

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

6/2016

93. Ausgabe | 18. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

201 **Editorial**

Wagner

Beiträge

- 203 Dornbusch **Überblick zu Problemfeldern der Gemeinnützigkeit**
- 211 De Wolf **Europäische Kommission verurteilt belgische Steuerregelung für Gewinnüberschüsse (Excess Profit Rulings)**
- 216 Pott **Umsatzsteuer – EuGH zu Realität und formalen Anforderungen**
- 221 Erkis **Stand der Erbschaftsteuerreform – Neues Gesetz oder unklare Verfassungslage?**
- Veranstaltungen**
- 232 Unkelbach-Tomczak **Steueranwaltstag 2016 in Berlin – Mit Erbschaftsteuerreform**

234 **Rechtsprechung**

238 **LiteraTour**

www.steuerrecht.org

Überblick zu Problemfeldern der Gemeinnützigkeit

Dr. Stephan Dornbusch, Rechtsanwalt FASr/FAGewRS, Meyer-Köring, Bonn

I. Vorbemerkung

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist im Fluß und ständigen Änderungen unterworfen. Dies betrifft sowohl Gesetzgebung und Verwaltung als auch die Rechtsprechung. Das Ehrenamtsstärkungsgesetz (Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes, BGBl I 2013, 556) hat zahlreiche Änderungen mit sich gebracht, die zum Teil bereits ab dem Veranlagungsjahr 2013 gelten, die teilweise allerdings auch erst 2015 in Kraft getreten sind. Die Finanzverwaltung hat zwischenzeitlich nachgezogen und mit zahlreichen BMF-Schreiben auf die neue Gesetzeslage reagiert. Schließlich gibt es eine Fülle von Rechtsprechungsentscheidungen insbesondere auch des BFH, mit denen alte und neue Fragen zum Gemeinnützigkeitsrecht geklärt worden sind.

Der nachfolgende Beitrag enthält einen Überblick über einzelne Problemfelder des Gemeinnützigkeitsrechts, die aus Sicht des Verfassers in der Beratung bzw. in der Praxis der gemeinnützigen Körperschaften fehleranfällig sind bzw. die aufgrund neuerer Rechtsentwicklungen einen aktuellen Bezug haben. Dieser Überblick erhebt – und dies ist insbesondere dem zugrundeliegenden (zeitlichen) Vortragsformat geschuldet – keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die Themenauswahl folgt aktuellen Rechtsentwicklungen und den Beratungsschwerpunkten des Verfassers.

II. Einzelne Problemfelder im Gemeinnützigkeitsrecht

1. Problemfeld: Wirtschaftlicher Vereinszweck

Das BGB unterscheidet zwischen dem in § 21 BGB geregelten nicht wirtschaftlichen Verein – dem sogenannten Idealverein – und dem in § 22 BGB geregelten wirtschaftlichen Verein, dem in der Beratungspraxis bzw. in der Lebenswirklichkeit nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Der Idealverein ist nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet und erlangt Rechtsfähigkeit durch Eintragung (e.V.). Der Wirtschaftliche Verein, der auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet ist, erlangt seine Rechtsfähigkeit durch staatliche Verleihung. Seine Bedeutung ist deshalb gering, weil der Gesetzgeber für die wirtschaftliche Betätigung vorrangig andere Rechtsformen vorgesehen hat.

Dem Idealverein ist allerdings eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht schlechterdings versagt, sie darf nur nicht

den Hauptzweck der Tätigkeit des Vereins ausmachen. Die Rechtsprechung (etwa BGH NJW 1983, 569) läßt eine wirtschaftliche Tätigkeit im Rahmen des sogenannten **Nebenzweckprivilegs** zu:

„Den Vorschriften der §§ 21 und 22 BGB liegt der gesetzgeberische Gedanke zugrunde, aus Gründen der Sicherheit des Rechtsverkehrs, insbesondere des Gläubigerschutzes, Vereine mit wirtschaftlicher Zielsetzung auf die dafür zur Verfügung stehenden handelsrechtlichen Formen zu verweisen und die wirtschaftliche Betätigung von Idealvereinen zu verhindern, soweit es sich nicht lediglich um eine untergeordnete, den idealen Hauptzwecken des Vereins dienende wirtschaftliche Betätigung im Rahmen des sogenannten Nebenzweckprivilegs handelt.

Ein Verein kann ein nichtwirtschaftlicher Verein auch dann sein, wenn er zur Erreichung seiner idealen Ziele unternehmerische Tätigkeiten entfaltet, sofern diese dem nichtwirtschaftlichen Hauptzweck zu- und untergeordnet und Hilfsmittel zu dessen Erreichung sind (sog. Nebenzweckprivileg).“

Das Thema der wirtschaftlichen Betätigung eines Idealvereins hat in jüngerer Zeit die Medien beschäftigt; genannt seien etwa das Beispiel des ADAC oder die (noch) in der Rechtsform eines e.V. organisierten Fußball-Bundesliga-Vereine. Das Amtsgericht München (VR 2463) hat mit Entscheidung vom 15.09.2016 ein von einem Juraprofessor angeregtes Lösungsverfahren wegen Rechtsformverfehlung nicht eingeleitet. Der zitierte Juraprofessor hat argumentiert, daß der FC Bayern München e.V. (dessen Profifußballabteilung allerdings in die FC Bayern München AG ausgelagert worden war, an der der Verein eine Mehrheitsbeteiligung hält) sich über die Grenzen des Nebenzweckprivilegs hinaus wirtschaftlich beteiligen würde. Das Amtsgericht München folgte dem nicht, sondern vertrat die Auffassung, daß der FC Bayern München e.V. nach den konkreten Verhältnissen die vom BGH aufgestellten Voraussetzungen des Nebenzweckprivilegs noch erfülle und daß er im übrigen aufgrund der gegebenen rechtlichen Strukturen auch keinen herrschenden Einfluß auf die FC Bayern München AG ausübe, so daß eine Zurechnung der wirtschaftlichen Betätigung der Tochtergesellschaft nicht in Betracht komme.

Die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Vereinsbetätigung sich noch im Rahmen des Nebenzweckprivilegs bewegt, betrifft allerdings nicht nur das Extrem-Beispiel des Vereins mit Profi-Fußballabteilung. Seit dem Jahre 2011

existiert eine ständige **Rechtsprechung des Kammergerichts**, das eine restriktive Eintragungspraxis des Vereinsregisters beim Amtsgericht Charlottenburg billigt.

Diese Rechtsprechung betraf und betrifft insbesondere auch Vereine, die Kindergärten bzw. Kindertagesstätten betreiben und die damit zwar einen gemeinnützigkeitsrechtlich anerkannten Zweck verfolgen, die allerdings im Einzelfall nach Auffassung des Kammergerichts überwiegend wirtschaftlich tätig sind und sich damit nach Auffassung des Gerichts nicht mehr auf das Nebenzweckprivileg berufen können.

Exemplarisch sei die Entscheidung des Kammergerichts vom 16.02.2016 – 22 W 71/15 (DStR 2016, 1173) herausgegriffen, in der das Kammergericht über den Fall eines mehrere Kindertagesstätten betreibenden Vereins zu befinden hatte und feststellte:

„Eine wirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 22 BGB liegt dabei vor, wenn der Verein am Markt gegenüber Dritten unternehmerisch tätig wird, für seine Mitglieder unternehmerische Teilfunktionen wahrnimmt oder allein gegenüber seinen Mitgliedern unternehmerisch auftritt.

Der hier durchgeführte planmäßige, auf Dauer angelegte entgeltliche Betrieb von Kinderbetreuung ist grundsätzlich, wie das AG Charlottenburg zutreffend annimmt, eine entgeltliche unternehmerische Betätigung. Auf eine Gewinnerzielungsabsicht des Vereins selbst kommt es dabei nicht an. Es ist auch unerheblich, in welcher Art und Weise die Entgelte fließen, ob ausschließlich durch die Leistungsnehmer oder staatliche Leistungsträger, mögen diese auch vom Staat im Rahmen von dessen aus Artikel 20 Abs. 1 GG und den Regelungen des SGB VIII resultierenden Verpflichtungen erfolgen.

Es kommt auch nicht darauf an, ob gesetzliche Ansprüche auf Fördermittel vorgesehen sind, ob ein kostendeckender Betrieb etwa durch die Landeshaushaltsordnung vorgeschrieben ist oder ob Mitglieder des Vereins ehrenhalber ihre Arbeitsleistung anbieten. Denn maßgeblich ist allein, daß nicht als Verein eingetragen werden soll, wer entgeltlich, auf Dauer und planmäßig Leistungen an Dritte erbringen will, die eine unternehmerische Betätigung darstellen.“

Das Kammergericht nimmt an, daß es sich bei dem entgeltlichen Angebot von Kinderbetreuungsleistungen um eine solche entgeltliche, auf Dauer und planmäßig angelegte Betätigung handelte. Dabei stellt das Kammergericht außerdem fest, daß es für die Abgrenzung der wirtschaftlichen von der nichtwirtschaftlichen Betätigung des Vereins nicht auf die Abgrenzung zwischen dem gemeinnützigkeitsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dem gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlichen Zweckbetrieb ankomme:

„Daran ändert auch der Umstand nichts, daß der Beteiligte gemäß § 2 Abs. 1 der Satzung „gemeinnützige Zwecke“ im Sinne des § 52 AO verfolgt. Bei der Beurteilung der Frage der Gemeinnützigkeit handelt es sich nämlich um eine allein steuerrechtlich zu beurteilende Frage. Zwar hat das

KG die Ansicht vertreten, daß eine Bestätigung des Finanzamtes, daß der Verein ausschließlich gemeinnützige Ziele verfolge, zumindest ein wesentliches Indiz für dessen ideellen Charakter bilde. Das Vorliegen von Gemeinnützigkeit weist jedoch den Beteiligten nicht als Idealverein aus.“

Die – jedenfalls aus der Perspektive der gemeinnützigkeitsrechtlichen Praxis – restriktive Rechtsprechung des Kammergerichts liegt z.B. folgenden Entscheidungen zugrunde:

- KG vom 18.01.2011 - 25 W 14/10, BeckRS 2011, 07424
- KG vom 20.01.2011 - 25 W 35/10, BeckRS 2011, 07425
- KG vom 07.03.2012 - 25 W 95/11, DStR 2012, 1195
- KG vom 11.02.2016 - 22 W 88/14, FGPrax 2016, 115 (zur Amtslöschung eines seit 1971 eingetragenen Vereins)
- KG vom 11.04.2016 - 22 W 40/15, DStR 2016, 2120
- KG vom 16.02.2016 - 22 W 71/15, DStR 2016, 1173

Zu der letztgenannten Entscheidung läuft ein Rechtsbeschwerdeverfahren beim BGH (II ZB 7/16).

Andere Oberlandesgerichte legen dagegen das Nebenzweckprivileg deutlich großzügiger aus:

- OLG Schleswig vom 18.09.2012 - 2 W 152/11, BeckRS 2013, 06920
- OLG Brandenburg vom 04.08.2014 - 7 W 83/14, BeckRS 2014, 22210
- OLG Stuttgart vom 03.12.2014 - 8 W 447/14, juris PR-Steuerrecht 20/2015
- OLG Brandenburg vom 23.06.2015 - 7 W 23/15, NZG 2015, 922

Als Reaktion auf die Rechtsprechung des KG wird im juristischen Schrifttum u.a. das Ausweichen auf eine gGmbH empfohlen.

2. Problemfeld: Vorstandsvergütung

Das Ehrenamtsstärkungsgesetz hat folgenden Satz 3 in § 27 Abs. 3 BGB eingeführt:

„Auf die Geschäftsführung des Vorstands finden die für den Auftrag geltenden Vorschriften der §§ 664 bis 670 BGB entsprechende Anwendung. Die Mitglieder des Vorstands sind unentgeltlich tätig.“

Die Gesetzesänderung gilt ab dem 01.01.2015.

Daß der Vereinsvorstand unentgeltlich tätig wird, wurde bereits bisher aus der Verweisung auf das Auftragsrecht gefolgert. Bis zu der Gesetzesänderung wurde allerdings vertreten, daß eine entgeltliche Vergütung des Vorstandes auch ohne eine entsprechende **Satzungsregelung** vereinbart werden konnte. Die gesetzliche Klarstellung steht diesem Weg jetzt entgegen. Von § 27 Abs. 3 kann nach § 40 BGB nur auf der Grundlage einer entsprechenden Satzungsregelung abgewichen werden.

Etwas irritierend ist der Umstand, daß der Gesetzgeber selbst von einer bloßen Klarstellung im Gesetz ausging, das Ehrenamtsstärkungsgesetz aus dem Jahre 2013 allerdings eine Umstellungsfrist bis Ende 2014 vorsah. In dem BMF-Schreiben vom 14.10.2009 (BStBl. 2009 I S. 1318) war noch eine Umstellungsfrist bis zum 31.12.2010 vorgese-

hen worden. Das neu herausgegebene BMF-Schreiben vom 21.11.2014 (BStBl. 2014 I S. 1581) hat diese Frist (bis zum 31.12.2010) nochmals bestätigt.

Mit Blick auf das Inkrafttreten des § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB dürfte aber davon auszugehen sein, daß eine bis Ende 2014 durchgeführte Satzungsänderung ausreichend ist.

3. Problemfeld: Förderung fremder Zwecke/ Flüchtlingshilfe

Viele gemeinnützige Vereine möchten sich in der Flüchtlingshilfe engagieren bzw. diskutieren, ob der eigene Verein sich engagieren soll. Dies ist grundsätzlich kein Problem, wenn der gemeinnützigkeitsrechtlich anerkannte Satzungszweck die Unterstützung von Flüchtlingen deckt. Dies ist allerdings dann grundsätzlich problematisch, wenn die Flüchtlingshilfe mit dem Satzungszweck nichts zu tun hat.

Nach § 55 Abs. 1 Satz 1 AO dürfen Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Dies bedeutet, daß der als gemeinnützig anerkannte Fußball-Verein für die eigenen gemeinnützigen Zwecke gebundene Mittel nicht für die Unterstützung der Flüchtlingshilfe verwenden darf.

Der BFH hatte sich etwa in seinem Urteil vom 25.06.2015 – I R 41/12 (BeckRS 2014, 96 542) mit einer zweckfremden Verwendung für andere gemeinnützige Zwecke zu befassen. In dem dortigen Fall hatte eine gGmbH als Gesellschaftszweck die Förderung der Wissenschaft und des Sports angegeben. In der Satzung war weiter festgeschrieben, daß der Satzungszweck insbesondere verwirklicht wird durch die finanzielle Förderung anderer steuerbegünstigter Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts, die der selbstlosen Förderung der Wissenschaft und/ oder des Sports dienen.

In den Streitjahren hatte die gGmbH nahezu ihre gesamten Einkünfte einem Verein zugewandt, der wegen der Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege oder der Bekämpfung von Tierseuchen als gemeinnützig anerkannt war.

Der BFH urteilte, daß die tatsächliche Geschäftsführung nicht mit dem festgeschriebenen Satzungszweck übereinstimmte, und erkannte der gGmbH für die Streitjahre die Gemeinnützigkeit ab.

Die Vorinstanz hatte (zusätzlich) festgehalten, daß die Voraussetzungen des § 58 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht vorgelegen hätten. Die Vorschrift würde voraussetzen, daß eine unschädliche Mittelbeschaffung nur dann vorliege, wenn die gemeinnützigen Zwecke der geförderten Körperschaft und der fördernden Körperschaft sich entsprechen würden. Nach Auffassung des BFH kam es hierauf nicht an, da diese Entsprechung im Streitfall in der Satzung der gGmbH festgeschrieben war. An diese satzungsmäßige Festschreibung habe die gGmbH sich allerdings selbst nicht gehalten.

Das Urteil des BFH läßt insofern bewußt offen, ob sich im Rahmen des § 58 Nr. 1 AO die gemeinnützigen Zwecke

der fördernden und der geförderten Körperschaft entsprechen müssen. Das Hessische Finanzgericht (DStRE 2013, 434) hatte dies gefordert. Nach einer Meinung im Schrifttum (vgl. etwa *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Auflage 2015, Rz 3.188; *Weidmann/Kohlhepp*, DStR 2015, 1273) soll es ausreichen, wenn die gemeinnützigen Zwecke von fördernder und geförderter Körperschaft miteinander kompatibel sind. Die Weitergabe von Mitteln soll nach dieser Auffassung zulässig sein, wenn die fördernde Körperschaft bei eigener Durchführung des konkreten Projektes ihre Satzungszwecke erfüllt hätte.

Das BMF hat zwischenzeitlich verschiedene Schreiben betreffend steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge erlassen. Genannt seien die folgenden BMF-Schreiben:

- BMF-Schreiben vom 20.11.2014 - IV C 2 - S 2730/0-01, DStR 2014, 2462
- BMF-Schreiben vom 22.09.2015 - IV C 4 - S 2223/07/0015, DStR 2015, 2240
- BMF-Schreiben vom 09.02.2016 - III C 3 - S 7130/15/1001, IV C 4 - S 0185/15/10001, DStR 2016, 319.

Die oben beschriebene Beschränkung der Förderung fremder gemeinnütziger Zwecke in §§ 55 Abs. 1 Nr. 1 und 58 Nr. 1 AO wird in den Ziffern II. und III. des BMF-Schreibens vom 22.09.2015 bis Ende 2016 suspendiert, und zwar sowohl im Hinblick auf eigene Unterstützungsleistungen als auch im Hinblick auf weitergeleitete Mittel:

„II. ... Es reicht aus, wenn die Spenden entweder an eine steuerbegünstigte Körperschaft, die zum Beispiel gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge weitergeleitet werden. Die gemeinnützige Einrichtung, die die Spenden gesammelt hat, muß entsprechende Zuwendungen, die sie für die Hilfe für Flüchtlinge erhält und verwendet, bescheinigen. Auf die Sonderaktion ist in der Zuwendungsbestätigung hinzuweisen.

III. ... Neben der Verwendung der eingeforderten Spendenmittel (Abschnitt II) ist es ausnahmsweise auch unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn sie sonstige bei ihr vorhandene Mittel, die keiner anderweitigen Bindungswirkung unterliegen, ohne Änderung der Satzung zur unmittelbaren Unterstützung von Flüchtlingen einsetzt. In entsprechender Anwendung des AEAO zu § 53, Nr. 11, kann bei Flüchtlingen auf den Nachweis der Hilfebedürftigkeit verzichtet werden.

Werden vorhandene Mittel an andere steuerbegünstigte Körperschaften, die zum Beispiel mildtätige Zwecke verfolgen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Unterstützung von Flüchtlingen stehen, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zu diesem Zweck weitergeleitet, ist dies nach § 58 Nr. 2 AO unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft.“

4. Problemfeld: Mustersatzung

Die Mustersatzung der Finanzverwaltung ist zwischenzeitlich gesetzlich verankert worden (§ 60 Abs. 1 Satz 2 AO). Im Grundsatz gilt, daß die Formulierungen der Mustersatzung wörtlich zu übernehmen sind, wobei der Aufbau der Satzung und die Reihenfolge der übernommenen Regelungen geändert werden können (AEAO § 60 Nr. 2). Die Rechtsprechung ist im Hinblick auf die Formulierungen großzügiger (vgl. BFH, Urt.v. 20.12.2006 – I R 94/02, DStR 2007, 438).

Die Formulierungen der Mustersatzung sind nach Artikel 97 Abs. 1 f. Abs. 2 EGAO von allen nach dem 31.12.2008 gegründeten Körperschaften zu beachten, außerdem im Rahmen von Satzungsänderungen bestehender Körperschaften, die nach dem 31.12.2008 wirksam werden.

5. Problemfeld: Gemeinnützigkeit im Gründungsstadium

Die gemeinnützigkeitsrechtliche Steuerprivilegierung setzt nach § 51 Abs. 1 Satz 1 AO voraus, daß eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Eine Körperschaft verfolgt nach § 52 Abs. 1 AO gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Für eine solche Ausrichtung der Tätigkeit der Körperschaft auf die gemeinnützigen Zwecke soll es ausreichend sein, wenn vorbereitende Handlungen vorgenommen werden. Der BFH hat in DStRE 2004, 31 dazu festgehalten:

„Tätigkeiten einer neu gegründeten Körperschaft, die die Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke nur vorbereiten – wie z.B. der Aufbau einer Vereinsorganisation, das Einsammeln von Mitteln zur Erfüllung der Satzungszwecke – reichen aus, um die tätigkeitsbezogenen Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu erfüllen. Die Tätigkeiten müssen jedoch ernsthaft auf die Erfüllung eines steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks gerichtet sein. Die bloße Absicht, zu einem unbestimmten Zeitpunkt einen der Satzungszwecke zu verwirklichen, genügt nicht.“

Die Inanspruchnahme der gemeinnützigkeitsrechtlichen Privilegien funktioniert allerdings nur dann, wenn die die Gemeinnützigkeit begehrende Körperschaft bereits existent ist, wobei bei einer gGmbH der Status als Vor-GmbH ausreichend ist.

Der BFH hatte sich in seinem Urteil vom 11.02.2015 – X R 36/11 (DStR 2015, 715) mit der Frage zu befassen, ob Zuwendungen an eine sogenannte Vor-Stiftung steuerlich als Sonderausgaben anerkanntsfähig sind. In dem entschiedenen Fall hatten zwei Schwestern sich Ende 2007 verpflichtet, eine Stiftung ins Leben zu rufen und das hierfür vorgesehene Stiftungskapital noch im Jahre 2007 auf das Konto der Stiftung zu überweisen. Das Stiftungsgeschäft datierte vom 20.11.2007. Die Satzung der Stiftung wurde am 28.11.2007 beim Finanzamt eingereicht. Am 06.12.2007 wurde eine geänderte Satzung beim Finanzamt eingereicht.

Bereits am 21.11.2007 hatten die Schwestern das Stiftungskapital auf das auf den Namen der Stiftung lautende Girokonto überwiesen. Der Betrag wurde dort am 22.11.2007 gutgeschrieben. Über das Konto waren die Stifterinnen nicht Verfügungsbefugt, sondern ausschließlich der Stiftungsvorstand, dem beide nicht angehörten. Die Stiftung stellte den Stifterinnen am 04.12.2007 eine Spendenbescheinigung aus. Die Stiftung wurde erst am 17.01.2008 anerkannt. Die beiden Schwestern beehrten einen Spendenabzug im Jahre 2007, der vom Finanzamt und vom Finanzgericht abgelehnt wurde.

Der BFH wies die Revision einer der Schwestern als unbegründet zurück. Unstreitig sei im Jahre 2007 keine Zuwendung an eine rechtsfähige Stiftung geleistet worden, da diese nach § 80 Abs. 1 BGB erst durch Anerkennung der Stiftungsbehörde entstanden sei, nämlich am 17.01.2008.

Ein Spendenabzug sei daneben denkbar, wenn die Leistung an eine nicht rechtsfähige Stiftung erfolgt wäre. Diese setze jedoch einen gegenseitigen Vertrag zwischen dem Stifter und einem Dritten als Rechtsträger der nicht rechtsfähigen Stiftung voraus. Eine solche schuldrechtliche Vereinbarung gäbe es im Streitfall nicht, weshalb auch keine Leistung an eine nicht rechtsfähige Stiftung angenommen werden könne. Die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit sei insofern nur noch möglich, wenn man von einer Leistung an eine „Vor-Stiftung“ würde ausgehen können. Die Anerkennung einer sogenannten Vor-Stiftung lehnte der BFH allerdings mit der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und der überwiegenden Auffassung in der Literatur ab. Bei einer sogenannten Vor-Stiftung bestehe keinerlei verfestigte Rechtsposition oder Vermögensmasse wie beispielsweise bei der Vor-GmbH.

Mitunter wird problematisiert, was im Zeitraum zwischen der Anerkennung einer Stiftung und der Feststellung des Finanzamts nach § 60a AO zu gelten hat. Formal liegen die Voraussetzungen für einen Spendenabzug nach § 10b EStG noch nicht vor, da noch keine als gemeinnützig anerkannte Körperschaft gegeben ist. In einem solchen Fall bietet sich eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung an. Im Regelfall äußert sich die Finanzverwaltung dazu, ob sie eine steuerliche Berücksichtigung auch vor einer gemeinnützigkeitsrechtlichen Feststellung zulassen wird.

6. Problemfeld: Aufwandsspenden

Nach § 10b Abs. 3 Satz 1 EStG sind **Nutzungen und Leistungen** nicht als Spende abzugsfähig. Auch die **eigene Arbeitsleistung** ist insofern keine abzugsfähige Zuwendung.

Nach § 10b Abs. 3 Satz 5, 6 EStG ist es aber möglich, durch einen **nachträglichen Verzicht** auf einen Anspruch auf Erstattung von Aufwendungen (**Aufwandsspende**) die eigene Arbeitsleistung zu spenden. Auch der Verzicht auf sonstige Ansprüche (**Rückspende**) ist insofern als Spende berücksichtigungsfähig. Der Sache nach handelt es sich um eine (abgekürzte) Geldspende.

Zu der steuerlichen Zulässigkeit von Aufwands-spenden hatte sich das BMF in einem Schreiben vom 07.06.1999 (DStR 1999, 1229) geäußert. Das Schreiben ist mit Datum vom 25.11.2014 (DStR 2014, 2460; s. auch BMF v. 24.08.2016, IV C 4 – S 2223/07/0010) neu aufgelegt worden, wobei die Voraussetzungen der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwandsspenden geringfügig verschärft worden sind.

Für die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit von Aufwands-spenden und Rückspenden sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

1. Ein Erstattungsanspruch muß ernsthaft und vor Beginn der Tätigkeit durch Vertrag oder Satzung eingeräumt werden.

Nach dem bisherigen BMF-Schreiben aus dem Jahre 1999 sollte auch ein Vorstandsbeschuß ausreichend sein. Nach dem neuen BMF-Schreiben gilt dies nur dann, wenn der Vorstandsbeschuß auf einer entsprechenden Satzungsgrundlage beruht.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Urt. v. 04.03.2014 – 6 K 9244/11, DStRE 2014, 1480) hat dagegen kürzlich entschieden, daß ein Vorstandsbeschuß nicht ausreichend sein soll.

Die Finanzverwaltung sieht die zeitliche Nähe der Verzichtserklärung zur Fälligkeit des Anspruchs als wesentliches Indiz für die Ernsthaftigkeit eines Aufwendungsersatzanspruchs oder einer Vergütung an. Die Verzichtserklärung ist dann noch zeitnah, wenn bei einmaligen Ansprüchen innerhalb von drei Monaten und bei einer regelmäßigen Tätigkeit innerhalb eines Jahres ein Verzicht erklärt wird.

Weiteres Indiz für die Ernsthaftigkeit eines Anspruchs ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers. Diese ist anzunehmen, wenn der Zuwendungsempfänger ungeachtet eines späteren Verzichts durch den Zuwendenden bei prognostischer Betrachtung zum Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf den Aufwendungsersatz oder die Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung zu erfüllen. Die Werthaltigkeit muß noch im Zeitpunkt des Verzichts gegeben sein.

2. Voraussetzung ist die Erklärung eines nachträglichen Verzichts. Der Erstattungsanspruch darf nicht bereits unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

7. Problemfeld: Spendenhaftung

Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit einer Spendenbestätigung vertrauen, soweit ihm nicht Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit im Hinblick auf die Unrichtigkeit der Bescheinigung nachgewiesen werden kann, § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG.

Diesem Gutgläubensschutz auf Seiten des Spenders entspricht die Haftung der empfangenden Körperschaft bzw.

der auf ihrer Seite verantwortlichen Personen, § 10b Abs. 4 Satz 2 bis 5 EStG.

Unterschieden wird zwischen der Aussteller- und der Veranlasserhaftung.

■ Ausstellerhaftung:

Für entgangene Steuern haftet, wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung über Spenden oder Mitgliedsbeiträge ausstellt.

Die Unrichtigkeit kann sich etwa auf Angaben über die Höhe des zugewendeten Betrages, den Verwendungszweck oder den steuerbegünstigten Status des Spendenempfängers beziehen.

■ Veranlasserhaftung:

Für entgangene Steuern haftet außerdem, wer vorsätzlich oder fahrlässig veranlaßt, daß Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden.

Das Ehrenamtsstärkungsgesetz hat zu einer gewissen **Entschärfung** der Veranlasserhaftung geführt, die nunmehr wie die Ausstellerhaftung Verschulden voraussetzt. Vorher bestand sie als verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung.

Die Veranlasserhaftung betrifft eine Mittelfehlverwendung. Eine solche die Veranlasserhaftung auslösende Mittelfehlverwendung ist gegeben, wenn für den ideellen Bereich gebundene Gelder in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fließen.

Fraglich ist, ob eine solche zur Haftung führende Fehlverwendung auch dann anzunehmen ist, wenn Spendenmittel **für andere steuerbegünstigte Zwecke** verwendet werden. Dies dürfte nicht anzunehmen sein, wenn der andere steuerbegünstigte Zweck in der Satzung der empfangenden Körperschaft aufgeführt ist. Ist er dort nicht aufgeführt, so kommt eine Haftung in Betracht.

Fraglich ist im übrigen, ob die **Aufhebung der Gemeinnützigkeit** zu einer Mittelfehlverwendung und damit zu einer Veranlasserhaftung führen kann. Dies wird vom BFH (zuletzt Urt. v. 03.02.2014 – I S 23/13, BFH/NV 2014, 859) verneint.

Rechtsfolgenrechtlich wird durch das Gesetz ein Steuerschaden fingiert. Der Haftungsumfang beträgt 30 % des zugewendeten Betrages.

Da die Spendenhaftung nur im Falle der Gutgläubigkeit des Spenders greift, ist eine Haftung ausgeschlossen, wenn der Spender bösgläubig war.

8. Problemfeld: Beteiligung an Gesellschaften

Die Vermögensverwaltung der gemeinnützigen Körperschaft ist ertragssteuerfrei. § 14 Abs. 1 Satz 3 AO nennt als Regelbeispiele der Vermögensverwaltung die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und die Nutzung von Vermögen. Umfaßt ist damit auch das Halten von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen.

Bei der **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** (vgl.

AEAO zu § 64 Abs. 1 Rz 3.) ist grundsätzlich von einer steuerfreien Vermögensverwaltung auszugehen (vgl. BFH, Urt.v. 25.08.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312).

Eine Ausnahme besteht im Rahmen einer **Betriebsaufspaltung** und der damit verbundenen Umqualifizierung der Beteiligungserträge in gewerbliche Einkünfte (vgl. BFH, Urt. v. 21.05.1997 – I R 164/94, BFH/NV 1997, 825).

Eine weitere Ausnahme wird von der Rechtsprechung angenommen, wenn die gemeinnützige Körperschaft **entscheidenden Einfluß auf die Geschäftsführung** der Beteiligungsgesellschaft ausüben kann. Dabei ist nicht die Beteiligungsquote entscheidend, sondern die Personenidentität auf Geschäftsführungsebene (vgl. BFH, Urt.v. 25.08.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312).

Die Beteiligung an einer **vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft** bzw. einer **gemeinnützigen Kapitalgesellschaft** soll in jedem Fall der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzurechnen sein, auch wenn im Einzelfall ein entscheidender Einfluß auf die Beteiligungsgesellschaft ausgeübt wird. Dies soll dann nicht gelten, wenn die überlassenen Betriebsgrundlagen bei der Beteiligungsgesellschaft im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt werden (vgl. AEAO zu § 64 Abs. 1 Rz 3).

Die **Beteiligung an einer Personengesellschaft** ist im Falle einer Beteiligung an einer gewerblichen Tochtergesellschaft dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen (vgl. BFH, Urt. v. 27.03.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449).

Die Beteiligung an einer **vermögensverwaltenden Personengesellschaft** soll dagegen dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sein. Dies soll nach BFH, Urt. v. 25.05.2011 – I R 60/10 (DStR 2011, 1460) auch im Falle der Beteiligung an einer **gewerblich geprägten**, aber vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG gelten.

Der BFH hat dies jetzt auch für den Fall einer vermögensverwaltenden, **ursprünglich gewerblich tätigen** GmbH & Co. KG entschieden (BFH, Urt. v. 18.02.2016 – V R 60/13, DStR 2016, 1264).

In dem entschiedenen Fall erbt eine gemeinnützige Stiftung den Kommanditanteil an einer GmbH & Co. KG nebst sämtlicher Geschäftsanteile an der Komplementärin.

Die Gesellschaft betrieb bis zum Jahre 1986 einen Einzelhandel, u.a. auf einem ihr gehörenden Betriebsgrundstück. Ab 1986 vermietete sie das Betriebsgrundstück nur noch an Dritte. Im Jahre 2006 veräußerte sie schließlich sämtliche übrigen Einzelhandelsfilialen und beschränkte sich auf die Vermietung des Betriebsgrundstücks.

Nach Auffassung des BFH führte auch die ursprünglich gewerbliche Tätigkeit der Beteiligungsgesellschaft nicht zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

9. Problemfeld: Gemischt veranlaßte Aufwendungen

Der BFH hatte sich in einem Urteil aus dem Jahre 2015 (Urt. v. 15.01.2015 – I R 48/13, DStR 2015, 821) mit der Beurteilung von gemischt veranlaßten Aufwendungen eines ge-

meinnützigen Fußballvereins zu befassen.

In dem entschiedenen Fall verlor ein als gemeinnützig anerkannter Fußballverein wegen Steuerhinterziehungen für die Streitjahre die Steuerbefreiung. Der Verein begehrte eine Verrechnung von Einkünften aus der gewerblich betriebenen „Werbung“ mit Verlusten aus dem (ehemals) ideellen Bereich.

Der BFH urteilte, daß die Ergebnisse des (vormals) ideellen Sportbereichs keinen Einkunftstatbestand des EStG erfüllten und insofern nicht steuerpflichtig seien. Im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft könne ein e.V. eine außersteuerliche Sphäre haben; der § 21 BGB setze gerade voraus, daß die wirtschaftliche Betätigung nur als Nebenzweck verfolgt werde.

In der **bisherigen Rechtsprechung** war der BFH von einem Aufteilungsverbot ausgegangen. War eine Betriebsausgabe auch ohne den steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb entstanden, so durfte sie den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern. Ergab die Gewichtung, daß eine Ausgabe vorrangig durch den ideellen Bereich bzw. den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlaßt war, so war sie dem jeweiligen Bereich in vollem Umfang zuzuordnen. Eine anteilige Schätzung wurde nicht zugelassen.

In der **aktuellen Entscheidung** rückt der BFH hiervon ab. Nach Auffassung des BFH ist eine anteilige und ggf. auch schätzungsweise Berücksichtigung einer gewerblichen Mitveranlassung möglich, wenn und soweit objektivierbare zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien vorhanden sind. Sind die ideellen und gewerblichen Beweggründe für die Aufwendungen mangels objektivierbarer Abgrenzungskriterien untrennbar ineinander verwoben, muß es demgegenüber zur Vermeidung willkürlicher Schätzungen bei der Berücksichtigung nur des primären Veranlassungszusammenhangs verbleiben.

10. Problemfeld: Wohlfahrtspflege

Der BFH hat in einem jüngerem Urteil aus dem Jahre 2013 (Urt. v. 27.11.2013 – I R 17/12, DStR 2014, 944) die Konturen des Zweckbetriebs „Wohlfahrtspflege“ in § 66 AO geschildert.

In dem entschiedenen Fall gründete ein Landkreis in Brandenburg eine eigene Gesellschaft in der Rechtsform der GmbH, um durch diese Aufgaben nach dem Brandenburgischen Rettungsdienstgesetz wahrnehmen zu lassen. Der Landkreis und die GmbH schlossen über diese Aufgabewahrnehmung einen Dienstleistungsvertrag. Das Finanzamt lehnte die beantragte Gemeinnützigkeit der Gesellschaft ab.

Der BFH entschied zunächst, daß eine **Eigengesellschaft** auch bei ihrer Einbindung in hoheitliche Pflichtaufgaben **steuerbegünstigt** sein könne. Die von der Finanzverwaltung und Teilen des Schrifttums vertretene Auffassung, wonach der Staat generell gemeinnützigkeitsunfähig sei, teilte der BFH nicht. Die Gemeinnützigkeitsbestimmungen

seien auf die öffentliche Hand anwendbar, wenn diese sich – ggf. auch im Rahmen der Erfüllung der ihr gesetzlich zugewiesenen Pflichtaufgaben – mit ihren Untergliederungen privatrechtlich im allgemeinen Wirtschaftsverkehr betätigte.

Der BFH nahm im übrigen zu einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen des § 66 AO Stellung.

Nach § 66 Abs. 2 Satz 1 AO sei unter der Wohlfahrtspflege die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und **nicht des Erwerbs wegen** ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen zu verstehen. In der Vergangenheit war der BFH davon ausgegangen, daß bereits die objektive Eignung zu einer Gewinnerzielung ein die Zweckbetriebseigenschaft nach § 66 AO ausschließendes Handeln „des Erwerbs wegen“ sei. An dieser Formel will der BFH nicht weiter festhalten und führt als Begründung u.a. an, daß die in § 65 enthaltene Wettbewerbsklausel bei den gesetzlichen Zweckbetrieben nach §§ 66 bis 68 AO gerade nicht Anwendung finden soll. Er geht insofern davon aus, daß ein den Zweckbetrieb nach § 66 AO ausschließende Erwerbsorientierung nur dann gegeben ist, wenn damit **Gewinne angestrebt werden**, die den **konkreten Finanzierungsbedarf** des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs **übersteigen**, die Wohlfahrtspflege mithin nur als Vorwand dient, um das eigene Vermögen zu mehren.

Der BFH nahm außerdem zu der in § 66 Abs. 3 Satz 1 AO enthaltenen Voraussetzung Stellung, wonach die Einrichtung der Wohlfahrtspflege in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen diene, wenn diesen mindestens 2/3 der Leistungen der Einrichtungen **zugutekommen**.

Bisher war der BFH davon ausgegangen, daß der Begriff des Zugutekommens eine direkte Vertragsbeziehung der Einrichtung der Wohlfahrtspflege zu den begünstigten Personen erfordere. Nach der neuen Entscheidung soll es ausreichend sein, wenn die Leistungen der begünstigten Personen „tatsächlich“ zugutekommen.

11. Problemfeld: Ermäßigter Steuersatz

Nach § 12 Abs. 2 Ziffer 8a UStG haben gemeinnützige Körperschaften die Möglichkeit, für ihre Leistungen einen reduzierten Umsatzsteuersatz von 7% in Anspruch zu nehmen. Dies gilt nach der Vorschrift allerdings nicht für Leistungen, die im Rahmen eines **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** ausgeführt werden.

Für Leistungen, die im Rahmen eines **Zweckbetriebs** ausgeführt werden, soll der ermäßigte Steuersatz nur zur Anwendung kommen, wenn der Zweckbetrieb

- nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Umsätzen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder

- wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.

Der BFH hat die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes in zwei neueren Urteilen **stark eingeschränkt**.

In der **Entscheidung vom 08.03.2012** (V R 14/11, DStR 2012, 1177) hatte der BFH über die Praxis eines gemeinnützigen Seminaranbieters zu entscheiden, der bei Seminaren den Teilnehmern zusätzlich Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen anbot und hierauf den ermäßigten Steuersatz anwenden wollte. Der BFH lehnte dies ab. Der separat zu betrachtende Zweckbetrieb „Übernachtung und Verpflegung“ diene einzig zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen, die für die Verwirklichung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks entbehrlich seien. Der satzungsmäßige Zweck der Klägerin werde im übrigen auch nicht durch die Erbringung der Beherbergungsleistung verwirklicht, da dieser allein in der Förderung der sozialen und politischen Bildung bestehe. Die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8a) UStG lägen damit nicht vor.

In der **Entscheidung vom 20.03.2014** (V R 4/13, DStR 2014, 1539) entschied der BFH, daß die unternehmerische Vermögensverwaltung immer dem Regelsteuersatz zu unterwerfen sei, soweit keine Steuerbefreiungsvorschrift eingreife.