

novus

ÖFFENTLICHE HAND & GEMEINNÜTZIGKEIT

Das Ende der Schonzeit naht – die Übergangsfrist für die Anwendung des § 2b UStG läuft aus

Neuregelungen zur Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei gemeinnützigen Körperschaften

Stand der Stiftungsrechtsreform



Vorwort



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

die Umsatzbesteuerung der öffentlich-rechtlichen Körperschaften wurde bereits ab dem Jahr 2017 grundlegend reformiert. Waren diese bisher nur „punktuell“ mit ihren Betrieben gewerblicher Art umsatzsteuerliche Unternehmer, gelten sie nunmehr grundsätzlich als Unternehmer und sind nur ausnahmsweise, soweit sie hoheitlich handeln, von der Umsatzbesteuerung ausgenommen.

Dieser Paradigmenwechsel stellt die öffentlich-rechtlichen Körperschaften vor große Herausforderungen. Deshalb wurde eine Übergangsfrist eingeräumt, innerhalb derer auf Antrag noch das bisherige Recht zur Anwendung kommt und die Umstellung auf das neue System rechtlich und organisatorisch vorbereitet werden kann. Diese Frist läuft zum 31.12.2020 aus, mehr als die Hälfte der „Schonzeit“ ist also verstrichen. Angesichts der weitreichenden Konsequenzen der bevorstehenden Änderungen – in finanzieller wie organisatorischer Hinsicht – stellen wir in dieser Ausgabe die geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen und die sich daraus ergebenden Pflichten für öffentlich-rechtliche Körperschaften nochmals vor. Denn noch ist Zeit, um die Umstellung gut gestalten zu können.

Der gesetzgeberische Eifer machte auch im vergangenen Jahr vor gemeinnützigen Körperschaften nicht Halt. So wurde durch das Jahressteuergesetz 2018 erneut die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei gemeinnützigen Körperschaften eingeschränkt, eine Entwicklung, die sich bereits seit einigen Jahren zeigt.

Wir stellen in dieser Ausgabe außerdem eine Reihe von Urteilen vor, die weitreichende Konsequenzen für gemeinnützige Körperschaften haben können. Der BFH hat sich unter anderem erneut mit der Frage beschäftigt, wie die vergünstigte Darlehensgewährung an eine Schwesterpersonengesellschaft zu behandeln ist. Auch wenn die Entscheidung die bisher bekannten Grundsätze widerspiegelt, zeigt sich einmal mehr, dass Darlehensvergaben durch gemeinnützige Körperschaften im Fokus der Finanzverwaltung stehen.

Viel beachtet wurde auch die Entscheidung des BFH zum Gemeinnützigkeitsstatus von Attac, in der es um die Frage ging, ob und unter welchen Voraussetzungen politisches Engagement gemeinnützigkeitskonform ist und wie weit der Rahmen des Katalogs gemeinnütziger Zwecke des § 52 AO reicht.

Wir wünschen Ihnen interessante Einblicke und viel Spaß beim Lesen. Für Rückfragen stehen Ihnen Ihre persönlichen Ansprechpartner bei Ebner Stolz sowie die Autoren der Beiträge gerne zur Verfügung.

Susanne Weigenand
Rechtsanwältin



■ STEUERRECHT

Umsatzsteuer

| | |
|--|---|
| Das Ende der Schonzeit naht – die Übergangsfrist für die Anwendung des § 2b UStG läuft aus | 4 |
| EuGH-Vorlage zur Umsatzbesteuerung von Vereinen | 6 |

Gemeinnützigkeitsrecht

| | |
|---|----|
| Gesetzesinitiative des Bundesrats für eine Erhöhung der Freigrenze für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe | 7 |
| Politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften – das Attac-Urteil und seine Folgen | 8 |
| Vertrauensschutz bei Verlust der Gemeinnützigkeit | 9 |
| Satzungsmäßige Voraussetzungen zur Feststellung der Gemeinnützigkeit | 9 |
| Vergünstigte Darlehensgewährung an Schwesterpersonengesellschaft als gemeinnützigkeitsschädliche verdeckte Gewinnausschüttung | 10 |
| Freigrenze für Zuwendungen an Vereinsmitglieder in Baden-Württemberg auf EUR 60 erhöht | 11 |

Ertragsteuer

| | |
|---|----|
| Neuregelungen zur Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei gemeinnützigen Körperschaften | 11 |
| Abzug der Aufwendungen eines nebenberuflich tätigen Übungsleiters | 12 |
| Erste Erfahrungen mit den neuen Vordrucken für Steuererklärungen ab dem Veranlagungszeitraum 2017 | 13 |
| Vergütung für nebenberufliche Fahrer im Bereich der Altenhilfe | 14 |
| BFH zu Spende an eine in der EU belegene Kirche | 14 |

■ ZIVILRECHT

| | |
|---------------------------------|----|
| Stand der Stiftungsrechtsreform | 15 |
|---------------------------------|----|

■ INTERN

| | |
|--|----|
| | 16 |
|--|----|

UMSATZSTEUER

Das Ende der Schonzeit naht – die Übergangsfrist für die Anwendung des § 2b UStG läuft aus

Man kann nicht oft genug darauf hinweisen, dass für juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) umsatzsteuerlich ein Umbruch bevorsteht, der betroffenen Körperschaften in wesentlich größerem Ausmaß als bisher nicht nur finanzielle umsatzsteuerliche Belastungen, sondern auch umfangreiche steuerliche Pflichten bescheren wird. Die Zeit, sich darauf vorzubereiten und notwendige Maßnahmen zu ergreifen, wird immer knapper.

In der bis zum 31.12.2016 gültigen Fassung knüpfte § 2 Abs. 3 UStG a. F. im Hinblick auf die Qualifikation als Unternehmer an die Körperschaftsteuerliche Beurteilung an, mithin an die Frage, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt. Der Gesetzgeber vollzog dann aber mit der Einführung des § 2b UStG einen Systemwechsel. Ob eine jPöR der Umsatzsteuer unterliegt, ist nunmehr grundsätzlich nach allgemeinen Kriterien zu beurteilen. § 2b UStG postuliert lediglich – mit einer Reihe von Rückausnahmen – die Trennung zwischen hoheitlichem und damit nicht unternehmerischem Aufgabenbereich vom privatrechtlich geregelten unternehmerischen Bereich der jPöR.

Viele jPöR haben bisher von der Option des § 27 Abs. 22 UStG Gebrauch gemacht, nach der § 2b UStG erst für ab dem 1.1.2021 ausgeführte Leistungen zur Anwendung kommt. Sinn dieser Optionsmöglichkeit war unter anderem, den jPöR Gelegenheit zu geben, sich auf die praktische Umsetzung des Systemwechsels vorzubereiten und ihre nach neuem Recht umsatzsteuerrelevanten Aktivitäten zu identifizieren. Mehr als die Hälfte dieser „Schonzeit“ ist verstrichen und den jPöR ist zu empfehlen, sich, sofern noch nicht geschehen, den Herausforderungen der Umsetzung der neuen umsatzsteuerlichen Vorgaben zu stellen und in Einzelfällen auch die Abstimmung mit dem Finanzamt zu suchen. Denn auch bei den Finanzämtern herrscht nach eigenem Bekun-

den in dem einen oder anderen Fall Ratlosigkeit, wie die konkrete Beurteilung zu erfolgen hat. Um am Stichtag 1.1.2021 mit hinreichender Sicherheit die umsatzsteuerliche Relevanz einzelner Leistungen korrekt beurteilen zu können, ist spätestens jetzt Handeln erforderlich.

Grundsätzliches zur umsatzsteuerlichen Behandlung von jPöR

Nach § 2 Abs. 3 UStG a. F. war die Unternehmereigenschaft und damit die umsatzsteuerliche Relevanz der entgeltlichen Leistungen die Ausnahme – sie war nur dann zu bejahen, wenn die jPöR im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art tätig wurde.

Nunmehr ist bei allen entgeltlichen Leistungen, mit denen die jPöR nachhaltig Einnahmen erzielt, deren umsatzsteuerliche Relevanz zunächst einmal die Regel. § 2b UStG normiert die Ausnahmen von dieser Regel, nämlich das Handeln in Ausübung hoheitlicher Gewalt. Überspitzt formuliert könnte man sagen: Nicht der § 2b UStG ist das Problem der jPöR, sondern der § 2 UStG, der die allgemeine Unternehmereigenschaft definiert. Es müssen zukünftig alle Leistungsbeziehungen unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten betrachtet werden, nicht nur die einzelnen Betriebe gewerblicher Art.

Der Ausnahmetatbestand des § 2b UStG im Einzelnen

Nach § 2b UStG sind jPöR dann nicht unternehmerisch tätig, „wenn sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben“. Das entscheidende Kriterium, nämlich wann ein Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt vorliegt, ist aber nicht näher definiert.

Nach dem BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (BStBl. I 2016, S. 1451) ist dies anzunehmen, wenn eine Leistung auf einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung beruht, also auf einem formellen und materiellen öffentlich-rechtlichen Gesetz, einer Verwaltungsvereinbarung oder einem öffentlich-rechtlichen Vertrag. Im Umkehrschluss bedeutet dies: Sobald eine jPöR in privatrechtlicher Form Leistungen nachhaltig entgeltlich erbringt, sind diese grundsätzlich umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig, wenn nicht eine Umsatzsteuerbefreiung – wie für jeden anderen Unternehmer – greift. Dies gilt tatsächlich auch dann, wenn die jPöR öffentlich-rechtliche Sonderregelungen mit der Leistungserbringung umsetzt und ohne jedes unternehmerische Ziel aus Gründen des Gemeinwohls tätig wird. Es kommt also tatsächlich weniger auf die Ausübung hoheitlicher Gewalt an, sondern letztendlich auf die Frage, in welcher Rechtsform dies geschieht. Dem liegt die Annahme zugrunde, dass die jPöR bei Wahl einer privatrechtlichen Handlungsform den gleichen rechtlichen Bedingungen unterliegen wie jeder privatrechtliche Anbieter.

Vor diesem Hintergrund ist es erforderlich, dass die jPöR ihre Leistungsbeziehungen spätestens jetzt analysieren. Sie sollten prüfen, ob eine etwaige Umsatzsteuerpflicht der Ausgangsleistungen z. B. wegen der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs vorteilhaft oder zumindest nicht nachteilig sein könnte, und ggf. die rechtliche Basis in Einzelfällen umstellen, wo dies möglich ist. Vielfach wird dies allerdings nicht ohne weiteres umzusetzen sein, nicht zuletzt, weil privatrechtliche Vereinbarungen für die Aufgabenerfüllung zweckmäßiger erscheinen als ein Handeln im Rahmen der begrenzten Handlungsformen des öffentlichen Rechts. Andererseits besteht durchaus die Möglichkeit, die Umsatz-

besteuerung rechtlich zulässig zu vermeiden, indem die Leistungsbeziehungen „das rechtliche Gewand wechseln“ und zukünftig im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Vertrages erbracht werden.

Was unter einem öffentlich-rechtlichen Vertrag zu verstehen ist, definiert das BMF ebenfalls in seinem Schreiben vom 16.12.2016. Dazu muss eine besondere öffentlich-rechtliche Norm die Beteiligten zum Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrages berechtigen, die im Vertrag übernommenen Verpflichtungen in einer öffentlich-rechtlichen Norm zu regeln. Zudem muss der Vertrag dem Vollzug einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung dienen oder sich einer der beiden Partner in dem Vertrag zu einer hoheitlichen Maßnahme verpflichten.

Wie aber sind Verträge zu beurteilen, die sowohl privatrechtliche als auch öffentlich-rechtliche Komponenten beinhalten? Wann greift die vom BMF zugunsten der jPÖR getroffene Gutglaubensregelung, dass nach dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit der Verwaltung die gewählte Rechtsform immer die rechtlich zulässige ist – mit der Folge, dass das Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Vertrages in Mischfällen tatsächlich anerkannt wird?

Und selbst wenn ein Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt dann tatsächlich als solches identifiziert wurde, besteht eine Rückausnahme. Der Verzicht auf die Besteuerung des öffentlich-rechtlichen Handelns darf nämlich nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Auch hier finden sich die jPÖR einem weiten, unbestimmten Rechtsbegriff gegenüber, für dessen Auslegung der Gesetzeswortlaut zwar Anhaltspunkte gibt, die aber gleichzeitig Anlass zur Sorge geben, dass eine eher enge Interpretation anzunehmen ist. Grundsätzlich sollen nach § 2b Abs. 2 UStG größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere dann nicht vorliegen, wenn die Entgelte aus gleichartigen Tätigkeiten der jPÖR EUR 17.500 im Kalenderjahr

nicht übersteigen oder wenn für vergleichbare Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage eine Steuerbefreiung ohne Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht besteht. Der Sinn dieser Regelung liegt auf der Hand. Der Grenzwert von EUR 17.500 entspricht der sog. Kleinunternehmergrenze des § 19 UStG. Diese würde für den Fall, dass es zu einer Umsatzbesteuerung der jPÖR kommen würde, ebenfalls gelten und zu einer Nichterhebung der Umsatzsteuer führen. In beiden Fällen kommt es also auch bei nicht öffentlich-rechtlichen Unternehmern nicht zu einer Umsatzbesteuerung, so dass daraus naturgemäß keine umsatzsteuerliche Wettbewerbsverzerrung resultieren kann.

Für Leistungen, die an andere jPÖR erbracht werden, gilt nach § 2b Abs. 3 UStG, dass keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, wenn diese Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer jPÖR erbracht werden können. In diesen Fällen kann offensichtlich kein Wettbewerb mit nicht-öffentlichen Unternehmern bestehen. Außerdem soll keine Wettbewerbsverzerrung vorliegen, wenn die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt ist und kumulativ die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen, dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen, ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt. Bei den vielfältigen denkbaren Kooperationen, vertikal wie horizontal, ergibt sich hier ein immenser Abstimmungsbedarf – man denke etwa an die Behandlung von Rechenzentren, behördlichen Auskunftsdiensten, Versorgungs- und Gehaltsabrechnungsstellen usw. Aber auch hier besteht jetzt noch die Möglichkeit, Handlungsbedarf zu identifizieren und entsprechende Vereinbarungen abzuschließen oder bestehende Vereinbarungen anzupassen.

Fazit

Die Herausforderungen, denen sich die jPÖR durch die Anwendung des § 2b UStG ab dem 1.1.2021 stellen müssen, sind groß. Waren bisher nur einzelne, anhand klarer Kriterien definierte Betriebe gewerblicher Art umsatzsteuerlich zu berücksichtigen, muss nun zunächst jede Einnahme auf den Prüfstand gestellt werden. Sie sind daraufhin zu untersuchen, ob sie auf privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage erzielt werden. Eventueller Umstellungsbedarf bei den vertraglichen Grundlagen ist zu identifizieren. Bei den Einnahmen, die nach Ablauf der Optionsfrist umsatzsteuerpflichtig sein werden, ist gleichzeitig sicherzustellen, dass die umsatzsteuerlichen Vorgaben hinsichtlich korrekter Rechnungstellung, Umsatzsteuerausweis, Verbuchung und Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen etc. berücksichtigt werden. Tax-Compliance-Strukturen sind einzuführen, ggf. sind Mitarbeiter zu informieren und an die zusätzlichen Aufgaben heranzuführen. Für zukünftige Vereinbarungen sind ggf. bereits jetzt Richtlinien zu entwickeln, um zukünftig umsatzsteuerliche Thematiken in die Vertragsgestaltung zu integrieren. Die Liste der anstehenden Maßnahmen, die zusätzlich zu allen anderen Aufgaben mit den vorhandenen Ressourcen umzusetzen sind, ist fast beliebig verlängerbar.

Es bleibt die Erkenntnis, dass die „Schonzeit“ zwar noch nicht abgelaufen ist, aber die jPÖR jetzt dringend gefordert sind, einen Umstellungsprozess einzuleiten oder voranzutreiben, um am 1.1.2021 gut für die „neue Umsatzsteuerwelt“ gerüstet zu sein.

Susanne Weigenand, Tel. 0711/2049-1194

EuGH-Vorlage zur Umsatzbesteuerung von Vereinen

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen, die durch einen Sportverein erbracht werden, beschäftigt erneut die Gerichte. Nach der richtungsweisenden EuGH-Entscheidung im Fall Kennemer Golf & Countryclub (EuGH-Urteil vom 21.3.2002, Rs. C-174/00, DStRE 2002, S. 642), welche die unionsrechtliche Umsatzsteuerbefreiung für die entgeltliche Überlassung eines Golfplatzes durch eine Einrichtung ohne Gewinnstreben bejahte, hat der Bundesfinanzhof drei Fragen beim EuGH vorgelegt, die einen vergleichbaren Sachverhalt betreffen.

Bei dem Kläger handelt es sich um einen Golfverein, der im Streitjahr 2011 nicht als gemeinnützig i. S. d. §§ 51 ff. AO anerkannt war. Der Kläger erbrachte verschiedene Leistungen gegen gesondert vereinbartes Entgelt. Dabei handelte es sich insbesondere um die Berechtigung zur Nutzung des Golfspielplatzes (Greenfee), um die leihweise Überlassung von Golfbällen für das Abschlagstraining mittels eines Ballautomaten und um die Durchführung von Golfturnieren, bei denen der Kläger Startgelder für die Teilnahme vereinnahmte. Das Finanzamt sah diese Leistungen als umsatzsteuerpflichtig an.

Das vorinstanzliche Finanzgericht (FG München, Urteil vom 29.3.2017, Az. 3 K 855/15, EFG 2017, S. 1030) gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Es bejahte eine Steuerfreiheit, die sich zwar nicht aus dem nationalen Recht, aber aus dem Unionsrecht und dabei aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) ergebe. Dagegen wendet sich das Finanzamt mit seiner Revision.

Der BFH setzte mit Beschluss vom 21.6.2018 (Az. V R 20/17, DStR 2018, S. 1609) das Verfahren aus und legte dem EuGH (Rs. C-488/18) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. Kommt der Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL, nach dem „bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“, unmittelbare Wirkung zu, so dass sich Einrichtungen ohne Gewinnstreben bei fehlender Umsetzung unmittelbar auf diese Bestimmung berufen können?
2. Bei Bejahung der ersten Frage: Handelt es sich bei der „Einrichtung ohne Gewinnstreben“ i. S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL um
 - ▶ einen autonom unionsrechtlich auszulegenden Begriff oder
 - ▶ sind die Mitgliedstaaten befugt, das Vorliegen einer derartigen Einrichtung von Bedingungen wie § 52 i. V. m. § 55 AO (oder den §§ 51 ff. AO in ihrer Gesamtheit) abhängig zu machen?
3. Falls es sich um einen autonom unionsrechtlich auszulegenden Begriff handelt: Muss eine Einrichtung ohne Gewinnstreben i. S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL über Regelungen für den Fall ihrer Auflösung verfügen, nach denen sie ihr dann vorhandenes Vermögen auf eine andere Einrichtung ohne Gewinnstreben zur Förderung von Sport und Körperertüchtigung zu übertragen hat?

Der BFH begründet seine Vorlage wie folgt: Es bestehen Zweifel daran, dass sich eine Steuerfreiheit aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ergibt. Denn aus der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 15.2.2017, Rs. C-592/15, British Film Institute, MwStR 2017, S. 271) kann abgeleitet werden, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL keine unmittelbare Wirkung zukommt, so dass sich Steuerpflichtige auf diese Bestimmung nicht berufen können, um sich gegen eine Steuerpflicht nach nationalem Recht zu wehren.

Sollte der EuGH eine unmittelbare Wirkung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL verneinen, würde dies zu einer Rechtsprechungsänderung führen. Denn der BFH hat in der Vergangenheit eine unmittelbare Wirkung und Berufbarkeit bejaht.

Hinweis: Während Vereine in derartigen Fällen bislang wählen konnten, die Steuerbefreiung nach der MwStSystRL in Anspruch zu nehmen oder darauf zu verzichten und so auch mit Blick auf den Vorsteuerabzug eine steueroptimale Entscheidung zu treffen, könnte diese Möglichkeit bald entfallen. Der Entscheidung des EuGH könnte somit weitreichende Bedeutung zukommen.

Lisa Maria Roeder, Tel.: 0711/2049-1516



GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT

Gesetzesinitiative des Bundesrats für eine Erhöhung der Freigrenze für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Soweit sich gemeinnützige Körperschaften außerhalb ihrer satzungsmäßigen Zwecke im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs betätigen, unterliegen sie grundsätzlich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Dies gilt nach § 64 Abs. 3 AO dann nicht, wenn die Einnahmen zuzüglich der Umsatzsteuer einen Betrag von EUR 35.000 nicht überschreiten.

Der Bundesrat sieht in dieser Vereinfachungsregelung ein wichtiges Instrument, insbesondere Ehrenamtliche in Vereinen von administrativen Aufgaben zu entlasten. Da die letzte Anhebung dieser Freigrenze bereits zehn Jahre zurückliegt, sieht der Bundesrat eine Erhöhung dieses Betrages auf EUR 45.000 als angemessen an, damit die Vorschrift auch weiter ihrem Charakter als Vereinfachungsregel gerecht werden kann.

Eine entsprechende Entschliebung vom 21.9.2018 zur Erhöhung der Freigrenze wurde daher der Bundesregierung mit der Bitte, einen Gesetzesvorschlag hierzu zu unterbreiten, zugeleitet (BR-Drucksache 308/18). Dies wurde jedoch im Jahressteuergesetz 2018 noch nicht umgesetzt. Es bleibt abzuwarten, ob im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens in 2019 eine entsprechende Änderung aufgenommen wird.

Susanne Weigenand, Tel. 0711/2049-1194

Politische Betätigung gemeinnütziger Körperschaften – das Attac-Urteil und seine Folgen

Gemeinnützige Körperschaften haben kein allgemeinpolitisches Mandat. Das hat der BFH in seinem vielbeachteten Urteil vom 10.1.2019 (Az. V R 60/17, DStR 2019, S. 439) zum Attac-Trägerverein entschieden.

Attac ist durch eine Vielzahl öffentlichkeitswirksamer Aktionen mit den unterschiedlichsten politischen Zielsetzungen in Erscheinung getreten – man denke etwa an den 2011 anlässlich des Projekts „Stuttgart 21“ abgehaltenen Demokratiekongress. Andere Kampagnen betrafen z. B. ein Sparpaket der Bundesregierung, die Finanztransaktionssteuer, die Bekämpfung der Steuerflucht, die wöchentliche Arbeitszeit oder das sog. bedingungslose Grundeinkommen.

Das Finanzamt versagte für den dreijährigen Überprüfungszeitraum der Jahre 2010 bis 2012 die Gemeinnützigkeit des globalisierungskritischen Vereins, wogegen dieser zunächst erfolgreich klagte. Die Vorinstanz sah die Gemeinnützigkeit in Hinblick auf die Förderung der mit der Volksbildung verbundenen politischen Bildung und die Förderung des demokratischen Staatswesens als gegeben an. Diese Zwecke sollten eine Betätigung in beliebigen Politikbereichen zur Durchsetzung eigener politischer Vorstellungen ermöglichen. Der BFH hat nun anders entschieden.

Auch wenn die Entscheidung des BFH großes Aufsehen erregte, folgt sie doch der ständigen Rechtsprechung des BFH, der bereits in mehreren Urteilen festgehalten hat, dass eine Vereinigung weder einen politischen Zweck als ausschließlichen überwiegenden Zweck in der Satzung festlegen, noch im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend politische Zwecke verfolgen dürfe.

Der BFH sieht die Verfolgung politischer Zwecke nicht per se als gemeinnützig an. Gemeinnützige Körperschaften haben also kein allgemeinpolitisches Mandat. Zwar kann im Rahmen der Volksbildung auch die politische Bildung durch Förderung der poli-

tischen Wahrnehmungsfähigkeit oder des politischen Verantwortungsbewusstseins gefördert werden. Gemeinnützige politische Bildungsarbeit setzt nach dem BFH allerdings geistige Offenheit voraus. Zielt die Organisation dagegen darauf ab, die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung im Sinne der eigenen Auffassungen zu beeinflussen, erfolgt dies nicht gemeinnützig. Denn der Gesetzgeber hat entschieden, dass die eigenständige Verfolgung politischer Zwecke grundsätzlich nicht zur Förderung der Allgemeinheit gehört und daher auch nicht im abschließenden Zweckkatalog des § 52 AO aufgeführt ist.

Mit dem Attac-Urteil bestätigt der BFH erneut diese Trennung zwischen politischem und gemeinnützigem Handeln. Einflussnahme auf die politische Willensbildung und auf die Gestaltung der öffentlichen Meinung sind klassische Aufgaben und Betätigungsfelder der Parteien und als solche auch im Parteiengesetz geregelt. Zwar fördert der Staat auch die Parteien mit öffentlichen Mitteln. Um den Prozess der politischen Willensbildung transparent zu machen, unterliegen die Parteien aber – im Gegensatz zu den gemeinnützigen Organisationen – den wesentlich strengeren Regelungen der Parteienfinanzierung. Durch die Veröffentlichung der Rechenschaftsberichte der Parteien, die Nachweispflicht für die Herkunft von Parteispenden und die Identifizierungs- und Benennungspflichten von Groß Spendern soll für die Wähler transparent gemacht werden, welche Gruppen, Verbände oder Privatpersonen möglicherweise im Rahmen der politischen Prozesse auf die Parteien einzuwirken versuchen.

Dagegen profitieren die gemeinnützigen, steuerbegünstigten Körperschaften von einem liberalen Spendenrecht. Sie sind weder verpflichtet, Nachweise über die Herkunft ihrer Spendenmittel zu führen, noch ihre Zuwendungsgeber namentlich zu benennen und nicht zuletzt besteht ein weitreichender Spendenabzug für die Zuwendungen. Dagegen ist der steuerliche Abzug von Parteispenden für den Zuwendenden begrenzt.

Nach Veröffentlichung des Urteils wurden Befürchtungen laut, dass nunmehr vielen Organisationen ein ähnliches Schicksal droht. Die Allianz „Rechtssicherheit für politische Willensbildung“ sieht allein durch die entstandene Verunsicherung bei gemeinnützigen Körperschaften, ob bestimmte Aktionen noch möglich sind, das zivilgesellschaftliche Engagement gefährdet. Erste Vereinigungen haben bereits bekannt gegeben, dass sie einstweilen keine Spendenbescheinigungen ausstellen werden, weil sie offensichtlich ihren Gemeinnützigkeitsstatus gefährdet sehen und sich und die Vorstände nicht dem Risiko der Spendenhaftung aussetzen wollen.

Dabei wird, wie eingangs erwähnt, durch das Urteil die bisherige Rechtsprechung lediglich fortgeführt. Der BFH bekräftigt, dass sich nach ständiger Rechtsprechung gemeinnützige Körperschaften zur Förderung ihrer nach § 52 AO steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke sehr wohl in gewissen Grenzen auch zur Förderung genau dieser Zwecke betätigen können, um Einfluss auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung zu nehmen. Die Grenzen der Zulässigkeit allgemeinpolitischer Betätigungen einer steuerbegünstigten Körperschaft sind noch gewahrt, wenn die Beschäftigung mit politischen Vorgängen im Rahmen dessen liegt, was das Eintreten für die konkreten steuerbegünstigten Ziele und deren Verwirklichung fordert. Allerdings muss darauf geachtet werden, dass die politischen Äußerungen parteipolitisch neutral gehalten sind. Denn § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 AO untersagt gemeinnützigen Organisationen als Ausfluss des Gebots der Selbstlosigkeit ausdrücklich eine unmittelbare oder mittelbare Förderung politischer Parteien.

Hinweis: Auch nach dem Attac-Urteil schwebt also nicht das Damoklesschwert der Aberkennung des Gemeinnützigkeitsstatus über steuerbegünstigten Körperschaften, die sich im Rahmen ihrer unmittelbaren Zweckverwirklichung auch am politischen Meinungsbildungsprozess beteiligen. Allerdings sollten der Umfang und die inhaltliche Ausrichtung solcher Tätigkeiten kritisch hinterfragt werden.

Susanne Weigenand, Tel. 0711/2049-1194

Vertrauensschutz bei Verlust der Gemeinnützigkeit

Stellt das zuständige Finanzamt bei der regelmäßigen Überprüfung der gemeinnützigen Organisationen einen Verstoß gegen die Regelungen der §§ 52 ff. AO fest, droht die Aberkennung der Gemeinnützigkeit und damit auch der rückwirkende Verlust aller steuerlichen Vorteile.

In dem vom FG Münster entschiedenen Urteilsfall klagte ein Friedhofsverein gegen die Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Der betroffene Verein wurde im Jahr 1904 gegründet und hat seitdem den Zweck, einen Friedhof nebst Trauerhalle in einem bestimmten Ortsteil für seine Mitglieder zu unterhalten. In den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen wurde der Verein stets als gemeinnützig anerkannt. Im Jahr 2014 entzog das zuständige Finanzamt den Gemeinnützigkeitsstatus, da die satzungsmäßigen Voraussetzungen nicht erfüllt seien. Daraufhin klagte der Verein gegen die Aberkennung der Gemeinnützigkeit.

Das FG Münster bestätigte jedoch die Auffassung des Finanzamts in seinem Urteil vom 19.2.2018 (Az. 15 K 3313/15 F) und erklärte den Verein für nicht gemeinnützig. Begründet wurde dies insbesondere mit der mangelhaften Satzung, welche die Zwecke und die Zweckverwirklichung des Vereins gar nicht oder nur ungenügend beschreiben würde.

Aufgrund der steuerlichen Anerkennung in den Vorjahren, erließ das zuständige Finanzamt Abhilfebescheide und entschied entsprechend AEAO Nr. 4 zu § 59 AO, dass der Status der Gemeinnützigkeit erst ab dem Zeitpunkt der Aberkennungsentscheidung verloren geht. Somit tritt eine Nachversteuerung etwaiger Gewinne oder eine Haftung für ausgestellte Spendenbescheinigungen nicht ein, weil sich der Verein auf Vertrauensschutzgesichtspunkte berufen kann.

Hinweis: Die Gemeinnützigkeit kann jedoch auch für abgelaufene Veranlagungszeiträume entzogen werden, wenn keine formalen, sondern materielle Verstöße (bspw. gegen die sog. tatsächliche Geschäftsführung) vorliegen. In diesen Fällen können sich betroffene Körperschaften nicht auf den Vertrauensschutz berufen. Bei schwerwiegenden Verstößen kann es zu einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit und zur Nachversteuerung von bis zu zehn vorangegangenen Veranlagungszeiträumen kommen.

Katharina Eichler, Tel.: 0711/2049-1690

Satzungsmäßige Voraussetzungen zur Feststellung der Gemeinnützigkeit

In der Anlage zur AO ist eine Mustersatzung zu finden, welche für gemeinnützige Körperschaften eine große Hilfe bei der Neugründung oder Satzungsänderung sein kann. Die Mustersatzung muss laut dem BFH nicht wörtlich übernommen werden, einige Schlagworte sind aber dennoch zwingend.

Auf die in der Anlage zur AO enthaltene Mustersatzung wird in § 60 Abs. 1 Satz 2 AO explizit hingewiesen und betont, dass diese sämtliche notwendige Festlegungen für eine Satzung enthält. Die Finanzverwaltung empfiehlt regelmäßig die wortwörtliche Übernahme der Mustersatzung, obwohl dies nicht notwendig ist. Vielmehr ist es entscheidend, ob alle Festlegungen nach ihrem Sinn und Zweck in der jeweiligen Satzung wiederzufinden sind.

Der BFH bestätigt diese Auffassung in seinem Beschluss vom 7.2.2018 (Az. V B 119/17, BFH/NV 2018, S. 544) und stellt folgende Mindestanforderungen an die Satzungen auf:

► Zweckverwirklichung

Die Satzungszwecke und die Arten der Verwirklichung müssen hinreichend bestimmt sein, damit eine Überprüfung seitens des Finanzamts möglich ist. Zwingend sind deshalb die Satzungszwecke selbst und der Hinweis, dass diese den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entsprechen, sowie dass diese Zwecke ausschließlich, unmittelbar und selbstlos gefördert werden.

► Vermögensbindungsklausel

Im Falle des Verlustes der Gemeinnützigkeit oder der Auflösung der Organisation tritt die Vermögensbindungsklausel in Kraft. Entweder wird in der Satzung ein konkreter Vermögensanfallsberechtigter oder der zu verfolgende Zweck genannt. Laut dem BFH muss bereits in der Satzung der Begünstigte zur ausschließlichen und unmittelbaren Verwendung des Vermögens verpflichtet werden.

Katharina Eichler Tel.: 0711/2049-1690

Vergünstigte Darlehensgewährung an Schwesterpersonengesellschaft als gemeinnützigkeitsschädliche verdeckte Gewinnausschüttung

Es ist hinlänglich bekannt, dass verdeckte Gewinnausschüttungen als gemeinnützigkeitsschädliche Mittelverwendung im Sinne des § 55 Absatz 1 Nr. 1 Satz 2 AO anzusehen sind. Das Urteil des FG München vom 25.4.2016 (Az. 7 K 1252/14, DStRE 2018, S. 497), das zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit einer GmbH führte, die einer Schwesterpersonengesellschaft vergünstigte Darlehensbedingungen eingeräumt hat, überrascht somit nicht.

Die vier Gesellschafter der klagenden GmbH hatten dieser in den Jahren 2010 und 2011 jeweils in Summe EUR 3 Mio. gespendet und darüber Zuwendungsbestätigungen erhalten. Die Spenden wurden von der GmbH nach Erhalt als Darlehen an eine GmbH & Co. KG ausgereicht, an welcher die vier Gesellschafter als Komplementär bzw. Kommanditisten beteiligt waren. Entsprechend der Darlehensverträge sollten die Laufzeiten für beide Darlehen zehn Jahre betragen. Der Darlehenszins sollte jährlich neu festgelegt werden und auf Basis des Einjahres-Euribor zzgl. einer Marge von 0,6 % ermittelt werden. Sicherheiten wurden nicht vereinbart.

Daraufhin widerrief das Finanzamt die vorläufige Anerkennung der Gemeinnützigkeit und begründete dies damit, dass die GmbH im Überprüfungszeitraum vorrangig zur Förderung der eigenwirtschaftlichen Interessen der Gesellschafter tätig geworden sei und damit gegen das Gebot der Selbstlosigkeit gemäß § 55 AO verstoßen habe. Die dagegen beim FG München vorgetragene Klage hatte keinen Erfolg.

Gleich aus zwei Gründen sah das FG München die Aberkennung der Gemeinnützigkeit als gerechtfertigt an.

1. Verdeckte Gewinnausschüttung

Das FG stellte zunächst in prägnanter Form die allgemeinen Grundsätze dar. Danach setzt die Selbstlosigkeit voraus, dass die Gesellschafter einer gemeinnützigen Körperschaft keine Gewinnanteile oder sonstigen Zuwendungen erhalten. Die verbotenen Gewinnanteile umfassen neben offenen auch verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kommt zudem nicht nur unmittelbar an den Gesellschafter, sondern auch an eine ihm nahestehende Person in Betracht. Da dem Begriff des „Nahestehens“ lediglich indizielle Bedeutung zukommt, reicht zu dessen Begründung jede Art der Beziehung zwischen einem Gesellschafter und einem Dritten aus. Aufgrund der Personenidentität sah das Gericht die KG unzweifelhaft als eine den Gesellschaftern nahestehende Person an.

Hinsichtlich des zugewendeten Vermögensvorteils führte das Gericht aus, dass bei einer Darlehensgewährung durch eine Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter die banküblichen Habenzinsen die Untergrenze und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze des angemessenen Zinssatzes darstellen. Sofern innerhalb dieses Rahmens durch Schätzung keine angemessene Marge ermittelt werden könne, sei von dem Erfahrungssatz auszugehen, wonach sich Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen. Die aus dem Euribor abgeleiteten Zinssätze unterschritten in beiden Jahren diesen Rahmen. Daraus leitete das Gericht ab, dass der KG ein Vermögensvorteil in Form eines vergünstigten Zinssatzes eingeräumt wurde.

2. Unzureichende Besicherung

Darüber hinaus sah das Gericht auch die Vergabe nahezu sämtlicher Mittel als zehnjähriges ungesichertes Darlehen als gemeinnützigkeitsschädlich an. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, so das Gericht, hätte einem fremden Dritten kein ungesichertes Darlehen, welches nahezu das gesamte Vermögen umfasste, ausgereicht. Der dauerhafte Erhalt des Vermögens sei nicht gewährleistet, die äußerste Grenze eines unter Risikogesichtspunkten zulässigen Verhaltens demnach überschritten.

Dem stehe auch nicht entgegen, dass sich aus den Bilanzen der KG keine besonderen Risiken ergeben und diese über hinreichend Eigenkapital verfüge. Auch die Tatsache, dass der persönlich haftende Komplementär über ein großes Privatvermögen verfüge, führte in diesem Zusammenhang zu keinem anderen Ergebnis.

Hinweis: Auch wenn die Aussagen des Finanzgerichts im Wesentlichen die bekannten Grundsätze widerspiegeln, macht das Urteil deutlich, dass die Darlehensvergabe durch gemeinnützige Körperschaften im Fokus der Finanzverwaltung steht. Das Urteil steht in einer Reihe von Entscheidungen, bei denen die Vergabe von vergünstigten und/oder unzureichend besicherten Darlehen letztlich zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führte (FG Münster vom 11.12.2014, Az. 3 K 323/12 Erb, EFG 2015, S. 739, novus 2. Ausgabe 2015, und FG München vom 15.1.2016, Az. 7 V 2906/15, DStRE 2017, S. 101, novus 2. Ausgabe 2016).

Vor diesem Hintergrund sollte bei der Vergabe von Darlehen eingehend geprüft werden, ob die gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen gegeben sind.

Lisa Maria Roeder, Tel. 0711/2049-1516

Freigrenze für Zuwendungen an Vereinsmitglieder in Baden-Württemberg auf EUR 60 erhöht

Gemeinnützige Organisationen unterliegen dem Begünstigungsverbot, d.h. alle Mittel müssen für die gemeinnützigen Zwecke verwendet werden. So dürfen z. B. Mitglieder eines Vereins grundsätzlich keine Zuwendungen aus den Vereinsmitteln erhalten.

Bisher war es gleichwohl für den Gemeinnützigkeitsstatus unschädlich, wenn anlassbezogene Zuwendungen für Geschenke oder Aufwendungen für die Einladung zu einem besonderen Vereinsereignis einen Betrag von EUR 40 nicht überstiegen.

In einer Pressemitteilung vom 21.3.2019 hat nun das Finanzministerium Baden-Württemberg diese Nichtbeanstandungsgrenze für Baden-Württemberg auf EUR 60 angehoben. Dies soll rückwirkend zum 1.1.2019 gelten.

Nach Aussage des Finanzministeriums soll Vereinen damit bei allgemein steigenden Kosten die Möglichkeit gegeben werden, ihre Wertschätzung für das Engagement ihrer Mitglieder bei besonderen Anlässen angemessen ausdrücken zu können. Es versteht die Anhebung der Nichtbeanstandungsgrenze gleichzeitig als Beitrag, das Ehrenamt im Land zu unterstützen.

Hinweis: Es gibt keine bundeseinheitliche Regelung über die Auslegung der Abgabenordnung hinsichtlich der Höhe unschädlicher Zuwendungen, daher fällt die Entscheidung hierüber in die Kompetenz der Länder. Zu hoffen bleibt, dass sich die anderen Bundesländer der Erhöhung der Freigrenze anschließen.

Susanne Weigenand, Tel. 0711/2049-1194

ERTRAGSTEUER

Neuregelungen zur Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei gemeinnützigen Körperschaften

Die Erträge einer gemeinnützigen Körperschaft aus Kapitalvermögen fallen grundsätzlich im Rahmen der steuerbefreiten Vermögensverwaltung an und sind daher vom Kapitalertragsteuerabzug ausgenommen. Durch das Jahressteuergesetz 2018 wurden die §§ 44a und 44b EStG neu gefasst bzw. ergänzt. Der Trend, die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug weiter einzuschränken setzt sich damit fort. Durch ein am 17.12.2018 ergangenes BMF-Schreiben (BStBl. I 2018, S. 1399) wurden die Regelungen z. T. noch verschärft.

Die Neuerung in § 44a Abs. 10 EStG betrifft den Kapitalertragsteuerabzug bei Wertpapieren in sog. Sammelverwahrung, der häufigsten Form der Verwahrung von Aktien. Übersteigen ab dem 1.1.2019 die vereinbarten Kapitalerträge einen Betrag von EUR 20.000, ist auch bei steuerbegünstigten Gläubigern der Kapitalerträge ein Steuerabzug vorzunehmen, wenn der Gläubiger bei Zufluss der Kapitalerträge nicht seit mindestens einem Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien oder Genussscheine ist. Der Steuerabzug wird allerdings auf 15 % (statt 25 %) begrenzt. Über den

gesetzlichen Wortlaut hinausgehend hat das BMF zudem erklärt, dass es bis zum 31.12.2019 nicht beanstandet werde, wenn ein Steuerabzug von 15 % auch dann vorgenommen wird, wenn die Kapitalerträge einen Betrag von EUR 20.000 nicht übersteigen.

Der an sich steuerbefreite Anleger wird auf das nachgelagerte Erstattungsverfahren nach § 44b EStG verwiesen. Nach dessen Abs. 2 wird, wenn gemäß der vorstehend beschriebenen Regelung des § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 3 EStG Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist, auf Antrag durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des Gläubigers befindet, die Kapitalertragsteuer erstattet, wenn der Gläubiger die Voraussetzungen nach § 36a Abs. 1 bis 3 EStG erfüllt.

Hinweis: Diese Regelung gilt für Kapitalerträge nach § 43 Abs. 1 Nr. 1a EStG, also für solche aus Aktien und Genussscheinen, die in Sammelverwahrung im Inland gehalten werden, bei denen eine Sonderverwahrung gemäß § 2 Satz 1 des Depotgesetzes erfolgt oder bei denen die Erträge gegen Aushändi-

gung der Dividendenscheine oder sonstigen Erträgnisscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden. Bezieht eine gemeinnützige Körperschaft derartige Einkünfte, kommt es selbst dann, wenn eine Nichtveranlagungsbescheinigung vorliegt, zu einem Kapitalertragsteuerabzug – im Jahr 2019 unabhängig von der Höhe, sofern von der Übergangsregelung des BMF Gebrauch gemacht wird. In den folgenden Jahren erfolgt ein Kapitalertragsteuerabzug, wenn die Einkünfte mehr als EUR 20.000 betragen. Gemeinnützige Körperschaften mit Aktienvermögen sollten daher zukünftig zusammen mit ihrer Bank oder ihrem Vermögensverwalter abstimmen, zu welchem Zeitpunkt vorhandene Wertpapiere veräußert werden, um etwa in 2019 den Kapitalertragsteuerabzug bereits ab dem ersten Euro zu vermeiden und in den Folgejahren die EUR 20.000-Schwelle nicht zu überschreiten. Der Vorteil, nicht dem Kapitalertragsteuerabzug zu unterliegen und auf ein langwieriges Erstattungsverfahren verwiesen zu sein, wiegt unter Umständen schwerer als die Mitnahme kleinerer Kursgewinne.

Susanne Weigenand, Tel. 0711/2049-1194



Erste Erfahrungen mit den neuen Vordrucken für Steuererklärungen ab dem Veranlagungszeitraum 2017

Ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2017 hat die Finanzverwaltung neue Formulare für die Körperschaftsteuer entwickelt. Die umfassenden Änderungen stellen insbesondere gemeinnützige Körperschaften vor eine Herausforderung. Die bisher abzugebende „Erklärung zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen“ (Gem 1) sowie die Anlage für Sportvereine (Gem 1A) wurde abgeschafft. Stattdessen haben gemeinnützige Körperschaften nun den Haupterklärungsvordruck (KSt 1) sowie die Anlage „Anlage Gem“ abzugeben. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine steuerbegünstigten Zweckbetriebe sind, deren Einnahmen EUR 35.000 und deren Gewinn den Freibetrag

in Höhe von EUR 5.000 nach § 24 KStG übersteigen, sind zudem verpflichtet die Anlagen „Anlage GK“ sowie „Anlage zVE“ abzugeben.

Die Angaben zur pauschalen Gewinnermittlung bei Altmaterialverwertung, Werbung etc., die bisher in der Gem 1 vorzunehmen waren, sind künftig in der „Anlage GK“ bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzugeben.

Für den Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege sind zusätzliche Zeilen vorgesehen, in denen Angaben zum Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre gemacht werden müssen (vgl. hierzu den Beitrag im Stiftungsbrief 2018, S. 153 von Dr. Jörg Sauer

und Inken Grieser). Des Weiteren wird abgefragt, ob die Körperschaft Zahlungen an ausländische Künstler oder Sportler geleistet hat, für die ein Steuerabzug nach § 50a EStG vorzunehmen ist.

Hinweis: Die bisherigen Vordrucke Gem 1 und Gem 1A dürfen seit dem VZ 2017 nicht mehr verwendet werden und werden daher auch nicht mehr im Formularmanagementsystem des BMF bereitgestellt.

Katharina Kutteroff, Tel. 0711/2049-1245

Abzug der Aufwendungen eines nebenberuflich tätigen Übungsleiters

Einer Person, die als Übungsleiter tätig ist, entstehen in der Regel neben den Einnahmen auch Ausgaben. Der BFH hat mit Urteil vom 20.12.2017 (Az. III R 23/15, DStR 2018, S. 782) entschieden, dass Übungsleiter, die mit Einkünfterzielungsabsicht tätig sind und Einnahmen unterhalb des Übungsleiterfreibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG erzielen, Aufwendungen, die mit ihrer Tätigkeit zusammenhängen, insoweit abziehen können, als sie die Einnahmen übersteigen.

Die Einnahmen aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter sind nach § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG bis zur einer Höhe von insgesamt EUR 2.400 steuerfrei, wenn sie im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer wegen der Förderung mildtätiger, gemeinnütziger oder kirchlicher Zwecke steuerbegünstigten Einrichtung ausgeübt werden.

Im Urteilsfall hat ein im Sportverein tätiger Übungsleiter Einnahmen in Höhe von EUR 1.200 erzielt, der steuerfreie Betrag belief sich im Streitjahr nur auf EUR 2.100. Im Zusammenhang mit diesen Einnahmen entstanden ihm Ausgaben für Fahrten mit dem eigenen PKW in Höhe von EUR 4.062, so dass er in seiner Einkommensteuererklärung einen Verlust in Höhe von EUR 1.962 geltend machte.

Nach Auffassung des BFH richtet sich die Abziehbarkeit der Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen aus der Übungsleitertätigkeit stehen, im entschiedenen Fall nicht nach § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG. Danach sollen Aufwendungen nur in der Höhe abzugsfähig sein, in der sie den steuer-

freien Betrag übersteigen. Nach der aktuellen Rechtslage können sich somit erst ab einer Höhe von EUR 2.401 Aufwendungen einkünftermindernd auswirken. Im entschiedenen Fall sei diese Vorschrift nicht anwendbar, weil die erzielten, nach § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG steuerfreien Einnahmen den Maximalbetrag nicht übersteigen.

Weiter führt der BFH aus, dass die Einschränkung in § 3c Abs. 1 EStG dem Abzug nicht entgegensteht. Danach dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Dies bedeutet aber nach Auffassung des BFH ausdrücklich nicht, dass der Abzug vollständig zu versagen ist, weil ausschließlich steuerfreie Einnahmen erzielt wurden. Nach § 3c Abs. 1 EStG ist vielmehr der Abzug der Werbungskosten in Höhe der Differenz zwischen den Werbungskosten – EUR 4.062 – und den steuerfreien Einnahmen – EUR 1.200 im Streitjahr – zu gewähren.

Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass der Übungsleiter seine nebenberufliche Tätigkeit mit Einkünfterzielungsabsicht auszuüben hat. Er muss also einen Totalgewinn oder -überschuss der Einnahmen über die Ausgaben anstreben. Dies setzt die Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG voraus. Sollte die Tätigkeit als sogenannte Liebhaberei anzusehen sein, wären die Einnahmen nicht steuerbar und die damit zusammenhängenden Aufwendungen steuerlich unbeachtlich.

Der BFH stellt klar, dass die Prüfung der Einkünfterzielungsabsicht nicht etwa deshalb zu unterbleiben habe, weil die durch

§ 3 Nr. 26 EStG begünstigten nebenberuflichen Tätigkeiten häufig als Liebhaberei ausgeübt werden. Die Einkünfterzielungsabsicht ist für die Fälle zu untersuchen, um eine Schlechterstellung der nebenberuflich Engagierten gegenüber nicht unter die Befreiungsvorschrift fallenden Steuerpflichtigen zu vermeiden.

Hinweis: In seinem Urteil hat der BFH auch der Verwaltungsauffassung des BMF widersprochen, welches dem Verfahren beigetreten ist. Eine Veröffentlichung im Bundessteuerblatt II ist bisher nicht erfolgt, so dass die Entscheidung momentan nicht über den Einzelfall hinaus anzuwenden ist.

Katharina Kutteroff, Tel. 0711/2049-1245

Vergütung für nebenberufliche Fahrer im Bereich der Altenhilfe

Das FG Baden-Württemberg (Urteil vom 8.3.2018, Az. 3 K 888/16, EFG 2018, S. 1058) hat für den Fall von nebenberuflich tätigen Fahrern, welche für ein Seniorenzentrum alte und gebrechliche Menschen von ihrer Wohnung zur Tagespflege und zurück befördern, entschieden, dass das dafür

erhaltene Entgelt im Rahmen des Übungsleiterfreibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei sein kann.

Der BFH, bei dem die Revision gegen das Urteil unter dem Az. VI R 9/18 anhängig ist, wird nun darüber zu entscheiden haben, ob

die Tätigkeit der Fahrer auch die Pflege alter Menschen beinhaltet oder ob die Beförderung eine bloße Hilfeleistung darstellt, für welche der Freibetrag nicht in Betracht kommt.

Katharina Kutteroff, Tel. 0711/2049-1245

BFH zu Spende an eine in der EU belegene Kirche

Voraussetzung für den Abzug einer Spende an eine im Ausland ansässige Empfängerkörperschaft ist unter anderem, dass entweder natürliche Personen, die ihren Wohnsitz im Inland haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beiträgt (sog. struktureller Inlandsbezug). Erstmals seit Aufnahme der Regelung des § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG im Jahr 2009 entschied der BFH nun in seinem mit Spannung erwarteten Urteil vom 22.3.2018 (Az. X R 5/16, BFH/NV 2018, S. 877), wann die Tätigkeit zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beiträgt.

Im Urteilsfall spendete die Klägerin an eine rumänische Pfarrgemeinde EUR 15.000 und beantragte den Spendenabzug nach § 10b EStG. Die rumänische Gemeinde erwähnte die Spenderin in der örtlichen Presse, lud sie zur Weihe ein und nannte sie im Rahmen der Fürbitten namentlich. Zudem wurde ihr Name in den Fuß des Altars graviert. Das FG Köln bejahte im vorinstanzlichen Urteil vom 20.1.2016 (Az. 9 K 3177/14, siehe auch novus Öffentliche Hand & Gemeinnützigkeit 2. Ausgabe 2016, S. 9) den strukturellen Inlandsbezug und legte diesen verfassungs- und europarechtskonform aus.

Aus der Entstehungsgeschichte des § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG ergibt sich – so der BFH –, dass es für das Ansehen Deutschlands keiner spürbaren oder messbaren Auswirkung bedürfe. Die Tätigkeit müsse nicht, wie ursprünglich gefordert, in nicht unbedeutendem Umfang das Ansehen fördern und nicht als eigenständiger Nebenzweck angesehen werden. In Deutschland ansässige Organisationen haben die Voraussetzung bereits dadurch erfüllt, dass sie sich personell, finanziell, planend, schöpferisch oder anderweitig an der Förderung gemeinnütziger und mildtätiger Zwecke im Ausland beteiligen. Dies muss so auch bei Spenden von Privatpersonen gelten. Darüber hinaus hätte die Spenderin die Möglichkeit gehabt, mit ihrer Spende eine inländische Mittelbeschaffungskörperschaft i. S. d. § 58 Nr. 1 AO i. V. m. § 51 Abs. 2 AO zu unterstützen, die die Spende dann an die ausländische Körperschaft weiterführt. In diesem Fall wäre der Spendenabzug unzweifelhaft gewährt worden. Für eine Ungleichbehandlung der unmittellbaren Zuwendung sieht der BFH keine Gründe. Der BFH entschied daher, dass im Urteilsfall der strukturelle Inlandsbezug gegeben ist.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts entschied der BFH zudem, dass die Spende trotz der Vorteile, die die Spenderin vor Ort genießt, als freiwillig und unentgeltlich angesehen werden kann. Die Vorteile sind lediglich als Ausfluss der gemeinnützigen Mittelvergabe anzusehen.

Obwohl der Inlandsbezug bejaht wurde, verwies der BFH den Fall an das FG zurück, da es seiner Meinung nach an Feststellungen fehle, ob die rumänische Kirche als juristische Person des öffentlichen Rechts i. S. d. § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG anzusehen ist.

Hinweis: Das vorinstanzliche FG schloss sich der Literaturmeinung an und äußerte in verfassungs- und unionsrechtlicher Sicht Kritik an dem Kriterium des strukturellen Inlandsbezugs. Der BFH legte allerdings den Fall weder dem Bundesverfassungsgericht noch dem Europäischen Gerichtshof vor, womit er konkludent zu verstehen gibt, dass er solche Zweifel nicht teilt.

Katharina Kutteroff, Tel. 0711/2049-1245

Stand der Stiftungsrechtsreform

Wie wir in früheren Ausgaben des novus Öffentliche Hand & Gemeinnützigkeit bereits berichteten, wird für 2019 eine Reform des Stiftungsrecht erwartet. Schon im Februar 2018 hatte die Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht einen Diskussionsentwurf vorgelegt, der die empfohlenen Änderungen des BGB enthält.

Die Innenministerkonferenz hatte daraufhin im Juni 2018 beschlossen, das Ministerium der Justiz und für Verbraucherschutz zu ersuchen, auf Grundlage des Diskussionsentwurfs der Arbeitsgruppe einen Entwurf zur Änderung des Stiftungsrechts zu erarbeiten. Nachdem er zunächst im Frühjahr 2019 erwartet wurde, scheint es derzeit nicht absehbar, wann ein Referentenentwurf veröffentlicht wird.

Der Diskussionsentwurf der Bund-Länder-Arbeitsgruppe sieht vor allem eine, aus Sicht der Praxis erforderliche, bundesweite Vereinheitlichung des Stiftungsrechts vor. Derzeit finden sich viele Regelungen nicht im BGB, sondern in höchst unterschiedlicher Ausgestaltung in den Länder-Stiftungsgesetzen. Dies reicht von Fragen der Satzungsgestaltung über die Zweckänderung bis dahin, ob Zusammenlegungen möglich sind oder wann eine Aufhebung zulässig sein soll. Diese uneinheitliche Handhabung führte in der Vergangenheit nicht nur zu erheblicher Rechtsunsicherheit, sondern auch zu einem zunehmenden „forum shopping“ bei der Stiftungserrichtung und gleichzeitig einem Wettbewerb der Bundesländer, um z. B. mit einem liberalen Stiftungsgesetz Stiftungserrichtungen im eigenen Zuständigkeitsbereich anzuziehen.

Gerade bei Stiftungen, die oftmals einen regionalen Bezug haben, sei es über die Person des Stifters, sei es über den Zweck oder die Art der Zweckverwirklichung, ist es unbefriedigend, wenn die Entscheidung über eine Statutsänderung vom Bundesland abhängt. Was in Rheinland-Pfalz möglich ist, kann nach der Verwaltungspraxis in Baden-Württemberg ausgeschlossen sein.

Nach dem vorliegenden Diskussionsentwurf würde hier Klarheit geschaffen, z. B. zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen Satzungsänderungen möglich sind. Auch soll zukünftig der Stifter einen weiteren Spielraum als bisher haben, die Möglichkeit von Satzungsänderungen durch die Stiftungsorgane im Stiftungsgeschäft abweichend zu regeln. Ein gänzlich freies Recht zur Satzungsanpassung wird der Stifter allerdings weiterhin nicht einräumen können.

Nach wie vor wird dem dringenden praktischen Bedürfnis nach einer Öffnung zu alternativen Gestaltungen wie beispielsweise Verbrauchsstiftungen nicht Rechnung getragen. War bei der Einführung der Verbrauchsstiftung der Gesetzgeber ursprünglich bereit, eine vergleichsweise flexible Gestaltung zuzulassen, hatte er bereits 2012 auf Drängen des Bundesrats die deutlich restriktivere, derzeit gültige Fassung festgeschrieben. Danach ist die Lebenszeit der Stiftung bereits im Stiftungsgeschäft festzulegen (§ 80 Abs. 2 Satz 2 BGB). Nunmehr stehen weitere Restriktionen im Raum wie etwa die Angabe einer festen Verbrauchsreihenfolge und die zwingende Auflösung der Stiftung nach Ablauf der vorgegebenen Zeit.

Den Bedürfnissen der Praxis entspricht es aber, dass sowohl der Wechsel von der Verbrauchs- in eine Ewigkeitsstiftung als auch umgekehrt möglich ist. Hierzu konnte sich aber bereits die Bund-Länder-Arbeitsgruppe nicht entschließen und es ist fraglich, ob der Gesetzgeber dies noch tun wird.

Ebenso wenig wird aus heutiger Sicht dem Bedürfnis des Rechtsverkehrs Rechnung getragen, in einem Register transparent zu machen, wer Vertretungsberechtigter einer Stiftung ist und ob diese als gemeinnützig anerkannt ist. An ein Stiftungsregister wagt sich der Diskussionsentwurf bedauerlicherweise nicht heran. Und auch die Innenministerkonferenz hat in ihrem Beschluss vom Juni 2018 lediglich eine weitere Prüfung zur Einführung eines Stiftungsregisters angeregt.

Gleichwohl ist eine Vereinheitlichung des Stiftungsrechts zu begrüßen. Es ist aber absehbar, dass diese Reform nicht alle drängenden Probleme der Praxis wird lösen können.

Dr. Jörg Sauer, Tel.: 0711/2049-1281

TERMINE

Stiftungsfrühstück: Aktuelle Brennpunkte im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht
9.7.2019 // Stuttgart

Stiftungstalk: Auslegungsmöglichkeiten des Stifterwillens
13.9.2019 // Hamburg

PUBLIKATIONEN

Dr. Jörg Sauer / Lisa Maria Roeder
Mitautoren im Nomos Kommentar zum Gemeinnützigkeitsrecht (Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht), 2. Auflage 2019

Dr. Jörg Sauer / Inken Grieser
Neue Herausforderungen für die Einrichtungen der Wohlfahrtspflege bei der Steuerveranlagung
StiftungsBrief 2018, S. 153

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 7–12: © www.gettyimages.com