

# novus

## ÖFFENTLICHE HAND & GEMEINNÜTZIGKEIT

Gesetz zur Vereinheitlichung des  
Stiftungsrechts verabschiedet

Auffassung der Finanzverwal-  
tung zu den Änderungen  
der Gemeinnützigkeitsreform

Unternehmereigenschaft  
von Aufsichtsräten



## Vorwort



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

wir freuen uns sehr, Sie in dem sich zu Ende neigenden goldenen Herbst 2021 über aktuelle Themen aus den Bereichen Öffentliche Hand & Gemeinnützigkeit informieren zu können – und es tut sich einiges.

Im Fokus dieser Ausgabe unseres novus stehen die inzwischen verabschiedeten Neuerungen zum Stiftungsrecht. Streng nach dem Motto: „Was lange währt, wird endlich gut“ sollte man meinen, dass das im Jahr 2014 angestoßene Reformprojekt nunmehr für alle Beteiligten rechtssichere und gute Lösungen gebracht hat. Aber erst die Zukunft wird zeigen, ob in dieser Hinsicht das Glas halb voll oder halb leer ist.

Zudem gehen wir intensiv auf den neuen Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) ein, in dem die Finanzverwaltung ihre Auffassung zu den durch das Jahressteuergesetz 2020 auf den Weg gebrachten Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts veröffentlicht hat. Für kleine Körperschaften ist dabei wesentlich, dass sie nicht mehr der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung unterliegen. Wichtig sind auch die Neuregelungen zur Mittelweiterleitung (insb. mit Auslandsbezug). Hier hat sich entgegen der landläufigen Meinung die Situation für weiterleitende gemeinnützige Körperschaften nicht verbessert. Leider hat es die Finanzverwaltung im Rahmen der Neufassung des AEAO versäumt, in diesem Punkt Klarheit zu schaffen.

Abrundend stellen wir außerdem einen bunten Strauß an praxisrelevanten Urteilen und Verwaltungsanweisungen dar. Beispielhaft erwähnt sei an dieser Stelle das Urteil des BFH zur gemeinnützigkeitsschädlichen Höhe von Schulgeldern an einer Privatschule sowie die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung zur Unternehmereigenschaft von Aufsichtsräten.

Zu guter Letzt gehen wir auf die neuesten Entwicklungen zu § 2b UStG ein, die für alle Entscheider der öffentlichen Hand von großer Bedeutung sind. Die Übergangsfrist ist zwar bis Ende 2022 verlängert worden. Dennoch sollte die Umstellungsthemen nunmehr aktiv angegangen werden, da die Projekte meist sehr zeitintensiv sind und damit dringender Handlungsbedarf besteht.

Wir freuen uns auf Ihre Anregungen und Ihr Feedback und stehen Ihnen für Rückfragen gerne zur Verfügung.

**Dr. Jörg Sauer**

*Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei Ebner Stolz in Stuttgart*



■ STIFTUNGSRECHT

Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts verabschiedet	4
Grenzen der Anforderung von Stiftungsunterlagen durch die Stiftungsaufsicht	7

■ STEUERRECHT

**Gemeinnützigkeitsrecht**

Auffassung der Finanzverwaltung zu den Änderungen der Gemeinnützigkeitsreform	8
Spendenabzug bei Zuwendung mit konkreter Zweckbindung und unzutreffender Angabe in der Zuwendungsbestätigung	12

**Körperschaftsteuer**

Verpachtung mehrerer gleichartiger Objekte als ein oder mehrere Betriebe gewerblicher Art	13
Gemeinnützigkeit des Trägers einer Privatschule	14

**Umsatzsteuer**

Update § 2b UStG: Aktuelle Verlautbarungen der Finanzverwaltung etc.	15
Unternehmereigenschaft von Aufsichtsräten	18
Umsatzsteuerliche Behandlung von Sachspenden	19

■ INTERN



## Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts verabschiedet

**Am 24.06.2021 hat der Bundestag das Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts beschlossen, am 16.07.2021 erfolgte nach der Zustimmung des Bundesrates vom 25.06.2021 die Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt (BGBl. 2021 I, S. 2947). Damit wurde das Reformvorhaben, mit dem 2014 begonnen wurde, wie im Koalitionsvertrag vorgesehen noch rechtzeitig in der letzten Legislaturperiode abgeschlossen.**

Der überwiegende Teil der Änderungen im Stiftungsrecht tritt zum 01.07.2023 in Kraft; das Stiftungsregister mit negativer Publizitätswirkung soll dann – wie erwartet – zum 01.01.2026 umgesetzt werden.

### Entstehung von Stiftungen und mutmaßlicher Stifterwille

Während in vorangegangenen Entwürfen noch auf die „Errichtungssatzung“ als ein eigenes Rechtsinstitut abstellte, das für die Stiftung als maßgeblich angesehen wurde, kehrt das Gesetz nun wieder zu dem bisherigen, offeneren Begriff der Satzung zurück. Damit ist auch wieder der mutmaßliche Stifterwille als Auslegungsmaßstab zugelassen, auch wenn nach wie vor dem im Zeitpunkt der Stiftungserrichtung niedergelegten Willen eine besondere Bedeutung zukommt. Ergänzend ist der mutmaßliche Stifterwille unter Berücksichtigung wesentlicher nachfol-

gender Veränderungen heranzuziehen. Die Begrenzung auf den historische Stifterwillen, wie er aus dem Stiftungsgeschäft einschließlich der (Errichtungs-)Satzung ermittelt werden kann, wurde insb. deshalb kritisiert, weil Stiftungsgeschäft und Satzung möglicherweise nicht alle Motive des Stifters abbilden oder der historische Stifterwille zu einem konkreten Fall später gar nicht ermittelt werden kann.

**Hinweis:** Der mutmaßliche Stifterwille kann sich auch aus anderen, außerhalb der Satzung liegenden Quellen ergeben. Unverändert bleibt es jedoch dabei, dass es auf den tatsächlichen oder mutmaßlichen Willen des Stifters im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung ankommt. Nachträgliche Motivänderungen sind dem Stiftungsrecht nach wie vor fremd.

### Stiftungsregister

Das ab 01.01.2026 zu führende neue Stiftungsregister soll eine den Kapitalgesellschaften oder Vereinen entsprechende Publizität entfalten. Es vermittelt allerdings (nur) negative Publizität. Das bedeutet, dass eine einzutragende Tatsache gegenüber einem Dritten nur gilt, wenn sie eingetragen ist oder der Dritte sie kennen musste; ist sie eingetragen, kann sie einem Dritten entgegengehalten werden, es sei denn, der Dritte kannte die Tatsache nicht und musste sie auch nicht kennen.

Die Einsichtnahme in das Register und in die dort veröffentlichten Dokumente ist durch jedermann ohne Darlegung eines besonderen Interesses möglich, sie ist aber eingeschränkt, wenn die Stiftung oder ein Dritter ein berechtigtes Interesse daran haben, bestimmte Inhalte nicht offen zu legen, wie z. B. die personenbezogenen Daten von Destinatären oder höchstpersönliche Inhalte in Satzungen. Gerade für Familienstiftungen, aber auch für Stiftungen mit einem besonderen Unternehmensbezug in der Satzung, ist diese Einschränkung von besonderer Bedeutung.

### Stiftungsvermögen und Umschichtungsgewinne

In Bezug auf das Stiftungsvermögen und Umschichtungsgewinne wurden die Regelungen aus dem Kabinettsentwurf übernommen. Die Aufteilung in Grundstockvermögen und sonstiges Vermögen bleibt erhalten. Zum Grundstockvermögen gehören das der Stiftung bei der Errichtung gewidmete Vermögen, spätere Zustiftungen in das Grundstockvermögen sowie Vermögen, das von der Stiftung zu Grundstockvermögen bestimmt wird. Daneben gibt es sonstiges Vermögen, das nicht dem Grundsatz der Kapitalerhaltung unterliegt. Wie es bereits gängige Praxis ist, wurde nunmehr im Gesetz auch die bereits etablierte sog. Hybridstiftung geregelt. Hierbei handelt es sich um eine Ewigkeitsstiftung, bei der ein verbrauchbares Teilvermögen besteht.

Der Grundsatz der Erhaltung des Grundstockvermögens, der sich bisher in durchaus unterschiedlicher Ausprägung in den Landesstiftungsgesetzen findet, wird in das einheitliche Stiftungszivilrecht im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) aufgenommen. Es bleibt jedoch dabei, dass gesetzlich nicht näher konkretisiert wird, ob ein realer oder nominaler Kapitalerhalt verlangt wird. Gegenständlicher Kapitalerhalt kann u. E. nur dann verlangt werden, wenn der Stifter oder Zustifter dies bei der Zuwendung ausdrücklich bestimmt oder wenn der Vermögensgegenstand notwendigerweise im Stiftungsvermögen verbleiben muss. Dies ist der Fall, wenn der Zweck der Stiftung hierauf gerichtet ist. Im Übrigen ist für die Frage des realen oder nominalen Kapitalerhalts – wie bisher auch – der Stifterwille zum Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung maßgeblich. Bei Neuerrichtungen empfiehlt es sich daher, das Kapitalerhaltungskonzept zumindest in Grundzügen in der Satzung zu regeln.

**Hinweis:** Gerade in der aktuellen Niedrigzinsphase wird es insb. Kapitalstiftungen nur sehr schwer möglich sein, realen Kapitalerhalt umzusetzen. Gleichwohl haben die Stiftungsbehörden bei Neuerrichtungen die Tendenz, den Stiftungen realen Kapitalerhalt „in die Satzung schreiben“ zu wollen. Hier ist Vorsicht geboten. Wenn der Gesetzgeber auf eine Festlegung verzichtet hat, lässt sich daraus ableiten, dass er dem Stifter offensichtlich eine gewisse Freiheit zubilligt. Ob natürlich auf Dauer nominaler Kapitalerhalt sinnvoll ist, kann dahingestellt bleiben, denn es steht der Stiftung natürlich frei, nach Möglichkeit realen Kapitalerhalt anzustreben. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Stiftung sich hierauf von vornherein festlegen muss. Am Ende müssen die Stiftungsorgane in der Lage sein, nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, welche Art und Weise der Vermögenserhaltung den Erfordernissen der Stiftung und der Verwirklichung der Zwecke entspricht.

Im Vorfeld des Gesetzesbeschlusses hatte das sog. Surrogationsprinzip für Besorgnis insb. bei Bestandsstiftungen geführt. Danach sollte alles zu Grundstockvermögen werden, was die Stiftung als Ersatz oder durch Rechtsgeschäft mit Mitteln des Grund-

stockvermögens erwirbt. Dies hätte bedeutet, dass Umschichtungsgewinne nicht zur Verwendung für satzungsmäßige Zwecke zur Verfügung stünden, sondern dem Grundstockvermögen zuzuschlagen gewesen wären. Bisher war es zwar durchaus Gegenstand von systematischen Diskussionen, jedoch grundsätzlich möglich, Umschichtungsgewinne zu verwenden. Dies sollte nach bisheriger Praxis auch ohne ausdrückliche Satzungsregelung gelten (strittig). Gerade bei Bestandsstiftungen fehlen solche Regelungen häufig.

Nach den ursprünglichen Gesetzentwürfen sollte eine Verwendung der Umschichtungsgewinne nur aufgrund ausdrücklicher Satzungsregelung erlaubt sein. Beschlossen wurde nun eine entgegengesetzte Regelung: der Verbrauch der Umschichtungsgewinne ist grundsätzlich möglich, es sei denn, dies ist durch die Satzung ausdrücklich ausgeschlossen.

### **Vorstands- und Organhaftung**

Das neue Stiftungszivilrecht verzichtet für den Vorstand weitgehend auf Verweise ins Vereinsrecht und schafft eigenständige stiftungsrechtliche Regelungen mit Verweis auf das Auftragsrecht. Sehr positiv ist die Einführung einer stiftungsrechtlichen Business Judgement Rule.

Ein Organmitglied, das seine Pflichten schuldhaft verletzt, ist der Stiftung nun aufgrund einer eigenen Haftungsnorm zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Entgegen den vorangegangenen Entwürfen bleibt es bei der Beweislastregelung der allgemeinen Haftungsregelungen, wonach dem Schuldner der Entlastungsbeweis obliegt.

### **Statusänderungen / Änderung der Satzung**

Kernpunkt der Reform ist die bundeseinheitliche Regelung des Stiftungszivilrechts. Bislang regelten die Landesstiftungsgesetze höchst unterschiedlich die Frage der Satzungsänderung. Der gesamte „Lebenszyklus“ der Stiftung wird jetzt im BGB geregelt. Dort sind auch die Verfahrensregelungen zentral erfasst.

Es gilt ein Konzept der dreistufigen Satzungsänderung mit dem Grundsatz: je stärker der Eingriff in das Wesen der Stiftung, desto strenger die Voraussetzungen.

Eine einfache Satzungsänderung ist zukünftig möglich, wenn durch die Änderung die Zweckverwirklichung erleichtert wird; eine Änderung der Verhältnisse ist nicht erforderlich. Eine Änderung prägender Vorschriften wird möglich bei einer wesentlichen Änderung der Verhältnisse und wenn die Satzungsänderung für die Anpassung an die geänderten Verhältnisse erforderlich ist. Zweckänderung oder Zweckbeschränkung können nur beschlossen werden, wenn der Stiftungszweck nicht mehr dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann, wobei die endgültige Unmöglichkeit nicht mehr gefordert ist. Darüber hinaus können Zweckänderung oder Zweckbeschränkung nur beschlossen werden, wenn der Zweck der Stiftung das Gemeinwohl gefährdet. Auch die Umwandlung einer notleidenden Ewigkeitsstiftung in eine Verbrauchsstiftung ist jetzt ausdrücklich geregelt.

**Hinweis:** Nach wie vor wird die Art und Weise der Zweckerfüllung als prägend für die Stiftung angesehen. Dies wird kritisiert, weil zwar der Stiftungszweck selbstverständlich prägend ist, jedoch nicht die Maßnahmen zur Umsetzung und Erreichung. Diese werden sich vielfach im Laufe des Lebens einer Stiftung situativ ändern, die Satzungsregelungen hierzu sind aber nur unter erschwerten Bedingungen änderbar.

Die Regelungen zur Satzungsänderung sind dispositiv, der Stifter kann Satzungsänderungen ausschließen, begrenzen oder die Voraussetzungen erleichtern. Die Satzung kann auch dem Vorstand oder einem anderen Organ die Änderungskompetenz zuweisen. Nach wie vor unzulässig ist aber eine Pauschalermächtigung an die Stiftungsorgane. Der Stifter muss Leitlinien oder Orientierungspunkte für die Satzungsänderungen in der Satzung festschreiben.

**Hinweis:** Die erleichterten Möglichkeiten zur Satzungsänderung stellt insb. Bestandsstiftungen, die unter einem strengeren Regime errichtet wurden, vor eine Herausforderung.

Es empfiehlt sich, die Satzungen zu überprüfen, ob Anpassungen an die Neuregelungen bereits jetzt erfolgen sollten. Die Legitimation für die Satzungsänderung liegt darin, dass davon auszugehen ist, dass der Stifter, sofern er bei Errichtung die Gesetzesänderung und insb. die erleichterten gesetzlichen Voraussetzungen zur Veränderbarkeit der Stiftungssatzung bereits vorausgesehen hätte, diese in der Satzung angelegt hätte. Eine solche Änderung sollte vor Inkrafttreten am 01.07.2023 auf Basis der aktuellen noch anwendbaren Landesstiftungsgesetze herbeigeführt werden, denn das Gesetz lässt Erleichterungen der Änderungsvoraussetzung nur im Stiftungsgeschäft zu. Daher könnte nach dem Inkrafttreten eine solche Änderung nicht mehr möglich sein. Findet sich jedoch zu diesem Zeitpunkt eine ausdrückliche Regelung in der Satzung, genießt diese bei Inkrafttreten des Gesetzes wohl Bestandsschutz.

### **Auflösung oder Aufhebung der Stiftung**

Zukünftig ist sowohl die Auflösung der Stiftung durch die Stiftungsorgane wie auch die Aufhebung durch die Stiftungsbehörde zulässig. Bisher kannte das Bundesgesetz nur die behördliche Aufhebung, während eine Auflösung durch Organbeschluss unterschiedlich in den Landesstiftungsgesetzen geregelt war.

Auch die Zulegung zu einer anderen Stiftung und die Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung führen zum Erlöschen der Stiftung. Diese sind mit Wirkung am Juli 2023 bundesgesetzlich geregelt. Eine Zulegung oder Zusammenlegung ist unter den Voraussetzungen möglich, dass sich die Verhältnisse nach Errichtung der übertragenden Stiftung wesentlich verändert haben und eine Satzungsänderung nicht ausreichend ist, um sie an die veränderten Verhältnisse anzupassen. Zudem muss der Zweck der aufnehmenden Stiftung mit dem der übertragenden Stiftung übereinstimmen und auch nach der Zulegung der Zweck der übertragenden Stiftung weiterhin dauernd und nachhaltig verwirklicht werden. Derzeit hat weder die Berater-schaft noch die Stiftungsaufsicht gesicherte Kenntnisse darüber, was genau unter einer wesentlichen Änderung der Verhältnisse im Sinne der Vorschrift zu verstehen ist.

Beide Institute sind in Landesstiftungsgesetzen enthalten, so z. B. in § 14 Abs. 2 StiftG-BW, der die Zulegung durch autonomen Organbeschluss zulässt, soweit die Satzung dies ausdrücklich vorsieht. Weitere Voraussetzungen, an die der Organbeschluss geknüpft sein muss, enthält die Vorschrift nicht. Ob eine solche Regelung wie in § 14 StiftG-BW zulässig ist, war umstritten. Die Stiftungsbehörden gingen bisher davon aus, dass die Befugnisse des Stifters nicht so weit gehen, die Auflösung einer Stiftung in die Entscheidungskompetenz der Stiftungsorgane zu stellen. Darüber hinaus könnten die Landesstiftungsgesetze die bundesrechtliche Regelung nur ergänzen aber nicht korrigieren, indem sie den Stiftungsorganen eine darüberhinausgehende Kompetenz einräumen.

Durch die Neuregelung wird dieser Streit nun hinfällig. In dem dreistufigen System der Satzungsänderungen werden an die Zulegung und Zusammenlegung der Stiftung höhere Anforderungen gestellt, als an eine einfache Satzungsänderung, weil beide zur Auflösung der Stiftung führen. Die höchsten Anforderungen werden dann an die Auflösung oder Aufhebung gestellt.

Zulegung und Zusammenlegung einer Stiftung können nur nach spezifisch stiftungsrechtlichen Vorschriften erfolgen. Die Vorschriften zur Umwandlung von Körperschaften im Umwandlungsgesetz, insb. zur Verschmelzung, sind für Stiftungen nicht anwendbar, weil diese grundsätzlich einen Vermögensübergang gegen Gewährung von Gesellschafterrechten voraussetzen, der die mitglieder- bzw. gesellschafterlosen Struktur der Stiftung entgegensteht. Das Gesetz regelt daher an das Umwandlungsgesetz angelehnte Verfahren zu diesen Umwandlungsvorgängen, also neben Verfahrensvorschriften auch den Zulegungs- oder Zusammenlegungsvertrag.

Die gesetzlichen Neuregelungen sind zwingend; abweichende Satzungsregelungen sind nicht zulässig. Eine Zulegung oder Zusammenlegung ist allerdings nicht gegen den historischen, gegebenenfalls mutmaßlichen Willen eines Stifters möglich. Ausweislich der Gesetzesbegründung kann ein Stifter eine Zulegung oder Zusammenlegung in der Satzung ausschließen.

### **Ausblick und Kritik**

Auch wenn der Gesetzgeber Stiftern zukünftig einen weiteren Gestaltungsspielraum einräumt als bisher, ist es nach wie vor lebenden Stiftern nicht möglich – wenigstens in der ersten Zeit nach der Stiftungerrichtung – erforderliche Zweckanpassungen vorzunehmen. Auch das vielfach geforderte Satzungsänderungsrecht des lebenden Stifters findet sich nicht im Reformgesetz. Stiftern ist es nach wie vor nur dann möglich, Satzungsänderungen anzustoßen, wenn sie Mitglied eines hierzu ermächtigten Organs sind.

In der Satzung einer Verbrauchsstiftung ist auch nach der Reform ein Verbrauchszeitraum anzugeben; nach Ablauf dieses Verbrauchszeitraums ist die Stiftung zwingend aufzulösen. Hier wäre eine Flexibilisierung im Sinne einer Prolongation der Stiftungsdauer wünschenswert gewesen.

Nach wie vor unbeantwortet bleibt die Frage, ob die Führung des neuen Stiftungsregisters durch das Bundesamt für Justiz wirklich verfassungsrechtlich zulässig ist. Eine Verortung des Stiftungsregisters bei den Amtsgerichten in Anknüpfung an die Vereinsregister und damit innerhalb der Justizhoheit der Länder wird vielfach nicht nur als zulässig, sondern auch als naheliegend und darüber hinaus praktikabler angesehen.

Trotz aller Kritik: Eine Modernisierung und Vereinheitlichung des Stiftungszivilrechts war überfällig. Es führt zu mehr Rechtssicherheit im Stiftungszivilrecht, weil alle Stiftungen zukünftig einheitlichen Regelungen unterliegen. Bereits jetzt sollten die beschlossenen Regeln sowohl bei Satzungsentwürfen für neu zu errichtende Stiftungen, aber auch bei der Überprüfung bereits bestehender Stiftungen berücksichtigt werden. Denn Stiftungen haben nach der Reform mehr Gestaltungsmöglichkeiten für ihre Weiterentwicklung.

*Susanne Weigenand, Tel. 0711/2049-1194*

# Grenzen der Anforderung von Stiftungsunterlagen durch die Stiftungsaufsicht

**Das OVG des Saarlandes hatte sich in einer Eilentscheidung gegen eine Anordnung der Stiftungsaufsicht mit der Frage zu beschäftigen, wie weit der Auskunftsanspruch der Behörde reicht.**

Die Stiftungsaufsicht ordnete im streitgegenständlichen Verfahren die Herausgabe aller geschäftsjahresbezogener Stiftungsunterlagen im Original seit dem Geschäftsjahr 2007 betreffend die Geschäftsführung, die Verwaltung sowie die Vermögensangelegenheiten und die Zweckverwirklichung der Stiftung innerhalb von drei Wochen an.

In seinem Beschluss vom 15.01.2021 (Az. 2 B 365/20, npoR 2021, S. 14), führt das OVG aus, dass sich nach § 11 Abs.1 SStiftG die Stiftungsbehörde sich über einzelne Angelegenheiten unterrichten kann (Satz 1). Die Stiftungsorgane sind zur Auskunft und Vorlage von Unterlagen verpflichtet (Satz 2). Mit der darin zum Ausdruck kommenden Beschränkung des Informationsanspruchs der Stiftungsaufsicht auf einzelne Angelegenheiten der Stiftung sei das umfassende Herausgabeverlangen nicht in Einklang zu bringen. Ein derartiges allgemeines Ausforschungsrecht stehe der Stiftungsaufsicht nach der gesetzlichen Regelung in § 11 Abs. 1 SStiftG aber nicht zu. Dagegen spreche neben dem eindeutigen Wortlaut der Norm („einzelne Angelegenheiten“) auch, dass der Unterrichtsanspruch nicht voraussetzungslos besteht, sondern einen konkreten Anlass, d. h. konkrete Anhaltspunkte für ein rechtswidriges Verhalten der Stiftungsorgane voraussetzt, die das Einschreiten der Aufsichtsbehörde im Einzelfall nachvollziehbar erscheinen lassen. Die Stiftungsaufsicht als Ausübung staatlicher Gewalt bezwecke den Schutz der Stiftung selbst. Grund dafür sei die

besondere „stiftungsspezifische Gefährdungslage“, die sich aus dem weiten Handlungsspielraum der Stiftungsorgane ergibt. Der Stiftung als juristischer Person ohne Mitglieder fehle ein unabhängiges Überwachungsorgan, das die Stiftungsorgane kontrolliert und zur Einhaltung der Gesetze und der Stiftungssatzung anhalten kann. Die Stiftung sei deshalb ihren Organen regelmäßig schutzlos ausgeliefert. Diese Bedürftigkeit der Stiftung sei der maßgebliche Grund dafür, dass sie der staatlichen Aufsicht unterstellt wird. Auch der Schutz der Stiftung rechtfertige eine Maßnahme aber nur, wenn und soweit konkrete Anhaltspunkte dafür bestünden, dass die Stiftungsorgane sich satzungs- und / oder gesetzeswidrig verhalten könnten. Dies entspreche dem für das Stiftungsrecht besonders wichtigen Grundsatz der Subsidiarität staatlichen Handelns.

Im vorliegenden Fall bestand zwar aufgrund des beabsichtigten Verkaufs von Wohnungen zu einem Preis deutlich unter dem Anschaffungspreis ein konkreter Anlass, insoweit weitere Informationen einzuholen. Dies betreffe aber nur die im Zusammenhang mit dem Erwerb und dem Besitz der Wohnung stehenden Unterlagen (z. B. Kaufvertrag, Darlehensverträge, Mietverträge, Mobiliar-Kaufverträge). Eine Notwendigkeit, darüberhinausgehend alle Stiftungsunterlagen einzusehen, sei dagegen nicht erkennbar.

Auch § 13 Abs. 1 SStiftG dürfte als Rechtsgrundlage für die Anordnung der Herausgabe aller Stiftungsunterlagen ausscheiden. Nach dieser Vorschrift kann die Stiftungsbehörde, wenn ein Stiftungsorgan eine durch Gesetz oder Stiftungssatzung gebotene Maßnahme nicht trifft, anordnen, dass die Maßnahme innerhalb einer bestimmten

Frist durchgeführt wird. Auch eine Anordnung auf dieser Grundlage müsse sich demnach auf eine (oder mehrere) bestimmte Maßnahme(n) beziehen, die genau zu bezeichnen sind. Daraus folge jedoch ohne weiteres, dass die Anordnung der Herausgabe aller Stiftungsunterlagen damit nicht gemeint sei.

**Hinweis:** Auch wenn der Beschluss vom 15.01.2021 auf dem Stiftungsgesetz des Saarlandes und dessen § 11 Abs.1 und 2 und § 13 SStiftG fußt, enthalten alle Landesstiftungsgesetze vergleichbare Regelungen. So enthält etwa § 9 Abs 1 und 2 sowie § 11 Stiftungsgesetz Baden-Württemberg entsprechende Regelungen. Die Entscheidung lässt sich daher zumindest bedingt auch auf andere Bundesländer übertragen.

*Susanne Weigenand, Tel. 0711/2049-1194*



## GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT

# Auffassung der Finanzverwaltung zu den Änderungen der Gemeinnützigkeitsreform

**Das BMF hat mit Schreiben vom 06.08.2021 den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) überarbeitet. Hierbei hat das BMF insb. zu den durch das JStG 2020 in die AO aufgenommenen Änderungen Stellung genommen. Im Folgenden erläutern wir die Auffassung der Finanzverwaltung zu den Regelungen, welche nach der Gesetzesänderung die meisten Fragen aufgeworfen haben.**

### ► § 55 AO: Vereinfachungsregelung für kleine Körperschaften

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO besteht die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung nicht für Körperschaft mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 Euro. Das BMF hat nun klargestellt, dass für die Überprüfung der Einnahmengrenze alle Einnahmen des ideellen Bereichs, Bruttoeinnahmen der Vermögensverwaltung, Einnahmen aus Zweckbetrieben und des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dazu zählen. Eine Ausnahme für Einnahmen, die grundsätzlich nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, z. B. für Erbschaften nach

§ 62 Abs. 3 AO, gibt es nicht. Nicht zu den Einnahmen gehören nur solche Mittel, deren zeitnahe Verwendung aufgrund eines Sphärenwechsels wiederauflebt.

Klargestellt wurde zudem, wie mit einem Überschreiten der Grenze im Folgejahr umgegangen wird. Ausgenommen von der zeitnahen Verwendungspflicht sind dann sämtliche vorhandenen Mittel, die in den Jahren des Unterschreitens angesammelt wurden und die übrigen, zu diesem Zeitpunkt noch vorhandenen Mittel.



**Hinweis:** U. E. steht die Verwaltungsauffassung im Widerspruch zu dem Normzweck, wenn Mittel einbezogen werden, die (wie bspw. die Zuwendungen aus Erbschaften) dem Grunde nach gar nicht zeitnah zu verwenden sind.

#### ► § 57 AO: Gemeinnütziges arbeitsteiliges Zusammenwirken

Gemäß § 57 Abs. 3 AO verfolgt eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke ab sofort auch dann unmittelbar, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren nach § 51 ff. AO steuerbegünstigten Körperschaft einen steuerbegünstigten Zweck verfolgt. Als Nachweis dafür, dass die Körperschaft, mit der sie zusammenwirkt, steuerbegünstigt ist und darauf vertrauen darf, ist dem anderen die Satzung und einer der in § 58a Abs. 2 AO genannten Nachweise vorzulegen. § 58a Abs. 3 Nr. 1 AO ist entsprechend anzuwenden.

Die Finanzverwaltung hat im AEAO nun definiert, was planmäßiges Zusammenwirken bedeutet. Planmäßiges Zusammenwirken ist das gemeinsame, inhaltlich aufeinander abgestimmte und koordinierte Wirken von zwei oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften, um einen ihrer steuerbegünstigten Satzungszwecke zu verwirklichen. Hierzu können neben Dienstleistungen auch Nutzungsüberlassungen gehören. Sind Nutzungsüberlassungen Gegenstand einer Kooperation nach § 57 Abs. 3 AO, hat diese Vorschrift Vorrang vor § 58 Nr. 1 AO und die Behandlung richtet sich danach.

Erforderlich ist kein Leistungsaustausch zwischen zwei Körperschaften, sondern ein „satzungsmäßiges planmäßiges Zusammenwirken“. Dieses Zusammenwirken kann auch in der Weise erfolgen, dass mehrere Körperschaften unterschiedliche Leistungselemente an einen selbst nicht steuerbegünstigten Dritten erbringen, wenn diese

Leistungselemente durch ihr Zusammenwirken in die Förderung eines gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks münden.

Die Anforderung an den eigenen Beitrag einer Körperschaft besteht darin, dass sie selbst arbeitsteilig zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke beitragen muss. Eine bloße Vergabe von Aufträgen für ein Projekt ohne Eigenleistung in diesem Projekt selbst, ist bspw. nicht ausreichend. Das planmäßige Zusammenwirken erfordert keine Wiederholungsabsicht und keine finanzielle Eingliederung, so dass auch Kooperationen zwischen gesellschafts- oder verbandsrechtlich nicht verbundenen Körperschaften möglich sind.

Ein planmäßiges Zusammenwirken kann auch mit steuerbegünstigten Betrieben gewerblicher Art juristischer Personen des öffentlichen Rechts erfolgen, nicht aber mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts als solchen.

Verschärft hat die Finanzverwaltung die Neuregelung, indem sie vorgibt, dass das Zusammenwirken mit anderen Körperschaften in der Satzung als Art der Zweckverwirklichung festgehalten sein muss. Die Körperschaften, mit denen kooperiert wird, und die Art und Weise der Kooperation müssen in den Satzungen der Beteiligten bezeichnet werden.

Leistungen, die in Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen, werden innerhalb eines Zweckbetriebs erbracht, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 65 ff. AO erfüllt sind. Für die Prüfung der Voraussetzungen des Zweckbetriebs im Sinne der §§ 65 ff. AO sind die aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ausgeübten Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften in ihrer Gesamtheit zu beurteilen. Eine isolierende Betrachtung darf nicht

vorgenommen werden. Begünstigt können z. B. gemeinschaftliche Serviceleistungen, wie Buchhaltung oder Beschaffungsstellen sowie Nutzungsüberlassungen und Vermietungen sein. Diese zweckbetriebliche Beurteilung ist dann für alle beteiligten Körperschaften maßgeblich.

Für die Erbringung von Leistungen außerhalb des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks gelten die allgemeinen Regelungen, so dass bspw. Leistungen an steuerpflichtige Dritte weiterhin regelmäßig einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen.

**Hinweis:** Der neue AEAO hat zum arbeitsteiligen Zusammenwirken einige Klarstellungen gebracht und offene Fragen geklärt. Leider wurde die für die Praxis dringend benötigte Klarstellung, welche Anforderungen das BMF konkret an die Bezeichnung der „Körperschaften, mit denen kooperiert wird, und die Art und Weise der Kooperation“ in den Satzungen der Beteiligten stellt, nicht beantwortet. Fraglich ist damit weiterhin, ob eine abstrakte Beschreibung der Kooperationspartner ausreicht oder ob eine namentliche Nennung aller Kooperationspartner erforderlich ist. Unserer Auffassung nach wäre dies nicht vom Gesetzeszweck gedeckt und schließt ein punktuell Zusammenwirken aus, da jedes Mal eine Satzungsänderung aller Beteiligten notwendig wäre.

Zudem ist u. E. die einschränkende Auslegung des Anwendungsbereichs auf Kooperationen mit steuerbegünstigten Betrieben gewerblicher Art nicht mit dem Regelungszweck vereinbar. Vielmehr sollten auch Kooperationen mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts, soweit diese auf die Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks gerichtet sind, erfasst werden.

► **§ 57 Abs. 4 AO: Gemeinnütziger Konzern**

Nach § 57 Abs. 4 AO wird durch das Halten und Verwalten von Anteilen an (mindestens einer) steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften der Grundsatz der Unmittelbarkeit erfüllt (Holdingstrukturen). Die Finanzverwaltung stellt nun entgegen des Gesetzestextes klar, dass eine solche steuerbegünstigte Holdinggesellschaft auch Anteile an steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften halten kann. Die übrigen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO (insb. die Grundsätze der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit, §§ 55, 56 AO) müssen dennoch vorliegen. Das heißt, dass die Beteiligung darauf ausgerichtet sein muss, über Gewinnausschüttungen Mittel zur Verwendung für die steuerbegünstigten Satzungszwecke zu generieren.

Ergänzt wird, dass eine Mindestbeteiligungsquote nicht erforderlich ist.

Eine Beteiligung, die nach § 57 Abs. 4 AO zur unmittelbaren Verfolgung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft gehalten und verwaltet wird, ist dem ideellen Bereich zuzuordnen, wenn die steuerbegünstigten Zwecke der gehaltenen Beteiligungsgesellschaft in den eigenen steuerbegünstigten Zwecken enthalten sind (Zweckidentität).

Die Einnahmen aus dieser Beteiligung sind dann keine Einnahmen der Vermögensverwaltung, sondern Einnahmen im ideellen Bereich und die Anteile stellen sog. nutzungsgebundenes Vermögen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO) dar. Damit wird der Einsatz zeitnah zu verwenden-der Mittel ermöglicht.

Soweit eine Holdinggesellschaft entgeltliche Leistungen, wie z. B. Buchführung, gegenüber den Kapitalgesellschaften ausführt, sind diese Leistungen grundsätzlich als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren.

**Hinweis:** Die bisher im Raum stehenden Fragen zu diesen Neuregelungen wurden durch das BMF weitgehend beantwortet und der Gesetzeswortlaut wurde weiter gefasst. Es bleibt abzuwarten, ob die Umsetzung in der Praxis auch entsprechend durchführbar ist. Insb. könnten sich dann Herausforderungen ergeben, wenn einer Beteiligungsgesellschaft die Gemeinnützigkeit entzogen wird und diese daher dann nicht darauf ausgerichtet ist, Gewinnausschüttungen zu generieren.

► **§ 58 AO: Vereinheitlichung der Mittelweitergabe an eine andere Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts**

Nach Aufhebung des § 58 Nr. 2 AO und durch Vereinheitlichung der Weitergabe von Mitteln an eine andere Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke in § 58 Nr. 1 AO, hat die Finanzverwaltung hierzu Stellung genommen.

Im AEAO zu § 58 AO erfolgt nun eine Klarstellung, wer als Mittelempfänger in Betracht kommt: Neben den gesetzlich genannten inländischen steuerbegünstigten Körperschaften und in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Körperschaften (beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus EU/EWR-Staaten), ergänzt das BMF-Schreiben die inländische und ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts. Zudem sind ausländische Körperschaften, die nicht beschränkt steuerpflichtig sind, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte

Zwecke ausreichend nachgewiesen wird, und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus Nicht-EU/EWR Staaten, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird, als Mittelempfänger zulässig.

Gelockert wurde der Gesetzeswortlaut für Mittelweiterleitungen an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus Nicht-EU/EWR Staaten, welche rein nach dem Gesetzeswortlaut nicht mehr als Empfängerkörperschaften in Frage gekommen wären.

Gesetzlich verankert wurde durch die Änderung im Rahmen des JStG 2020, dass es sich bei der Mittelzuwendung um eine Art der Zweckverwirklichung und nicht um einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck handelt. Der steuerbegünstigte Zweck ist in der Satzung weiterhin separat anzugeben. Ist die einzige Art der Zweckverwirklichung die Weitergabe von Mitteln an andere Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts, muss dies in der Satzung benannt sein (Förderkörperschaft). Es ist nicht erforderlich, die Körperschaften, an die Mittel weitergegeben werden sollen, in der Satzung aufzuführen.

Der AEAO nennt nun Beispiele, wann gemeinnützige Körperschaften die Angabe als Mittelweiterleitungskörperschaft in der Satzung zu verankern haben. Eine steuerbegünstigte Körperschaft, die einen Satzungszweck unmittelbar verfolgt und einen weiteren Satzungszweck ausschließlich durch Mittelweitergabe verwirklicht, muss sowohl die unmittelbare Zweckverfolgung als auch die Mittelweitergabe in der Satzung abbilden. Verwirklicht hingegen eine steuerbegünstigte Körperschaft einen Zweck sowohl unmittelbar als auch durch Mittelweitergabe, ist eine Satzungsklausel zur Mittelweitergabe nicht erforderlich.

Klargestellt wurde durch ein ergänzendes Beispiel, dass die Zwecke der hingebenden und empfangenden Körperschaft im Übrigen nicht identisch sein müssen. Die Neuregelung führt allerdings dazu, dass die Verwendung der Mittel für Satzungszwecke ins Zivilrecht verlagert wird. Aus vereins-, stiftungs- und spendenrechtlichen Gründen hat die zuwendende Körperschaft dennoch darauf zu achten, dass die Mittelweiterleitung satzungskonform ist. Ansonsten kann eine nicht zweckentsprechende Verwendung Rückforderungsansprüche von Spendern oder Mitgliedern auslösen.

Weiterhin bleibt bestehen, dass die Verwendung der zugewendeten Mittel i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu erfolgen hat. Wird dagegen verstoßen, liegt eine Mittelfehlverwendung bei der Empfängerkörperschaft vor. Nicht zeitnah zu verwendende Mittel der Geberkörperschaft (z. B. freie Rücklagen) unterliegen jedoch auch bei der Empfängerkörperschaft nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Durch ausdrückliche gesetzliche Nennung der Mittelweiterleitung anderer Vermögenswerte, wie die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung oder unentgeltliche oder verbilligte Erbringung einer Dienstleistung, wird im AEAO aufgeführt, dass es sich um keinen Fall des § 58 Nr. 1 AO handelt, wenn das Entgelt die entstandenen Kosten übersteigt. Dann handelt es sich grundsätzlich um steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bzw. Vermögensverwaltung und diese Bereiche können nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden.

**Hinweis:** Sehr unerfreulich bleibt, dass Mittelempfänger aus EU/EWR Staaten, die aufgrund von inländischen Einkünften, ggfs. sogar unwissentlich, als beschränkt steuerpflichtig angesehen werden, nur dann gefördert werden können, wenn sie nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG in Deutschland als gemeinnützig anerkannt wurden. Bereits aufgrund der Satzungsstrenge des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts ist es ausländischen Körperschaften praktisch unmöglich, als steuerbegünstigt anerkannt zu werden, so dass eine Mittelweiterleitung an diese Körperschaften nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung ausscheidet.

► **§ 58a AO: Vertrauensschutz bei Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts**

Das BMF nimmt den bereits in der Gesetzesbegründung dargestellten Vertrauensschutz bei Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke auf. Unabhängig von § 58a AO besteht stets ein Vertrauensschutz, weil die Verwaltung nach Art. 20 Abs. 3 GG an Gesetz und Recht gebunden ist. Zuwendende dürfen darauf vertrauen, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts die zugewendeten Mittel entsprechend ihrer Bestimmung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

Zudem wurde klargestellt, dass für den Nachweis des geschützten Vertrauens im Sinne des § 58a Abs. 2 AO ist eine (elektronische) Kopie der in Nrn. 1 bis 3 genannten Unterlagen ausreichend.

► **§ 64 AO: Besteuerungsfreigrenze**

Im AEAO wurde die bereits bestehende Praxis geregelt, dass die höhere Besteuerungsfreigrenze von 45.000 Euro erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden ist.

*Katharina Kutteroff, Tel.: 0711/2049-1245*



## Spendenabzug bei Zuwendung mit konkreter Zweckbindung und unzutreffender Angabe in der Zuwendungsbestätigung

Spenden dürfen mit einer sog. konkreten Zweckbindung getätigt werden. Damit wird dem Spendenempfänger die Verpflichtung auferlegt, die empfangene Zuwendung für eine bestimmte Zweck-erfüllung zu verwenden. Dass hierbei trotzdem die Kriterien der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Spende erfüllt bleiben, muss regelmäßig von den Finanzgerichten und jüngst auch wieder vom BFH überprüft werden.

Mit Urteil vom 16.03.2021 (Az. X R 37/19, DStR 2021, S. 2231) hat der BFH folgende Grundsätze entschieden:

### 1. Steuerbegünstigte Verwendung ist auch bei Zweckbindung möglich

Da der Spendenempfänger eine Spende mit einer konkreten Zweckbindung nicht annehmen muss, obliegt ihm das Letztentscheidungsrecht darüber, ob und wie er im konkreten Einzelfall seine steuerbegünstigten Zwecke fördern möchte. Eine steuerbegünstigte Verwendung ist folglich möglich.

### 2. Erhoffen immaterieller Vorteile ist unschädlich für Unentgeltlichkeit

Die Unentgeltlichkeit einer Spende fehlt nicht bereits dann, wenn der Spender sich nur gewisse immaterielle Vorteile (wie Ansehensmehrung oder einen näheren persönlichen Kontakt zu den Verantwortlichen der geförderten Einrichtung) erhofft. Auch eine emotionale Verbindung mit dem Hilfewunsch ist unschädlich.

### 3. Angabe „Sachzuwendung“ statt „Geldzuwendung“ unschädlich für Spendenabzug

Allein die fehlerhafte Angabe, dass es sich um eine Sachzuwendung statt um eine Geldzuwendung handelt, steht dem Abzug der Zuwendung nicht entgegen. Inhaltlich wesentlich sind die Spendenbetragshöhe, der beabsichtigte Verwendungszweck, der steuerbegünstigte Status der empfangenden Körperschaft sowie der Zeitpunkt der Zuwendung.

**Hinweis:** Zweckgebundene Spenden, die zum Ende des Veranlagungsjahres noch nicht entsprechend verwendet wurden, sind in der Bilanz in einem gesonderten Posten auszuweisen. So wird sichergestellt, dass die erhaltenen Zuwendungen auch entsprechend verwendet werden.

*Inken Grieser, Tel.: 0711/2049-1116*

# Verpachtung mehrerer gleichartiger Objekte als ein oder mehrere Betriebe gewerblicher Art

Insb. bei Photovoltaik-Anlagen (PV-Anlage), Blockheizkraftwerken (BHKW) und ähnlichen Einrichtungen stellt sich für juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) oftmals die Frage, ob ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art (BgA) i. S. d. § 4 KStG vorliegt oder ob mehrere, getrennt zu betrachtende Anlagen anzunehmen sind.

Im Einzelfall kann die Betrachtung sowohl zu Vorteilen, als auch zu Nachteilen für die jPdöR führen. Insb. in der Investitionsphase ist (derzeit) oftmals die Annahme eines BgA vorteilhaft, da dieser die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug eröffnet wird. Bei Altanlagen ist meistens eine getrennte Betrachtung vorteilhaft, da bei Unterschreitung der Aufgriffsgrenze für BgA i. H. v. 35.000 Euro (vgl. R 4 Abs. 5 S. 1 KStR) ertragsteuerliche Erklärungsverpflichtungen entfallen können.

Der BFH hat mit Urteil vom 13.04.2021 (Az. I R 2/19, BeckRS 2021, 23394) zu dieser Fragestellung eine Entscheidung getroffen. Demnach sei ein einheitlicher Verpachtungs-BgA i. S. d. § 4 Abs. 4 KStG nur anzunehmen, wenn die Objekte eine Einrichtung im Sinne einer funktionellen Einheit bilden. Sofern dies nicht der Fall ist, liegen mehrere getrennt zu betrachtende (Verpachtungs-) BgA vor.

Im Streitfall ging es um mehrere verpachtete Campingplätze einer Anstalt öffentlichen Rechts. Nach dem Urteil ist im Fall einer Verneinung der „funktionellen Einheit“ auch dann von mehreren – einzeln zu würdigen-

den – potentiellen BgA auszugehen, wenn die Pachtverträge bei der Trägerkörperschaft von derselben organisatorischen Untergliederung oder nach einheitlichen Maßgaben und Grundsätzen verwaltet und betreut werden.

Insb. bei PV-Anlagen oder BHKW, welche regelmäßig in verschiedensten Teilbereichen (Kläranlage, Rathaus selbst, Kindertagesstätten, Bädern und ähnlichen Einrichtungen) unterhalten, betreut und verwaltet werden, stellt sich in der Praxis die Frage, ob diese zwingend zusammenfassend steuerlich gewürdigt werden müssen.

Unter bisheriger – umsatzsteuerlich getriebener – Betrachtung war die Zusammenfassung oftmals gewünscht, um so Vorsteuervorteile zu nutzen. Dies ist unter § 2 Abs. 3 UStG a. F. nur bei Annahme eines BgA möglich. Infolgedessen entstand jedoch nicht selten eine (faktische) Verpflichtung zur Abgabe von Ertragsteuererklärungen.

Die aktuelle Rechtsprechung eröffnet ertragsteuerlich Möglichkeiten, von dieser Erklärungspflicht Abstand nehmen zu können, sofern die Einnahmen der einzelnen Anlage 35.000 Euro nicht übersteigen (vgl. R 4 Abs. 5 S. 1 KStR). Ab Anwendung des § 2b UStG kann zukünftig (derzeit zwingend ab 01.01.2023) der Vorteil eines Vorsteuerabzugs auch genutzt werden, wenn ertragsteuerlich kein BgA begründet wird.

**Hinweis:** Auch bei bestehenden Anlagen / Gestaltungen sehen wir Möglichkeiten, zukünftig (zumindest ab 2023) von der Abgabe von Ertragsteuererklärungen inkl. Gewinnermittlung, etc. Abstand nehmen zu können, ohne den Vorsteuervorteil zu gefährden. Dies sollte jedoch zwingend vorab mit dem zuständigen Finanzamt abgestimmt werden.

*Stephan Hauptmannl, Tel.: 0711/2049-1232*

## Gemeinnützigkeit des Trägers einer Privatschule

**Der BFH hat im Urteil vom 26.05.2021 (Az. V R 31/19) entschieden, dass ein Träger einer Privatschule nicht die Allgemeinheit fördert, wenn die Höhe der Schulgebühren auch unter Berücksichtigung eines Stipendienangebotes zur Folge hat, das die Schülerschaft sich nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt.**

Eine in Jahr 2014 errichtete GmbH verfolgt nach ihrer Satzung den Zweck der Förderung der Erziehung, der Volks- und Berufsbildung sowie der internationalen Gesinnung und des Völkerverständigungsgedankens. Der Satzungszweck soll durch die Errichtung und den Betrieb einer internationalen Schule mit Englisch als erster Unterrichtssprache als Ergänzungsschule in privater Trägerschaft verwirklicht werden. Laut Satzung wird bei mindestens 25 % der Schüler keine Sonderung nach den Besitzverhältnissen der Eltern vorgenommen. Das Finanzamt stellte mit Bescheid für 2014 fest, dass die Satzung der GmbH die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach §§ 51, 59, 60 und 61 AO erfüllt.

Im Jahr 2014 übernahm die GmbH als neue Trägergesellschaft eine Schule. Aufgrund eines Bescheides ging die Anerkennung der vorherigen Trägergesellschaft (allgemeinbildende internationale Ergänzungs-

schule) auf die GmbH über. Die Schulgebühren betragen im Jahr 2014 zwischen ca. 11.000 Euro und 17.000 Euro pro Jahr zuzüglich 400 Euro Verwaltungsgebühren jährlich sowie einmalig Einschreibengebühren zwischen 3.000 Euro bis 7.000 Euro. Begabte Schüler aus Familien mit bestimmten Einkommen konnten Stipendien erhalten.

Das Finanzamt setzte die Körperschaftsteuer für das Jahr 2017 auf 0 Euro fest, allerdings ging aus den Erläuterungen des Bescheides ebenfalls hervor, dass die GmbH nicht gemeinnützig sei. Eine Klage wurde vom FG abgewiesen. Die Tätigkeit der GmbH sei nicht darauf gerichtet, die Allgemeinheit zu fördern, wenn sie gegen das Verbot einer Sonderung nach den Besitzverhältnissen der Eltern verstoße und sich nur an einen sehr abgegrenzten Personenkreis richte. Auch der BFH hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen. Die GmbH ist nach Auffassung des BFH im Streitjahr nicht als gemeinnützig anzuerkennen. Die Tätigkeit der Klägerin sei nicht darauf gerichtet, die Allgemeinheit zu fördern, weil sie aufgrund der Höhe des Schulgeldes nicht mehr die Allgemeinheit repräsentiere. Von einer Förderung der Allgemeinheit könne nur ausgegangen werden, wenn die Mitglieder sich zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellten. Gemeinnüt-

zigkeitsschädlich seien daher Verpflichtungen zur Zahlung von Aufnahmebeiträgen oder Zahlungen von laufenden Beiträgen, deren Höhe eine Repräsentation der Allgemeinheit nicht mehr gewährleisteten, weil nur ein kleiner Teil in der Lage sei, diese zu zahlen und der Anteil der potentiellen Stipendiaten dies nicht ausgleiche.

*Patrizia Kutteroff, Tel.: 0711/2049-1192*



## UMSATZSTEUER

# Update § 2b UStG: Aktuelle Verlautbarungen der Finanzverwaltung etc.

**Wir setzen unsere Reihe im novus Gemeinnützigkeit fort, aktuell veröffentlichte, entscheidende und allgemein relevante Stellungnahmen des BMF und / oder der verschiedenen OFD / LfSt zu § 2b UStG darzustellen, Ihnen hierzu Handlungsoptionen aufzuzeigen und weitere Hinweise zu geben.**

**Hinweis:** Die Stellungnahmen erfolgen oftmals nicht öffentlich, sondern nur an die jeweils betroffenen Verbände etc.. Rückschlüsse auf weitere Branchen / Themenstellungen sind hierbei oftmals möglich, wenn auch nicht direkt ersichtlich. Daher fassen wir

die verschiedenen Äußerungen regelmäßig zusammen, um einen Überblick über die aktuelle Verwaltungsmeinung zu bieten.

Auf unserer Website stellen wir Ihnen als weiteren Service zudem die bereits in den vergangenen Ausgaben des novus Gemeinnützigkeit veröffentlichten Updates zu § 2b UStG zur Verfügung ([www.ebnerstolz.de/2b-ustg](http://www.ebnerstolz.de/2b-ustg)). Diese Aufstellung wird fortlaufend aktualisiert. So erhalten Sie stets eine Information über Sachverhalte / Geschäftsvorfälle, zu welchen sich die Finanzverwaltung bereits eindeutig geäußert hat.

### **Personalgestellung allgemein, insb. an Eigengesellschaften**

Bei der Prüfung einer § 2b UStG-Relevanz sind bei allen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) besonders die verschiedensten Personalgestellungen an andere jPdöR und aber auch an zivilrechtliche Rechtsträger zu prüfen. Hier besteht oftmals ein nicht unerhebliches Steuerisiko, da den Einnahmen keine / kaum Vorsteuerpotentiale aus Eingangsleistungen gegenüberstehen.

Das Landesamt für Steuern (LfSt) Bayern verdeutlicht hierzu nochmals die strenge Auslegung seitens der Finanzverwaltung (LfSt Bayern vom 08.02.2021, Az. S 7107.2.1 – 39/5 St 33). Sofern eine Kooperation auf privatrechtlicher Grundlage vereinbart wird, ist stets von einer umsatzsteuerbaren Tätigkeit auszugehen. Umsatzsteuerbefreiungen kommen nur selten zum Tragen. Beispielhaft sind ausdrücklich die folgenden Fälle benannt. Dies sind unter bestimmten Voraussetzungen die Überlassung von:

- ▶ Ärzten und medizinischem Hilfspersonal (Abschn. 4.14.6 Abs. 2 Nr. 7 UStAE, Abschn. 4.16.6 Abs. 2 Nr. 4 UStAE) als eng verbundener Umsatz,
- ▶ Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen (§ 4 Nr. 27 Buchst. a UStG) oder
- ▶ land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften und Betriebshelfern (§ 4 Nr. 27 Buchst. b UStG).

Eine Anwendbarkeit des § 2b UStG setzt demnach voraus, dass das überlassene Personal ausschließlich Tätigkeiten ausführt, die jPdÖR vorbehalten sind. Ausdrücklich reicht ein allgemein gehaltenes Kooperationsgebot nicht aus (vgl. Abschn. 2b.1 Abs. 8 UStAE).

Wichtig ist, dass die von einer jPdÖR erbrachte Leistung aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers wesentlich unterschiedlich zu einer durch einen privaten Rechtsträger erbrachten Leistung und vielmehr an den Status der jPdÖR geknüpft ist. In dieser Verfügung wird die Zurverfügungstellung von Kräften der Bereitschaftspolizei an ein anderes Bundesland ausdrücklich als entsprechende Ausnahme benannt.

Kann eine Tätigkeit hingegen ohne Unterschied auch von am Markt verfügbaren Verwaltungensexperten ausgeübt werden, wie sie auch Zeitarbeitsfirmen anbieten, wird häufig eine steuerschädliche Wettbewerbssituation angenommen.

Übertragen auf zahlreiche andere Anwendungsbereiche bleibt festzuhalten, dass die Finanzverwaltung fortgesetzt eine sehr enge Auslegung des hoheitlichen Handelns – insb. auch im Bereich der Personalüberlassung – vertritt.

Gleichlautend äußert sich auch das LfSt Niedersachsen. Hierbei wird insb. nochmals hervorgehoben, dass die meist historisch durch Ausgliederung erwachsene Personalüberlassung von jPdÖR an neu gegründete Eigengesellschaften (oftmals Krankenhäuser, Stadtwerke, etc.) unter Anwendung des § 2b UStG umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig werden kann (vgl. LfSt Niedersachsen vom 27.01.2021, Az. S 7107 – 8 – St 171). Mangels Vorsteuerabzugsberechtigung führt dies insb. für Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen und andere grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreite Einrichtungen zu einer steuerlichen Belastung.

Die derzeit für körperschaftsteuerliche Zwecke angewandte Verneinung eines Betriebes gewerblicher Art (BgA) Personalüberlassung und die somit nach § 2 Abs. 3 UStG a. F. (vor Anwendung § 2b UStG) umsatzsteuerliche Qualifikation als nicht umsatzsteuerbare Leistung bleibt zwar ertragsteuerlich unverändert. Diese Einschätzung / Billigung hat jedoch zukünftig keine Ausstrahlung auf die umsatzsteuerliche Würdigung, so dass hier regelmäßig ein umsatzsteuerbarer und meist umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch anzunehmen ist.

**Hinweis:** Insb., wenn in der Vergangenheit entsprechende Ausgliederungen erfolgten und eine Überlassung von Beamten, etc. weiterhin erfolgt, sollten die umsatzsteuerlichen Konsequenzen ab 2023 frühzeitig geprüft werden.

### Personalgestellung an Gemeindeverwaltungsverband (Beispiel Hessen)

Für die Kooperation von Gemeinden in Hessen im Rahmen eines Gemeindeverwaltungsverbandes i. S. d. § 30 des hessischen Gesetzes über die kommunale Gemeinschaftsarbeit hat die OFD Frankfurt Stellung bezogen (vgl. OFD Frankfurt/Main vom 04.05.2021, Az. S 7107 A – 001 – St 110.2). Sofern in anderen Bundesländern ähnliche Regelungen bestehen, erachten wir diese Stellungnahme als deutliches Indiz für die umsatzsteuerliche Bewertung auch in anderen Bundesländern.

Wenn sich aus einer landesgesetzlichen Regelung ergibt, dass ein Gemeindeverwaltungsverband ausschließlich mit eigenem oder von den Mitgliedsgemeinden überlassenen Personal tätig werden darf, besteht keine größere Wettbewerbsverzerrung und die Ausnahmeregelung des § 2b UStG ist grundsätzlich anwendbar.

In diesem Fall bestätigt die OFD zudem, dass eine „ausnahmsweise“ Inanspruchnahme von externen (Personal-)Dienstleistern, z. B. aus urlaubs- oder krankheitsbedingten Gründen, keine schädliche Tätigkeit begründet. In dem von der Finanzverwaltung eng gesetzten Rahmen ist dies u. E. eine beachtenswerte Öffnungsklausel. Sofern ein externer (Personal-)Dienstleister eingesetzt werden kann, muss es sich um Tätigkeiten handeln, welche grundsätzlich auch auf dem



privaten Markt bezogen werden können. Wie weit diese Öffnung der – in diesem Fall hessischen – Finanzverwaltung zukünftig reichen wird, bleibt abzuwarten.

**Hinweis:** § 2b UStG stellt maßgeblich bzgl. eines Leistungsvorbehalts von jPdÖR auf Landesrecht ab. Die hier für Hessen dargestellte Auffassung der Finanzverwaltung ist nicht uneingeschränkt auf andere Bundesländer übertragbar. Dennoch stellt diese u. E. eine gute Basis für eine Argumentation anhand des jeweiligen Landesrechts dar.

### **Bauhofleistungen (Beispiel Bayern)**

In Ergänzung zu dem Beispiel des BMF im ersten ausführlichen Anwendungsschreiben zu § 2b UStG vom 16.12.2016 (Az. III C 2 – S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, S.1451 ff., Tz. 50) hat das LfSt Bayern detaillierter Stellung bezogen. Das LfSt Bayern führt aus, dass kommunale Bauhöfe ein breites Aufgabenspektrum wahrnehmen (LfSt Bayern vom 18.06.2021, Az. S 7107.2.1 – 36/8 St33). Ausdrücklich benannt sind:

- ▶ Unterhaltung der Straßen, Wege und Plätze,
- ▶ Winterdienst,
- ▶ Straßenreinigung,
- ▶ Grünflächenunterhaltung und Friedhöfe,
- ▶ Kanalunterhaltung,
- ▶ Gebäudeunterhaltung,
- ▶ Abfallbeseitigung,
- ▶ Handwerker- und Transportdienste,
- ▶ Hochwasserabwehr.

Häufig werden solche Aufgaben im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit an andere Kommunen, Zweckverbänden oder Kommunalunternehmen mit befreiender Wirkung übertragen. Für diesen Fall schätzt das LfSt Bayern die Übernahme der Tätigkeiten gegen Kostenerstattung ausdrücklich als Anwendungsfall des § 2b UStG ein, da ein privater Rechtsträger diese Tätigkeiten zwar ausführen kann; nicht jedoch mit befreiender Wirkung für die beauftragende Kommune.

Ausdrücklich klargestellt wird, dass eine Übertragung der Aufgaben ohne diese befreiende Wirkung regelmäßig zu umsatzsteuerbaren Leistungen führt.

**Hinweis:** Grundsätzlich ist nach dem jeweiligen Landesrecht zu prüfen, ob eine Aufgabenübertragung mit befreiender Wirkung möglich ist. Für die Beratungspraxis interessant ist die Benennung der verschiedenen Tätigkeiten. Im Gegensatz zu dem zitierten Beispiel des BMF ist keine Übertragung der Bauhof-Aufgaben in Gänze zu erkennen. Dies eröffnet u. E. Spielraum zur Argumentation gegenüber dem jeweiligen Finanzamt, wenn nur Teile der Aufgaben des Bauhofes (die jeweils ausdrücklich benannten Teilaufgaben) – dafür aber mit befreiender Wirkung für die beauftragende Kommune – übertragen werden. Die individuelle Umsetzung nach jeweiligem Landesrecht sollte jedoch u. E. zwingend vorab mit dem zuständigen Finanzamt abgestimmt werden.

### **Errichtung und Unterhaltung gemeinsamer Verkehrseinrichtungen**

Zu der Übernahme von Aufgaben des Trägers der Straßenbaulast nimmt das Finanzministerium Schleswig-Holstein ausführlich Stellung (FinMin Schleswig-Holstein vom 23.03.2021, Az. VI 3510 – S 7107 – 001).

Insb. für den Fall, dass sich verschiedene Straßenklassen (Bundesstraße, Landesstraße, Kreisstraßen, Gemeindestraßen) kreuzen, übernimmt oftmals die untere Behörde die Ausführung (Planung, Umsetzung, Überwachung) der Aufgaben und belastet den weiteren Trägern der Straßenbaulast (anteilig) die Kosten weiter.

Nach Einschätzung des FinMin erfolgt dies regelmäßig auf hoheitlicher Basis, ohne dass ein Wettbewerb zu privaten Dienstleistern gegeben ist. Zumindest nach den Regelungen in Schleswig-Holstein können derartige Genehmigungs-, Planungs- und ähnliche Aufgaben ausschließlich an andere jPdÖR übertragen werden. Ein Wettbewerb zu privaten Dritten sei somit nicht gegeben. Die (anteilige) Kostenweiterbelastung ist somit nach § 2b UStG nicht umsatzsteuerbar.

**Hinweis:** Die einzelnen durchzuführenden Tätigkeiten können sicherlich oftmals durch private Dritte erbracht werden bzw. werden regelmäßig durch entsprechende Beauftragung auch durch diese erbracht. Die Gesamtverantwortung derartiger Baumaßnahmen und die Genehmigungshoheit sind u. E. jedoch regelmäßig nicht übertragbar. Auch über Schleswig-Holstein hinaus sollte diese Klarstellung – jeweils nach Prüfung des jeweiligen Landesrechts – daher weitere Rechtssicherheit, insb. für Kommunen, bieten.

## Verpachtung von Jagdbezirken

Das LfSt Bayern hat ausführlich zur Umsatzbesteuerung von Jagdgenossenschaften Stellung genommen (LfSt Bayern vom 13.04.2021, Az. S 7416.1.1 – 2/7 St33). Inhaltlich gleichlautend äußert sich auch die OFD Karlsruhe mit Verfügung vom 03.03.2021 (Az. S 7106). Die Jagdgenossenschaften sind oftmals eng mit der jeweiligen Kommune verbunden, so dass wir auch auf diese Regelung eingehen möchten.

Jagdgenossenschaften üben mit der Eigenbewirtschaftung bzw. der Verpachtung der Jagd eine nachhaltige, wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig aus und sind damit Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG.

Die (teilweise / bezirksweise) Überlassung des Jagdrechts erfolgt regelmäßig auf privatrechtlicher Grundlage. Für diesen Fall ist eine Anwendbarkeit des § 2b UStG nicht gegeben und die Einnahmen sind daher grundsätzlich umsatzsteuerbar. Bei der Überlassung des Jagdrechts handelt es sich nach übereinstimmender Einschätzung der Finanzverwaltung nicht um eine Grundstücksüberlassung, welche nach § 4 Nr. 12 UStG grundsätzlich umsatzsteuerfrei möglich wäre. Infolgedessen sind die Einnahmen grundsätzlich ab der zwingenden Anwendung des § 2b UStG (derzeit ab 01.01.2023) umsatzsteuerpflichtig. Ähnliches gilt es auch für die Überlassung von Fischereirechten zu beachten.

**Hinweis:** Die Jagdgenossenschaften stellen oftmals eigenständige jPdöR dar. Für diese ist bei geringeren Einnahmen grundsätzlich auch die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG zu prüfen. Demnach kann bei Einnahmen von weniger als 22.000 Euro oftmals von einer Nichtumsatzsteuerbarkeit ausgegangen werden. Zu beachten sind hierbei jedoch auch weitere, potentiell umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Einnahmen (Feste, Basare, etc.).

*Stephan Hauptmannl, Tel.: 0711/2049-1232*

## Unternehmereigenschaft von Aufsichtsräten

**Aufsichtsratsmitglieder wie auch Mitglieder anderer Aufsichtsratsgremien wurden bisher unterschiedslos als Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG angesehen. Nachdem der EuGH in Fällen, in denen die Tätigkeit ohne ein Vergütungsrisiko ausgeübt wurde, die Unternehmereigenschaft verneint hatte, musste der BFH diesen Vorgaben folgen. Die Finanzverwaltung setzt dies mit einer Nichtbeanstandungsfrist bis Ende 2021 um und macht die Eigenschaft der Aufsichtsperson von der Vergütung abhängig.**

Unternehmer ist, wer selbständig, nachhaltig und mit der Absicht Einnahmen zu erzielen tätig wird, § 2 Abs. 1 UStG. Aufsichtsräte wurden bisher unterschiedslos als Unternehmer angesehen (z. B. BFH-Urteil vom 20.08.2009, Az. V R 32/08, BStBl. 2010 II, S. 88). Der EuGH verneinte in einem Verfahren die Unternehmereigenschaft eines Aufsichtsrates, der für seine Tätigkeit nur eine

festen Vergütung erhielt, die weder eine Teilnahme an Sitzungen noch von seinen tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden abhing (EuGH-Urteil vom 13.06.2019, Rs. C – 420/18 (10), BFH/NV 2019 S. 1053). Der BFH musste nun in einem parallel in Deutschland anhängigen Verfahren diesen Vorgaben folgen. In diesem Verfahren ging es um eine Aufsichtsrats-tätigkeit, bei der nicht nur eine feste, sondern auch eine variable Vergütung bezahlt wurde. Auch ein finanzgerichtliches Urteil des FG Köln (Urteil vom 26.11.2020, 8 K 2333/18) befasste sich zwischenzeitlich mit der Frage der Steuerbarkeit einer entgeltlichen Tätigkeit als Aufsichtsrat. Ein Aufsichtsratsmitglied sei nur dann unternehmerisch tätig, wenn es seine Tätigkeit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ausübe und das damit verbundene Risiko trage. Das sei nicht der Fall, wenn lediglich Zahlungen aufgrund eines garantierten Auslagenersatzanspruchs erfolgen.

Die Finanzverwaltung setzt die vom BFH aufgrund der vom EuGH vorgegebene Linie fort und sieht die Tätigkeit eines Aufsichtsrats dann nicht mehr als eine selbständige Tätigkeit an, wenn aufgrund einer nicht variablen Vergütung kein Vergütungsrisiko besteht. Es sei dabei unerheblich, ob die Vergütung als Geldleistung oder in Form von Sachzuwendungen erfolgt. Wenn eine Vergütung sowohl aus festen als auch aus variablen Bestandteilen vereinbart ist, liege grundsätzlich eine unternehmerische Betätigung vor, wenn die variablen Bestandteile im Kalenderjahr mindestens 10 % der gesamten Vergütung betragen.

Die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung ist in allen offenen Fällen anzuwenden, wobei eine Nichtbeanstandungsregelung bis einschließlich 31.12.2021 gilt.

*Anna Pollerhof, Tel.: 0711/2049-1769*



---

**PUBLIKATIONEN**


---

**Dr. Jörg Sauer / Lisa Maria Roeder**

Mitautoren im Nomos Kommentar  
zum Gemeinnützigkeitsrecht  
(Gesamtes Gemeinnützigkeitsrechtsrecht),  
2. Auflage 2020

**Katharina Kutteroff**

Kapitel 9.2 „Wohltätigkeit schwer gemacht,  
Ein Querschnitt der Problemfelder bei  
der mildtätigen Zweckverwirklichung nach  
§ 53 AO“ in: StiftungsManager,  
Herausgegeben von Küstermann,  
Martin, Theuffel-Werhahn,  
Erich Schmitt Verlag,  
Ergänzungslieferung 56, 2020

---

**IMPRESSUM**


---

**Herausgeber:**

Ebner Stolz Mönning Bachem  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte  
Partnerschaft mbB  
www.ebnerstolz.de

Ludwig-Erhard-Straße 1, 20459 Hamburg  
Tel. +49 40 37097-0

Holzmarkt 1, 50676 Köln  
Tel. +49 221 20643-0

Kronenstraße 30, 70174 Stuttgart  
Tel. +49 711 2049-0

**Redaktion:**

Dr. Jörg Sauer, Tel. +49 711 2049-1281  
Susanne Weigenand, Tel. +49 711 2049-1194  
Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371  
Brigitte Stelzer, Tel. +49 711 2049-1535  
gemeinnuetzigkeit@ebnerstolz.de

**novus** enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Empfänger des **novus** eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

**novus** unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

**Fotonachweis:**

Titel: © J. Helfenberger – Fotolia.com  
Seite 4–13: © www.gettyimages.com