

novus

ÖFFENTLICHE HAND & GEMEINNÜTZIGKEIT

Jahressteuergesetz 2019 –
geplante Änderungen

Änderungen im
Anwendungserlass
zur Abgabenordnung

Spendenabzug bei
Schenkung mit
Weitergabeverpflichtung



Vorwort



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

wir hoffen Sie hatten eine schöne und erholsame Sommerzeit. Zum Start in den Herbst erhalten Sie die aktuelle Aushabe unseres novus Öffentliche Hand & Gemeinnützigkeit mit vielen interessanten Themen.

Ein Schwerpunkt unserer aktuellen Ausgabe ist der „Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (auch kurz JStG 2019). Denn auch in diesem Jahr macht der gesetzgeberische Eifer vor gemeinnützigen Körperschaften nicht Halt. Der Entwurf des JStG 2019 wurde am 31.7.2019 von der Bundesregierung in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Insbesondere sind für gemeinnützige Körperschaften erhebliche Neureglungen bei den Umsatzsteuerbefreiungen geplant, welche aufgrund EU-rechtlicher Vorgaben notwendig sind. Diese sorgen bereits u. a. durch den Wegfall von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG für viel Irritation. Bildungseinrichtungen fürchten erhebliche steuerliche Konsequenzen. Es bleibt daher zu hoffen, dass es im weiteren Gesetzgebungsverfahren noch Änderungen gibt. Ansonsten sollten zumindest erhebliche Klarstellungen in der Gesetzesbegründung und anschließend im Umsatzsteueranwendungserlass vorgenommen werden.

Erfreulich ist, dass die Finanzminister am 5.9.2019 nachträglich u. a. die Erhöhung der Freibeträge für Übungsleiter und Ehrenamtliche in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht haben und damit das Ehrenamt weiter stärken möchten.

Ein großer Anteil dieser Ausgabe des novus Gemeinnützigkeit nehmen zudem weitere wichtige Entscheidungen im Bereich der Umsatzsteuer ein. Außerdem stellen wir Ihnen die für gemeinnützige Körperschaften wesentlichen Änderungen der entsprechenden Richtlinien im Anwendungserlass vor.

Wir wünschen Ihnen interessante Einblicke und viel Spaß bei der Lektüre. Für Rückfragen zu einzelnen Themen stehen Ihnen Ihre persönlichen Ansprechpartner bei Ebner Stolz sowie die einzelnen Autoren gerne zur Verfügung.

Katharina Kutteroff
Steuerberaterin



■ STEUERRECHT

Umsatzsteuer

Jahressteuergesetz 2019: geplante Änderungen	4
Umsatzsteuerliche Behandlung von Mitgliedsbeiträgen in Sportvereinen	6
EuGH-Vorlage zur Schwimmschule	6
Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Inklusionsbetriebe gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Einrichtungen	7
Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf von Mietwagenunternehmen durchgeführte Krankenfahrten	7

Gemeinnützigkeitsrecht

Änderungen im Anwendungserlass zur Abgabenordnung	8
Kongresse von gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen: Pauschale Versteuerung mit 15% der Einnahmen bei Standvermietung möglich	10
Ökopunkte in der Gemeinnützigkeit	11
Sportliches Schießen ist gemeinnützig – BFH entscheidet zugunsten des IPSC Schießens	11

Ertragsteuer

Spendenabzug bei Schenkung mit Weitergabeverpflichtung	12
BFH zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Spendenvortrags	13
Kapitalertragsteuer bei dauerdefizitärer kommunaler Eigengesellschaft	14
Kosten einer ausgerichteten Geburtstagsfeier als Einnahme	14
Thesaurierungsbegünstigung bleibt für Übertragungen eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung vor dem 5.7.2017 erhalten	15

■ INTERN

UMSATZSTEUER

Jahressteuergesetz 2019: geplante Änderungen

Am 8.5.2019 veröffentlichte das BMF den „Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“. Angesichts der Vielzahl steuerlicher Themen wird er verkürzt aber auch als „Jahressteuergesetz 2019“ (JStG 2019) bezeichnet. Die Bundesregierung beschloss am 31.7.2019, den Entwurf mit leichten Änderungen in das Gesetzgebungsverfahren einzubringen. Im Folgenden fassen wir die für gemeinnützige Organisationen wesentlichen Änderungen zusammen. Die im Regierungsentwurf enthaltenen Änderungen sind für gemeinnützige Körperschaften insbesondere im Bereich der Umsatzsteuerbefreiungen von Relevanz.

► § 4 Nr. 18 UStG-E

§ 4 Nr. 18 UStG soll völlig neu gefasst werden. Der Gesetzgeber möchte damit die Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL) in nationales Recht transformieren. Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung wäre dann, dass die Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Bisher ist die Umsatzsteuerbefreiung an die Mitgliedschaft in einem Wohlfahrtsverband geknüpft. Diese Voraussetzung würde dann entfallen.

Ebenso müssen die Entgelte der Leistungen nicht mehr hinter den am freien Markt erzielbaren Entgelten zurückbleiben. Voraussetzung wäre künftig, dass die Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt. Bei der Beurteilung sind sämtliche Tätigkeiten zu berücksichtigen. Die Einrichtung darf z. B. im Gegensatz zum Zweck eines gewerblichen Unternehmens nicht darauf gerichtet sein, für ihre Beteiligten Gewinne zu erzielen. Eine Einrichtung ohne Gewinnstreben kann jedoch auch dann vorliegen,

wenn sie systematisch danach strebt, Überschüsse zu erwirtschaften, die sie anschließend für die Durchführung ihrer Leistungen verwendet. Diese Einschränkung der Vorschrift beruht auf Artikel 133 Absatz 1 Buchst. a MwStSystRL.

► Bildungsleistungen (§ 4 Nr. 21 und § 4 Nr. 22 UStG-E)

Im aktuellen Gesetzentwurf unternimmt das BMF als Reaktion auf die jüngste EuGH-Rechtsprechung einen weiteren Versuch, die Steuerbefreiungen der Bildungsleistungen neu zu fassen. Dies war seinerzeit mit dem Jahressteuergesetz 2013 nicht gelungen.

Wesentliche Neuerung ist dabei, dass die für die Steuerbefreiung bisher erforderliche Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde für nicht öffentliche Bildungseinrichtungen wegfallen soll. Die Überprüfung der Tatbestandsmerkmale würde dann künftig in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegen und zu mehr Rechtsicherheit führen.

Die bisher nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG umsatzsteuerbefreiten Kurse/Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und belehrender Art sollen in § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG-E aufgenommen werden. Analog zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL sind dann Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, steuerbefreit. Die Leistungen sind durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder durch andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung zu erbringen (u. a. Ergänzungsschulen, Volkshochschulen in privatrechtlicher Struktur).

Durch die Änderung der Begrifflichkeiten ist zu befürchten, dass künftig allgemeinbildende Themen im Bereich der Weiterbildung von der Umsatzsteuerbefreiung ausgenommen werden.

Freizeitorientierte Leistungen sollen nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung fallen, § 4 Nr. 21 Satz 2 UStG-E.

Fortbildungsmaßnahmen sollen künftig nur dann von der Umsatzsteuer befreit sein, wenn die Einrichtungen keine systematische Gewinnerzielung anstreben. Diese Abgrenzung würde insbesondere bei gewerblichen Bildungseinrichtungen für erhebliche Abgrenzungs- und Umsetzungsprobleme sorgen.

Kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Volkshochschulen oder von gemeinnützigen Einrichtungen durchgeführt werden, sollen weiterhin nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG befreit sein.

► § 4 Nr. 23 UStG-E

Der Gesetzentwurf des JStG 2019 sieht auch für § 4 Nr. 23 UStG eine Neufassung vor. Damit sollen die Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Art. 132 Abs. 1 Buchst. h und i MwStSystRL) für den Bereich der Erziehung und Betreuung von Kindern und Jugendlichen in nationales Recht umgesetzt werden.

Bisher sieht § 4 Nr. 23 UStG eine Umsatzsteuerbefreiung für Beherbergungs-, Beköstigungs- und übliche Naturalleistungen vor, wenn diese von Einrichtungen im Rahmen von Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecken erbracht werden.

Der Entwurf von § 4 Nr. 23 UStG-E sieht nun eine Untergliederung in Erziehung und damit eng verbundene Leistungen (Buchst. a), eng mit der Betreuung verbundene Leistungen (Buchst. b) und Verpflegungsdienstleistungen gegenüber Studierenden und Schülern (Buchst. c), vor.

Erziehung im Sinne der Vorschrift umfasst die gesamte geistige, sittliche und körperliche Erziehung, altersgerechte Sprach- und Wissensvermittlung, Angebote von Musik-, Kunst- und Bewegungserziehung sowie die Vermittlung von sozialen Kompetenzen und Werten. Zu den eng mit der Erziehung verbundenen Leistungen können wie bisher die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und der üblichen Naturalleistungen gehören. Unter eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen zählen insbesondere die Beaufsichtigung von Kindern und Jugendlichen, z. B. bei den Schularbeiten, sowie die Freizeitgestaltung. Eine Befreiung von Verpflegungs- und Beköstigungsleistungen ist in der Gesetzesbegründung zu § 4 Nr. 23 Buchst. b nicht genannt.

In § 4 Nr. 23 Buchst. c UStG-E ist eine Umsatzsteuerbefreiung für Verpflegungsdienstleistungen gegenüber Studierenden und Schülern an Hochschulen oder öffentlichen Schulen und Ersatzschulen vorgesehen.

In allen genannten Befreiungen dieser Vorschrift dürfen die Einrichtungen, die keine Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, keine systematische Gewinnerzielung anstreben.

Es scheint, dass die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und der üblichen Naturalleistungen im Rahmen von Aus- und Fortbildungszwecken von Kindern und Jugendlichen künftig nicht mehr umsatzsteuerbefreit sein wird. Die Gesetzesbegründung sieht dies u. E. bisher nicht vor. Fraglich ist, ob die „eng mit der Betreuung verbundenen Leistungen von Kindern und Jugendlichen“ i. S. d. § 4 Nr. 23 Buchst. b UStG-E auch Beherbergungs- und Beköstigungsleistungen umfassen sollten.

► § 4 Nr. 25 UStG-E

In § 4 Nr. 25 UStG, der die Steuerbefreiung von Leistungen der Jugendhilfe beinhaltet, sollen die Leistungen um Adoptionsvermittlungen nach dem Adoptionsvermittlungsgesetz ergänzt werden.

► § 4 Nr. 29 UStG-E – Kostenteilungsgemeinschaft

Mit dem JStG 2019 soll eine neue Nr. 29 in § 4 UStG eingefügt werden, die Leistungen von Kostenteilungsgemeinschaften betrifft. Bisher wurde Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL im nationalen Recht nur für Gemeinschaften bei Heilberufen (§ 4 Nr. 14 Buchst. d UStG) und damit unzureichend umgesetzt, wie der EuGH in jüngster Rechtsprechung festgestellt hat. Diesen Vorgaben soll die Einführung des § 4 Nr. 29 UStG-E nun Rechnung tragen.

Danach sollen künftig Leistungen steuerfrei sein, wenn die folgenden Tatbestandsmerkmale erfüllt sind:

- Die Leistungen werden von einem im Inland ansässigen Zusammenschluss von Personen erbracht. Die Personen dürfen lediglich Personen sein, die dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeiten oder Tätigkeiten ausüben, die nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Es handelt sich also um Zusammenschlüsse von juristischen Personen, die als gemeinnützig anerkannt sind.
- Der Zusammenschluss wird nur gegenüber diesen Personen im Inland tätig.
- Die Leistungen des Zusammenschlusses werden von seinen Mitgliedern nur für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeiten (nichtunternehmerische oder umsatzsteuerfreie Tätigkeiten) verwendet.

► Der Zusammenschluss erhält von seinen Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten. D. h. der Zusammenschluss darf keinen Gewinn erzielen und dies auch nicht beabsichtigen.

► Die Befreiung darf nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen (reale Wettbewerbsverzerrung).

Des Weiteren haben sich die Finanzminister der Länder am 5.9.2019 einstimmig darauf verständigt, dass zur Stärkung der Gesellschaft und des Ehrenamts weitere Verbesserungen im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in die Beratungen zum JStG 2019 eingebracht werden sollen. Es soll die Übungsleiterpauschale von derzeit 2.400 Euro auf 3.000 Euro im Jahr erhöht sowie die Ehrenamtspauschale um weitere 120 Euro auf 840 Euro angehoben werden. Zudem soll die Freigrenze bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Vereine unter bestimmten Voraussetzungen von 35.000 Euro auf 45.000 Euro angehoben werden. Schließlich ist geplant, den Anwendungsbereich für das vereinfachte Spendenbescheinigungsverfahren auszuweiten.

Hinweis: Durch die angedachten Änderungen treten viele Fragen zutage, die sich mit der Gesetzesbegründung nicht beantworten lassen und zu großen Auslegungsschwierigkeiten führen.

Die Änderungen sollen bereits ab 1.1.2020 in Kraft treten. Mit der Verabschiedung des JStG 2019 ist jedoch voraussichtlich nicht vor Ende November zu rechnen. Es bleibt daher abzuwarten, in welcher Art die genannten Änderung im Gesetz abschließend verankert werden, diese noch ergänzt bzw. begründet werden und ob diese bereits tatsächlich zum 1.1.2020 umzusetzen sind oder ob eine Übergangszeit vorgesehen ist.

Katharina Kutteroff, Tel. 0711/2049-1245

Umsatzsteuerliche Behandlung von Mitgliedsbeiträgen in Sportvereinen

Mitgliedsbeiträge stellen nach Ansicht der Finanzverwaltung grundsätzlich kein steuerbares Entgelt für Leistungen eines Vereins an seine Mitglieder dar. Folglich unterliegen sie nicht der Umsatzsteuer. Begründet wird dies damit, dass der Beitrag den Verein lediglich in die Lage versetzen soll, satzungsmäßige Gemeinschaftszwecke für die Gesamtbelange seiner Mitglieder zu erfüllen. Bei Ausgaben, die damit im Zusammenhang stehen, z. B. Investitionen, kann somit kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

In der Vergangenheit beriefen sich deshalb immer wieder Sportvereine auf eine direkte Anwendung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, wonach solche Mitgliedsbeiträge

durchaus steuerbar seien und damit auch zum Vorsteuerabzug berechtigten. Eine unmittelbare Anwendung europäischen Rechts ist nach der Rechtsprechung dann möglich, wenn Deutschland dieses nicht korrekt in nationales Recht umgesetzt hat.

Das BMF hat nun mit Schreiben vom 4.2.2019 (BStBl. I 2019, S. 115) klargestellt, dass die Mitgliedsbeiträge bei Berufung auf die MwStSystRL zwar steuerbar werden, allerdings das übrige nationale Umsatzsteuerrecht weiterhin Anwendung findet.

Steuerbare Umsätze in Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen sind nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG von der Umsatz-

steuer befreit. Durch den Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen wird der Vorsteuerabzug durch § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen. Bei einer gemischten Nutzung, z. B. Erhebung eines einheitlichen Beitrags für sportliche Veranstaltungen, für die die Steuerbefreiung gilt, und eine reine Nutzungsüberlassung der Sportanlage, für die keine nationale Befreiungsvorschrift gilt, sind die Vorsteuerbeträge entsprechend § 15 Abs. 4 UStG sachgerecht aufzuteilen.

Hinweis: Die Berufung auf EU-Recht führt im Ergebnis somit nicht immer zu einem umsatzsteuerlichen Vorteil für Sportvereine.

Patrizia Kutteroff Tel.: 0711/2049-1192

EuGH-Vorlage zur Schwimmschule

Die umsatzsteuerliche Steuerfreiheit von Bildungsleistungen beschäftigt einmal mehr die Rechtsprechung. Diesmal geht es um die Frage, ob es sich bei Schwimmunterricht, welcher durch Schwimmschulen erbracht wird, um steuerfreie Bildungsleistungen handeln kann.

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die eine Schwimmschule betreibt, hält im wesentlichen entgeltliche Schwimmkurse mit Motivationsabzeichen für Kinder („Goldfisch“, „Seepferdchen“ und „Kaulquappe“) ab. Das Finanzamt sah die Leistungen der GbR weder als unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende steuerfreie Leistungen privater Schulen, § 4 Nr. 21 UStG, noch nach § 4 Nr. 22 UStG als Kurse oder anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art an. Begründet wurde dies u. a. damit, dass die unternehmensbezogenen Kriterien nicht erfüllt waren.

Das vorinstanzliche Finanzgericht (FG München, Urteil vom 13.9.2018, Az. 3 K 1868/17, EFG 2018, S. 1920) gab der Klage statt. Es bejahte eine Steuerfreiheit, die sich zwar nicht aus dem nationalem Recht, aber aus dem Unionsrecht (Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL) ergebe.

Auch nach Auffassung des BFH handelt es sich bei einem Unterricht, mit der die Fähigkeit des Schwimmens erlernt werden soll, um Unterricht im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL. Denn der Unterricht diene der Erlernung einer elementaren Grundfähigkeit, über die jeder Mensch – insbesondere zur Bewältigung von Notsituationen beim Kontakt mit Gewässern – verfügen sollte. Es handele sich dabei nicht um eine Bildungsmaßnahme mit Freizeitcharakter.

Nachdem der EuGH in seinem Urteil „A&G Fahrschul-Akademie GmbH“ vom 14.3.2019 (Rs. C-49/17, DStR 2019, S. 620), den Unterrichtsbegriff jedoch eingeschränkt ausgelegt hat, entschied der BFH mit Beschluss vom 27.3.2019 (Az. V R 32/18, DStR 2019, S. 986) das Verfahren auszusetzen und dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Umfasst der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL auch die Erteilung von Schwimmunterricht?

2. Kann sich die Anerkennung einer Einrichtung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung wie bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit dem Aufgaben der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Schul- und Hochschulunterrichts, der Aus- und Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung betraut sind, daraus ergeben, dass es sich bei dem von dieser Einrichtung erteilten Unterricht um die Erlernung einer elementaren Grundfähigkeit (hier: Schwimmen) handelt?

3. Bei Verneinung der zweiten Frage: Setzt die Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL voraus, dass der Steuerpflichtige Einzelunternehmer ist?

Hinweis: Aufgrund der bisherigen Rechtsprechung des EuGH muss damit gerechnet werden, dass steuerbefreiter Unterricht nur noch von allgemeinbildenden Schulen erbracht werden kann. Vor allem Einrichtungen mit über den Schulunterricht hinausgehenden Angeboten müssen nach dem EuGH-Urteil ihre Leistungen hinterfragen.

Daniela Haller, Tel.: 0711/2049-1309



Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Inklusionsbetriebe gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Einrichtungen

Inklusionsbetriebe im Sinne von SGB IX unterliegen keinen bestimmten Voraussetzungen in Bezug auf die Ausführung ihrer Leistungen. Sie können dementsprechend mit der Ausführung ihrer Leistungen selbst keinen steuerbegünstigten Zweck erfüllen. Daher ist grundsätzlich zu prüfen, ob die Einrichtung in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen dient.

Bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebes und damit die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vorliegen, wurden bisher nur schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 215 Abs. 1 SGB IX als zu berücksichtigende Beschäftigte erfasst.

Mit BMF-Schreiben vom 23.5.2019 (BStBl. I 2019, S. 510) hat die Finanzverwaltung den Kreis der zu berücksichtigten Beschäftigten in einem Inklusionsbetrieb nun auch auf psychisch kranke Menschen im Sinne des § 215 Abs. 4 SGB IX ausgedehnt. Abschnitt 12.9 Abs. 13 UStAE wurde dementsprechend neu gefasst.

Susanne Weigenand, Tel.: 0711/2049-1194

Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf von Mietwagenunternehmen durchgeführte Krankenfahrten

Mit Urteil vom 2.7.2014 (Az. XI R 39/10, BStBl. II 2015, S. 421) entschied der BFH, dass der ermäßigte Steuersatz von 7% Anwendung finden kann, wenn Krankenfahrten mit Mietwagen durchgeführt werden, die auf gleichermaßen für Taxen geltenden Sondervereinbarungen beruhen. Der Umsatzsteueranwendungserlass wurde in Abschnitt 12.13 Abs. 8 S. 3 dementsprechend angepasst.

Der Erlass enthält eine Vereinfachungsregel, zu deren Handhabung das BMF nun mit Schreiben vom 2.1.2019 (Az. BStBl. I 2019, S. 17) Stellung nimmt.

Schließt das Mietwagenunternehmen mit der Krankenkasse eine Sondervereinbarung ab, die ebenfalls für Taxiunternehmen gilt, ist der ermäßigte Steuersatz anwendbar, wenn die anderen Voraussetzungen ebenfalls gegeben sind.

Liegt allerdings nur eine Sondervereinbarung für Mietwagenunternehmen zugrunde, dann muss der Unternehmer, um den ermäßigten Steuersatz anwenden zu können, grundsätzlich nachweisen, dass in demselben räumlichen Geltungsbereich eine inhaltsgleiche Sondervereinbarung für Taxiunternehmen gilt. Die Gleichartigkeit muss insbesondere

hinsichtlich der Beförderungsentgelte und der Transportpflicht bestehen. Unterstellt werden kann die Gleichartigkeit, wenn dem Mietwagenunternehmen ein Nachweis über eine gleichartige Sondervereinbarung praktisch nicht möglich ist oder wenn keine Vergleichsmöglichkeit besteht.

Hinweis: Entgeltliche Überlassungen von Kfz durch Carsharing-Vereine an seine Mitglieder sind grundsätzlich nicht mit dem ermäßigten Steuersatz begünstigt.

Daniela Haller, Tel.: 0711/2049-1309

GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT

Änderungen im Anwendungserlass zur Abgabenordnung

Mit Schreiben vom 31.1.19 (Az. IV A 3 – S 0062/18/10005, DStR 2019, S. 449) hat das BMF die gemeinnützigkeitsrechtlichen Richtlinien im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) geändert und ergänzt. Neben redaktionellen Anpassungen wurden auch inhaltliche Änderungen vorgenommen. Die wesentlichen Punkte möchten wir Ihnen nachfolgend darstellen.

AEAO zu § 51

Ergänzt wurde die Rechtsprechung des BFH zu § 51 Abs. 3 AO vom 14.3.2018 (Az. V R 36/16, BStBl. 2018 II, 422). Gegenstand des Urteils war der Entzug der Gemeinnützigkeit eines im Verfassungsschutzbericht des Bundes ausdrücklich erwähnten Vereins.

Bei Körperschaften, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt sind, ist widerlegbar davon auszugehen, dass die Körperschaften nach ihrer Satzung oder tatsächlichen Geschäftsführung als verfassungsfeindlich einzustufen sind und die Steuerbegünstigung nicht gewährt werden kann.

Der BFH stellte in seiner Urteilsbegründung klar, dass die Widerlegung dieser Vermutung den vollen Beweis des Gegenteils erfordert und eine Erschütterung des Anscheinsbeweises nicht ausreichend ist. Zudem sind die Leistungen einer Körperschaft für das Gemeinwohl nicht im Wege einer Gesamtschau gegen Anhaltspunkte für eine verfassungsfeindliche tatsächliche Geschäftsführung abzuwägen.

AEAO zu § 52

Es wurden umfassende Erläuterungen zu folgenden Tätigkeiten ergänzt:

► **Vorführen von Filmen**

Das Vorführen von Filmen allein ist noch keine gemeinnützige Tätigkeit. Unter bestimmten Voraussetzungen ist jedoch die Gemeinnützigkeit kommunaler Kinos zu bejahen.

► **Nicht-gewerbliche Fischerei (Anglervereine)**

Vereine, deren satzungsmäßiger Zweck die Förderung der nicht gewerblichen Fischerei ist (Anglervereine), können unter dem Gesichtspunkt der Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege als gemeinnützig anerkannt werden. Wetttfischveranstaltungen sind nicht mit dem Tierschutzgesetz und der Gemeinnützigkeit vereinbar.

► **Satzungsgestaltung von Vertriebenenverbänden**

Der AEAO nennt exemplarisch Formulierungen der Satzungszwecke, die gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig bzw. zu beanstanden sind.

► **Turnierbridge**

Turnierbridge nach dem Regelwerk der World Bridge Federation ist nach Auffassung des BFH als vergleichbarer Zweck i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 2 AO anzuerkennen.

► **Freiwilligenagenturen**

Freiwilligenagenturen können wegen der Förderung der Bildung gemeinnützig sein, da das Schwergewicht ihrer Tätigkeit in der Aus- und Weiterbildung der Freiwilligen liegt. Erhält die Freiwilligenagentur im Zusammenhang mit der Vermittlung von Freiwilligen ein Entgelt, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, der sowohl die Ausbildungsleistung, als auch die Vermittlung umfasst.

► **Erfinderclubs**

Erfinderclubs können wegen der Förderung der Bildung gemeinnützig sein. Eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit wegen Förderung der Wissenschaft und Forschung ist allerdings nur dann möglich, wenn der Verein selbst forscht. Entscheidend ist, dass es sich nicht lediglich um einen Zusammenschluss von Personen handelt, die durch Erfindungen, Patente und ihre Verwertung persönliche Einkünfte erzielen wollen. Forscht der Verein selbst, ist es unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn die Forschungsergebnisse zum Patent angemeldet werden, sofern diese zusätzlich veröffentlicht und der Allgemeinheit zugänglich gemacht werden.

AEAO zu § 55

In Nr. 2 wird der Hinweis ergänzt, dass der Verzicht auf einen marktüblichen Gewinnaufschlag bei steuerbegünstigten Einrichtungen, nur insoweit möglich ist, als die Leistungen nicht im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erbracht werden.

Die Erläuterungen zur zeitnahen Mittelverwendung in Nr. 28 wurden um den Hinweis ergänzt, dass bei der Nachprüfung der Mittelverwendung nicht auf einzelne Zuwendungen abzustellen, sondern eine Saldo- bzw. Globalbetrachtung durchzuführen ist (vgl. BFH, Urteil vom 20.3.2017, Az. X R 13/15, BStBl. 2017 II, 1110).

AEAO zu § 58

Das BMF stellt in Nr. 1 klar, dass weitergabefähige Mittel im Sinne des § 58 Nr. 1 AO nicht nur solche sind, die bereits mit dem Ziel der Weitergabe beschafft wurden. Dies bedeutet, dass Körperschaften, die erst nachträglich als Förderkörperschaft ausgestaltet werden, auch die Mittel weiterleiten können, die vor der Satzungsänderung beschafft wurden.

AEAO zu § 61

Der AEAO nennt als vermögensanfallsberechtigte Körperschaft nun auch eine in einem EU-/EWR-Staat ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts.

AEAO zu § 64

In Nr. 13 nimmt der AEAO ausführlich zu Beschäftigungsgesellschaften Stellung. Liegt das Schwergewicht der Tätigkeit auf der beruflichen Qualifizierung, der Umschulung oder der sozialen Betreuung, kann eine Beschäftigungsgesellschaft als gemeinnützig anerkannt werden. Werden Waren hergestellt und vertrieben oder Leistungen gegenüber Dritten erbracht, liegt insoweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Dieser kann unter den Voraussetzungen des § 68 Nr. 3 AO als Zweckbetrieb anerkannt werden. Des Weiteren nennt der AEAO die Vorgaben, wonach auch eine Anerkennung als Zweckbetrieb nach § 65 AO möglich ist. Dies ist der Fall, wenn sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in einer aus- oder weiterbildenden Tätigkeit gegen Teilnehmergebühren erschöpft. Die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach § 65 AO sind auch insoweit erfüllt, als die Herstellung und Veräußerung von Waren oder die erbrachten Dienstleistungen den Umfang, der zur Erfüllung der beruflichen Qualifizierungs- und Umschulungsmaßnahmen notwendig ist, nicht überschreiten. Sind die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb nicht erfüllt, liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

Weitere Ergänzungen betreffen die entgeltliche Übernahme von Verwaltungstätigkeiten i. S. d. §§ 6, 7 Bundesfreiwilligendienstgesetz, die Sammlung von Kleidungsstücken sowie das Veranlassen von Trabrennen im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Totalisators.

AEAO zu § 66

Der Einzelverkauf gesammelter Kleidungsstücke in einer Kleiderkammer oder einer ähnlichen Einrichtung kann unter der Voraussetzung, dass zwei Drittel der Leistungen hilfebedürftigen Personen i. S. d. § 53 AO zugutekommen, ein Zweckbetrieb nach § 66 AO sein. Wichtig ist hierbei, dass die Einhaltung der Zwei-Drittel-Grenze in geeigneter Form nachgewiesen werden kann.

AEAO zu § 67

Neu aufgenommen wurde, dass zu dem Zweckbetrieb Krankenhaus typischerweise die von einem Krankenhaus gegenüber seinen Patienten erbrachten Leistungen gehören, soweit das Krankenhaus zur Sicherstellung seines Versorgungsauftrages von Gesetzes wegen zu diesen Leistungen befugt ist und der Sozialversicherungsträger die Kosten trägt (BFH, Urteil vom 18.10.2017, Az. V R 46/16, BStBl. 2018 II, S. 672). Zudem wurde ergänzt, dass für die Beurteilung eines Krankenhauses als Zweckbetrieb nur § 67 AO maßgebend ist und die Voraussetzungen des § 66 AO nicht zusätzlich vorliegen müssen.

AEAO zu § 68

In Nr. 6 und Nr. 7 wird der Begriff „Integrationsprojekte“ durch die neuere Bezeichnung „Inklusionsbetriebe“ ersetzt. Zudem steigt die sozialrechtliche Mindestbeschäftigungsquote für beschäftigte schwerbehinderte Menschen von 25 % auf 30 %. Für die steuerliche Anerkennung eines Zweckbetriebs ist auch weiterhin eine Beschäftigungsquote von mindestens 40 % erforderlich. Neu ist wiederum, dass auf diese Quoten die Anzahl der psychisch kranken beschäftigten Menschen angerechnet wird, sofern diese behindert oder von einer Behinderung bedroht sind und deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt auf besondere Schwierigkeiten stößt. Ein förmliches Anerkennungsverfahren ist für Inklusionsbetriebe nicht vorgesehen. Als Nachweis für die Eigenschaft als Inklusionsbetrieb dient der Leistungsbescheid nach § 217 SGB IX.

Nr. 15 betrifft Volkshochschulen und andere Einrichtungen, die Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen belehrender Art durchführen. Entsprechend dem BFH (Urteil vom 21.6.2017, Az. V R 34/16, BStBl. 2018 II, S. 55) genügt es dabei, dass bei den jeweiligen Veranstaltungen überwiegend Vorträge gehalten werden, die naturgemäß belehrender Charakter haben.

Die auf den ersten Blick sehr umfassenden Änderungen zu Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen ergeben sich dadurch, dass anstelle des bisherigen Verweises auf das BMF-Schreiben vom 22.9.1999 (Az. IV C 6-S 0171-97/99, BStBl. 1999 I, S. 944) nun dessen Inhalt im AEAO direkt abgedruckt wird.

Ergänzt werden lediglich die Grundsätze des BFH-Urteils vom 4.4.2007 (Az. I R 76/05, BStBl. 2007 II, S. 631), wonach anhand der Umstände des Einzelfalls zu prüfen ist, ob sich die Auftragsforschung von der steuerbegünstigten Tätigkeit trennen lässt. Sofern die Auftragsforschung von untergeordneter Bedeutung ist, kann der Träger der Einrichtung steuerbefreit sein. Die Auftragsforschung stellt dann einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Die Steuerbefreiung geht nur dann verloren, wenn die Auftragsforschung als eigenständiger Zweck neben die Eigenforschung (Grundlagenforschung) tritt und somit gegen das Gebot der Ausschließlichkeit des § 56 AO verstoßen wird.

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

Kongresse von gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen: Pauschale Versteuerung mit 15% der Einnahmen bei Standvermietung möglich

Gemeinnützige Körperschaften veranstalten häufig Kongresse, bei denen Unternehmen mit Bezug zu den Themen des Kongresses Standflächen zu Informations- und Werbezwecken mieten. Der BFH hat sich mit Urteil vom 26.6.2019 (Az. V R 70/17) zur Besteuerung der Einkünfte aus dieser Standvermietung geäußert.

Im entschiedenen Fall hatte ein gemeinnütziger Verein zur Selbsthilfe für und von Kranken anlässlich der jährlichen Mitgliederversammlung Medikamentenherstellern die Möglichkeit eingeräumt, im Foyer des Veranstaltungsortes über ihre Produkte und die neuesten Entwicklungen zu informieren.

Der Verein war der Auffassung, dass die Veranstaltung und auch die Standvermietung einen Zweckbetrieb darstellen, weil es zur satzungsmäßigen Tätigkeit des Vereins zähle, die Mitglieder umfassend und damit auch durch die Informationsstände der Pharmaunternehmen zu informieren. Demgemäß ordnete er die Einnahmen dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zu.

Das Finanzamt hatte die Einnahmen aus der Standvermietung dagegen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach allgemeinen Regeln versteuert.

Nach Auffassung des BFH dient die Standvermietung der Einnahmenerzielung, weil die Mieten über einen reinen Kostenersatz der anteiligen Hallenmiete des Vereins hinausgingen. Daraus schloss er, dass Hauptzweck der Vermietung die zweckbetriebschädliche Mittelbeschaffung war.

Hinweis: Ob auch bei einer rein kostendeckenden Standvermietung in jedem Fall kein Zweckbetrieb vorliegt, wurde nicht entschieden.

Der BFH entschied aber auch, dass bei der Besteuerung der Einnahmen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO ein Gewinn von 15 % dieser Einnahmen zugrunde gelegt werden kann. Die Einnahmen stammten aus Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieb stattfinden; im konkreten Fall also einem Werbeunternehmen in Zusammenhang mit der satzungsgemäßen Mitgliederversammlung.

Hinweis: Die Pauschalierung hat zur Folge, dass im Endeffekt 85 % der Einnahmen nicht der Besteuerung unterliegen, ohne dass der Verein die tatsächlich den Einnahmen gegenüberstehenden Ausgaben ermitteln muss.

§ 64 Abs. 6 Nr. 1 AO kann so ausgelegt werden, dass Werbung im Sinne der Vorschrift auch eine passive Duldungsleistung sein kann. Ein aktiver Werbebeitrag ist nicht erforderlich. Bei der Werbung kann es sich nach der Gesetzesbegründung (BT-Drucksache 14/4626, S. 7) insbesondere um Banden- oder Trikotwerbung handeln. Auch in diesen Fällen wird nicht danach unterschieden, ob die steuerbegünstigte Körperschaft diese mit selbst erstellten Werbematerial bestückt oder nur die Werbefläche überlässt und das beworbene Unternehmen eigenes Werbematerial anbringt. Mit dieser Situation sei die Vermietung von Standflächen an Pharma-Unternehmen nach Auffassung des BFH vergleichbar. Zweck der Pauschalierungsmöglichkeit sei, eine Überbesteuerung zu vermeiden. Das Risiko einer Überbesteuerung sei bei einer bloßen Überlassung bzw. Duldungsleistung sogar noch verstärkt, da hier der gemeinnützigen Körperschaft geringere Kosten entstünden als bei einer aktiven Werbeleistung, bei der z. B. Werbematerial durch die Körperschaft hergestellt wird, etwa bei einer Plakatwerbung.

Die Werbung stehe auch mit der steuerbegünstigten Tätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft in Zusammenhang, denn die Pharma-Unternehmen wären ohne einen entsprechenden Kongress oder die Mitgliederversammlung nicht bereit gewesen, entsprechende Standmieten zu zahlen. Unschädlich sei es, dass eine entsprechende Werbung auch in einem anderen Kontext ohne steuerbegünstigte Tätigkeit erfolgen könnte. § 64 Abs. 6 Nummer 1 AO setze nicht voraus, dass die gemeinnützige Tätigkeit absolut unabdingbar für die Werbung ist.

Hinweis: Das Urteil ist für gemeinnützige Körperschaften positiv, da nunmehr geklärt ist, dass auch dann, wenn Dritten lediglich die Möglichkeit eingeräumt wird, Werbung für sich selbst zu betreiben, eine Gewinnpauschalierung möglich ist. Gemeinnützige Körperschaften werden naturgemäß in der Regel versuchen, möglichst geringe Kosten bei der Einräumung von Werbemöglichkeiten zu verursachen. Da sich Leistung und Gegenleistung nach beim Sponsoring nicht wirtschaftlich gleichwertig gegenüberstehen müssen, können die Gegenleistungen für die Werbemöglichkeit oftmals im Verhältnis zu den gegenüberstehenden Ausgaben relativ hoch sein. Die Gewinnpauschalierung nach § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO ermöglicht es, dass die erzielten Einnahmen in einem deutlich höheren Umfang für die gemeinnützigen Zwecke zur Verfügung stehen.

Ob derartige Standmieten bei einer lediglich kostendeckenden Gegenleistung sogar als Zweckbetrieb angesehen werden könnten, lässt der BFH in der Entscheidung leider unbeantwortet.

Susanne Weigenand, Tel.: 0711/2049-1194

Ökopunkte in der Gemeinnützigkeit

Nach Auffassung des BFH (Urteil vom 24.1.2019, Az. V R 63/16, DStR 2019, S. 1040) ist der Erlös aus dem Verkauf von Ökopunkten, die einer steuerbegünstigten Körperschaft aufgrund ihrer satzungsgemäßen Tätigkeit zugeteilt und die nur durch den Verkauf verwertet werden können, steuerfrei.

Einer als rechtsfähig anerkannten, gemeinnützigen Stiftung, deren Zweck die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege ist, wurden aufgrund der von ihr im Rahmen ihrer Zweckverwirklichung durchgeführten Renaturierung eines Flusses von der zuständigen Naturschutzbehörde Ökopunkte gutgeschrieben.

Hinweis: Ökopunkte stellen eine Werteinheit dar, anhand derer die durch die Naturschutzgesetze geforderten Ausgleichsmaßnahmen für Eingriffe in den Naturhaushalt bemessen werden. Bereits realisierte Naturschutzmaßnahmen können nach einem fest

gelegten Schlüssel bewertet und die Aufwertung der Natur einem sog. „Ökokonto“ gutgeschrieben werden. Die so erhaltenen Ökopunkte können unter bestimmten Voraussetzungen veräußert und von anderen Vorhabenträgern verwendet werden.

Die Einnahmen aus dem Verkauf dieser Ökopunkte ordnete die Stiftung dem Zweckbetrieb zu. Das Finanzamt folgte dem nicht und unterwarf die Einnahmen der Körperschafts- sowie der Gewerbesteuer.

Das Finanzgericht Hessen urteilte, dass es bei dem Verkauf der Ökopunkte bereits an den Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Sinne des § 14 AO mangelt, weil der Verkauf keine vom steuerbegünstigten Tätigkeitsbereich trennbare, sachlich selbständige Betätigung darstellt (Urteil vom 13.10.2016, Az. 4 K 1522/16, EFG 2017, S. 861). Folglich minderte das Finanzgericht die steuerliche Bemessungsgrundlage um die Verkaufserlöse.

Der BFH folgte der Auffassung des Finanzgerichts. Auch der BFH beurteilte den Verkauf der Ökopunkte als allein und unmittelbar durch die steuerbegünstigte Tätigkeit der Stiftung veranlasst: Ohne die gemeinnützige Betätigung im Naturschutz gäbe es keine Ökopunkte und ohne diese keine entsprechenden Verkäufe. Die Ausübung der Verkaufstätigkeit sei – so der BFH – ohne die ideelle Tätigkeit nicht möglich und der Erlös im Rahmen der Deckung der entstehenden Kosten dem ideellen Bereich zuzuordnen.

Weithin verwies der BFH zu Recht auf das steuerliche Nettoprinzip. Den Verkauf der Ökopunkte als steuerpflichtig zu beurteilen, ohne den zugrundeliegenden Erwerbsaufwand, d. h. die Aufwendungen für die Renaturierung, zu berücksichtigen, würde diesem steuerlichen Grundprinzip zuwiderlaufen.

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

Sportliches Schießen ist gemeinnützig – BFH entscheidet zugunsten des IPSC Schießens

Mit BFH-Urteil von 27.9.2018 (Az. V R 48/16, DStRE 2019, S. 165) wurde die gefestigte Verwaltungsauffassung zum IPSC-Schießen gekippt.

Hinweis: Beim IPSC-Schießen (International Practical Shooting Confederation) bewegt sich der Schütze mit geladener Waffe durch einen Parcours und schießt dabei auf abstrakte Ziele, wie etwa auf Pappscheiben mit verschiedenen Trefferzonen oder auf Metallplatten.

Hierbei handelt es sich nach der Verwaltungsauffassung um kampfmäßiges Schießen, wie z. B. auch beim Paintball, Anwendungserlass zur Abgabenordnung Ziffer 7 zu § 52. Dieses verstöße gegen die Werteordnung des Grundgesetzes und soll daher nicht steuerlich unterstützt werden.

Im Revisionsverfahren gegen die Versagung der Anerkennung als gemeinnützig wegen Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gemäß § 60a Abs. 1 AO folgte der BFH der Auffassung der Vorinstanz. Danach handelt es sich bei dem IPSC-Schießen – wie bei anderem Sportschießen – um ein dynamisches Schießen mit Bewegungselementen. Im Vergleich zu Paintball werde keine kriegsähnliche Situation nachgestellt. Ebenso seien die Ziele keine Mitglieder aus einem gegnerischen Team, sondern abstrakte Zielscheiben und es finde sich keine Ähnlichkeit zu einem Häuserkampf. Bei anderen Sportarten, wie z. B. dem gemeinnützig anerkannten Biathlon, sei ebenfalls die Kombination aus Schussabgaben und Bewegungselementen vorzufinden. Einziger Unterschied zwischen dem als Sport anerkannten Biathlon und dem IPSC-Schießen sei, dass die Schussabgabe beim IPSC-Schießen dynamisch ausgeführt, während beim Biathlon von einer statischen Position geschossen wird.

Die Unterscheidung zwischen dynamischem und statischem Schießen könne nicht pauschal die Bewertung als kampfsportmäßiges Schießen nach sich ziehen. Sportliches Schießen sei insoweit als gemeinnützig förderungswürdig, weil Sport in erster Linie der Gesundheitsförderung diene und so einen Beitrag zur Volksgesundheit leistet. Außerdem könnten Aggressionen beim Sport in friedlichem Wettkampf abgebaut werden.

Hinweis: Obwohl das Urteil einen Spezialbereich des Sportschießens betrifft, hat die Entscheidung darüber hinaus Bedeutung für die Gemeinnützigkeit von in der Bundesrepublik weit verbreiteten Schützenvereinen. Das FG Berlin-Brandenburg hat sich bereits im Urteil vom 9.4.2019 (Az. 8 K 8242/15) auf dieses BFH-Urteil bezogen und dieses angewendet.

Patrizia Kutteroff, Tel.: 0711/2049-1192

ERTRAGSTEUER

Spendenabzug bei Schenkung mit Weitergabeverpflichtung

Mit Urteil vom 15.1.2019 (Az. X R 6/17, BStBl. II 2019, S. 318) behandelt der BFH erstmals die Frage, ob auch dann eine steuerlich abzugsfähige Spende an eine gemeinnützige Körperschaft vorliegt, wenn die Mittel hierzu aus einer Schenkung stammen, die unter der Auflage einer solchen Zuwendung erfolgte.

Im entschiedenen Fall erhielt eine Ehefrau von ihrem mit ihr zusammenveranlagten Ehemann eine Schenkung in Höhe von 400.000 Euro. Einen Teil davon, nämlich 130.000 Euro, sollte sie an genau bezeichnete gemeinnützige Körperschaften „spenden“. Die Zuwendungsbestätigungen wurden, wie von den Ehepartnern gewünscht, der Ehefrau erteilt.

Das Finanzamt versagte der Ehefrau den Sonderausgabenabzug, u. a. mit der Begründung, dass die Zahlungen nicht freiwillig erfolgten, sondern in Erfüllung der Auflage und um den Differenzbetrag behalten zu können. Im Endeffekt sei die Ehefrau auch nicht mit den „gespendeten“ Beträgen wirtschaftlich belastet gewesen, die nur eine Art durchlaufender Posten bei ihr dargestellt hätten. Vielmehr handele es sich um Spenden des Ehemannes. Im Rahmen der gemeinsamen Veranlagung konnten diese aber nicht abgezogen werden, weil dem Ehemann keine Zuwendungsbestätigungen ausgestellt wurden.

In dem Urteil befasste sich der BFH nicht nur mit der Frage des Sonderausgabenabzugs, sondern auch mit den grundsätzlichen Fragen nach der Freiwilligkeit und Unentgeltlichkeit einer Spende.

Nach Auffassung des BFH schließt allein die Auflage, d. h. die rechtliche Verpflichtung, die erhaltenen Gelder an die gemeinnützigen Körperschaften weiterzugeben, die Freiwilligkeit nicht aus, wenn diese Verpflichtung aus einer vertraglich begründeten Schenkung oder Auflage herrührt. Anders als nämlich bei der Erfüllung eines testamentarischen Vermächtnisses, bei dem der Verpflichtete keinen Einfluss auf die Verpflichtung hat, kann eine Schenkungsvereinbarung unter den Vertragsparteien ausgehandelt werden und damit der Beschenkte aus freien Stücken die Verpflichtung übernehmen.

Die Zuwendung erfolgt auch unentgeltlich, weil die Verpflichtete keine Gegenleistung hierfür erhielt. Weder erhielt sie von den Spendenempfängern eine Gegenleistung, noch sei der ihr zugewandte Differenzbetrag eine Gegenleistung für die Erfüllung der Auflage. Denn zivilrechtlich könne der Schenker im Falle des Verstoßes gegen die Auflage, d. h. die nicht erfolgte Weitergabe der Mittel, nur den Betrag zurückfordern, der zur Vollziehung der Auflage erforderlich gewesen wäre. Dies gilt nach § 527 Abs. 1 BGB zumindest dann, wenn die Schenkungsvereinbarung nicht insgesamt unter dem Vorbehalt der Vollziehung der Auflage steht.

Grundsätzlich ist jedoch auch nach Auffassung des BFH ein Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG bei einer Zahlung, die der Erfüllung einer Schenkungsaufgabe dient, zu versagen. Die Ehefrau war mit der Zuwendung nicht wirtschaftlich belastet. Sie hatte von vornherein nur das mit der Schenkungsaufgabe belastete Vermögen erworben. Schenkungsteuerlich war daher auch nur der tatsächlich bei ihr verbleibende Betrag der Besteuerung unterworfen worden. Würde man den Spendenabzug gleichwohl zulassen, hätte dies zur Folge, dass die Zuwendende diesen für Mittel erhalten würde, obwohl zuvor zu ihren Gunsten davon ausgegangen wurde, dass ihr diese Mittel gar nicht zur Verfügung stehen.

Im Streitfall hat der BFH allerdings insofern eine Ausnahme gemacht, als hier eine Gesamtbetrachtung zusammen mit dem gemeinsam veranlagten Ehegatten erfolgen müsse. Mit Blick auf den Sonderausgabenabzug seien die Ehegatten „gemeinsam als ein Steuerpflichtiger“ zu betrachten. Der mit der zuwendenden Beschenkten gemeinsam veranlagte Schenker war mit der Zuwendung wirtschaftlich belastet. Diese Belastung sei der Beschenkten zuzurechnen, so dass der Sonderausgabenabzug zuzulassen war.

Im Endeffekt kommt es durch die Auslegung des BFH nicht zu einer doppelten Abzugsmöglichkeit, auch wenn der Sonderausgabenabzug aufgrund der für die Ehefrau erhaltenen Zuwendungsbescheinigungen zugelassen werden soll. Die ehегattenübergreifende Betrachtungsweise führt lediglich dazu, dass die wirtschaftliche Belastung des schenkenden Ehemannes aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung des § 26b EStG berücksichtigt wird. Im Endeffekt stehen die gemeinsam veranlagten Ehegatten so, wie sie auch stehen würden, wenn der Ehemann die Zuwendungen an die gemeinnützigen Körperschaften selbst getätigt hätte und seiner Ehefrau nur den Differenzbetrag zugewandt hätte.

Susanne Weigenand, Tel.: 0711/2049-1194



BFH zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Spendenvortrags

Spenden in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer Stiftung können nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG auf Antrag im Veranlagungszeitraum (VZ) der Zuwendung und in den folgenden neun Jahren abgezogen werden. Ein am Schluss eines VZ verbleibender Spendenabzug wird gesondert festgestellt (§ 10b Abs. 1a Satz 4 EStG).

Über den Erlass eines derartigen Bescheids und die Bindungswirkung auf die Folgejahre hatte der BFH mit Urteil vom 6.12.2018 (Az. X R 11/17, DStRE 2019, S. 588) zu entscheiden.

Im Urteilsfall wurde eine Stiftung errichtet (Anerkennung am 4.10.2001), in die im Rahmen des Stiftungsgeschäfts ein im Miteigentum aller Stifter stehendes Grundstück einzubringen war. Die Auflassung erfolgte am 21.11.2003. In der notariellen Urkunde wurde darauf hingewiesen, dass das Grundstück mit Wirkung zum 11.7.2001 übertragen wurde. Die Grundbucheintragung erfolgte im Jahr 2004. Erstmals wurde für den VZ 2005 der Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG beantragt. Das Finanz-

amt versagte den Spendenabzug, da das Grundstück nicht im Jahr der Errichtung zugewandt wurde. Das Finanzgericht gab allerdings dem Kläger Recht. Das Grundstück wäre im Jahr 2001 eingebracht worden. Der BFH verwies den Fall an das FG zurück, weil das Verfahren hätte ausgesetzt werden müssen, bis die gesonderte Feststellung nachgeholt wurde.

Im Kern sind aus der Entscheidung zwei Aspekte hervorzuheben:

Im Jahr der Zuwendung hätte ein noch nicht verbrauchter Spendenvortrag gesondert festgestellt werden müssen. Die gesonderte Feststellung des Spendenvortrags hat dann als Grundlagenbescheid Bindungswirkung für die kommenden neun VZ. Der Spender kann in diesen Jahren jeweils entscheiden, wie viel er von der Spende geltend machen möchte.

Zudem war im Urteilsfall der Sonderausgabenabzug zu versagen. Anders als vom FG angenommen, war das wirtschaftliche Eigentum noch nicht im Jahr 2001 übergan-

gen, was für die Annahme der Sachzuwendung nach § 10b Abs. 3 EStG nötig gewesen wäre. Die Rückbeziehungsklausel ist für die Zuordnung der Übertragung aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht entscheidend, da der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers noch keine wirtschaftliche Bedeutung mit sich bringt. Nach der damals geltenden Rechtslage hätte das Grundstück im Jahr 2001 anlässlich der Errichtung eingebracht werden müssen. Der Streitfall betrifft noch die Rechtslage vor 2007. Seither kann auch im Rahmen von Zustiftung (nach der Errichtung) der erhöhte Spendenabzug geltend gemacht werden.

Hinweis: Der Urteilsfall zeigt, dass bei Zuwendungen, für der erhöhte Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG geltend gemacht werden soll, dieser im Jahr der Zuwendung beantragt werden muss. Dieser Bescheid hat dann Bindungswirkung für die Folgejahre.

Katharina Kutteroff, Tel. 0711/2049-1245

Kapitalertragsteuer bei dauerdefizitärer kommunaler Eigengesellschaft

Der BFH hat mit Urteil vom 11.12.2018 (Az. VIII R 44/15, DStR 2019, S. 1145) entschieden, dass die Begünstigung eines Dauerverlustgeschäftes nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht nur für die dauerdefizitäre Eigengesellschaft selbst gilt, sondern auch für den unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseigner.

Hinweis: Das Urteil ist von großer praktischer Bedeutung für juristische Personen des öffentlichen Rechts, die sich zuvor in einer Holdingstruktur einer Belastung mit Kapitalertragsteuer aus Dauerverlustgeschäften ausgesetzt sehen mussten.

Eine Gebietskörperschaft, die mehrheitlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist, erzielt Einnahmen aus einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn die Gesellschaft eine dauerdefizitäre Tätigkeit ausübt. Im Streitfall war die Gebietskörperschaft über eine Beteiligungskette mehrheitlich an mehreren dauerdefizitären Gesellschaften beteiligt. Die Muttergesellschaft der Verlustgesellschaften glich die Verluste aus Mitteln aus, die sie von der Gebietskörperschaft erhalten hatte. Nach Auffassung des BFH kam es bei

der Gebietskörperschaft zu einem Vermögensvorteil in Form der Ersparnis von Aufwendungen. Dieser Vermögensvorteil floss ihr über die Beteiligungskette in Höhe der bei der Verlustkapitalgesellschaft anfallenden Verluste als kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu.

Trotz der Holdingstruktur entsteht jedoch keine Kapitalertragsteuer für verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn sie sich aus einem begünstigten Dauerverlustgeschäft ergeben und die juristische Person des öffentlichen Rechts die Dauerverluste wirtschaftlich trägt. Eine der Verlustgesellschaften betrieb ein solches gesetzlich begünstigtes Dauerverlustgeschäft. Dabei handelt es sich um eine wirtschaftliche Betätigung, die aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird, oder die Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG). Die Verluste wurden im entschiedenen Fall trotz der Holdingstruktur letztlich von der Gebiets-

körperschaft wirtschaftlich getragen, weil sie die Holdinggesellschaft zuvor mit entsprechenden Mitteln ausgestattet hatte, um die Verluste der Tochtergesellschaften auszugleichen. Eine solche mittelbare Verlusttragung durch den öffentlich-rechtlichen Anteilseigner sah der BFH als ausreichend an.

Gesetzgeberische Intention sei es gewesen, alle Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung auszuschließen, wenn ein begünstigter Dauerverlustbetrieb gegeben ist. Dies bedeutet, dass nicht nur auf der Ebene der das Verlustgeschäft ausübenden Gesellschaft diese Konsequenz gezogen wird. Auch die Zwischenschaltung einer oder mehrerer kommunaler Holdinggesellschaften sei insofern unschädlich, weil die Rechtsfolgen auf jeder Ebene der Beteiligungskette ausgeschlossen werden und Kapitalertragsteuer nicht ausgelöst wird.

Hinweis: Die Grundsatzfrage, ob § 8 Abs. 7 KStG beihilferechtskonform ist, lies der BFH allerdings unbeantwortet.

Dr. Jörg Sauer, Tel.: 0711/2049-1281

Kosten einer ausgerichteten Geburtstagsfeier als Einnahme

Ein runder Geburtstag kann ein gebührender Anlass sein, um für ein verdientes Mitglied oder einen (Ehren-)Vorsitzenden einer gemeinnützigen Stiftung eine Feier auszurichten. Das FG Münster hatte mit Urteil vom 20.2.2019 (Az. 7 K 4084/16 E, EFG 2019, S. 772) über die Behandlung der Kosten als Einnahme zu entscheiden.

Im Streitfall hatte eine gemeinnützige Stiftung für ein Kuratoriumsmitglied (Kläger) eine Feier ausgerichtet. Zu dieser Feier hat die Stiftung eingeladen und der Kläger war nicht als Gastgeber, sondern als Ehrengast aufgetreten. Das Finanzamt hatte die gesamten Kosten der Veranstaltung als steuerpflichtige Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG) angesehen und Einkommensteuer erhoben. Da laut der Gästeliste lediglich 10% der Gäste aus dem privaten Umfeld des Klägers stammten, hat das FG der Klage zum Teil stattgegeben und nur 10% der Kosten als steuerpflichtige Einkünfte angesehen.

Hinweis: Das Urteil geht lediglich auf die einkommensteuerrelevanten Konsequenzen beim Kuratoriumsmitglied ein. Zu bedenken geben wir, dass es sich je nach Höhe der Kosten in derartigen Fällen um einen gemeinnützigkeitsschädlichen Verstoß gegen die Selbstlosigkeit im Sinne des § 55 AO handeln könnte.

Katharina Kutteroff, Tel. 0711/2049-1245

Thesaurierungsbegünstigung bleibt für Übertragungen eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung vor dem 5.7.2017 erhalten

Familienunternehmen werden oftmals in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt. Steuerlich werden dabei die Einkünfte grundsätzlich den Gesellschaftern im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung anteilig zugerechnet und müssen von diesen versteuert werden, und zwar unabhängig davon, ob die Gewinne tatsächlich entnommen werden und den Gesellschaftern auch zufließen.

In der Praxis werden die Gewinne oftmals im Unternehmen stehen gelassen, um die Eigenkapitalbasis zu stärken und Investitionen zu ermöglichen. Um eine Schwächung der Unternehmen durch vollständige Entnahme der Gewinne zu verhindern und eine Angleichung an Kapitalgesellschaften und damit eine steuerliche Rechtsformneutralität zu schaffen, wird den Unternehmern auf Antrag die Möglichkeit eingeräumt, für die nicht entnommenen Gewinne die sog. Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch zu nehmen. Die nicht entnommenen Gewinne werden dann nur mit einem Sondertarif von 28,25% zuzüglich Solidaritätszuschlag besteuert und nicht mit dem unter Umständen erheblich höheren persönlichen Steuersatz des Beteiligten. Damit nähert sich die Besteuerung derjenigen bei einer GmbH an. Erst wenn die Gewinne tatsächlich entnommen werden, kommt es zur sog. Nachversteuerung dieses Teilbetrages, um die zutreffende Gesamtbelastung zu erreichen.

Nicht nur die tatsächliche spätere Entnahme soll jedoch zur Nachversteuerung führen, sondern auch die Betriebsaufgabe oder Veräußerung. Und auch dann, wenn es zu einem Wechsel des Besteuerungssystems kommt – von der Einkommensteuer beim Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft hin zur Körperschaftsteuer bei einer Kapitalgesellschaft – wird die Nachversteuerung ausgelöst. Dies können Fälle der Einbringung des Unternehmens oder des Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft sein oder auch Fälle der unentgeltlichen Übertragung. Im Zuge der Errichtung einer Stiftung und Ausstattung mit Mitunternehmeranteilen stellt sich für den Unternehmer daher die Frage, ob auch die unentgeltliche Übertragung auf eine Stiftung ebenfalls die Nachversteuerung auslöst. Die Ausstattung einer grundsätzlich der Körperschaftsteuer unterliegenden Stiftung würde dann für den Unternehmer zu einer erheblichen Steuerbelastung führen, weil er die bis dato nicht entnommenen Gewinne zu versteuern hat.

Für Übertragungen nach dem 5.7.2017 ist die gesetzliche Regelung in § 34 a Abs. 6 Nr. 3 EStG mittlerweile eindeutig. Danach löst auch die unentgeltliche Übertragung auf eine Stiftung die Nachversteuerung aus, allerdings unter Einräumung einer längstens zehnjährigen Stundungsmöglichkeit.

Für bereits erfolgte Übertragungen vor diesem Stichtag war indes unklar, ob dies der Fall ist. Denn die Vorgängervorschrift enthielt lediglich die Anordnung der Nachversteuerung für Fälle der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft. Die Finanzverwaltung sah hierin eine planwidrige Regelungslücke und wollte auch bei der unentgeltlichen Übertragung auf eine Stiftung im Wege der Analogie die Nachversteuerung vornehmen, obgleich lediglich Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ausdrücklich benannt waren.

Der BFH hat mit Urteil vom 17.1.2019 (Az. III R 49/17, DStR 2019, S. 1351) entschieden, dass der Wortlaut des alten § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG eindeutig und abschließend sei. Eine extensive Auslegung auf die unentgeltliche Übertragung auf die Stiftung scheidet damit aus.

Hinweis: *Ob der nachversteuerungspflichtige Betrag von der Stiftung als unentgeltlicher Rechtsnachfolgerin von der Stiftung fortzuführen sei oder ob er in diesem Fall sogar untergehe, hat der BFH dabei offengelassen.*

Susanne Weigenand, Tel.: 0711/2049-1194

TERMINE

Stiftungsfrühstück der Deutschen Bank

8.10.2019 // Stuttgart

Update Gemeinnützigkeit

6.11.2019 // Berlin

EEG-Update, worauf sich die Energiewirtschaft einzustellen hat

14.11.2019 // Berlin

Abfalltag 2019 aktuellen Entwicklungen im Steuerrecht, in der Bilanzierung und Rechtsprechung

26.11.2019 // Leipzig

Tag der kommunalen Unternehmen – Neu Herausforderungen für Unternehmen und Kommunen

26.11.2019 // Berlin

BDEW Steuerpraxis 2019

2.-4.12.2019 // Frankfurt

25.-27.11.2019 // Weimar

PUBLIKATIONEN

Dr. Jörg Sauer / Lisa Maria Roeder

Mitautoren im Nomos Kommentar zum Gemeinnützigkeitsrecht (Gesamtes Gemeinnützigkeitsrechtsrecht), 2. Auflage 2019

Dr. Jörg Sauer / Katharina Kutteroff

Wohltätigkeit schwer gemacht: Vier Fallstricke bei der Verwirklichung mildtätiger Zweck, StiftungsBrief 2019, S. 157ff.

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 7–13: © www.gettyimages.com