbeitsverhältnis** vor. Ob eine entsprechende Einrichtung vorliegt, kann durch Prüfung der vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Träger der Einrichtung und den Leistungsträgern festgestellt werden. Maßgeblich sind Art und Umfang der Heilbehandlung und Rehabilitation.<sup>24</sup>

Im Unterschied zu Behindertenwerkstätten fällt grundsätzlich nur **der Verkauf** von in der Arbeitstherapie hergestellten Waren (zB Holz- oder Keramikbearbeitung) unter die von Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie ausgeführten Leistungen, welche dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb gemäß § 68 Nr. 3 lit. b zuzuordnen sind.

Zudem sind die Therapie-, Ausbildungs- oder Förderungsleistungen der Einrichtung gegenüber den behinderten Menschen selbst dem Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 lit. b zuzuordnen.<sup>25</sup>

**Umsatzsteuersatz:** Grundsätzlich fallen die Leistungen der Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie unter den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG (→ UStG § 12 Rn. 39 ff.), wonach auf die Umsätze von Zweckbetrieben der **ermäßigte Steuersatz** anzuwenden ist, wenn keine Steuerbefreiung greift. (→ Rn. 45 f.)

c) **Inklusionsbetriebe – lit. c.** Im Gegensatz zu den Werkstätten für behinderte Menschen werden Inklusionsbetriebe (bis 2018: „**Integrationsbetriebe**“) dem allgemeinen Arbeitsmarkt („**ersten Arbeitsmarkt**“) zugerechnet. In diesen Betrieben arbeiten schwerbehinderte Menschen als Arbeitnehmer gleichberechtigt mit nicht behinderten Menschen in einem Betrieb zusammen.<sup>26</sup> Zur Umsetzung der **UN-Behindertenrechtskonvention** vom 13.12.2006<sup>27</sup> verfolgt der Gesetzgeber mit Inklusionsbetrieben sowie deren Steuerbegünstigung nach § 68 Nr. 3 lit. c, § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG drei Ziele (§ 216 SGB IX):

22 Vgl. BFH Urt. v. 13.12.1985 – III R 204/81, BStBl. II 1986, 245.

23 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Musil AO § 68 Rn. 27; AEAO zu § 68 Nr. 3 AO Nr. 8 S. 1 bis 3.

24 AEAO zu § 68 Nr. 3 AO Nr. 8 S. 4.

25 Abschn. 12.9 Abs. 10 S. 1 Nr. 4 UStAE.

26 JurisPK-SGB IX/Griesse SGB IX § 215 Rn. 4.

27 In Deutschland umgesetzt mit dem Übereinkommen über die Rechte von Menschen mit Behinderungen vom 21.12.2008, BGBl. 2008 II 1419 ff., in Kraft getreten nach Art. 45 Abs. 2 BRK am 26.3.2009, BGBl. 2009 II 812.

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

- 27 – Sie sollen Menschen mit Behinderung als Zwischenstation einen **Einstieg in den allgemeinen Arbeitsmarkt erleichtern** (§ 215 Abs. 2 Nr. 2, 3 SGB IX) und müssen dazu auch in allgemein besonders nachgefragten Branchen tätig sein. Die – neben ungewöhnlich langfristigen **förderbedingten Ergebnisverzerrungen**, insbesondere während Betriebsaufbau- und Erweiterungsphasen – auf solchen Wachstumsmärkten ggf. erzielbare **Rendite** ist betriebswirtschaftliche Folge einer am Gesetzeszweck ausgerichteten Branchenwahl und daher – im Gegensatz zu häufig anzutreffender Verwaltungspraxis – gerade kein Indiz für eine missbräuchliche Ausnutzung von Steuervorteilen.
- 28 – Als weiteres Ziel wird mit Inklusionsbetrieben die **Teilhabe** behinderter Menschen am allgemeinen Arbeitsmarkt verfolgt, soweit die Vermittlung in andere Betriebe des ersten Arbeitsmarkts aufgrund von Art oder Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände voraussichtlich trotz Ausschöpfens aller Förder- und Unterstützungsmöglichkeiten nach fachlicher Einschätzung nicht zu erwarten ist<sup>28</sup> (§ 215 Abs. 2 Nr. 1, 4 SGB IX). Da in dieser Situation die Teilhabe am allgemeinen Arbeitsmarkt bereits mit der Beschäftigung im Inklusionsbetrieb umgesetzt wird, stehen hier nicht die Vermittlung in andere Betriebe, sondern ein **teilhabegerechtes Arbeits- und Betriebsklima** unter Berücksichtigung der besonderen Bedürfnisse der Zielgruppenmitarbeiter – Maßnahmen der betrieblichen **Gesundheitsförderung**, arbeitsbegleitende **Betreuung** und **Fortbildungsmaßnahmen** (§ 216 SGB IX) – im Fokus.
- 29 – Außerdem können Inklusionsbetriebe geeignete **Vorbereitungsmaßnahmen** für eine Beschäftigung in einem Inklusionsbetrieb anbieten (§ 216 SGB IX).
- 30 Mit dem – abgesehen von der Zielgruppenquote von 40 % – vollständigen Verweis des § 68 Nr. 3 lit. c auf die einschlägigen sozialrechtlichen Vorschriften zu den Inklusionsbetrieben wird gesetzestechnisch die Zweckbetriebsdefinition an die **Erfüllung der sozialrechtlichen Voraussetzungen** eines Inklusionsbetriebes gebunden. Eine Begrenzung auf bestimmte Branchen oder Betriebsarten (zB nur Produktionsbetriebe) ist damit gesetzlich ausgeschlossen. Zutreffend wendet die Finanzverwaltung die Zweckbetriebsvorschriften daher auch auf **Handelsbetriebe** an.<sup>29</sup> Allgemein stellt die Rechtsprechung<sup>30</sup> zusätzliche das – unscharfe – Kriterium auf, dass der Inklusionsbetrieb „in seiner **Gesamtrichtung** einem Zweckbetrieb entsprechen“ müsse.<sup>31</sup> Zu Inklusionsbetrieben wird hierzu als Beispiel der **Leasing-Urteil** angeführt, bei dem aber bereits die Voraussetzungen des § 68 Nr. 3 lit. c nicht vorlagen (das Integrationsamt hatte eine Förderung aus inhaltlichen Gründen abgelehnt)<sup>32</sup> sowie der Ausschließlichkeitsgrundsatz (§ 56) verletzt war, da der vom Inklusionsbetrieb abgeschlossene Kooperationsvertrag auf die wirtschaftliche Förderung des gewerblich tätigen Kooperationspartners ausgerichtet war.<sup>33</sup> Bei dem gleichfalls zur Umsatzsteuer ergangenen **Scanner-Urteil** mit einer ähnlichen Fallgestaltung griff der BFH das Kriterium der Gesamtrichtung nicht wieder auf.<sup>34</sup>
- 31 Zugleich wird mit dem Verweis auf die sozialrechtlichen Vorschriften die Prüfung der Voraussetzungen eines Inklusionsbetriebes der zuständigen Fachbehörde zugewiesen. Die einzige Abweichung zwischen Sozial- und Gemeinnützige-Recht besteht in der für den Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 lit. c auf 40 % anstatt der sozialrechtlich auf 30 % (§ 215 Abs. 3 SGB IX) festgelegten **Mindestquote der Zielgruppenmitarbeiter**. Eine **Höchstquote** besteht nicht, da sozial-

28 Arg. e § 216 SGB IX: „soweit erforderlich“.

29 AEAO zu § 68 Nr. 3 AO Nr. 7.

30 BFH Urt. v. 23.2.2012 – V R 59/09, BStBl. II 2012, 544; Urt. v. 4.6.2003 – I R 25/02, BStBl. II 2004, 660.

31 Tipke/Kruse/Seer AO § 68 Rn. 9; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Musil AO § 68 Rn. 28; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Fischer AO § 65 Rn. 94 ff.

32 Sachverhaltswiedergabe im Urteil der Vorinstanz, FG Baden-Württemberg Urt. v. 19.10.2009 – 9 K 411/06, BeckRS 2009, 26028393.

33 BFH Urt. v. 23.2.2012 – V R 59/09, BStBl. II 2012, 544.

34 BFH Urt. v. 24.9.2014 – V R 11/14.

## § 68 Nr. 3 und 4 AO Werkstätten, Arbeitstherapie, Integrationsbetriebe, Behindertenfürsorge

rechtlich keine feste Grenze vorgegeben ist,<sup>35</sup> sondern ein für die Arbeitswelt typisches betriebliches Umfeld gefördert werden soll und dies mit Überschreiten einer Beschäftigungsquote der Zielgruppenmitarbeiter von 50 % zunehmend schwächer ausgeprägt ist. Auf die Quote ist auch die Anzahl der **psychisch kranken** beschäftigten Menschen anzurechnen, die behindert oder von einer Behinderung bedroht sind und deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt aufgrund von Art und Schwere der Behinderung oder wegen sonstiger Umstände auf besondere Schwierigkeiten stößt (§ 215 Abs. 4 SGB IX, § 68 Nr. 3 lit. c).

Im Gegensatz zu den Vorschriften für Werkstätten für behinderte Menschen (§ 225 SGB IX) ist im SGB IX für Inklusionsbetriebe kein gesetzlich geregeltes förmliches Anerkennungsverfahren vorgesehen.<sup>36</sup> Zum Nachweis der sozialrechtlichen Anerkennung als Inklusionsbetrieb dient der **Leistungsbescheid** des zuständigen Integrationsamtes über die erbrachten Leistungen nach § 217 SGB IX, falls das Integrationsamt über ausreichende Fördermittel verfügt und daher einen Leistungsbescheid erlässt. Andernfalls behilft sich die Praxis entweder mit formlosen Bescheinigungen des Integrationsamts oder weist die Erfüllung der Anerkennungsvoraussetzungen für jeden einzelnen Zielgruppenmitarbeiter nach. Die Anzahl der auf die Quote anzurechnenden psychisch kranken Menschen werden in der Regel durch Leistungsbescheid des zuständigen Rehabilitationsträgers belegt (§ 217 Abs. 2 iVm § 216 S. 1 SGB IX). Bei der Nachweisführung soll den Leistungsbescheiden des Integrationsamts sowie des Rehabilitationsträgers nach Auffassung der Finanzverwaltung – jedenfalls bei Handelsbetrieben – „grundätzlich **Tatbestandswirkung**“ zukommen, aber keine Rechtswirkung als **Grundlagenbescheide** iSd § 171 Abs. 10.<sup>37</sup> Da den Finanzbehörden die erforderliche Sachkunde zur sozialrechtlichen Beurteilung fehlt, werden die Leistungsbescheide der Sozialbehörden entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nach dem vom BFH anzulegenden Maßstab<sup>38</sup> und entgegen dem obiter dictum in einem Urteil des FG Niedersachsen<sup>39</sup> als Grundlagenbescheide einzustufen sein.

Bei der betrieblichen Planung sowie der tatsächlichen Betriebsführung ist zur **Ermittlung der Mindestbeschäftigtequote** der Zielgruppenmitarbeiter von 40 % – und damit der Einstufung als Zweckbetrieb – zu beachten:

- Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Quote kann nur der gesamte Inklusionsbetrieb iSd § 215 SGB IX sein. Falls der Betrieb aus mehreren **Betriebsabteilungen** besteht, ist dennoch aufgrund der insoweit vorbehaltlosen gesetzlichen Verweisung in § 68 Nr. 3 lit. c die sozialrechtliche Einstufung als ein Inklusionsbetrieb bindend, über den die Quote einheitlich zu ermitteln ist. Daher kann die Quote in einzelnen Abteilungen unterschritten werden, wenn sie durch andere Abteilungen des Inklusionsbetriebes ausgeglichen wird.<sup>40</sup> Hintergrund ist die aus medizinischen/psychischen und als deren Konsequenz aus sozialrechtlichen Gründen notwendige **Diversifizierung des Arbeitsplatzangebots** in den Inklusionsbetrieben, um den Zielgruppenmitarbeitern möglichst passgerechte Arbeitsplätze zur Verfügung stellen und wechselnde Anforderungen – zB aus medizinischen Gründen – mit dazu geeigneten Arbeitsplätzen ausgleichen zu können. Daher sind die Betriebsabteilungen eines Inklusionsbetriebes nicht nach § 14 als einzelne Betriebe zu behandeln, die jeweils eigenständig die Voraussetzungen eines Inklusionsbetriebes erfüllen müssten. Denn § 68 Nr. 3 lit. c iVm § 215 SGB IX ist lex specialis zu § 14; zudem stehen die Betriebsabteilungen im Sinne der Rechtsprechung<sup>41</sup> in einem zwingenden Veranlassungszusammenhang.

35 § 215 Abs. 3 SGB IX: „soll“.

36 JurisPK-SGB IX/Griese SGB IX § 215 Rn. 16.

37 AEAO zu § 68 Nr. 3 AO Nr. 7.

38 BFH Urt. v. 13.12.1985 – III R 204/81, BStBl. II 1986, 245.

39 FG Niedersachsen Urt. v. 14.6.2012 – 5 K 117/11, BeckRS 2012, 95837 „gewisses Indiz“.

40 Tipke/Kruse/Seer AO § 68 Rn. 8; Hübschmann/Hepp/Spitaller/Musil AO § 68 Rn. 28.

41 Vgl. BFH Urt. v. 24.1.2019 – V R 63/16, BStBl. II 2019, 392.

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

- 35 – Nicht in die Bemessungsgrundlage zur Quotenermittlung einzubeziehen sind dagegen alle Mitarbeiter des Rechtsträgers, die nicht in die **Wertschöpfungsprozessketten** des Inklusionsbetriebes integriert sind. Dies ergibt sich aus der Definition des § 68 Nr. 3 lit. c iVm § 215 Abs. 1 SGB IX („... unternehmensinterne ... geführte Betriebe oder Abteilungen ...“). Bei **Zweifelsfällen zum Betriebsumfang**, zB bei Nebenbetrieben, Außenstellen, Zusatzleistungen, sind – falls vorhanden – das Inklusionskonzept des Rechtsträgers oder Schriftverkehr mit dem Inklusionsamt, Gutachten oder Machbarkeitsstudien, zB der Fachberatung für Arbeits- und Firmenprojekte (FAF) gGmbH, Berlin, zur Abgrenzung des Inklusionsbetriebs von anderen Tätigkeiten des Rechtsträgers heranzuziehen. ZB sind bei einem Gastronomie-Inklusionsbetrieb mit den Geschäftsprozessen *Wareneinkauf – Küche – Endkundenversorgung* auch dann die hierzu von dem Inklusionsbetrieb bei Dritten bewirtschafteten Kantine, die bei solitärer Betrachtung die Zielgruppenquote nicht erfüllen würden, als untrennbare Einheit in den Inklusionsbetrieb einzubeziehen, solange Zielgruppenmitarbeiter in den Außenkantine tätig sind und dadurch die im Vergleich zur Zentralküche deutlich intensiveren Außenkontakte das Inklusionsziel fördern.
- 36 – Nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind **Mitarbeiter von Fremdfirmen**, wie Versand- und Auslieferungsunternehmen oder Zulieferern, da die gesetzliche Definition des § 68 Nr. 3 lit. c iVm § 215 SGB IX die Einbeziehung fremder Unternehmen grundsätzlich ausschließt. Diese Abgrenzung führt andererseits auch zu Inklusionshindernissen, wenn zB nach dem Inklusionskonzept fremde Mitarbeiter (in der Regel aus einer WfbM, § 68 Nr. 3 lit. a) für einen vorübergehenden Zeitraum während einer **Vorbereitungsphase** zur Beschäftigung in einem Inklusionsbetrieb (§ 227 SGB IX) oder im Rahmen einer **Erprobungsphase** in dem Betrieb hospitieren und in die Beschäftigungsquote des Inklusionsbetriebes (wegen des damit verbundenen Betreuungsaufwands und Produktivitätsnachteils) einbezogen werden sollen. Solche Gestaltungen müssen derzeit entweder über die Auslegung des Begriffs „Beschäftigte“ in § 215 Abs. 3 SGB IX, die arbeitsrechtliche Zuordnung von Leiharbeitnehmern, oder im Billigkeitswege nach § 163 gelöst werden. Um die Erfüllung der gesetzgeberischen Zielsetzung einer Durchlässigkeit in den allgemeinen Arbeitsmarkt zu erleichtern, bedarf es hierzu daher dringend einer Klarstellung im AEAO.<sup>42</sup>
- 37 – Aus § 68 Nr. 3 lit. c iVm § 215 SGB IX könnte eine **Beschränkung der Zielgruppe** auf solche Mitarbeiter abgeleitet werden, die dem Arbeitsmarkt zur Verfügung stehen (siehe § 215 Abs. 2 SGB IX). Damit würden zB (früh-)verrentete Mitarbeiter aus der Zielgruppenquote herausfallen und wären möglicherweise sogar auf die Mitarbeiterzahl des Inklusionsbetriebes anzurechnen, deren Quote 60 % nicht übersteigen darf (§ 68 Nr. 3 lit. c). Besonders problematisch wäre dies für aus behinderungsbedingten Gründen frühverrentete Mitarbeiter, deren Ausschluss aus der Zielgruppenquote aus Gleichheitsgründen angesichts der UN-Behindertenrechtskonvention nicht vertretbar wäre, solange sie die Anforderungen an eine Mitarbeit im Inklusionsbetrieb erfüllen können und sie auch mitarbeiten wollen. Denn ursächlich für den Ausschluss aus der Zielgruppenquote wäre in solchen Fällen allein ein Zuständigkeitswechsel des Sozialleistungsträgers auf Grundlage einer Prognoseentscheidung zu künftigen Vermittlungschancen. Hier ermöglicht das einleitende Wort „insbesondere“ in § 215 Abs. 2 SGB IX eine verfassungs- und gemeinnützige Auslegung, die in § 215 Abs. 2, 4 SGB IX genannten, aber frühverrenteten Mitarbeiter der Zielgruppenquote weiterhin zuzurechnen. Auch dies bedarf zur Förderung des gesetzlichen Inklusionsziels dringend einer Klarstellung im AEAO.

42 Vergleichbares gilt für Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 3,  
1. Unterstrich UStAE.

## § 68 Nr. 3 und 4 AO Werkstätten, Arbeitstherapie, Integrationsbetriebe, Behindertenfürsorge

- Bei der Ermittlung der Zielgruppenquote von 40 % können nur dem Personenkreis des § 25 SGB IX zuzurechnende Mitarbeiter mit einer wöchentlichen Mindestarbeitszeit von 12 Stunden berücksichtigt werden.<sup>43</sup> Diese Erleichterung dient dem Inklusionsziel, da sie Menschen mit geringer Arbeitsleistung die Teilhabe nach § 1 SGB IX ermöglicht und dient zugleich der Verwaltungsvereinfachung. Hierbei ist – außer in Missbrauchsfällen – auf die jeweils vereinbarte Regelarbeitszeit abzustellen, da diese auch in den grundsätzlich zugrunde zu legenden<sup>44</sup> Leistungsbescheiden des zuständigen Integrationsamts bei der Quotenermittlung angesetzt wird. Diese Vollanrechnung von Teilzeitbeschäftigte kann unseres Erachtens aber nur für die Mitarbeiter nach § 215 SGB IX gelten, nicht dagegen für die nicht behinderten Beschäftigten des Inklusionsbetriebes, die nach der hier vertretenen Auffassung auf Vollzeitkräfte umzurechnen sind. Andernfalls könnte die für den Gesetzeszweck unter Gleichheitsgesichtspunkten unerhebliche Aufteilung der Arbeitszeit bei den nicht behinderten Beschäftigten des Betriebes für die steuerrechtliche Einstufung als Inklusionsbetrieb bedeutsam werden. In der Praxis werden in der Regel die Berechnungen des Integrationsamts zugrunde gelegt. 38
- Zielgruppenmitarbeiter in Ausbildungsverhältnissen werden nach § 159 Abs. 2 SGB IX auf zwei Pflichtarbeitsplätze für schwerbehinderte Menschen angerechnet. Da die Doppelanrechnung vom Gesetzgeber als „Anreizfunktion“ sowie zur Kompensation des zusätzlichen spezifischen Ausbildungsaufwands gedacht ist, wird der von der Art des Betriebes unabhängige Arbeitsplatzbegriff des § 156 SGB IX auch auf die Ermittlung der Zielgruppenquote bei Inklusionsbetrieben angewendet, so dass Zielgruppenmitarbeiter in Ausbildungsverhältnissen auf die Quote doppelt anzurechnen sind. Damit wird zugleich eine Benachteiligung von Inklusionsbetrieben gegenüber anderen Arbeitgebern vermieden. In der Praxis werden auch hier die Berechnungen des Integrationsamtes zugrunde gelegt. 39
- Betreuungskräfte sind in die Bemessungsgrundlage nicht einzubeziehen, da sie nicht an der betrieblichen Wertschöpfung teilnehmen und kein Merkmal eines für die Arbeitswelt typischen betrieblichen Umfelds bilden, sondern die bei Inklusionsbetrieben erforderliche Betreuung (§ 216 SGB IX) leisten. Zudem würde eine Anrechnung (bei den Mitarbeitern, deren Quote 60 % nicht übersteigen darf) zu dem widersinnigen Ergebnis führen, dass eine hochwertige Betreuungsintensität die Erreichung der Mindestquote erschweren würde und stünde damit im Widerspruch zum Inklusionsziel. 40
- Bei Betreuungskräften mit Doppelqualifikation, die zugleich am Wertschöpfungsprozess produktiv mitwirken, kann nach unserer Auffassung nur mit einer Anrechnung im Umfang der produktiven Arbeitszeit erreicht werden. Die nicht in die Quotenermittlung einzubziehende Betreuungszeit muss nachweisbar oder es muss durch ausreichende Anhaltspunkte eine Schätzung möglich sein; hierbei ist der Inklusionsbetrieb nachweispflichtig. Auch hier werden in der Praxis regelmäßig die Berechnungen des Integrationsamts zugrunde gelegt. 41
- Freiwillige im Rahmen des Bundesfreiwilligendienstes sind nicht in die Quotenermittlung einzubeziehen, da mit einer ehrenamtlichen Tätigkeit kein Arbeitsverhältnis begründet wird,<sup>45</sup> solange die arbeitsrechtlichen Voraussetzungen einer ehrenamtlichen Tätigkeit eingehalten werden. 42
- Aus dem Gesetz ergibt sich keine eindeutige Regelung zum Bemessungszeitraum für die Quotenermittlung. Nach der hier vertretenen Auffassung ist in der Regel auf die durchschnittliche Quote des Geschäftsjahres abzustellen, damit die besonders teilhabegerneigneten 43

43 AEAo zu § 68 Nr. 3 AO Nr. 6.

44 AEAo zu § 68 Nr. 3 AO Nr. 6.

45 BAG Urt. v. 29.8.2012 – 10 AZR 499/11, BeckRS 2012, 72568.

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

kleinen Inklusionsbetriebe nicht benachteiligt werden, bei denen die Mitarbeiterfluktuation erhebliche Auswirkungen auf die Quote haben und ggf. erst durch Neueinstellungen kompensiert werden kann.

- 44 – Sozialrechtlich ist eine **Anlaufphase** bis zum Erreichen der Beschäftigungsquote anerkannt.<sup>46</sup> Die Finanzverwaltung und die Fachliteratur<sup>47</sup> lehnen eine Anlaufphase häufig unter Berufung auf ein zu einem Sonderfall<sup>48</sup> und ausdrücklich nur zur besonderen Situation bei der Umsatzsteuer ergangenes Urteil des FG Niedersachsen<sup>49</sup> ab. Die Ablehnung einer Anlaufphase bei Zweckbetrieben nach § 68 Nr. 3 lit. c würde allerdings zu gemeinnützige-rechtlichen Folgeproblemen führen und wäre systemfremd. So fallen bei Betriebseröffnungen üblicherweise Vorlaufkosten und ggf. Sachanlageninvestitionen (zB eine Werkhalle) an. Falls diese keinem Zweckbetrieb in der Anlaufphase zugeordnet werden könnten, müssten sie als Mittelfehlverwendung oder – nach Aufnahme der Geschäftstätigkeit vor Erfüllung der Quote – als Verlust aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingestuft werden. Umgekehrt wären dann bereits in der Anlaufphase gezahlte öffentliche Zuschüsse ggf. den Einnahmen eines steuerpflichtigen Geschäftsbetriebs zuzuordnen. Der ohnehin enge Maßstab der Rechtsprechung des BFH zur Aufnahme der ideellen Tätigkeit<sup>50</sup> ist daher auch für die Anlaufphase eines Inklusionsbetriebes anzuerkennen.
- 45 **Umsatzsteuer:** Grundsätzlich fallen die Leistungen der Integrationsbetriebe unter den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG, wonach auf die Umsätze von Zweckbetrieben der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, wenn keine Steuerbefreiung greift (→ UStG § 12 Rn. 39 – 59).
- 46 Mit dem JStG 2007<sup>51</sup> wurde der Geltungsbereich des ermäßigten Steuersatzes durch die Einführung des Satzes 3 in § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG eingeschränkt, um **Gestaltungsmödellen** vorzubeugen, die in erster Linie der Erzielung von missbräuchlichen Steuervorteilen dienen würden.<sup>52</sup> Auch unionsrechtliche Bedenken werden angeführt,<sup>53</sup> ohne dass hierzu bisher eine belastbare Begründung angeboten würde.<sup>54</sup>
- 47 Der BFH hat bisher noch nicht dazu Stellung genommen, ob auf Leistungen eines Inklusionsbetriebes oder einer Werkstätte für behinderte Menschen der **ermäßigte Steuersatz** anzuwenden ist, wenn die Leistungen aus Sicht des Leistungsempfängers im Kontext eines solchen Betriebes erbracht werden, sich der Leistungsempfänger also für einen **Leistungsbezug in diesem Kontext** entschieden hat.<sup>55</sup> Da das Mehrwertsteuerrecht den Kontext des Leistungsbezugs auch bei anderen Leistungsbezügen berücksichtigt,<sup>56</sup> ist in diesen Fällen der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Im Gegensatz zum unionsrechtlichen Gebot der Behinderteninklusion<sup>57</sup> gehört der

46 Siehe zB die Sachverhaltswiedergabe in FG Niedersachsen Urt. v. 14.6.2012 – 5 K 117/11, BeckRS 2012, 95837.

47 Gosch/Unger AO § 68 Rn. 20; Hüttemann Gemeinnützige- und Spendenrecht Rn. 6.263.

48 FG Niedersachsen Urt. v. 14.6.2012 – 5 K 117/11, BeckRS 2012, 95837.

49 Vgl. FG Niedersachsen Urt. v. 14.6.2012 – 5 K 117/11, BeckRS 2012, 95837.

50 BFH Urt. v. 23.7.2003 – I R 29/02, BStBl. II 2003, 930.

51 JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878.

52 BR-Drs. 622/06,129.

53 ZB Sölich/Ringleb/Heuermann UStG § 12 Rn. 610: das zur Begründung herangezogene EuGH-Urteil betrifft Beratungsleistungen nicht gemeinnützig tätiger Rechtsanwälte und ist daher nicht einschlägig, s. EuGH Urt. v. 17.6.2010 – C-492/08 (Kommission/Frankreich), Rn. 43 ff.

54 Dies stellt zB Hüttemann MwStR 2014, 115 ff., ausführlich dar; zustimmend Rau/Dürrwächter/Hummel UStG § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG Rn. 37; ebenso Schauhoff/Kirchhain DStR 2015, 2102; UR 2017, 734 f.

55 Auch BFH 23.7.2019 – XI R 2/17 klammert diese Fallkonstellation bei seiner Ablehnung des ermäßigten Steuersatzes für den Urteilssachverhalt eines nicht erkennbaren Zweckbetriebs ausdrücklich aus.

56 ZB bei den Befreiungstatbeständen des Art. 132 Abs. 1 MwStSystRl; ebenso zum unterschiedlichen Steuersatz für Mietwagen und Taxis EuGH, 27.2.2014 – C-455/12.

57 Die EU ist Vertragspartner des Übereinkommens der Vereinten Nationen über die Rechte von Menschen mit Behinderungen.

## § 68 Nr. 3 und 4 AO Werkstätten, Arbeitstherapie, Integrationsbetriebe, Behindertenfürsorge

hier regelmäßig herangezogene, inzwischen allgemein überbewertete<sup>58</sup> unionsrechtliche Grundsatz der **Wettbewerbsneutralität** noch nicht einmal zum unionsrechtlichen **Primärrecht**<sup>59</sup> und ist dem unionsrechtlichen Gebot der **Inklusion** daher auf jeden Fall nachgeordnet. Natürlich müssen die Integrationsbetriebe und Werkstätten für behinderte Menschen bei der Kontextkommunikation das **Diskriminierungsverbot** sowie den **Datenschutz** zugunsten der Zielgruppenmitarbeiter beachten. Eine Zuordnung von nicht ohne Weiteres erkennbaren Behinderungen zu Zielgruppenmitarbeiter darf daher nicht erfolgen (Beispiel: psychische Behinderung), soweit die Mitteilung der Behinderung nicht aus arbeitsablaufbezogenen Gründen erforderlich ist (Beispiel: Gehörlose).

Zum Vollzug der Gesetzesänderung wurden Anwendungsbestimmungen in Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE aufgenommen, nach denen unabhängig von den Ergebnissen der von Integrationsämtern und anderen Institutionen bei den Inklusionsbetrieben stetig durchgeführten Prüfungen im Regelfall<sup>60</sup> widerlegbar zu vermuten wäre, dass Inklusionsbetriebe zusätzliche Einnahmen mit ungerechtfertigten Steuervorteilen anstreben. Die meisten der dazu im Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE genannten Anhaltspunkte stehen im Widerspruch zu den vom EuGH und BFH für die Einstufung als Missbrauch aufgestellten Anforderungen<sup>61</sup> und bedürfen dringend einer Anpassung an die Rechtslage und den Gesetzeszweck der Inklusion:

- Die im ersten Unterpunkt<sup>62</sup> genannte Annahme einer missbräuchlichen Erzielung von Steuervorteilen bei der **Beschäftigung von Fremdarbeitnehmern** verhindert die gesetzlich gewollte Durchlässigkeit in den allgemeinen Arbeitsmarkt und steht im Widerspruch zu § 216 SGB IX. Denn für eine **Erprobungs- und Vorbereitungsphase** (→ Rn. 36) sollen Werkstättenbeschäftigte vorübergehend ohne Änderung der sozialrechtlichen Zuordnung in Inklusionsbetrieben hospitieren. Dies wäre nicht in ausreichendem Umfang leistbar, wenn sie – wie im Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE geregelt – während dieser Zeit nicht auf die Zielgruppenquote des Inklusionsbetriebes angerechnet werden dürften. 49
- Die im zweiten Unterpunkt des Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE<sup>63</sup> genannte Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung bei einer **Zwischenschaltung in die Leistungskette** verwirrt, da sie nicht zwischen vorsteuerabzugsberechtigten und anderen Geschäftspartnern unterscheidet. Bei vorsteuerabzugsberechtigten Geschäftspartnern ist ein Missbrauch nach der umsatzsteuerrechtlichen Systematik ausgeschlossen, in anderen Fällen kommt es auf das Verhältnis der jeweiligen Wertschöpfung an. 50
- Mit dem Unterpunkt einer Leistungserbringung fast ausschließlich gegenüber **nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern** im Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE<sup>64</sup> kann kein Missbrauchstatbestand verwirklicht werden, da der damit erzielte Steuervorteil gerade das gesetzliche Ziel dieser Regelung ist. 51

58 Instrumente, wie zB der Jasta (Justice Against Sponsors for Terrorism Act) mit seinen weit über die offiziellen Zielsetzungen hinausreichenden gravierenden Auswirkungen auf die Wettbewerbsneutralität – auch des Binnenmarkts –, werden demgegenüber allgemein akzeptiert.

59 EuGH 15.11.2012 – C-174/11, Rn 50.

60 Denn die in Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 2 iVm S. 3, 2. Unterstrich, 1. Alt. und S. 4, 3. Unterstrich UStAE angeführten „Anhaltspunkte“ für eine missbräuchliche Gestaltung sind typische Fallgestaltungen bei eindeutig auf die Inklusionsziele ausgerichteten Inklusionsbetrieben, ebenso S. 3, 1. Un-

terstrich, 1. Alt. bei im Rahmen der Förderung der behinderten Menschen vorübergehend (während der Erprobungs- oder Vorbereitungsphase) aus WfbM eingesetzten behinderten Menschen. 61 BFH Urt. v. 11.4.2013 – V R 28/12, MwStR 2013, 592; EuGH Urt. v. 22.12.2010 – C-277/09 (RBS Deutschland), DStR 2011, 66.

62 Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 2 iVm S. 3, 1. Unterstrich UStAE.

63 Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 2 iVm S. 3, 2. Unterstrich UStAE.

64 Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 4, 3. Unterstrich UStAE.

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

- 52 – Der seitens der Finanzverwaltung definierte Anhaltspunkt eines Gestaltungsmisbrauchs wegen der Beschäftigung von Zielgruppenarbeitnehmern in „Hilfsfunktionen“<sup>65</sup> würde eine Wertschöpfungsprozesskettenanalyse sowie auf die einzelnen Zielgruppenmitarbeiter bezogene Arbeitsfähigkeitsanalyse erfordern, die mit der Übernahme der Zielgruppenquotenregelung in § 68 Nr. 3 lit. c gerade vermieden werden soll und zu denen die Finanzverwaltung fachlich offensichtlich nicht in der Lage wäre. Mit Festlegung der Mindestbeschäftigtequote von 40 % in § 68 Nr. 3 lit c wird sichergestellt, dass ein Betrieb mit unproduktivem Einsatz von Zielgruppenmitarbeitern nicht lebensfähig wäre. Eine zusätzliche Wertschöpfungsprozesskettenanalyse durch die Finanzverwaltung widerspräche ebenso dem Gesetzeszweck wie deren Beurteilung der nachhaltigen Einsatzmöglichkeiten von Zielgruppenmitarbeitern. Der Begriff der „Hilfsfunktion“ wäre zudem streitanfällig, zB können bei einem Hotelbetrieb die meisten Leistungen (Raumpflege, Befüllen der Minibar, Kochen etc) als Hilfsfunktionen zur Beherbergungsleistung angesehen und bei einem Gastronomiebetrieb jeder einzelnen Servicekraft die Wahrnehmung von Hilfsfunktionen zugeordnet werden. Der Anhaltspunkt „Hilfsfunktionen“ ist daher nicht anwendbar.
- 53 – Zu der in Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 5 UStAE aufgenommenen Anwendung der Kleinunternehmergrenze als **Vereinfachungsregel** gibt es nach der Erhebung des Fachverbandes der Inklusionsbetriebe<sup>66</sup> keinen Anwendungsfall, und ein relevanter Anwendungsbereich ist betriebswirtschaftlich nicht darstellbar. Die in Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 5 ff. UStAE zur Vermeidung eines Normenkonflikts als „**Vereinfachungsregel**“ bezeichnete Anrechnung der Fördermittel auf den Steuervorteil zur sogenannten Missbrauchsprüfung ist der Standardfall in der Veranlagungspraxis der Inklusionsbetriebe. Diese „**Vereinfachungsregel**“ steht im Widerspruch zur gesetzlichen Förder- systematik der mehrjährigen großzügigen **Anschubfinanzierung** von **Betriebsaufbau- und Erweiterungsmaßnahmen**, die zugleich als **Finanzierungsreserve** für wirtschaftlich schwierige Zeiten nach Auslaufen der Förderzeiträume dienen sollen. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht hat die Finanzverwaltung damit die gesetzlich gewollte Unterstützung der Inklusionsbetriebe auf der Verwaltungsebene vollständig kompensiert.
- 54 Zur Widerlegbarkeit der in Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE aufgestellten Missbrauchsvermutung enthält der UStAE keine Öffnungsklauseln oder gar weitergehende Regelungen,<sup>67</sup> so dass bei der praktischen Rechtsanwendung keine ernsthafte Unterstützung geboten wird. Sogar wegen ihrer Inklusionsleistung **prämierte Inklusionsbetriebe** müssen sich in der Verwaltungspraxis gegen die Vermutung einer missbräuchlichen Erzielung von Steuervorteilen wehren. Durch den mit diesen Rahmenbedingungen verbundenen Ressourceneinsatz der Inklusionsbetriebe (interner Aufwand einschließlich Risikovorsorge und Beratereinsatz – Inklusionsbetriebe unterliegen einer absurden Prüfungsdichte) werden die gesetzlichen Ziele teilweise konterkariert.

### 2. Einrichtung der Fürsorge für Blinde und Körperbehinderte § 68 Nr. 4

- 55 Unter die Vorschrift nach § 68 Nr. 4 fallen Einrichtungen der Fürsorge für Blinde und Körperbehinderte. Dies sind nach zutreffender Ansicht der Finanzverwaltung insbesondere Werkstätten, die zur Fürsorge der vorgenannten Personen unterhalten werden.<sup>68</sup> Die Einrichtung muss nach Art und Umfang geeignet sein, den vorgeschriebenen Zweck der Fürsorge für Blinde und Körperbehinderte zu erfüllen.<sup>69</sup>

65 Abschn. 12.9 Abs. 13 S. 4, 5. Unterstrich UStAE.

66 Bundesarbeitsgemeinschaft der Inklusionsbetriebe eV.

67 Abschn. 12.9 Abs. 12, S. 5 ff. UStAE enthalten nur „Vereinfachungsregeln“.

68 AEAO zu § 68 Nr. 4 AO Nr. 8.

69 Buchna/Leichinger/Seeger/Brox S. 396.

## § 68 Nr. 3 und 4 AO Werkstätten, Arbeitstherapie, Integrationsbetriebe, Behindertenfürsorge

Die Ausführungen zu Werkstätten iSd § 68 Nr. 3 lit. a gelten für Werkstätten der Fürsorge für Blinde und Körperbehinderte sinngemäß. Die Umsätze an Dritte sind der Höhe nach ebenso wie solche nach § 68 Nr. 3 nicht begrenzt (→ Rn. 6).<sup>70</sup> 56

**Umsatzsteuer:** Grundsätzlich fallen die Leistungen der Werkstätten iSd § 68 Nr. 4 unter den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG (→ § 12 UStG Rn. 48 bis 59), wonach auf die Umsätze von Zweckbetrieben der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist, wenn keine Steuerbefreiung greift. 57

Die Ausführungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Leistungen von Inklusionsbetrieben gelten sinngemäß, insbesondere bezüglich der bestehenden, aber von der Finanzverwaltung aufgrund fehlerhafter Auslegung des Gesetzes aufgestellten, widerlegbaren Vermutung, dass Werkstätten trotz Anerkennung und durchgeföhrter sozialrechtlicher Prüfungen zusätzliche Einnahmen mit ungerechtfertigten Steuervorteilen anstreben (→ Rn. 45 ff.). 58

Die Waren von Blindenwerkstätten sind unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 19 lit. b steuerfrei. Blindenwerkstätten sind Betriebe, in denen ausschließlich Blindenwaren hergestellt und in denen bei der Herstellung andere Personen als Blinde nur mit Hilfs- oder Nebenarbeiten beschäftigt werden. Die Unternehmer müssen im Besitz eines Anerkennungsbescheids aufgrund des Blindenwarenvertriebsgesetzes vom 9.4.1965 in der bis zum 13.9.2007 geltenden Fassung sein.<sup>71</sup> Der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen ist sodann nach § 15 Abs. 2 nur möglich, wenn auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 19 lit. b gem. § 9 Abs. 1 verzichtet wird. 59

### III. Weitere praktische Hinweise

Soweit eine gemeinnützige Körperschaft den **Kauf eines verlustträchtigen Gewerbebetriebs** mit nachfolgender Umwidmung in eine Werkstatt für behinderte Menschen iSd § 219 SGB IX oder eines Inklusionsbetriebes iSd § 215 SGB IX beabsichtigt, sollte dies vorab mit dem zuständigen Finanzamt abgestimmt werden, um die eigene Gemeinnützigkeit durch den Kauf des defizitären Betriebs nicht zu gefährden. Der Mitteleinsatz zum Kauf des Betriebs könnte als **Mittelfehlverwendung** eingestuft werden, da die Umwidmung des Geschäftsbetriebs in eine Werkstatt für behinderte Menschen erst durch förmliche Anerkennung (Werkstatt) bzw. der Erfüllung der Beschäftigungsquote der Zielgruppenmitarbeiter (Inklusionsbetrieb) wirksam wird. Ohne vorherige Absprache mit der Finanzverwaltung könnte der gemeinnützigen Körperschaft, als Käufer des verlustträchtigen Gewerbebetriebs, die Anerkennung der Gemeinnützigkeit für die Geschäftsjahre der Umwidmungsphase bis einschließlich des Geschäftsjahres der Anerkennung des gekauften Betriebs als Werkstatt bzw. Erfüllung der Beschäftigungsquote als Inklusionsbetrieb drohen (§ 63 Abs. 2 iVm § 60 Abs. 2). Gleiches wird von manchen Finanzämtern während der **Betriebsaufbauphase** bis zum Erlass des Anerkennungsbescheides bzw. Erfüllung der Beschäftigungsquote vertreten. 60

Der **Inhalt des Anerkennungsbescheides** nach § 225 SGB IX sollte nach Erhalt sorgfältig auf dessen Umfang geprüft werden. Der Umfang der Anerkennung ist dabei mit der tatsächlichen Tätigkeit der jeweiligen Werkstatt abzugleichen. Alle einschlägigen und zeitnah geplanten Betriebstätigkeiten sollten im Anerkennungsbescheid beschrieben sein. Sind bestimmte Betriebstätigkeiten (zB Handelsbetrieb) nicht beschieden, sollte umgehend eine Änderung des Anerkennungsbescheids beantragt werden. Gleiches gilt, wenn die betriebliche Tätigkeit erweitert wird oder sich die Betriebstätigkeit ändert (zB bei Änderung eines handwerklichen Betriebs in einen gärtnerischen Betrieb). 61

70 Tipke/Kruse/Seer AO § 68 Rn. 10; *Hüttemann*  
Gemeinnützige- und Spendenrecht Rn. 6.264.

71 Absch. 4.19.2 Abs. 1 UStAE.

## 2. Abgabenordnung (AO)

---

62 Konfliktpotential bei der Einordnung von Werkstätten für behinderte Menschen als Zweckbetriebe bieten zudem bestimmte **Einbindungen von Fremdleistungen** in die Wertschöpfungsprozesskette, insbesondere bei

- Produktionsbetrieben mit **weitgehend maschinell-automatisiert hergestellten Produkten**, so weit nur eine Anerkennung als allgemeine Produktionsstätte vorliegt,
- Übernahme von **produktionstechnischen Spezialaufgaben** in der Wertschöpfungsprozesskette durch gewerbliche Subunternehmer,
- **Anlieferung mit Aufbau** der angefertigten Produkte durch spezialisierte gewerbliche Subunternehmer oder
- **Kombinationsleistungen** mit hoher und geringer Wertschöpfung, zB bei Vermietung und Reinigung von Wäsche.

In Ausnahmefällen können insofern trotz Anerkennungsbescheid Konflikte über den Umfang des Zweckbetriebs mit der Finanzverwaltung entstehen. Soweit eines der vorgenannten Kata-logbeispiele einschlägig ist, empfiehlt sich eine vorherige Absprache mit der Finanzverwaltung. Ein Mindestumfang der eigenen Tätigkeit einer produzierenden Werkstatt ist aber weder im Gesetz noch in den Verwaltungsanweisungen zu finden.

63 Zur Sicherstellung des **ermäßigten Umsatzsteuersatzes** ist stetig nachweisbar sicherzustellen, dass allen Leistungsempfängern der Leistungskontext (Leistungserbringung durch Werkstatt für behinderte Menschen) bei Vertragsabschluss bekannt ist (→ Rn. 47).

64 Die Zweckbetriebseigenschaft von **Inklusionsbetrieben** iSd § 68 Nr. 3 lit. c iVm § 215 SGB IX sollte durch prophylaktische Maßnahmen gesichert werden. Zu den allgemeinen Maßnahmen zählen:

- Stetige Dokumentation der Einhaltung der Beschäftigungsquote von 40 %;<sup>72</sup>
- Bestätigung des Integrationsamtes zur Erfüllung der Voraussetzungen eines Inklusionsbetriebes einzuholen, wenn ein Förderbescheid fehlt;
- Ausloten einer (kostenlosen) **verbindlichen Zusage** nach §§ 204 ff. zu Einzelheiten der künftigen Quotenermittlung während einer Betriebsprüfung;
- Kostenzuordnungen (zB Umlagen) bei **hohem Gewinnausweis** prüfen;
- Zusammenstellung der **Unterlagen zur Förderasymmetrie** bei Zuschusseinnahmen für Betriebsaufbau und -erweiterung;
- Rechtsentwicklung regelmäßig beobachten.

65 Zur Sicherstellung des **ermäßigten Umsatzsteuersatzes** ist stetig nachweisbar sicherzustellen, dass allen Leistungsempfängern der Leistungskontext (Leistungserbringung durch Inklusionsbetrieb) bei Vertragsabschluss bekannt ist (→ Rn. 47).

66 Als prophylaktische Maßnahme zur Sicherstellung gesetzeskonformen Verhaltens im steuer- wie sozialrechtlichen Bereich bei Inklusionsbetrieben kann auch die Einführung eines **Tax Compliance Management Systems** sinnvoll sein. Dabei können Checklisten für verschiedene Bereiche erstellt werden. Dies sollten insbesondere folgende Bereiche abdecken:

- Auflistung und Klärung aller **Zweifelsfragen** (FAQ);
- **Berechnungsschema** zur exakten Quotenermittlung;
- **Regelmäßige Quotenberechnung** (Monatsrhythmus und nach jeder personellen Veränderung);
- **Mitwirkungsnachweis** der Zielgruppenmitarbeiter an eigentlicher Wertschöpfung;
- **Gewinnentwicklung** prüfen, so dass diese – außer bei förderspezifischen Sachverhalten oder hohem Spendenaufkommen – nicht über dem branchenüblichen Rahmen liegt;
- **Dokumentationsverfahren** festlegen;
- **Positivkriterien** sammeln (zB Auszeichnungen, Erfolgsanalysen oder Förderpreise).

72 Vgl. AEAO zu § 68 Nr. 3 AO Nr. 6 und 7.

## § 68 Nr. 5 AO Heimerziehung und sonstige betreute Wohnformen

Die Risikoanalyse im Rahmen der Tax Compliance sollte zudem einbeziehen, dass keine **primäre Gewinnausrichtung**<sup>73</sup> des Inklusionsbetriebs und keine **Förderung satzungsfremder Interessen** erfolgt.<sup>74</sup> Die Anerkennung durch die Integrationsämter sowie die Quotenerfüllung sollten lückenlos dokumentiert werden.

67

### § 68 Nr. 5 AO Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) und sonstige betreute Wohnformen

Zweckbetriebe sind auch:

- ...  
5. Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) oder sonstige betreute Wohnformen,  
...

#### I. Allgemeines (Normzweck, Textgeschichte, Reformvorhaben)

Zu den Zweckbetrieben zählen weiter „Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) und sonstige betreute Wohnformen“. Vor der sprachlichen Anpassung durch das AmtshilfeRL-UmsG<sup>1</sup> bezeichnete das Gesetz diese Einrichtungen als „Einrichtungen der Fürsorgeerziehung und der freiwilligen Erziehungshilfe“. Sowohl Fürsorgeerziehung als auch freiwillige Erziehungshilfe wurden ursprünglich aufgrund der §§ 62 ff. JWG gewährt, die im Laufe der Zeit jedoch durch die §§ 69 ff. SGB VIII und die einschlägigen landesrechtlichen Bestimmungen ersetzt wurden.<sup>2</sup> Mit der nunmehrigen sprachlichen Neufassung übernimmt § 68 Nr. 5 konsequenterweise Begriffe aus dem SGB VIII, in dem die (öffentliche und freie) Kinder- und Jugendhilfe geregelt ist. Die im Gesetzestext verankerte Bezeichnung „sonstige betreute Wohnformen“ darf – anders als es der tägliche Sprachgebrauch vermuten lässt – nicht darüber hinwegtäuschen, dass sich die Vorschrift allein auf die Kinder- und Jugendhilfe bezieht. Die Anerkennung von Alten- und Pflegewohnheimen oder Fürsorgeeinrichtungen für Behinderte als Zweckbetriebe ist demgegenüber in § 68 Nr. 1 lit. a und Nr. 4 geregelt.

#### II. Regelungsgehalt (Tatbestandselemente, Rechtsfolgen)

Die Vorschrift will solche Einrichtungen begünstigen, die dem in SGB VIII vorgesehenen Erziehungsauftrag nachkommen und ein Umfeld für Kinder und Jugendliche bieten, die einer besonderen sozialpädagogischen Betreuung bedürfen. Im Vordergrund stehen dabei die soziale Integration der betreuten Personen und ihre Eingewöhnung in ein geordnetes Leben.<sup>3</sup> Als Zweckbetrieb im Sinne dieser Vorschrift kommen beispielsweise Einrichtungen in Betracht, die auf der Grundlage des § 42 Abs. 1 SGB VIII ein Kind oder einen Jugendlichen über Tag und Nacht in Obhut nehmen.<sup>4</sup> Daneben können aber auch solche Einrichtungen als Zweckbetriebe im Sinne des § 68 Nr. 5 angesehen werden, die im Wege der „freiwilligen Erziehungshilfe“ (vgl. den bis zur Neufassung durch das AmtshilfeRL-UmsG geltenden Wortlaut) keine öffentlich-rechtlichen Aufgaben wahrnehmen, sondern ihre Leistungen auf der Basis privatrechtlicher Vereinbarungen erbringen. Derartige Einrichtungen finden ihre Rechtsgrundlage ebenfalls im SGB VIII und fallen unter die „sonstigen Wohnformen“ iSd § 48 a SGB VIII.

73 BFH Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12, BFH/NV 2014, 984; Urt. v. 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62.

(Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 26.6.2013 (BGBl. 2013 I 1809).

74 BFH Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BFH/NV 2007, 1601.

2 Hübschmann/Hepp/Spitaler/Fischer AO § 68 Rn. 19.

1 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie so- wie zur Änderung steuerlicher Vorschriften

3 Tipke/Seer AO § 68 Rn. 11.

4 Klein/Gersch AO § 68 Rn. 12.