

novus

ÖFFENTLICHE HAND & GEMEINNÜTZIGKEIT

Wachstumschancengesetz –
(ein) wenig Neues für gemein-
nützige Organisationen

Spendenabzug bei Darlehens-
gewährung an Stifter

Das neue Zuwendungs-
empfängerregister



Vorwort



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

wir freuen uns sehr, Sie in dem sich abzeichnenden goldenen Herbst 2023 über aktuelle Themen, nicht nur aus den Bereichen Öffentliche Hand & Gemeinnützigkeit, informieren zu können – und es tut sich einiges.

Zunächst zu einer Neuerung bei Ebner Stolz. Als führende Prüfungs- und Beratungsgesellschaft für den Mittelstand sowie Non-Profit-Organisationen ist es seit jeher unser Anspruch, Ihnen erfolgreich zur Seite zu stehen – national und international. Um diesem Anspruch dauerhaft gerecht zu werden, treten wir zum 01.10.2023 dem internationalen RSM-Netzwerk bei und machen dies mit dem neuen Namen „RSM Ebner Stolz“ deutlich. Ebenso wie Ebner Stolz, ist das gesamte RSM-Netzwerk auf die Begleitung mittelständischer Unternehmen sowie von Non-Profit-Organisationen fokussiert.

Der Wechsel betrifft lediglich das Netzwerk. Darüber hinaus bleiben wir, wer wir sind: fokussiert auf unsere Mandanten, partnerschaftlich organisiert, unabhängig und freiberuflich geprägt.

Im Fokus dieser Ausgabe steht das von der Ampelkoalition als Regierungsentwurf vorgelegte Wachstumschancengesetz. Allenthalben wird der Gesetzentwurf zwar nicht als Meilenstein für das Gemeinnützigkeitsrecht angesehen. Dennoch ist von den vielfältigen Änderungen auch der Non-Profit-Bereich betroffen, wenngleich es abzuwarten gilt, inwieweit die Gesetzesinitiative im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens noch Änderungen erfährt. So haben bereits einige Bundesländer ihren Unmut über die mit den Entlastungen einhergehenden Kosten für ihre Haushalte geäußert, deren Zustimmung im Bundesrat aber für das Inkrafttreten des Gesetzes erforderlich ist.

Zudem beleuchten wir richtungsweisende Urteile zum Spendenabzug. Gemäß dem auf S. 7 dargestellten BFH-Urteil ist ein Spendenabzug nicht grundsätzlich auszuschließen, wenn eine Stiftung ihr Vermögen ihrem Spender als Darlehen zu fremdüblichen Konditionen zur Verfügung stellt. In der Praxis relevant sind auch die Ausführungen des BFH zur Abgrenzung von Spende und verdeckter Einlage bei einer Zuwendung an eine Tochtergesellschaft (vgl. S. 9). Zu guter Letzt gehen wir auf die neuesten Entwicklungen zu § 2b UstG ein, die trotz der Verlängerung der Übergangsfrist für die Entscheider der öffentlichen Hand nach wie vor von großer Bedeutung sind.

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

Dr. Jörg Sauer

Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei Ebner Stolz



■ STEUERRECHT

Gesetzgebung

Wachstumschancengesetz – (ein) wenig Neues für gemeinnützige Organisationen 4

Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht

BFH-Urteil zur Zusammenfassung von BgA wegen Gleichartigkeit 6

Spendenabzug bei Darlehensgewährung an Stifter 7

Spende oder verdeckte Einlage? 9

Ertragsteuer

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Leistungen bei Sponsoringverträgen 10

Keine selbständige Tätigkeit eines GmbH-Geschäftsführers als stellvertretender Vereinsvorstand 11

Umsatzsteuer

Nullsteuersatz für Photovoltaik-Anlagen 12

Update § 2b UStG: Aktuelle Verlautbarungen der Finanzverwaltung, etc. 12

Anpassung des § 4 Nr. 16 UStG – Umsatzsteuerbefreiung der eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen 14

Dauerdefizitäres Handeln kann Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand gefährden 15

■ ZIVILRECHT

Vereinsrecht

Datenschutzrechtliche Vereinbarkeit bei Übermittlung einer Mitgliederliste 16

Registerrecht

Das neue Zuwendungsempfängerregister 18

■ INTERN



GESETZGEBUNG

Wachstumschancengesetz – (ein) wenig Neues für gemeinnützige Organisationen

Am 30.08.2023 hat sich die Ampelkoalition auf einen Regierungsentwurf für ein Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness – das sog. Wachstumschancengesetz – geeinigt. Ein Meilenstein für das Gemeinnützigkeitsrecht ist dieser Gesetzesentwurf zwar nicht. Doch wird von seinem Kanon vielfältiger Änderungen des Steuerrechts auch der Non-Profit-Bereich betroffen sein. Nachfolgend möchten wir Ihnen diese Neuerungen sowie eine Auswahl weiterer geplanter Änderungen vorstellen, die zwar originär auf wirtschaftlich tätige Unternehmen abstellen, daneben aber auch für gemeinnützige Körperschaften von Bedeutung sein werden. Für eine Übersicht über sämtliche geplanten Änderungen verweisen wir auf unseren [Homepage-Beitrag](#).

Aktuell handelt es sich noch um einen Regierungsentwurf. Es bleibt insbesondere spannend, ob und wie das Gesetz den Bundesrat passieren wird, da bereits einige Bundesländer ihren Unmut über die mit den Entlastungen einhergehenden hohen Kosten für die Länder und Kommunen geäußert haben.

Gemeinnützigkeitsrecht

► Zuwendungsempfängerregister

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde das sog. Zuwendungsempfängerregister eingeführt (§ 60b AO), welches ab dem 01.01.2024 beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) geführt werden soll. In diesem Register werden neben bestimmten politischen Vereinigungen sämtliche Körperschaften aufgeführt sein, die berechtigt sind, Zuwendungsbestätigungen auszustellen (mehr dazu siehe. S. 18).

Durch den vorliegenden Gesetzentwurf soll – neben einigen redaktionellen Anpassungen – insbesondere klargestellt werden, dass nicht nur inländische Zuwendungsempfänger zu erfassen sind. Das Gesetz wird dahingehend ergänzt, dass auch solche Körperschaften des EU-/EWR-

Raumes in das Register aufgenommen werden können und sollen, die in Deutschland aufgrund fehlender inländischer Einkünfte nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, ungeachtet dessen jedoch die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung im Inland erfüllen würden. Soweit diese Körperschaften für ab 2025 zugeflossene Zuwendungen Zuwendungsbestätigungen ausstellen wollen, müssen sie nach § 50 EStDV-E ebenfalls in dem Register geführt werden.

► Kapitalertragsteuer

Darüber hinaus soll mit § 32 Abs. 6 KStG-E ein Erstattungsverfahren für ausländische gemeinnützige Organisationen eingeführt werden, sofern sie Kapitalerträge aus dem Inland beziehen und auf diese Kapitalerträge einbehaltene Kapitalertragsteuer ohne das Erstattungsverfahren definitiv werden würde.

► Gesellschaften bürgerlichen Rechts

In der Literatur wurde seit Einführung der Option zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandelsgesellschaften diskutiert, ob damit auch die Möglichkeit der Steu-



erbefreiung nach §§ 51 ff. AO für diese Gesellschaften eröffnet wird. Zwar gibt es hierzu bisher keine Verlautbarungen der Finanzverwaltung, die Möglichkeit wird jedoch im Schrifttum grundsätzlich bejaht. Mit § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG-E sollen nunmehr auch Gesellschaften bürgerlichen Rechts zur Besteuerung mit Körperschaftsteuer optieren können. Sofern die Option zur Körperschaftbesteuerung gleichzeitig die Möglichkeit der Steuerbefreiung eröffnet, könnten damit beispielsweise für Kooperationen gemeinnütziger Organisationen (ggf. sogar ungewollt) gegründete Kooperations-GbRs als gemeinnützig anerkannt werden.

Umsatzsteuer

Mit einer Änderung in § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG-E soll die in der Vergangenheit regelmäßig unsichere Handhabung des ermäßigten Steuersatzes in Höhe von 7 % bei Leistungen eines Zweckbetriebs endlich gesetzlich geregelt werden.

Durch die Änderung soll klargestellt werden, dass allgemeine Zweckbetriebe nach § 65 AO den ermäßigten Steuersatz ohne weitere Wettbewerbsprüfung anwenden dürfen. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund sinnvoll, dass eine Prüfung des (unvermeidbaren) Wettbewerbs bereits für Zwecke des § 65 AO erfolgt ist und eine erneute Prüfung für Zwecke der Umsatzsteuer (mit möglicherweise nicht ganz deckungsgleichen Voraussetzungen) daher lediglich zu doppeltem Aufwand und Verunsicherung führt.

Ebenfalls soll klargestellt werden, dass im Rahmen der Zweckbetriebe nach §§ 66 bis 68 AO der verminderte Steuersatz trotz Vorliegens eines Wettbewerbs mit anderen Unternehmern nicht nur dann Anwendung findet, wenn der Leistungsempfänger vom Satzungszweck der Einrichtung erfasst ist, sondern auch dann, wenn die an der Leistungserbringung beteiligten Personen vom steuerbegünstigten Zweck erfasst werden. Damit würden explizit auch Leistungen von Inklusionsbetrieben oder Werkstätten für Menschen mit Behinderung vom ermäßigten Steuersatz erfasst, was der BFH nach dem aktuellen Gesetzeswortlaut in der Vergangenheit verneint hatte.

Darüber hinaus sollen mit einer Ergänzung in § 4 Nr. 16 UStG alle die im Rahmen eines Betreuungs-, Unterbringungs- oder Freiheitsentziehungsverfahrens nach dem 3. oder 7. Buch des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) zur Unterstützung einer hilfsbedürftigen Person tätigen Verfahrenspfleger als begünstigte Einrichtungen anerkannt werden.

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

► Ausweitung des steuerlichen Verlustrücktrags

Die mit dem Dritten Corona-Steuerhilfegesetz vom 10.03.2021 angehobene Höchstbetragsgrenze für den steuerlichen Verlustrücktrag von 10 Mio. Euro soll – anders als derzeit noch geregelt – dauerhaft beibehalten werden (§ 10d Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Der Verlustrücktrag soll ab dem Veranlagungszeitraum 2024 von zwei auf drei Jahre erweitert werden. Anders als der nachfolgend noch behandelte Verlustvortrag bleibt der Verlustrücktrag für Zwecke der Gewerbesteuer weiterhin ausgeschlossen.

► Temporäre Absenkung der Mindestbesteuerung

Die Mindestbesteuerung für den Verlustvortrag soll befristet für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027 abgesenkt werden. In diesem Zeitraum könnten nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht in vorangegangene Veranlagungszeiträume zurückgetragen wurden, dann bis zu einem Höchstbetrag von 1 Mio. Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte des folgenden Veranlagungszeitraums vollständig bzw. darüber hinaus bis zu 80 % (anstatt gegenwärtig 60 %) des 1 Mio. Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden.

► Weitere Änderungen

Daneben sind Änderungen für nach dem 31.12.2023 angeschaffte Wirtschaftsgüter und getätigte Betriebsausgaben geplant. Unter anderem soll die Höchstgrenze für die Sofortabschreibung gering-

wertiger Wirtschaftsgüter (GWG) von bisher 800 Euro auf 1.000 Euro angehoben werden. Die Betragsgrenze für die Bildung eines Sammelpostens gemäß § 6 Abs. 2a EStG soll von derzeit 1.000 Euro auf 5.000 Euro angehoben werden (§ 6 Abs. 2a Satz 1 EStG-E), wobei laut Regierungsentwurf zusätzlich die Senkung der Dauer der Auflösung des Sammelpostens von fünf auf drei Jahre beabsichtigt ist (§ 6 Abs. 2a Satz 2 EStG-E). Darüber hinaus ist geplant, die Sonderabschreibung nach § 7g EStG anzuheben.

Zuletzt soll die Freigrenze, bis zu der Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, als Betriebsausgaben abgezogen werden können, inflationsbedingt von 35 Euro auf 50 Euro angehoben werden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG-E).

Weniger von Interesse für den Non-Profit-Bereich ist die mit dem Wachstumschancengesetz neu eingeführte Klimaschutz-Investitionsprämie. Denn wie bereits die Forschungszulage – für die der Gesetzentwurf ebenfalls ein paar Neuerungen enthält – kann auch die Klimaschutz-Investitionsprämie nur in Anspruch genommen werden, soweit keine Steuerbefreiung greift, das entsprechende Vorhaben also im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb umgesetzt wird.

Lohnsteuer

Auch für Arbeitnehmer sind laut Gesetzentwurf im Bereich der Lohnsteuer ab 2024 einige Neuerungen geplant. Zuwendungen des Arbeitgebers, die er seinen Arbeitnehmern anlässlich einer Betriebsveranstaltung zukommen lässt, sind aktuell bei maximal zwei Betriebsveranstaltungen jährlich steuerfrei, soweit sie nicht 110 Euro übersteigen. Dieser Freibetrag soll auf 150 Euro angehoben werden (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG-E). Darüber hinaus sollen die als Werbungskosten abzugsfähigen inländischen Verpflegungspauschalen mit Wirkung ab 01.01.2024 angehoben werden (§ 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG-E).

Dr. Sabine Simon, Tel.: 0221/20643-476

GEMEINNÜTZIGKEITS- UND SPENDENRECHT

BFH-Urteil zur Zusammenfassung von BgA wegen Gleichartigkeit

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) sind nach § 4 KStG mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) körperschaftsteuerpflichtig. Sofern eine Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist, besteht zudem Gewerbesteuerpflicht.

Gleichartige Tätigkeiten können hierbei nach § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG zusammengefasst werden. Dies bietet den Vorteil, etwaige Gewinne der einen Tätigkeit mit etwaigen Verlusten der gleichartigen Tätigkeit verrechnen zu können.

Nachteilig kann diese Zusammenfassung jedoch z. B. bei Überschreiten der Nichtaufgriffsgrenze von 45.000 Euro (vgl. R 4 Abs. 4 S. 2 KStR), nur einmaliger Nutzungsmöglichkeit des Freibetrags von 5.000 Euro (vgl. § 24 KStG, § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 GewStG) oder Überschreiten der Grenze zur Kapitalertragsteuerpflicht (Einnahmen über 350.000 Euro oder Jahresüberschuss über 30.000 Euro; § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG) ergeben.

Die Frage der Zusammenfassung oder Trennung ist daher regelmäßig Streitpunkt zwischen jPdÖR und dem Finanzamt. Der BFH hatte sich jüngst mit der Zusammenfassung eines „BgA Kurbetrieb“ mit der Zurverfügungstellung eines „Glühweinstandes“ auf einem Weihnachtsmarkt auseinandersetzen (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2023, Az. I R 49/20, BFH/NV 2023, S. 962).

Im Urteilsfall unterhielt eine Gemeinde unstrittig einen „BgA Kurbetrieb“ (u. a. Kurbeiträge sowie Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Bühne des Kursaals, Kegelbahn, Minigolfanlage). Daneben bot sie einem Spender des Weihnachtsbaumes auf dem Weihnachtsmarkt einen Stand an, um Glühwein, etc. zu verkaufen. Im Gegenzug stand dort lediglich ein Ständer mit Broschüren und ähnlichen Werbematerialien für den Tourismus in der Gemeinde/Region.

Die Gemeinde fasste die beiden Tätigkeiten ertragsteuerlich zu einem BgA zusammen. Dem widersprach der BFH mit o. g. Urteil. Die Tätigkeit des Kurbetriebs und das Bereitstellen eines Weihnachtsmarktstandes seien nicht gleichartig. Auch das Kriterium eines „einander ergänzen“ sei vorliegend nicht gegeben. Zwar unterstütze der Stand sicherlich die Attraktivität des Marketings für den Tourismus durch Erhöhung der Besucherzahlen des Broschürenständers. Allerdings sei nicht erkennbar, dass dieser die Attraktivität des Glühweinstandes erhöht. Ein gegenseitiges „einander ergänzen“ sei demnach zu verneinen.

Auch seien die beiden Tätigkeiten Ausfluss verschiedener Gewerbezweige. Die übrigen Zusammenfassungsvoraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG (Versorgungsbetriebe oder enge, wirtschaftlich-technische Verflechtung) lagen im Urteilsfall ebenfalls nicht vor.

Für eine „Gleichartigkeit“ ist nach BFH in erster Linie auf die gewerbliche Betätigung selbst und damit auf das äußere Erscheinungsbild des jeweiligen BgA abzustellen, nicht auf die von der Trägerkörperschaft mit dem BgA verfolgten übergeordneten Ziele.

Zu beachten ist in diesem Urteil zudem, dass die Wahl zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Überschuss-Rechnung) zwingend eines entsprechenden Antrags bedarf. Ohne diesen sei zwingend eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung; § 4 Abs. 1 EStG) vorzunehmen.

Für den Fall der gewünschten Zusammenfassung hat der BFH die Voraussetzungen somit weiter erhöht. Auswirkungen auf bestehende Zusammenfassungen bleiben abzuwarten. Bei Neuzusammenfassungen oder gewerbebezweigüberschreitenden Erweiterungen von BgA ist eine vorherige Abstimmung daher zu empfehlen.

Stephan Hauptmannl, Tel.: 0711/2049-1232

Spendenabzug bei Darlehensgewährung an Stifter

Der BFH hat mit Urteil vom 26.04.2023 (Az. X R 4/22) entschieden, dass es für sich genommen nicht ausreichend ist, um den Spendenabzug zu versagen, wenn eine Stiftung einen in ihr Vermögen gezahlten Betrag dem Zahlenden in engem zeitlichen Zusammenhang mit diesem Vorgang als verzinsliches Darlehen zur Verfügung stellt und mit den Zinserträgen ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke fördert (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 22.08.2019, Az. V R 67/16, BStBl. II 2020, S. 40).

Voraussetzung für den Spendenabzug ist, dass sich die Zahlung an die steuerbegünstigte Körperschaft als unentgeltlich darstellt. Mit einer darauffolgenden gegenläufigen Darlehensgewährung darf daher kein Vorteil für den Zuwendenden verbunden sein. Hält das Darlehen einem Fremdvergleich sowohl hinsichtlich der Bedingungen als auch hinsichtlich der tatsächlichen Durchführung stand und bestehen keinerlei Zweifel an dem aus Sicht des Zuwendenden nunmehr bestehenden Fremdkapitalcharakters dieser Mittel, liegt kein solcher Vorteil vor.

Im entschiedenen Fall bestand das Grundstockvermögen bei Stiftungserrichtung aus 50.000 Euro, es kann satzungsgemäß jederzeit durch Zustiftungen erhöht werden. Der Vorstand der Stiftung besteht aus zwei Mitgliedern, dem Stifter und seiner Lebensgefährtin, wobei der Stifter auf Lebenszeit bestellt und Vorsitzender des Vorstands mit dem Recht zum Stichtentscheid im Fall der Stimmengleichheit ist.

Noch im Jahr der Errichtung überwies der Stifter zweimal einen Betrag von jeweils 200.000 Euro mit dem Verwendungszweck „Einlage Vermögensstock“. Hierfür stellte die Stiftung Zuwendungsbestätigungen aus, die der Stifter in seiner Eigenschaft als Vorstand unterzeichnete.

Ebenfalls noch im gleichen Jahr schlossen der Stifter und die Stiftung – die dabei vom Stifter vertreten wurde – zwei privatschriftliche Darlehensverträge, wonach die Stiftung dem Stifter zwei Darlehen über jeweils 200.000 Euro gewährte, die mit 3,5 % jährlich zu verzinsen, zum Immobilienerwerb zu verwenden und endfällig nach drei Jahren zurückzuzahlen waren. Eine vorzeitige Rückzahlung war zulässig.

Als Sicherheiten waren der Stiftung Grundschulden an noch zu erwerbenden Immobilien einzuräumen. Bis zur Eintragung der Grundschulden wurde die Stiftung – wertmäßig hinter den Darlehensbeträgen zurückbleibend – durch Abtretung von Beteiligungen des Stifters an acht geschlossenen Fonds sowie Ansprüchen aus zwei Lebensversicherungsverträgen abgesichert. Letztlich wurden für die Stiftung an Immobilien des Stifters zwei Grundschulden von je 150.000 Euro eingetragen, allerdings nur im zweiten Rang.

Finanzamt und Vorinstanz vertraten die Auffassung, dass die Zahlungen an die Stiftung wegen des engen Zusammenhangs mit den gegenläufigen Darlehensgewährungen nicht als Spenden abgezogen werden konnten. Es fehle an der für einen Spendenabzug erforderlichen Unentgeltlichkeit der Zahlungen des Stifters an die Stiftung. Die Unentgeltlichkeit sei zu verneinen, wenn die Zahlung unmittelbar und ursächlich mit einem vom Empfänger oder einem Dritten gewährten Vorteil zusammenhänge, der nicht notwendig wirtschaftlicher Natur sein müsse. Das FG sah den Vorteil, der hier die Unentgeltlichkeit der Zahlungen des Stifters ausschließe, allein darin, dass ihm die Darlehen ohne die banküblichen Formalitäten (z. B. Prüfung der Bonität und der beabsichtigten Mittelverwendung) gewährt worden seien. Die Zuwendungsbestätigung könne im Streitfall keinen Vertrauensschutz begründen, weil sie vom Stifter selbst ausgestellt worden sei. Die weiteren Darlehensbedingungen und der Umfang der Besicherung wurden vom FG nicht weiter geprüft.

Der BFH war jedoch anderer Auffassung. Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO in den Vermögensstock einer Stiftung, welche die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 2 bis 6 EStG erfüllen, können auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Mio. Euro zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG abgezogen werden (§ 10b Abs. 1a Satz 1 EStG in der im Streitjahr 2011 geltenden Fassung).

Bereits im Urteil vom 12.12.2017 (Az. X R 46/16, BFH/NV 2018, S. 717, Rz 35) hat der Senat – zu einem insoweit mit dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalt – darauf hingewiesen, dass es zum Wesen einer Stiftung gehört, ertragbringende Kapitalanlagen, auch in Gestalt der Gewährung verzinslicher Darlehen, zu tätigen, und allein der Umstand, dass ein solches Darlehen dem Zuwendenden gewährt wird, die Unentgeltlichkeit der Zuwendung nicht zwangsläufig ausschließen muss. Anders als das FA meint, ist nicht entscheidend, dass die Liquidität des Stifters durch die Darlehensgewährung im Ergebnis unverändert geblieben ist. Entscheidend für die grundsätzliche Zulässigkeit von aus gespendeten Beträgen gewährten Darlehen an den Stifter ist vielmehr die Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital. Nach der Übertragung der Mittel auf die Stiftung gehört ein Darlehensbetrag – auch wenn er der Höhe nach dem Betrag einer vorherigen Spende entspricht – nicht mehr zu den eigenen Mitteln des Spenders; vielmehr handelt es sich um zu verzinsende und zurückzuzahlende Fremdmittel.

Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Gesichtspunkt der Nichtanerkennung von Gestaltungen, die lediglich wechselseitige Zahlungspflichten ohne sonstige Veränderung der Positionen der Beteiligten begründen, aus sonstigen Überlegungen im Hinblick auf einen Missbrauch von Gestaltungsmög-

lichkeiten oder aus der Rechtsprechung des V. Senats des BFH zur ggf. fehlenden Gemeinnützigkeit von Körperschaften, die Darlehen an Spender gewähren.

Es ist aus Sicht der BFH nicht ersichtlich, dass die gewählte Gestaltung dem Grunde nach rechtsmissbräuchlich ist. Es ist nicht grundsätzlich erforderlich, dass der Stifter die Spende an die Stiftung leistet und seinen Darlehensbedarf anderweitig – etwa durch Bankdarlehen – deckt. In diesem Fall hätte der Stifter den Spendenabzug unzweifelhaft erhalten und wäre zudem Schuldner von Darlehen, die er verzinsen und tilgen müsste, während die Stiftung die in ihren Vermögensstock zugewandten Mittel – die sie nicht sofort zur Förderung ihrer satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verbrauchen dürfte – ertragbringend anlegen muss. Das Ergebnis dieser – vermeintlich – angemessenen Gestaltung unterscheidet sich, vorbehaltlich des durchzuführenden Fremdvergleichs hinsichtlich der Darlehen, in nichts von dem Ergebnis der vom Stifter und der Stiftung gewählten Gestaltung. Dass § 42 AO im Streitfall von vornherein nicht einschlägig sein kann, zeigt nach Ansicht des BFH die von der Vorschrift normierte Rechtsfolge: Gemäß § 42 Abs. 1 Satz 3 AO entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Der BFH setzt sich auch mit der Entscheidung des V. Senats des BFH vom 22.08.2019 (Az. V R 67/16, BStBl. II 2020, S. 40) auseinander. Darin wurde die Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 AO) und damit die Gemeinnützigkeit einer GmbH verneint, die einer KG, die bisher durch Darlehen der gemeinsamen Gesellschafter der GmbH und der KG finanziert worden war, aus entsprechenden Spenden ihrer Gesellschafter Darlehen zu einem deutlich unterhalb des Zinssatzes für sichere Geldanlagen (Bundesanleihen, Sparbriefe) liegenden Zins ohne jegliche Sicherheit gewährt hatte, so dass die KG die Gesellschafterdarlehen an ihre Gesellschafter zurückzahlen konnte. Bereits hinsichtlich der vereinbarten Darlehensbedingungen (Zinssatz, Sicherheiten) seien die Fälle nicht vergleichbar. Darüber hinaus ist eine GmbH

nicht im selben Maße wie eine Stiftung auf die Erhaltung des vorhandenen Vermögens angelegt.

Der Spendenabzug setzt voraus, dass sich die Zahlung an die steuerbegünstigte Körperschaft als unentgeltlich darstellt, der Stifter also keinen Vorteil erhält. Dem Spendenbegriff ist neben der erforderlichen Freiwilligkeit immanent, dass der Steuerpflichtige unentgeltlich handeln muss, d. h. ohne eine Gegenleistung des Empfängers beziehungsweise ohne unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Leistung und einer etwaigen Leistung des Empfängers. In erster Linie fehlt die Unentgeltlichkeit dann, wenn der Steuerpflichtige vom Zuwendungsempfänger – oder von Personen, die diesem nahestehen – eine Gegenleistung erhält. In Sonderfällen hat die höchstrichterliche Rechtsprechung die Unentgeltlichkeit aber auch unter dem Gesichtspunkt verneint, dass die Zuwendung an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten gewährten Vorteil – der nicht wirtschaftlicher Natur sein muss – zusammenhängt.

Ein Darlehen, das dem Grunde nach in fremdüblicher Weise von einer Stiftung gewährt wird, dessen Konditionen einem Fremdvergleich standhalten und das entsprechend der vertraglichen Vereinbarung durchgeführt wird, stellt in diesem Sinne keine Gegenleistung dar. Denn es ist – bei Einhaltung der genannten Voraussetzungen – für sich genommen bereits ein ausgewogenes gegenseitiges Rechtsgeschäft, so dass für die Annahme eines überschüssigen Gegenleistungsanteils für eine vorangegangene Spende kein Raum bleibt. Insoweit verhält es sich nicht anders als bei einem fremdüblichen Anstellungs- oder Mietvertrag zwischen einer Stiftung und ihrem – zuvor Zuwendungen an die Stiftung leistenden – Vorstandsmitglied.

Während die Finanzverwaltung und auch die Stiftungsaufsicht für Stiftungen immer wieder die Notwendigkeit vorsichtiger Anlagestrategien anmahnen, ist nach Ansicht des BFH eine solche Geldanlage durchaus im Interesse einer Stiftung. Sie dürfte zwar etwas ertragsstärker und gleichzeitig etwas

riskanter sein als eine Anlage in Bundeswertpapiere oder Banksparbriefen, bei der ein Kapitalverlust nahezu ausgeschlossen ist, angesichts der erheblichen Bedeutung der ungeschmälernten Erhaltung ihres Vermögens für eine Stiftung seien jedoch die mit jeder überdurchschnittlich ertragsstarken Geldanlage verbundenen Risiken gegen die dadurch erzielbaren Mehrerträge abzuwägen.

Hinweis: Auch wenn der BFH den Spendenabzug dem Grunde nach nicht durch die Darlehensgewährung gefährdet sieht, hat es den Fall an das FG zurückverwiesen, weil u. a. die Einzelheiten des Fremdvergleichs noch nicht ausreichend geklärt waren. Ohne Einzelheiten zu prüfen, hatte das FG einen spendenschädlichen individuellen Vorteil darin gesehen, dass die bankenübliche Prüfung bei der Darlehensvergabe entfiel. Dagegen hat der BFH darauf hingewiesen, dass es durchaus auf individuelle Umstände ankommt. Aufgrund der persönlichen Vermögenssituation des Stifters hält der BFH es für nicht ausgeschlossen, dass auch die Hausbank des Stifters nur in geringem Umfang eine Prüfung vorgenommen hätte. Ob die Sicherheiten einem Fremdvergleich standhalten würden, wurde vom FG ebenso wenig geprüft, wie die Wirksamkeit des Darlehensvertrages aufgrund des Vorliegens eines Inschlaggeschäfts, weil der Stifter sowohl für sich selbst als auch die Stiftung gezeichnet hat. Daran zeigt sich, dass trotz der grundsätzlichen Zulässigkeit von Darlehen aus zugestiftetem Kapital auf die genauen Umstände einer solchen Vereinbarung zu achten ist. Dies betrifft neben der fremdüblichen Ausgestaltung und Durchführung der Darlehensvereinbarung auch das korrekte Zustandekommen des Vertrages.

Susanne Weigenand, Tel.: 0711/2049-1194



Spende oder verdeckte Einlage?

In der Entscheidung vom 13.07.2022 (Az. I R 52/20) befasste sich der BFH damit, wann eine Zuwendung an eine Tochtergesellschaft eine verdeckte Einlage oder eine Spende darstellt.

In dem Streitfall verfolgt ein gemeinnützig anerkannter eingetragener Verein (e. V.) ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke. Der Verein unterhält einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der laut Satzung ausschließlich dem Zweck dient, Eigenmittel für die gemeinnützige Tätigkeit bereitzustellen.

Der e. V. ist zu 90 % an einer als gemeinnützig anerkannten GmbH beteiligt. Diese gGmbH unterhält ebenfalls einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Der e. V. wendete der gGmbH Mittel aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu, für die die gGmbH Zuwendungsbestätigungen ausstellte. Diese Zuwendungen flossen bei der GmbH dem ideellen Bereich zu und wirkten sich im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht aus.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Zuwendungen keine Spenden darstellen, sondern als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen und somit als verdeckte Einlage zu behandeln sind. Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn der Gesellschafter

oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft ohne Gegenleistung einen einlagefähigen Vermögensvorteil zukommen lässt und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Da der e. V. und die gGmbH teilweise den gleichen Satzungszweck verfolgen, sei davon auszugehen, dass die Zuwendungen an fremde Dritte nicht erfolgt wären und sie somit durch das Gesellschaftsverhältnis begründet seien.

Der BFH bestätigte die Auffassung der Vorinstanz und wies die Revision des Finanzamts zurück. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke abziehbar. Dies gilt auch für (teilweise) steuerbefreite gemeinnützige Körperschaften i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, wenn die Spende aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an eine andere steuerbegünstigte Tochterkörperschaft geleistet wird.

Ob eine Zuwendung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, muss durch einen Fremdvergleich beurteilt werden. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn ein Nichtgesellschafter (bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes) der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht gewährt hätte. Ist nach dem Fremdvergleich eine verdeckte Einlage zu bejahen, scheidet eine Spende aus.

Im vorliegenden Fall wurde durch den Fremdvergleich festgestellt, dass das Hauptmotiv des e. V. für die Zuwendung die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der gGmbH ist und daher auch an ihm nicht nahestehende Personen geleistet wurde. Diese Wertung wird bestätigt durch den Umstand, dass die Zahlungen bei der gGmbH direkt dem ideellen Bereich zugeordnet wurden. Auch dies spricht gegen eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.

Hinweis: Entscheidendes Kriterium für die Abgrenzung von Spenden und allgemeinen Betriebsausgaben ist die Motivation des Unternehmers. Der Betriebsausgabenabzug kommt in Betracht, wenn durch die Zuwendungen wirtschaftliche Vorteile für das Unternehmen angestrebt werden. Wenn dies nicht vorliegt, kann davon ausgegangen werden, dass die Aufwendungen überwiegend mit der Motivation für die Förderung der gemeinnützigen Zwecke ausgegeben wurden. Der BFH weist daraufhin, dass dieses Zuwendungsmotiv ebenso auch als Kriterium zur Abgrenzung zwischen Spende und verdeckter Einlage dienen kann.

Patrizia Kutteroff, Tel.: 0711/2049-1192

ERTRAGSTEUER

Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Leistungen bei Sponsoringverträgen

Mit Urteil vom 23.03.2023 (Az. III R 5/22) hat der BFH über die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen im Rahmen von Sponsoringverträgen entschieden.

Im zugrundeliegenden Fall gewährte der Sponsoringvertrag das Recht zur Nutzung des Vereinslogos für Werbezwecke, die Werbepräsenz in Form von Firmenlogos des Sponsors auf dem Trikot und weiterer Kleidung sowie Bandenwerbung. Die Kosten für diese Werbemaßnahmen trug die Sponsoring-Empfängerin.

Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass es sich bei dem Sponsoringvertrag um einen gemischten Vertrag handele und die Aufwendungen teilweise zu Hinzurechnungen i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. d und f GewStG führten.

Gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und f GewStG werden dem Gewinn ein Viertel der Summe aus einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern hinzugerechnet.

Hinzurechnung nur bei Vorliegen eines Miet- oder Pachtvertrages

Handelt es sich bei einem Vertrag seinem wesentlichen Gehalt nach um einen Miet- oder Pachtvertrag, unterliegt das gesamte Entgelt der Hinzurechnung i. S. d. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG ist. Dies gilt auch für untergeordnete Nebenleistungen des Vertrages.

Enthält der Vertrag jedoch wesentliche, nicht trennbare miet- oder pachtfreie Elemente, die ihn als einen anderen Vertragstyp ansehen lassen, oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen würde, ist eine Hinzurechnung nicht gestattet.

Im Fall der Sponsoringverträge handelt es sich um nicht speziell geregelte, atypische Schuldverträge, bei denen die einzelnen Leistungspflichten oft derart miteinander verknüpft sind, dass sie sich rechtlich und wirtschaftlich nicht trennen lassen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn nicht nur die Überlassung von Rechten oder Logos geschuldet wird, sondern auch die „Entfaltung einer Aktivität“ bei einer sportlichen Veranstaltung. Diese Teilleistung dient als miet- und pachtfremde Leistung den kommunikativen Zielen bzw. Werbezwecken des Sponsors. Wenn hierfür eine Pauschalvergütung vereinbart ist, kann der Sponsoringvertrag auch nicht in einzelne Bestandteile zerlegt werden. Eine teilweise Zuordnung der Pflichten zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrages und die darauf basierende Hinzurechnung der Miet- oder Pachtzinsen scheidet dann aus.

Kein Miet- oder Pachtvertrag bei vordergründiger Werbeleistung

Bei gezahltem Entgelt handelt es sich nur dann um Miet- oder Pachtzinsen, wenn eine Fläche tatsächlich zur Nutzung vermietet wird.

Durch einen Mietvertrag wird der Vermieter verpflichtet, die Mietsache dem Mieter zu überlassen und sie während der Mietzeit in

einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten. Ein Verpächter ist verpflichtet, dem Pächter den Gebrauch des verpachteten Gegenstandes und den Genuss der ordnungsgemäß zu ziehenden Früchte zu gewähren. Für die zivilrechtliche Typisierung des Vertragsverhältnisses ist maßgeblich, mit welchem Inhalt die Beteiligten das Vertragsverhältnis geregelt und tatsächlich durchgeführt haben.

Ist im Sponsoringvertrag hingegen festgelegt, dass der Sponsoring-Empfänger eine Werbeleistung auf eine Werbefläche projiziert, steht hierbei die zu erbringende Werbeleistung im Vordergrund. Die Werbefläche selbst steht dem Sponsor nicht direkt zur freien Verfügung. Dies gilt für Bandenwerbung sowie für die Ausstattung mit Trikots, die Werbung enthalten.

In diesem Fall handelt es sich bei dem Sponsoringvertrag nicht um einen Miet- oder Pachtvertrag, der zur Hinzurechnung der Miet- oder Pachtzinsen führen würde.

Katrin Schinagl, Tel.: 0711/2049-1301

Keine selbständige Tätigkeit eines GmbH-Geschäftsführers als stellvertretender Vereinsvorstand

Das Landessozialgericht Baden-Württemberg beschäftigt sich in seiner Entscheidung vom 23.05.2023 (Az. L 11 BA 3282/21, NZG 2023, S. 1039) mit der Frage, ob ein GmbH-Geschäftsführer ohne eigene Kapitalbeteiligung auch dann als sozialversicherungspflichtiger Arbeitnehmer zu behandeln ist, wenn dieser gleichzeitig eine Vorstandsposition im Verein, der einziger Gesellschafter der GmbH ist, innehat.

Der Kläger war über einen Zeitraum von ca. 18 Monaten bei der beigeladenen GmbH zum Geschäftsführer bestellt. Gleichzeitig bekleidete er das Amt des stellvertretenden Vorsitzenden des Vereins, welcher die GmbH gegründet hatte, und war in dieser Position einzelvertretungsberechtigt. Für seine Dienstleistung stellte der Kläger eine monatliche Rechnung an die GmbH. Für diese Entlohnung führte die GmbH keine Sozialversicherungsbeiträge in Form von Kranken-, Pflege-, Renten-, und Arbeitslosenversicherung ab. Eine Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass der Kläger als Fremdgeschäftsführer in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis mit der GmbH stand und forderte die Nachzahlung der Sozialversicherungsbeiträge. Dagegen wandte sich der Kläger mit seiner Klage beim Sozialgericht Mannheim, welches jedoch die Klage abwies (Urteil vom 09.09.2021, Az. S 12 BA 1532/20). Die dagegen gerichtete Berufung beim Landessozialgericht Baden-Württemberg blieb ebenfalls ohne Erfolg.

Nach ständiger Rechtsprechung des BSG liegt ein sozialversicherungspflichtiges, abhängiges Beschäftigungsverhältnis vor, wenn der Beschäftigte in einen Betrieb eingliedert ist und er dabei einem Zeit, Dauer,

Ort und Art der Ausführung umfassenden Weisungsrecht des Arbeitgebers unterliegt. Demgegenüber ist eine selbständige Tätigkeit vornehmlich durch das Vorliegen eines eigenen Unternehmerrisikos gekennzeichnet.

Trotz seiner Organstellung ist ein GmbH-Geschäftsführer grundsätzlich abhängig Beschäftigter. Der Status eines GmbH-Geschäftsführers kann sich jedoch dann ändern, wenn er in seiner gleichzeitigen Eigenschaft als Mitgesellschafter auch maßgeblichen Einfluss auf die Willensbildung der GmbH hat. Zentrales Argument war daher im vorliegenden Fall die Organstellung des Klägers beim Verein als Gesellschafter der GmbH.

Das LSG stellte in der Urteilsbegründung klar, dass der Kläger im streitigen Zeitraum jedoch nicht Gesellschafter der GmbH, sondern lediglich ein stellvertretendes Vorstandsmitglied (von insgesamt dreien) des Gesellschafters und mithin selbst weder an der GmbH noch an deren Gesellschafter kapitalmäßig beteiligt war. Er trug damit auch keinerlei unternehmenstypisches Risiko und war nicht in seinem „eigenen“ Unternehmen, sondern einem fremden Betrieb tätig. Zudem war der Kläger nach dem Gesellschaftsvertrag der GmbH satzungsmäßig verpflichtet, den Weisungen des Gesellschafters Folge zu leisten und seine Tätigkeit wurde von einem Beirat überwacht, welcher bestimmten Rechtsgeschäften und Maßnahmen zustimmen musste.

Darüber hinaus ist der Vorstand eines Vereins nicht dessen einziges notwendiges Organ, sondern von einem anderen Organ, der Mitgliederversammlung, abhängig. Auch wenn der Kläger nach der Vereinssatzung berechtigt war, den Verein gerichtlich und außer-

gerichtlich allein zu vertreten, ist oberstes und zwingend notwendiges Beschlussorgan eines eingetragenen Vereins die Mitgliederversammlung. Der Vorstand eines Vereins kann somit nicht nach eigenem Gutdünken frei agieren, sondern ist an den von der Mitgliederversammlung vorgegebenen Vereinszweck gebunden – so auch vorliegend bei Ausübung der Rechte und Pflichten als Gesellschafter der GmbH.

Die Vorstandsposition beim Verein hatte somit nach Ansicht des Gerichts keinen Einfluss auf die sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit des Geschäftsführers bei der GmbH und stand deren Sozialversicherungspflicht nicht entgegen.

Hinweis: Bei unklarem Beschäftigungsstatus können die Beteiligten nach § 7a Abs. 1 SGB IV bei der Clearingstelle der Deutschen Rentenversicherung Bund schriftlich oder elektronisch eine Entscheidung bezüglich des Status des Erwerbstätigen beantragen.

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

UMSATZSTEUER

Nullsteuersatz für Photovoltaik-Anlagen

Durch das Jahressteuergesetz 2022 wurde der § 12 Abs. 3 UStG eingefügt. Demnach ermäßigt sich die Steuer auf 0 % „für die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von [...] öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird“.

Sofern die Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 Kilowatt (peak) beträgt oder betragen wird, gelten die weiteren Voraussetzungen als erfüllt und der Nullsteuersatz greift unabhängig vom Standort der Anlage.

Der Nullsteuersatz gilt für die Lieferung, den innergemeinschaftlichen Erwerb, die Einfuhr sowie die Installation von Photovoltaikanlagen sowie deren Speicher.

Öffentliche und andere Gebäude, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, liegen vor, wenn das jeweilige Gebäude für Umsätze nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25, 27 und 29 UStG, für Tätigkeiten, die dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke unterliegen, oder für hoheitliche oder ideelle Tätigkeiten verwendet wird (Abschn. 12.18 Abs. 3 UStAE). Begünstigte Gebäude im Sinne dieser Vorschrift sind somit insbesondere Krankenhäuser, öffentliche und private Schulen, Kindergärten sowie Gebäude, die für ideelle Tätigkeiten genutzt werden.

Die Nachweispflicht für die Anwendung des Nullsteuersatzes obliegt dem liefernden Unternehmer. Ausreichend für den Nachweis ist eine entsprechende Erklärung des Betreibers. Diese kann auch im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung, sogar lediglich über die AGB, erfolgen (Abschn. 12.18 Abs. 6 UStAE).

Hinweis: Erwirbt ein Unternehmer ab dem 01.01.2023 eine Photovoltaikanlage unter Anwendung des Nullsteuersatzes, erübrigt sich mangels Steueranfall (Steuersatz 0 %) ein Vorsteuerabzug. Die Voraussetzungen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG liegen nicht vor. Anders als bisher erfolgt in diesen Fällen daher keine Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe (Abschn. 3.2 Abs. 3 UStAE).

Inken Grieser, Tel.: 0711/2049-1116

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

Auch in diesem novus setzen wir unsere Reihe fort, jüngst veröffentlichte, entscheidende und allgemein relevante Stellungnahmen des BMF und/oder der verschiedenen OFD/LfSt zu § 2b UStG darzustellen, Ihnen hierzu Handlungsoptionen aufzuzeigen und weitere Hinweise zu geben.

Die Stellungnahmen erfolgen oftmals nicht öffentlich, sondern nur an die jeweils betroffenen Verbände, etc. Rückschlüsse auf weitere Branchen/Themenstellungen sind hierbei oftmals möglich, wenn auch nicht direkt ersichtlich. Daher fassen wir die verschiedenen Äußerungen regelmäßig zusammen, um Ihnen einen guten Überblick über die aktuelle Verwaltungsmeinung – auch über Ihren Fachbereich hinaus – zu bieten.

Auf unserer Website stellen wir Ihnen als weiteren Service zudem die bereits in den vergangenen Ausgaben des novus Öffentliche Hand & Gemeinnützigkeit veröffentlichten Updates zu § 2b UStG – alphabetisch sortiert – zur Verfügung (www.ebnerstolz.de/2b-ustg). Diese Aufstellung wird fortlaufend gepflegt und auch die Hinweise in diesem novus werden zeitnah eingearbeitet. So erhalten Sie stets eine Information über Sachverhalte/Geschäftsvorfälle, zu welchen sich die Finanzverwaltung bereits eindeutig geäußert hat; übersichtlich und schnell auffindbar.

Verlängerung der Übergangsregelung für das Friedhof- und Bestattungswesen

Unter der Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG a. F. begründeten kommunale, kirchliche und andere öffentlich-rechtliche Friedhofsträger in der Regel keinen Betrieb gewerblicher Art (BgA) i. S. d. § 4 KStG (Ausnahme bereits bislang: Blumenverkäufe, Grabpflegeleistungen, usw.; vgl. H 4.5 KStH).

Nach Auffassung des BMF stellen in privatrechtlicher Handlungsweise erbrachte Friedhofsleistungen ab Anwendung des § 2b UStG stets eine unternehmerische Tätigkeit dar und sind somit grundsätzlich umsatzsteuerbar (vgl. BMF-Schreiben vom 23.11.2020, BStBl. I 2020, S. 1335).

Für das Handeln auf öffentlicher Grundlage trifft das o. g. BMF-Schreiben Aussagen zu zahlreichen Einzelleistungen und deren umsatzsteuerlicher Behandlung. Ausschlaggebend für die steuerliche Würdigung ist grundsätzlich das Umsatzsteuerrecht am Ende des Leistungszeitraums. Um den Beteiligten eine Umstellung der Gebührensatzungen, Entgeltordnungen, etc. zu erlauben, enthielt das o. g. BMF-Schreiben aus 2020 (dort Tz. 5) bereits eine Nichtbeanstandungsregelung für Leistungen, die vor dem 01.01.2023 vereinbart wurden, sofern bis zu diesem Zeitpunkt noch § 2 Abs. 3 UStG a. F. angewendet wurde. In diesem Fall musste keine Nachversteuerung erfolgen.

Nach der allgemeinen Verlängerung der Anwendungsverpflichtung des § 2b UStG erst ab dem 01.01.2025 (§ 27 Abs. 22a UStG) hat die Finanzverwaltung nun auch diese Nichtbeanstandungsregelung verlängert (vgl. Verfügung des LfSt Niedersachsen vom 27.04.2023, DStR 2023, S. 1946). Dadurch wird den öffentlich-rechtlichen Friedhofsträgern, die derzeit noch nach § 2 Abs. 3 UStG a. F. verfahren, ermöglicht, entweder ihre Entgeltordnung, Gebührensatzung, etc. entsprechend umzustellen oder aber zumindest umsatzsteuerliche Belastungen in ihre Kalkulation einzubeziehen.

Übertragung der Reinigung kommunaler Liegenschaften auf ein Kommunalunternehmen

Die Ausgliederung verschiedener Tätigkeiten auf eigenständige Rechtsträger hat in den vergangenen Jahren an Bedeutung gewonnen. Das bayerische Landesamt für Steuern hat hierzu ein interessantes Fallbeispiel veröffentlicht (vgl. Verfügung des BayLfSt vom 15.02.2023, Az. S 7107.2.1-52/14 St33).

Im Beispielfall hat eine Gemeinde die Reinigung der kommunalen Liegenschaften (Rathaus, Wasserwerk, Bauhof, Schulen, Kita, Feuerwehrhaus) zur Gänze mit befreiender Wirkung auf ein gemeindliches Kommunalunternehmen (KU) übertragen. Ziel war es u. a., die Verantwortung für die ordnungsgemäße Reinigung und somit die Letztverantwortung wirksam auf einen anderen öffent-

lichen Rechtsträger zu übertragen. Dies erfolgte durch eine Zweckvereinbarung gemäß Art. 7 Abs. 2 KommZG (Bayern).

Diese Vereinbarung ist grundsätzlich öffentlich-rechtlicher Natur und somit der Ausnahmeregelung des § 2b UStG zugänglich. Nach Art. 56 Abs. 2 GO (Bayern) ist die Gemeinde verpflichtet, für den ordnungsgemäßen Gang der Geschäfte zu sorgen. Das umfasse auch die Reinigung und Erhaltung der gemeindlichen Räumlichkeiten. Ergänzend besteht nach Art. 74 Abs. 2 GO (Bayern) die Pflicht, Vermögensgegenstände pfleglich zu verwalten.

Die benannten Einrichtungen seien erforderlich. Da die haftungsbefreiende Wirkung als besondere rechtliche Rahmenbedingung maßgeblich auf die Entscheidung zur Aufgabenübertragung gewesen sei, wird das KU nach Einschätzung des BayLfSt nicht unternehmerisch tätig (§ 2b Abs. 1 UStG).

Wir bitten zu beachten, dass die zitierten Normen bayerisches Landesrecht darstellen. In vielen Bundesländern dürften sich aber vergleichbare Normen finden lassen.

Hoheitliche Hilfsgeschäfte in der kommunalen Entsorgungswirtschaft unter § 2b UStG

Das Landesamt für Steuern Niedersachsen hat zur zukünftigen steuerlichen Würdigung von kommunalen Hilfsgeschäften in der Entsorgungswirtschaft Stellung genommen (vgl. Verfügung des LfSt Niedersachsen vom 19.01.2023, DStR 2023, S. 646).

Bislang begründeten öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger (örE) mit der Verwertung und Beseitigung von Abfällen aus privaten Haushaltungen keinen BgA. Die Aufgabe war (ausgenommen DSD-Abfälle, grüner Punkt und E-Schrott) hoheitlich und die Veräußerungserlöse als hoheitliches Hilfsgeschäft nicht umsatzsteuerbar.

Die Verwertung bspw. von Altpapier oder von aus Klär- und Deponiegas gewonnener Energie werden ab Anwendung des § 2b UStG allein schon deshalb Teil des umsatzsteuer-

lichen Unternehmens des örE, da die Veräußerung auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt.

Im Gegenzug eröffnet dies den Vorsteuerabzug aus den Veräußerungskosten, sofern die weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG (ordnungsgemäße Rechnung, etc.) gegeben sind. Für die örE vorteilhaft ist, dass die LfSt Niedersachsen auch für weitere Kosten wie das Einsammeln und ggf. der Sortierung der Abfälle sowie für die Kosten der Deponie- und Klärgasgewinnung den (anteiligen) Vorsteuerabzug gewährt. Für Altanlagen kommt insb. eine Vorsteuerberichtigung für vergangene Investitionen nach § 15a UStG in Betracht. Diese ist allerdings insbesondere bei Energie auf den unternehmerisch genutzten und veräußerten Teil begrenzt.

Sofern keine Aufzeichnungen für die Vorsteueraufteilung vorliegen, bestehen keine Bedenken, wenn nach Abschn. 2.10 Abs. 6 UStAE verfahren und der Vorsteueraufteilung z. B. das Verhältnis der Verwertungserlöse zu den Gebühreneinnahmen des örE zugrunde gelegt wird.

Stephan Hauptmannl, Tel.: 0711/2049-1232

Anpassung des § 4 Nr. 16 UStG – Umsatzsteuerbefreiung der eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen

Durch BMF-Schreiben vom 12.07.2023 (BStBl. I 2023, S. 1505) erfolgte eine erneute Anpassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) zu § 4 Nr. 16 UStG, der die Umsatzsteuerbefreiung der eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen regelt. Die Änderungen betreffen diverse Gesetzesänderungen und die Anwendung ergangener Entscheidungen.

Neben diversen eher redaktionellen Änderungen im Anwendungserlass wird u. a. in Abschn. 4.16.3 UStAE ein neuer Abs. 1a aufgenommen, der die Träger der Sozialleistungen, die befreite Leistungen erbringen können, auflistet.

Sofern eng mit der Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen von Einrichtungen erbracht werden, die nicht nach Sozialrecht anerkannt sind und mit denen weder ein Vertrag noch eine Vereinbarung nach Sozialrecht besteht, sind diese nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. m UStG steuerfrei, wenn die Betreuungs- oder Pflegekosten oder die Kosten für eng mit der Betreuung oder Pflege verbundene Leistungen in mindestens 25 % der Fälle dieser Einrichtung von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, den Trägern der Sozialhilfe, den Trägern der Eingliederungshilfe nach § 94 SGB IX oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet werden.

Im neu gefassten Abs. 3 zu Abschn. 4.16.3 UStAE wird nun geklärt, wie die 25 %-Grenze zu ermitteln ist. Der vollständig neue

Abs. 3 a regelt u. a., dass eine Vergütung im Sinne der Vorschrift nicht nur bei einer unmittelbaren, sondern auch bei einer mittelbaren (durchgeleiteten) Kostentragung vorliegen kann. Des Weiteren wird klargestellt, dass die bloße Möglichkeit, Verträge über Betreuungs- und Pflegeleistungen mit den in Abs. 3 genannten Trägern und Einrichtungen abschließen zu können, nicht für die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter genügt.

Da die Vorschrift an den Begriff „Fälle“ anknüpft, definiert der in Abschn. 4.16.3 UStAE ebenfalls neu eingefügte Abs. 3b, was darunter zu verstehen ist. Für die Auslegung des Begriffs „Fälle“ ist grundsätzlich von der Anzahl der hilfsbedürftigen Personen im Laufe eines Kalendermonats auszugehen. Bei der stationären oder teilstationären Unterbringung in einer Einrichtung gilt daher die Aufnahme einer Person innerhalb eines Kalendermonats als ein „Fall“. Bei der Erbringung ambulanter Betreuungs- oder Pflegeleistungen gelten grundsätzlich alle Leistungen für eine Person in einem Kalendermonat als ein „Fall“.

Auch in Abschn. 4.16.5 UStAE wird unter der Zwischenüberschrift „Pflegeberatungsleistungen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe l UStG)“ ein neuer Abs. 20a eingefügt, der festhält, dass Pflegeberatungsleistungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG steuerfrei sind, wenn sie von Einrichtungen erbracht werden, mit denen eine Vereinbarung zur Pflegeberatung nach § 7a SGB XI besteht. Damit umfasst die Steuerbefreiung neben Pflegeberatungsleistungen im Auftrag der gesetzlichen Pflegekassen auch solche Pflegeberatungsleistungen, die auf Grund von

Vereinbarungen mit der privaten Pflege-Pflichtversicherung nach § 7a Abs. 5 SGB XI erbracht werden, und andere eng mit der Pflegeberatung verbundene Pflege- und Betreuungsleistungen, soweit die Einrichtungen hierzu von den Pflegekassen oder der privaten Pflege-Pflichtversicherung beauftragt wurden bzw. sie hierzu gesetzlich befugt sind.

In Abschn. 4.16.6 Abs. 3 UStAE, der die Leistungen auflistet, die nicht zu den eng mit der mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen gehören, wird Ziff. 5 zu den Verpflegungsdienstleistungen ergänzt. Insbesondere Lieferungen von Speisen, soweit sie eigenständige Leistungen darstellen (z. B. „Essen auf Rädern“) gehören nicht zu den eng verbundenen Leistungen. Diese Leistungen unterliegen aber unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 1 oder 8 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Natalja Schröder, Tel.: 0711/2049-1577



Dauerdefizitäres Handeln kann Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand gefährden

Das unternehmerische Handeln juristischer Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) ist oftmals strukturell dauerdefizitär. So wird die Tätigkeit nicht selten nur deshalb ausgeübt, weil am freien Markt hierfür kein kostendeckender Preis erzielt werden kann oder die Tätigkeiten aus sozialen, politischen oder anderen Gründen kostengünstig zugänglich sein sollen.

Mit vielen dieser Tätigkeiten wurde in der Vergangenheit ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) i. S. d. § 4 KStG begründet und die jPdÖR war somit umsatzsteuerlicher Unternehmer. Dies hatte oftmals den Vorteil, dass aus den Investitionen und den laufenden Aufwendungen ein (anteiliger) Vorsteuerabzug möglich war.

Dem EuGH lagen nun zwei Fälle polnischer Gemeinden vor, welche eine dauerdefizitäre Tätigkeit ausübten und diese den Vorsteuerabzug begehrten. Finanziert wurden diese Verluste teilweise durch nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse.

In der Rechtssache Gmina O. (vgl. EuGH-Urteil vom 30.03.2023, MwStR 2023, S. 459) wurden auf Grundstücken im Gemeindegebiet Photovoltaik-Anlagen errichtet und von den Grundstückseigentümern nur der nicht subventionierte Anteil in Höhe von 25 % der Kosten eingefordert. Im Streitfall verneinte der EuGH, vorbehaltlich der Überprüfung durch

das vorlegende Gericht, unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde. Denn der EuGH habe bereits entschieden, dass dann, wenn eine Gemeinde über die Beträge, die sie erhält, nur einen kleinen Teil der entstehenden Kosten deckt, während der verbleibende Teil aus öffentlichen Mitteln finanziert wird, die betreffenden Beträge eher einer Gebühr als einem Entgelt gleichzusetzen sind. Zudem hegte der EuGH Zweifel daran, dass die Gemeinde nachhaltig gehandelt habe, weil anhand der Unterlagen nicht ersichtlich war, dass die Gemeinde beabsichtigte, Leistungen der Anlageninstallation regelmäßig und dauerhaft zu erbringen.

Ähnlich verhielt es sich in der Rechtssache Gmina L. (vgl. EuGH-Urteil vom 30.03.2023, MwStR 2023, S. 464). Auch hier war fraglich, ob eine polnische Gemeinde als Unternehmer tätig geworden ist. Im Entscheidungsfall beauftragte die Gemeinde Leistungen der Asbestbeseitigung fremd, ohne dass hierfür eine Kostenbeteiligung von den Grundstückseigentümern eingefordert wurde. In Höhe von 40 % bis 100 % wurden die Maßnahmen über einen Umweltschutzfonds der Gemeinde bezuschusst. Auch in diesem Fall verneinte der EuGH, vorbehaltlich der Überprüfung durch das vorlegende Gericht, eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde. Maßgeblich hierfür war nach Auffassung des EuGH, dass den

begünstigten Grundstückseigentümern keinerlei Kosten auferlegt wurden und zudem nur ein Teil über Zuschüsse aus öffentlichen Kassen getragen wurde.

Wie der BFH diese Urteile in Deutschland wertet, ist noch nicht abschließend erkennbar. Insbesondere auch im Hinblick auf die Anwendung des § 2b UStG bleibt die weitere Entwicklung bei der Besteuerung der öffentlichen Hand weiter spannend. So gibt es z. B. BFH- und EuGH-Rechtsprechung, die bei deutlich geringeren Deckungsbeträgen noch eine wirtschaftliche bzw. unternehmerische Tätigkeit bejahen.

In Anbetracht des § 2b UStG können die Entscheidungen jedoch auch Gestaltungsspielraum bilden, bestimmte Tätigkeiten als nicht-unternehmerisch zu werten. Andererseits verbleibt ein Risiko bzgl. geltend gemachter Vorsteuern. Es ist also der Einzelfall zu betrachten.

Stephan Hauptmannl, Tel.: 0711/2049-1232

VEREINSRECHT

Datenschutzrechtliche Vereinbarkeit bei Übermittlung einer Mitgliederliste

Datenschutzrechtliche Fragestellungen umgreifen nahezu alle Rechtsgebiete. Das OLG Hamm behandelt in einer aktuellen Entscheidung vom 26.04.2023 (Az. 8 U 94/22, GRUR-RS 2023, 12124) die Frage, ob Vereinsmitgliedern grundsätzlich ein Anspruch auf Aushändigung einer Mitgliederliste zusteht, wenn diese im Mindestmaß den Vor- und Zunamen, die Postanschrift und E-Mailadresse anderer Mitglieder beinhalten soll.

Im zugrundeliegenden Fall beehrte der Kläger – als Vereinsmitglied – aufgrund der aus seiner Sicht unzufriedenstellenden und vom Vorstand gelebten Vereinspolitik von dem beklagten Verein die Ausgabe einer Mitgliederliste. Diese sollte neben dem vollständigen Namen und Anschrift auch eine E-Mailadresse zur digitalen Kontaktaufnahme beinhalten. Der Kläger wollte mit den übrigen Mitgliedern in Kontakt treten und so das aktuelle Meinungsbild bzgl. der Vereinsführung beeinflussen. Ziel war es im Rahmen eines berechtigten Interesses, eine oppositionelle Fraktion auf Ebene der Mitglieder gegen den Vorstand zu etablieren. Dadurch sollten ausreichend Stimmen für eine außerordentliche Mitgliederversammlung gemäß § 37 Abs. 1, 2. Halbsatz BGB gewonnen werden. Der Verein, der selbst mittels E-Mail mit den Mitgliedern kommuniziert, versagte dem Mitglied die Ausgabe einer Mitgliederliste und verwies auf das vom Verein moderierte Online-Forum, in dem sich die Mitglieder untereinander austauschen können.

Diesbezüglich stellte das OLG Hamm zugunsten des Klägers fest, dass der zu erwartende Erfolg einer Kontaktaufnahme zur Meinungsbeeinflussung durch das vorgeschlagene Kommunikationsmittel Online-Forum als gering einzustufen ist. Diese Sichtweise wurde damit begründet, dass nach allgemeiner Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass vereinsinterne Medien wie z. B. Vereinszeitschriften oder Online-Beiträge vom Gros der

Mitgliederbasis nicht mit hoher Aufmerksamkeit verfolgt werden. Die direkte Ansprache per E-Mail stellt somit das vielversprechendste Mittel dar, um das gewünschte Ziel zu erreichen.

Mitgliedschaftlicher Informationsanspruch

Quintessenz der Entscheidung ist, dass allen Vereinsmitgliedern grundsätzlich ein Anspruch auf Ausgabe von Mitgliederlisten zusteht. Die Voraussetzungen dafür sind **(1)** der Vortrag berechtigter Interessen durch den Anspruchsteller. Berechtigte Interessen können insb. dann vorliegen, wenn es unumgänglich erscheint, mit allen Mitgliedern auch außerhalb der Mitgliederversammlung, aus wichtigem Grund, in Kontakt zu treten. Ein wichtiger Grund kann dabei in der Erreichung eines Stimmenquorums liegen. Die abschließende Bewertung, ob tatsächlich ein berechtigtes Interesse vorliegt, ist im Rahmen einer Einzelfallbetrachtung zu klären. **(2)** Die Mitgliederversammlung wird erfahrungsgemäß nur spärlich besucht. **(3)** Es bestehen keine überwiegenden Gegeninteressen des Vereins. **(4)** Es liegen keine überwiegenden Gegeninteressen einzelner Mitglieder vor. Das OLG Hamm setzt dabei hohe Hürden für das Vorbringen berechtigter Gegeninteressen einzelner Mitglieder und verweist vor dem Hintergrund einer zumutbaren Selbstschutzlast auf faktische und praktische persönliche Schutzmaßnahmen. So steht es Vereinsmitgliedern i. d. R. frei, auf die Angabe einer E-Mailadresse gänzlich zu verzichten, dem Verein ein individualrechtliches Weitergabeverbot zu erteilen, eine gesonderte E-Mailadresse zu verwenden oder die Spam- und Blockierungseinstellungen im persönlichen E-Mail-Client dahingehend zu ändern, dass Nachrichten bestimmter Absender automatisch abgelehnt oder blockiert werden.

Hinweis: Das OLG Hamm konnte bei der Entwicklung dieser grundlegenden Voraussetzung darauf verzichten auf die Frage ein-

zugehen, wie damit umzugehen ist, wenn der Verein auf Satzungsebene die Ausgabe von Mitgliederlisten an einzelne Mitglieder unterbunden hat. Die Satzung im vorliegenden Fall enthielt eine dahingehende Einschränkung nicht. Gleichwohl erinnert das OLG Hamm daran, dass Satzungen die mit der Mitgliedschaft gemäß § 38 BGB verbundenen Informationsrechte durchaus erweitern und verstärken können, eine Einschränkung dagegen unzulässig ist. Dies ist ein direkter Ausfluss des Rechtsgrundsatzes von Treu und Glauben, wonach verbundene Parteien auf die berechtigten Interessen des jeweils anderen Rücksicht nehmen müssen. Korrespondierend zu diesem Gedanken steht, dass Informationsrechte nicht missbräuchlich oder schädigend eingesetzt werden dürfen. Es steht dem Satzungsgeber frei, die Anlässe, zu denen ein berechtigter Informationsanspruch ausgeübt werden darf, gerade im Hinblick auf die Häufigkeit näher zu konkretisieren.

Bedenken gegen Ausgabe einer Mitgliederliste

Der Verein verteidigte die Weigerung zur Ausgabe einer Mitgliederliste mit wettbewerbsrechtlichen Überlegungen sowie datenschutzrechtlichen Bedenken. Durch die Ausgabe entsprechender Listen müsste jedes Mitglied zukünftig Sorge haben, von den jeweiligen anderen Mitgliedern E-Mails zu erhalten. Der Verein im vorliegenden Fall hatte zum Zeitpunkt der Entscheidung ca. 5.500 Mitglieder, wodurch eine erhebliche Belästigung befürchtet wurde. Grundsätzlich sieht § 7 Abs. 2 Nr. 2 UWG dann Sanktionen vor, wenn eine unzumutbare Belästigung vorliegt. Diese ist stets dann anzunehmen, wenn Marktteilnehmer, hier die übrigen Vereinsmitglieder, durch elektronische Post, ohne vorherige und ausdrücklich Zustimmung zur Kontaktaufnahme, belästigt werden.

Dem hielt das Gericht entgegen, dass die Belästigung durch unerwünschte E-Mails größtenteils daher rührt, dass der Betroffene mit dem Absender regelmäßig nicht in persönlicher Verbindung steht und mit den Nachrichten daher auch nichts zu tun haben möchte. Diese Problematik besteht innerhalb der Vereins-Sonderverbindung, in welcher die Mitglieder stehen, jedoch nicht. Das Gericht bezieht sich dabei auch auf die im Vereinsbeitritt liegende normative Vermutung, dass die Mitglieder ein grundlegendes Interesse an internen Vereinsfragen teilen und wiederholt damit den BGH, welcher in seinem Hinweisbeschluss vom 21.06.2010 (Az. II ZR 219/09, NZG 2010, S. 1430) Vereinsmitglieder als Teile einer gewollten Rechtsgemeinschaft versteht, und leitet daraus eine grundsätzliche Bereitschaft zur Kommunikation ab. Weiter konnte das Gericht im Begehren des Klägers die für das Wettbewerbsrecht typischen, böswilligen Merkmale nicht erkennen. Dem Kläger geht es ausschließlich darum, mit den anderen Mitgliedern bzgl. Vereinsangelegenheiten in Kontakt zu treten.

Hinweis: Sobald ein Mitglied eine entsprechende Liste erhält, sind im Rahmen der mitgliederschaftlich begründeten Sonderverbindung besondere Rücksichtspflichten gemäß § 241 Abs. 2 BGB einzuhalten. Darunter versteht das Gericht, dass die Daten ausschließlich im Umfang des berechtigten Interesses verwendet werden und nicht zu Werbezwecken missbraucht werden. Die ausgegebene Liste darf auch nicht an andere Vereinsmitglieder oder Dritte weitergegeben werden und beim Erstellen von E-Mailverteilern ist darauf zu achten, dass die Empfänger der E-Mail aus dieser keine E-Mailadressen anderer Mitglieder ablesen können. Abschließend hat das Mitglied dafür Sorge zu tragen, dass die Liste, sobald diese nicht mehr benötigt wird, unabhängig davon, ob diese analog oder digital vorliegt, sorgfältig und verlässlich vernichtet wird.

Datenschutzrechtliche Vereinbarkeit

Das OLG Hamm erörterte ausführlich die datenschutzrechtliche Vereinbarkeit bei Übermittlung von Mitgliederlisten und hält diese bei Vorliegen eines berechtigten Interesses weitestgehend für unbedenklich.

Dazu führt das OLG Hamm aus, dass es sich bei den verschiedenen, in einer Mitgliederliste erfassten Daten gemäß Art. 4 Nr. 1 DSGVO um die klassischen personenbezogenen Daten handelt, die eine eindeutige Identifikation ermöglichen. Grundsätzlich gilt im Datenschutzrecht, dass eine Datenverarbeitung nur dann rechtmäßig ist, wenn gemäß Art. 1 Abs. 1 Buchst. a) DSGVO eine freiwillige Einwilligung der betroffenen Person vorliegt. Eine derartige ausdrückliche Einwilligung lag hier nicht vor.

Ein weiterer Erlaubnistatbestand der Datenverarbeitung liegt gemäß Art. 6 Abs. 1 Buchst. b) DSGVO dann vor, wenn die Verarbeitung für die Erfüllung eines Vertrages erforderlich ist. Dabei stellte das Gericht die Frage, ob in der vereinsrechtlichen Verbundenheit der Parteien ein Vertrag gesehen werden kann. Da es sich bei der DSGVO um eine EU-Verordnung handelt, kommt es bei der Begriffsbestimmung des Wortes „Vertrag“ gerade nicht auf die nationale und zivilrechtliche Definition an; vielmehr ist der Begriff europarechtskonform auszulegen. Bei einem Vertrag im Sinne der DSGVO handelt es sich um all jene vertragsähnlichen Konstellationen, die ihre Begründung in einem privatautonomen Rechtsverhältnis – als Ausfluss der Selbstbestimmung – finden und auf eine willentliche Entscheidung des von der Verarbeitung Betroffenen zurückzuführen sind. Vereinsgründungen und -beitritte begründen daher einen Vertrag i. S. d. DSGVO. Das Gericht führt weiter aus, dass die Ausgabe von Mitgliederlisten mit E-Mailadressen, neben der datenschutzrechtlichen Unbedenklichkeit, auch auf den europarechtlichen Grundsatz des sog. *effet utile* gestellt werden kann. Dieser besagt, dass Unionsrechte so auszulegen sind, dass die Vertragsziele am besten und einfachsten erreicht werden können. Wird dieser Grundsatz auf die vereinsrechtlichen Mitgliedschaftsrechte übertragen, ist die Ausgabe von E-Mailadressen im Vergleich zu postalischen Adressen das beste und einfachste Mittel, um Mitgliedern die Ausübung ihrer Rechte, bei einem berechtigten Interesse, zu ermöglichen. Die E-Mail ist im Vergleich zu einer kostspieligen Kontaktaufnahme via Brief eine ökonomisch sinnvolle Alternative, um mit den anderen Mitgliedern in Kontakt zu treten.

Hinweis: Datenschutzrecht ist „Ermöglichungsrecht, kein Verhinderungsrecht“. Das Verhältnis von Mitglied und Verein ist eine privatrechtliche Sonderverbindung mit anerkanntem Vertragscharakter. Der Anspruch auf Ausgabe einer Mitgliederliste mit Name, Anschrift und E-Mailadresse umfasst ausschließlich die dem Verein vorliegenden Daten, das Urteil verpflichtet den Verein jedoch nicht dazu, fehlende E-Mail-Kontaktdaten bei seinen Mitgliedern einzuholen.

Fazit

Mitgliedern eines Vereins steht bei einem berechtigten Interesse grundsätzlich ein Anspruch auf Ausgabe einer Mitgliederliste zu. Dieser Anspruch kann durch Satzungsbestimmungen nicht ausgeschlossen oder bzgl. des Umfangs limitiert werden. Datenschutzrechtlich steht die DSGVO – als Ermöglichungsrecht – einer Weitergabe von Mitgliederlisten nicht im Wege. Wer auf diesem Wege in den Besitz derartiger Mitgliederdaten kommt und damit personenbezogene Daten erlangt und diese, wie im vorliegenden Fall beabsichtigt – im Sinne der DSGVO – verarbeitet, muss die Vorgaben des Datenschutzes, insb. die Grundsätze für die Verarbeitung personenbezogener Daten gemäß Art. 5 DSGVO befolgen. Durch die Verwendung der Daten kann das Mitglied die Eigenschaft des Verantwortlichen – im Sinne der DSGVO – begründen, was gemäß Art. 82 Abs. 1 DSGVO weitreichende haftungsrechtliche Konsequenzen birgt. Eine persönliche, unbeschränkte und unmittelbare Haftung gegenüber potentiell Geschädigten könnte dabei in Betracht kommen. Das Gericht stellt mit dieser Bemerkung klar, dass die Ausübung des Rechts auf Ausgabe einer Mitgliederliste zu berechtigten Zwecken ein hochwertiges Rechtsgut darstellt und den Anspruchsteller weitreichend in eine umfangreiche Sorgfaltspflicht nimmt.

Florian Kretz, Tel.: 0711/2049-2067

REGISTERRECHT

Das neue Zuwendungsempfängerregister

Bereits mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde durch Aufnahme von § 60b AO n. F. die Einführung des sog. Zuwendungsempfängerregisters beschlossen. Zum 01.01.2024 wird dieses beim Bundeszentralamt für Steuern geführte Register „scharfgeschaltet“. Auf Grundlage des neuen § 60b Abs. 2 AO i. V. m § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 47 FVG n. F. speichert das Bundeszentralamt für Steuern folgende Daten einer steuerbegünstigten Zwecken dienenden Körperschaft:

1. Wirtschafts-Identifikationsnummer,
2. Name,
3. Anschrift,
4. steuerbegünstigte Zwecke,
5. das für die Festsetzung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt,
6. Datum der Erteilung des letzten Freistellungsbescheides oder Feststellungsbescheides nach § 60a AO,
7. Bankverbindung.

Die erforderlichen Angaben sollen von dem für die Festsetzung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt werden und über das dort geführte Zuwendungsempfängerregister öffentlich einsehbar sein. Das Steuergeheimnis (§ 30 AO) ist insoweit aufgehoben.

Entsprechend der Gesetzesbegründung soll das Register Rechtssicherheit und Transparenz schaffen sowie Bürgern und institutionellen Zuwendenden dabei helfen, die Organisationen zu identifizieren, bei denen sie sich konkret finanziell oder personell engagieren möchten. Des Weiteren stellt es einen ersten Schritt in Richtung der digitalen Zu-

wendungsbestätigung dar. Darüber hinaus verspricht sich die Finanzverwaltung davon einen geringeren Verwaltungsaufwand. So soll z. B. der Abgleich der im Zuwendungsempfängerregister aufgeführten Körperschaften mit den Verfassungsschutzberichten des Bundes und der Länder zukünftig zentral durch das Bundeszentralamt für Steuer vorgenommen werden. Das Ergebnis der Prüfung wird dann an die zuständige Landesfinanzbehörde weitergeleitet.

Auch ausländische Körperschaften mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat oder dem EWR-Raum, die nachweislich Zuwendungen von Spendern mit Wohnsitz, Aufenthalt oder Sitz in Deutschland erhalten haben, sollen in das Zuwendungsempfängerregister aufgenommen werden, sofern sie die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllen.

Auf Antrag können auch juristische Personen des öffentlichen Rechts und öffentliche Dienststellen, die in der EU oder dem EWR belegen sind, sowie ebenso dort belegene Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, in das Register aufgenommen werden. Voraussetzung ist, dass die Körperschaft unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO verwirklicht und ein sog. struktureller Inlandsbezug gegeben ist. Die Prüfung wird zukünftig zentral durch das Bundeszentralamt für Steuern vorgenommen und nicht wie bislang durch das örtlich zuständige Finanzamt.

Allerdings stellen sich im Zusammenhang mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts noch einige Fragen, bspw. welche steuerbegünstigten Zwecke angegeben wer-

den und ob steuerbegünstigte Betriebe gewerblicher Art ebenfalls in das Register aufgenommen werden müssen.

Hinweis: Grundsätzlich besteht für steuerbegünstigte Körperschaften kein Handlungsbedarf, da die erforderlichen Daten automatisiert vom Finanzamt an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt werden. Spätestens bis Jahresende sollte jedoch überprüft werden, ob die oben genannten Daten dem zuständigen Finanzamt in aktueller Form vorliegen. Die Veröffentlichung im Zuwendungsempfängerregister sollte dann ebenfalls auf Richtigkeit überprüft werden.

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



Bericht vom Stuttgarter Stiftungsfrühstück

Am 29.06.2023 fand unser traditionelles Stiftungsfrühstück im Hospitalhof Stuttgart vor ca. 100 Stiftungsvertretern statt. In bewährter Manier stellten die Referenten aktuelle Brennpunkte zum Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht dar. Besonders spannend waren die Diskussionen zu den Auswirkungen des neuen Stiftungsrechts, insbesondere auf bestehende Stiftungen. Während die Stiftungsaufsichtsbehörde sich für eine uneingeschränkte Anwendung des neuen Stiftungsrechts aussprach, vertrat Dr. Jörg Sauer hierzu eine andere Auffassung.

Er plädierte eindeutig dafür, bestehenden Stiftungen nicht ohne weiteres das neue Stiftungsrecht aufzubürden. Aus seiner Sicht kann dies als verfassungsrechtlich verbotene Rückwirkung oder zumindest als Verstoß gegen Vertrauensschutzgesichtspunkte den historischen Stiftern gegenüber gewertet werden. Das Mindeste wäre nach Dr. Sauer eine zeitlich unbefristete Übergangsregelung für Bestandsstiftungen gewesen. Dem ist der Gesetzgeber und damit folgend auch die Stiftungsaufsichtsbehörde leider nicht nachgekommen.

Wir dürfen alle gespannt sein, ob und inwieweit die Stiftungspraxis hierfür eine praktikable Lösung finden wird.

PUBLIKATIONEN

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

Mitautoren im Nomos Kommentar zum Gemeinnützigkeitsrecht (Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht), 3. Auflage, 2023

IMPRESSUM

Herausgeber:

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

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

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

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

Redaktion:

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

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

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

Fotonachweis:

Titel: © J. Helfenberger – Fotolia.com
Seite 4: © AdobeStock
Seite 9–19: © www.gettyimages.com