

novus

ÖFFENTLICHE HAND & GEMEINNÜTZIGKEIT

Gemeinnützige Kooperationen –
Aktuelle Rechtsprechung

Kein ermäßigter Steuersatz
bei Mitarbeiterkantinen

Keine steuerlichen Einlage-
konten bei Stiftungen



Vorwort



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

wir freuen uns sehr, Sie mit diesem novus über aktuelle Themen aus den Bereichen Öffentliche Hand & Gemeinnützigkeit informieren zu können.

Insb. die Öffentliche Hand kann im Hinblick auf den drohenden Ablauf der Übergangsfrist zu § 2b UStG Ende 2024 aller Wahrscheinlichkeit nach aufatmen, da der Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums für ein Jahressteuergesetz 2024 eine erneute Verlängerung der Übergangsfrist bis Ende 2026 in Aussicht stellt. Betroffene Institutionen sollten dennoch die bereits begonnene Umstellung auf § 2b UStG mit aller Kraft fortsetzen, weil das Gesetzgebungsverfahren noch ganz am Anfang steht, d. h. die Verlängerung der Frist auch noch wegfallen kann bzw. angesichts der im Umstellungsprozess zu erledigenden Arbeiten auch eine Ende 2026 endende Frist unerwartet rasch abzulaufen pflegt.

Zudem hat sich die Ampelkoalition im September 2023 eine Nationale Strategie für soziale Innovationen und gemeinwohlorientierte Unternehmen gegeben. Eines der Ziele der Strategie ist die Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts. Ob dies gelingt, wird nicht zuletzt von Vertretern großer gemeinnütziger Organisationen und den in diesem Bereich tätigen Beratern in Frage gestellt. Insb. bei grenzüberschreitender Zweckverwirklichung werden gemeinnützigen Organisationen, zumindest gefühlt, immer höhere Hürden in den Weg gestellt. Wir werden daher die Umsetzungsbemühungen der Ampelkoalition kritisch im Auge behalten und Ihnen in den folgenden Ausgaben berichten.

Von besonderem Interesse ist das auf S.5 kommentierte Urteil des FG Hamburg. Ganz im Sinne einer Vereinfachung und Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts versucht das FG Hamburg, die ausufernde Verwaltungsauffassung zum neuen § 57 Abs. 3 AO einzugrenzen (Ablehnung des sog. doppelten Satzungserfordernisses).

In eigener Sache weisen wir auf unser Stiftungsfrühstück am 13.06.2024 im Haus der Katholischen Kirche in Stuttgart hin. In bewährter Manier werden aktuelle Themen zwischen Vertretern der Finanzverwaltung, Stiftungsaufsicht sowie Beraterschaft vorgestellt und kontrovers diskutiert. Nähere Einzelheiten finden Sie unter <https://www.ebnerstolz.de/de/unternehmen/veranstaltungen/>.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß bei der Lektüre unseres novus Gemeinnützigkeit. Wie immer stehen Ihnen die Autoren gerne für Rückfragen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Jörg Sauer

Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei RSM Ebner Stolz



■ STEUERRECHT

Gemeinnützigkeitsrecht

Zeitnahe Mittelverwendung bei Ausschüttungen aus Beteiligungen	4
Gemeinnützige Kooperationen – Aktuelle Rechtsprechung	5
Erweiterung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 53 Nr. 2 Satz 3 AO	6
Keine unzulässige Diskriminierung gemeinnütziger Gesellschaften mit beschränkter Haftung beim Rundfunkbeitrag	6

Umsatzsteuer

Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Forschungseinrichtungen	7
Kein ermäßigter Steuersatz bei Mitarbeiterkantinen	8
Reichweite der Steuerbefreiung im Falle des Betriebs eines Museums bei einem Denkmal	9

Ertragsteuer

Aufzeichnungspflichten eines als gemeinnützig anerkannten Vereins i. R. d. Arbeitgeberpflichten und zur Steuervergünstigung nach § 3 Nr. 26 EStG	10
Keine steuerlichen Einlagekonten bei Stiftungen	11

■ ZIVILRECHT

Zahlungsverzug eines gemeinnützigen Mieters bei ausbleibenden Spenden des Vermieters	12
Hinweisgeberschutz in steuerbegünstigten Körperschaften und der öffentlichen Hand	13

■ WIRTSCHAFTSRECHT

IDW ERS HFA 5 – Rechnungslegung von Stiftungen	14
--	----

■ GESETZGEBUNG

Update: Wachstumschancengesetz	15
Entwurf einer Richtlinie über einen europäischen grenzübergreifenden Verein	15



GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT

Zeitnahe Mittelverwendung bei Ausschüttungen aus Beteiligungen

Entscheidend für eine gemeinnützigkeitsrechtskonforme Mittelverwendung ist nicht nur das „Wie“, sondern auch das „Wann“. Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung verpflichtet steuerbegünstigte Körperschaften, ihre Mittel grundsätzlich im Laufe der auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre für ihre steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden (vgl. § 55 Abs. Nr. 5 AO).

Am Ende des Kalender- oder Wirtschaftsjahrs noch vorhandene Mittel müssen in der Bilanz oder Vermögensaufstellung dem Vermögen oder einer zulässigen Rücklage zugeordnet oder als im zurückliegenden Jahr zugeflossene Mittel, die in den folgenden zwei Jahren für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind, ausgewiesen sein. Ausgenommen von dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung sind lediglich Körperschaften mit jährlichen Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer von nicht mehr als 45.000 Euro.

Die Streitfähigkeit dieser Vorgaben veranschaulicht das Urteil des FG Niedersachsen vom 19.10.2023 (Az. 6 K 191/22). Geklagt hatte eine Stiftung, die Ausschüttungen aus Fonds in der Rechtsform einer GmbH erhalten hatte. Die Stiftung ordnete die Ausschüttungen lediglich insoweit den zeitnah zu verwendenden Mitteln zu, als diese auf Ebene der GmbH-Beteiligungen aus Zinserträgen resultierten. Den Teil der Ausschüttungen, der durch Veräußerungserlöse veranlasst war, führte die Stiftung als Umschichtungsgewinne ihrem Vermögen zu. Im Rahmen einer Außenprüfung kam das Finanzamt demgegenüber zu dem Ergebnis, dass die Ausschüttungen in Gänze als zeitnah zu verwendende Mittel gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO anzusehen sind. Durch Auflagenbescheid gemäß § 63 Abs. 4 AO forderte es die Stiftung auf, die Mittel für satzungsmäßige gemeinnützige Zwecke zu verwenden. Die dagegen vorgebrachten Einsprüche wies das Finanzamt als unbegründet zurück.

Auch die Klage vor dem FG hatte keinen Erfolg. In der Urteilsbegründung führt das Gericht aus, dass für die Behandlung auf Ebene der Stiftung die Herkunft der Mittel auf Ebene der GmbH irrelevant sei. Entscheidend sei allein, dass die Gewinne der Klägerin einheitlich in Form einer Ausschüttung als „Gewinnanteil“ zugeflossen sind. Mittelbare Vermögensumschichtungen in Form von Anteilsveräußerungen auf Ebene einer GmbH-Beteiligung können nicht den eigenen unmittelbaren Vermögensumschichtungen gleichgestellt werden. Damit hat es für die zeitnahe Mittelverwendung keine Relevanz, aus welchen Mitteln sich Ausschüttungen auf Ebene von GmbH-Beteiligungen zusammensetzen. Das Revisionsverfahren ist beim BFH anhängig (Az. V R 25/23).

Hinweis: Das Urteil verdeutlicht einmal mehr, dass die zeitnahe Verwendung der Mittel überprüft sowie die Bildung zulässiger Rücklagen in jedem Veranlagungszeitraum vorgenommen werden sollte.

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

Gemeinnützige Kooperationen – Aktuelle Rechtsprechung

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurde die sog. Kooperationsregel des § 57 Abs. 3 AO in die Abgabenordnung aufgenommen. Demnach verfolgt eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar, „wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht“.

Die daraufhin erlassene Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) führte sodann das sog. doppelte Satzungserfordernis ein (AEAO Nr. 8 zu § 57 AO). Demnach muss das Zusammenwirken mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks in der Satzung als Art der Zweckverwirklichung festgehalten sein. Die Körperschaften, mit denen kooperiert wird, und die Art und Weise der Kooperation müssen in den Satzungen der Beteiligten bezeichnet werden. Eine Erleichterung sieht der AEAO mittlerweile nur für Konzern- oder Unternehmensverbände vor. Hier wird lediglich die Bezeichnung des Konzerns oder des Unternehmensverbundes in der Satzung verlangt. Die namentliche Nennung der Kooperationspartner ist der Finanzverwaltung separat bei Beginn der Kooperation und bei Änderung der Kooperationspartner zusätzlich zur Satzung vorzulegen.

Die eingeführten Regelungen in der AEAO haben in der Literatur zu heftiger Kritik geführt. Das mit dem Gesetz verfolgte Ziel des Bürokratieabbaus (Deutscher Bundestag Drucksache -BT-Drs.-19/25160, S. 12) sei keinesfalls erreicht worden und die Anforderungen würden dazu führen, dass gemeinnützige Kooperationen vielmehr vermieden werden (z. B. Hüttemann/Schauhoff, DB 2021, 2580).

Dieser Auffassung hat sich nun auch das FG Hamburg mehr als deutlich angeschlossen. Mit Urteil vom 26.09.2023 (Az. 5 K 11/23, npoR 2024, 31) hat es entschieden, dass lediglich die leistungserbringende Körperschaft in ihrer Satzung aufzunehmen hat, dass sie ihre steuerbegünstigten Zwecke durch planmäßiges Zusammenwirken mit einer anderen Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 – 68 AO erfüllt, verwirklicht. Bei der leistungsempfangenden Körperschaft bedürfe es hingegen keiner Satzungsänderung dahingehend, dass auch in dieser das planmäßige Zusammenwirken mit der leistungserbringenden Körperschaft aufgenommen wird.

Das FG begründet seine Auffassung damit, dass weder aus dem Wortlaut der Norm noch im Wege der Auslegung das geforderte „doppelte Satzungserfordernis“ herzuleiten sei. Es müsse ausreichend sein, wenn lediglich die leistungserbringende Körperschaft ihre Satzung entsprechend anpasst. Die leistungsempfangende Körperschaft erfülle schließlich bereits unabhängig von § 57 Abs. 3 AO die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO.

Das Urteil ist sehr zu begrüßen und lässt hoffen, dass es doch noch zu einer Änderung der Verwaltungsauffassung kommen wird. Die Revision wurde zugelassen und ist nunmehr beim BFH anhängig (Az. V R 22/23). Die Entscheidung wird mit Spannung erwartet. Selbstverständlich werden wir Sie hierzu in unserem novus Öffentliche Hand und Gemeinnützigkeit informieren.

Hinweis: Die Vorschrift des § 57 Abs. 3 AO führt dazu, dass u. a. Serviceleistungen an gemeinnützige Körperschaften dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zugeordnet werden können. Neben den ertragsteuerlichen Befreiungen hat dies ggf. auch umsatzsteuerliche Erleichterungen zur Folge.

Inken Grieser, Tel.: 0711/2049-1116

Erweiterung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 53 Nr. 2 Satz 3 AO

In den Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) vom 05.02.2024 wurde der AEAO zu § 53 um die Nummer 13 erweitert.

Grundsätzlich können mildtätige Körperschaften Einzelpersonen nur im Rahmen bestimmter Einkommensgrenzen unterstützen. § 53 Nr. 2 Satz 3 AO regelt hierzu eine Ausnahme für Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist. In diesen Fällen dürfen die Bezüge oder das Vermögen die festgelegten Grenzen übersteigen.

Die Änderung im Anwendungserlass erläutert diese Ausnahme. Zum einen wurde geregelt, dass insb. Katastrophen, die durch Erlass des BMF oder eine oberste Finanzbehörde festgestellt werden, unter die besonderen Gründe fallen. Bei Naturereignissen, wie z. B. dem Hochwasser im Ahrtal, werden regelmäßig sog. Katastrophenerlasse veröffentlicht, die auch vereinfachte Regelungen etwa für Spendenaktionen o. ä. treffen. In den Anwendungserlass wurde nun aufgenommen, dass Personen, die sich in einer Notlage durch die Katastrophen befinden, und denen dadurch unvorhersehbare Mehraufwendungen entstehen, unabhängig von ihren Einkommens- und Vermögensgrenzen nach § 53 Nr. 2 Satz 1 und 2 AO hilfebedürftig sind. Die Mehraufwendungen sowie die durch die jeweilige Katastrophe entstandenen Notlage sind glaubhaft zu machen.

Sofern Leistungen von dritter Seite zeitlich verzögert geleistet werden, auf die ein Anspruch besteht, sind die betroffenen Personen außerdem so lange als hilfebedürftig anzusehen, bis der dadurch entstehende Überbrückungszeitraum abgeschlossen ist. Durch bspw. die Auszahlung eines zinslosen Darlehens oder vorübergehende unentgeltliche Nutzungsüberlassungen können entstehende Liquiditätseinbußen oder sonstige erlittene Nachteile durch steuerbegünstigte Körperschaften nun ausgeglichen werden.

Patrizia Kutteroff, Tel.: 0711/2049-1192

Keine unzulässige Diskriminierung gemeinnütziger Gesellschaften mit beschränkter Haftung beim Rundfunkbeitrag

Die gesetzgeberische Entscheidung in § 5 Abs. 3 S. 1 Nr. 4 des Rundfunkbeitragsstaatsvertrages (RBStV), nur gemeinnützigen eingetragenen Vereinen und Stiftungen aufgrund ihrer Rechtsform eine Beitragsermäßigung zu gewähren, nicht jedoch gemeinnützigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung (gGmbH), verletzt nicht den in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatz der Belastungsgleichheit.

Das hat das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) mit Beschluss vom 24.05.2023 (Az. 6 B 34.22) entschieden und die Entscheidungen der Vorinstanzen bestätigt.

Geklagt hatte eine gGmbH, die ein psychiatrisches Krankenhaus sowie mehrere Tageskliniken und Psychiatriezentren betreibt. Diese wendete sich gegen die Festsetzung nicht ermäßigter Rundfunkbeiträge für ihre Betriebsstätten und Kraftfahrzeuge und trug einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz vor.

Dem ist das BVerwG jedoch nicht gefolgt. Die Behauptung der klagenden gGmbH, dass diese aufgrund ihrer Rechtsform wie gemeinnützige Stiftungen und Vereine behandelt werden muss, aber nur diese von der Rundfunkbeitragspflicht weitgehend befreit sind, und daher die Anerkennung der Gemeinnützigkeit von ihrer Rechtsform abhängen und dies eine unzulässige Diskriminierung sei, überzeugte weder die Vorinstanzen noch das BVerwG.

Nach den Feststellungen des BVerwG bewegt sich der Gesetzgeber im Rahmen einer zulässigen gesetzlichen Typisierungsbefugnis, wenn er an die in diesem Lebensbereich bestehenden Unterschiede im Grad der Professionalisierung und Ökonomisierung der geleisteten Tätigkeit anknüpft.

Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung gehört, auch wenn sie gemeinnützig ist, nicht zum Katalog des § 5 Abs. 5 RBStV und sei daher nicht beitragsbefreit. Jedoch sei es auch für nicht in der Rechtsform (gemeinnütziger) eingetragener Vereine oder Stiftungen organisierte Einrichtungsträger möglich, eine Beitragsermäßigung für ihre einzelnen Einrichtungen zu erlangen, wenn diese als gemeinnützig anerkannt seien und zusätzlich eine der in § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 RBStV aufgelisteten sozialen Aufgaben erfüllen. Dies

erfolge dann unabhängig von der Rechtsform und auch unabhängig von der Frage, ob diese Rechtsträger als gemeinnützig anerkannt sind. Eine willkürliche Beitragsfestlegung läge daher nicht vor. Auch stünde die Beitragsfestlegung in einem angemessenen Verhältnis zu anderen Unternehmen. Ein Verstoß weder gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz noch gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit käme daher nicht in Betracht.

Aufgrund dieser im Einklang mit den Vorinstanzen eindeutigen Beantwortung der aufgeworfenen Rechtsfragen hat das BVerwG die Nichtzulassungsbeschwerde der klagenden gGmbH bereits verworfen und bereits gar nicht zur Entscheidung angenommen.

Hinweis: Die Entscheidung des BVerwG kann durchaus kritisch gesehen werden. Es kann nämlich gefragt werden, ob eine gleichberechtigte Behandlung gemeinnütziger Unternehmen gewährleistet ist. Bedenklich ist bereits, dass es bei gemeinnützigen Stiftungen und Vereinen laut Gesetzgeber eher wahr-

scheinlich sein soll, dass diese gemeinnützige Zwecke nach §§ 52 ff. AO verfolgen als bei einer gGmbH. Dem steht die Tatsache entgegen, dass eine gGmbH schon ihrem Namen nach den Gemeinnützigkeitsstatus innehat, selbst wenn es sich nicht um einen geschützten Namenszusatz handelt. Verfolgt eine GmbH nämlich keine gemeinnützigen Zwecke, kann sie nicht gemeinnützig sein und auch nicht ohne Weiteres so bezeichnet werden.

Sevda Bühner, Tel.: 0711/2049-2052

UMSATZSTEUER

Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Forschungseinrichtungen

In der Vergangenheit haben die Finanzämter den Umfang der unternehmerischen Betätigung und den damit zusammenhängenden Vorsteuerabzug von Forschungseinrichtungen äußerst unterschiedlich beurteilt.

Um zukünftig den bundeseinheitlichen Vollzug des Umsatzsteuergesetzes sicherzustellen, hatte die Finanzverwaltung bereits mit BMF-Schreiben vom 27.01.2023 (Az. III C 2 – S 7104/19/10005 :003, DStR 2023, S. 223) den AEAO um einheitliche Begriffsbestimmung zur Unternehmereigenschaft von Forschungseinrichtungen und Erläuterungen ergänzt, welche Tätigkeiten dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind.

Hinweis: Siehe hierzu bereits der Website-Beitrag vom 30.03.2023 [„Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Forschungseinrichtungen“](#).

Mittlerweile zeigen sich in ersten Verfahren unserer Mandanten die praktischen und positiven Folgen dieser Klarstellungen, in denen zwischenzeitlich ein Vorsteuerabzug in erheblicher Höhe gewährt wurde, nachdem dieser zuvor hartnäckig abgelehnt wurde.

Forschungseinrichtungen können in unterschiedlicher Form auftreten und dabei sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich unterhalten. Da Forschungseinrichtungen – wie andere Einrichtungen – nur in ihrem unternehmerischen Bereich zu einem Vorsteuerabzug für bezogene Leistungen berechtigt sein können, ist die Unterteilung in den unternehmerischen Bereich und den nichtunternehmerischen Bereich essenziell für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung.

Dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind Eigenforschung sowie Auftragsforschung, sofern die Forschungsergebnisse nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen verwendet werden sollen. Auch Grundlagenforschungen werden dem unternehmerischen Bereich zugeordnet, wenn diese der Steigerung der unternehmerischen Verkaufstätigkeit und der Stärkung der Marktposition dienen sollen. Erfolgt die Grundlagenforschung hingegen in abgrenzbaren Teilen ohne nachhaltige Einnahmeerzielungsabsicht, wird diese dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet. Dem nichtunternehmerischen Bereich werden ferner die reine Lehre und Betreuung von Studierenden und die Öffentlichkeitsarbeit zugeordnet.

In dem Fall, dass eine Forschungseinrichtung unternehmerische Tätigkeiten ausübt, besteht eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug (§ 15 UStG); und zwar unabhängig von der Vereinnahmung von echten Zuschüssen. Bei Ausübung nichtunternehmerischer Tätigkeiten ist dagegen ein Vorsteuerabzug regelmäßig ausgeschlossen. Sofern gleichzeitig unternehmerische als auch nichtunternehmerische Tätigkeiten ausgeübt werden, hat eine Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu erfolgen. Für die Aufteilung stellt die Finanzverwaltung ein kostenbasiertes pauschales Berechnungsschema zur Verfügung, welches für die Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses zugrunde gelegt werden kann.

Hinweis: Die Änderungen sind insgesamt zu begrüßen. Da es oftmals um erhebliche Beträge geht – man denke an die Anschaffung von Anlagen in naturwissenschaftlichen Instituten – war es dringend erforderlich, dass durch vereinheitlichte Kriterien mehr Rechtssicherheit geschaffen wird.

Sevda Bühner, Tel.: 0711/2049-2052



Kein ermäßigter Steuersatz bei Mitarbeiterkantinen

Das FG Münster hat in seinem Urteil vom 23.03.2023 (Az. 5 K 2867/20) klargestellt, dass die Umsätze aus Mitarbeiterkantinen in Krankenhäusern nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG unterliegen, da sie nicht mit der medizinischen und pflegerischen Versorgung der Patienten zusammenhängt.

Klägerin war eine gemeinnützige GmbH, welche Krankenhäuser betreibt und innerhalb des Betriebes eigene Mitarbeiterkantinen und Mitarbeitercafeterien unterhält. In diesen Kantinen und Cafeterien werden Speisen und Getränke zu subventionierten Preisen angeboten. Diese sind ausschließlich den Mitarbeitern des Krankenhauses vorbehalten. Für Besucher des Krankenhauses gibt es separat betriebene Kantinen.

Nach Auffassung der Krankenhaus-GmbH dienten die Mitarbeiterkantinen ausschließlich dem Krankenhausbetrieb und seien somit dem Zweckbetrieb nach § 67 AO zuzuordnen. Dadurch, dass insb. die medizinischen Mitarbeiter auch in den Pausen ständig abrufbar sein müssen, diene die Mitarbeiterkantine auch dem Wohl der Patienten. Ebenso musste die Mitarbeiterkantine, im Gegensatz zur Besuchercafeteria, während der Corona-Pandemie nicht geschlossen werden. Dies spreche ebenfalls dafür, dass diese für die Aufrechterhaltung des Krankenhausbetriebes notwendig sei. Ebenso wurde damit argumentiert, dass durch die Abgeschlossenheit der Mitarbeiterkantine kein Wettbewerb zu anderen Unternehmen bestehe und sie nicht zur Erzielung von

zusätzlichen Einnahmen unterhalten würde. Daher wurden die Umsätze aus den Mitarbeiterkantinen als sog. „eng mit dem Krankenhaus verbundene Umsätze“ eingestuft. Dies hatte zur Folge, dass die Klägerin die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG unterworfen hat.

Bei der Betriebsprüfung stellten die Prüfer fest, dass die Umsätze der Mitarbeiterkantine laut BMF-Schreiben vom 12.12.2003 an die Deutsche Krankenhaus Gesellschaft keine mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundenen Umsätze darstellten. Dies sei auch unabhängig davon, ob diese nur für Patienten und Personal ist oder frei zugänglich für die Besucher. Das BMF schliesse damit die Personalbeköstigung von der Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG aus.

Das hierfür zuständige FG Münster hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen und erkannte die Anwendung des Regelsteuersatzes als rechtmäßig an. Das Finanzgericht sah die Voraussetzungen des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG ebenfalls nicht gegeben. Die Erlöse aus den Mitarbeiterkantinen seien dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Ebenso sei die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 b) UStG als eng mit der Krankenhausbehandlung verbundener Umsatz nicht einschlägig. Auch sei der Betrieb einer Mitarbeiterkantine für den Krankenhausbetrieb nicht wegen der gebotenen ständigen Erreichbarkeit des medizinischen Personals zwingend erforderlich.

Insb. seien die Zweckbetriebsvoraussetzungen für einen sog. Katalogzweckbetrieb nach § 67 AO nicht gegeben, weil die Leistungen nicht unmittelbar gegenüber den Patienten erbracht werden und die ständige Verfügbarkeit sich nur auf einen Teil der Belegschaft beziehe, so dass kein ausreichender Zusammenhang zwischen Mitarbeiter Beköstigung und ärztlicher und pflegerischer Versorgung bestehe. Die Mitarbeiter würden nicht nur gelegentlich zur besseren Auslastung gepflegt, so dass die Mitarbeitercafeteria durchaus in Wettbewerb zu Lieferdiensten, ortsnahen Imbissen oder Restaurants und der Verpflegung durch selbst mitgebrachte Speisen und Getränke trete. Damit kommt wegen Verstoßes gegen die Konkurrenzschutzklausel auch ein Zweckbetrieb nach § 65 AO nicht in Betracht, weil die Mitarbeiterbeköstigung vorrangig zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient und zudem in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt würden. Nach § 65 Nr. 3 AO sei eine der Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebs, der nicht Katalogzweckbetrieb ist, dass er zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Im entschiedenen Fall waren daher die Umsätze dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen mit der Folge, dass der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung kommt.

Patrizia Kutteroff, Tel.: 0711/2049-1192

Reichweite der Steuerbefreiung im Falle des Betriebs eines Museums bei einem Denkmal

In einem Beschwerdeverfahren gegen die Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung hat sich der BFH mit der Frage beschäftigt, welche Nebenleistungen zu der Steuerbefreiung für eine kulturelle Hauptleistung gehören. Da die Sache nicht spruchreif war, erfolgte die Zurückweisung an das vorinstanzliche Finanzgericht. Der BFH hat sich allerdings zu den Streitgegenständlichen Punkten ausführlich geäußert.

Zu entscheiden war u. a., ob die Überlassung von Parkflächen und die entgeltliche Überlassung der WC-Anlage an zahlende Besucher eines Denkmals sowie an Personen, die an Führungen teilnehmen, der Umsatzsteuerpflicht unterliegt.

Ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, darf nicht künstlich aufgespalten werden. Eine einheitliche Leistung liegt vor, wenn mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Insb. ist eine Leistung als Nebenleistung einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck darstellt, sondern das Mittel, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Die Nebenleistung teilt die steuerliche Beurteilung der Hauptleistung.

Den Kreis der steuerfreien Nebenleistungen zu einer kulturellen Hauptleistung fasste der BFH bisher stets eng. Steuerfrei sind nach ständiger Rechtsprechung nur für den Betrieb eines Theaters, Museums o. Ä. typische Leistungen. Es reicht nicht, dass die Leistungen nach den heutigen Anforderungen an den äußeren Rahmen üblich sind und von den Besuchern erwartet werden, soweit sie nicht unerlässlich sind.

Nicht nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei sind deshalb auch z. B. die Vermietung von Flächen der Einrichtung und das Dulden der Aufstellung von Automaten. Auch die Überlassung von Parkplätzen sei nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG nicht steuerfrei. Denn diese Überlassung von Parkplätzen sei weder eine Leistung, die für ein Museum typisch ist, noch sei sie für eine Museumsleistung unerlässlich. Dies ergebe sich im Streitfall schon daraus, dass das Museum auch auf andere Weise als mit dem Personenkraftwagen erreichbar ist. Der Betrieb des Parkplatzes sei daher weder selbst nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei, noch Nebenleistungen zu einem nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfreien Museumsumsatz.

Es ist jedoch nach Ansicht des BFH ernstlich zweifelhaft, ob dies für die entgeltliche Bereitstellung von Toiletten in gleicher Weise gilt. Der BFH weist darauf hin, dass die Bereitstellung einer WC-Anlage für den Betrieb einer Einrichtung wie die der Antragstellerin unerlässlich sein könnte. Selbst wenn die Antragstellerin nicht nach irrevisiblen Landesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO) verpflichtet sein sollte, den zahlenden Besu-

chern eine WC-Anlage zur Verfügung zu stellen, ist aus Sicht des erkennenden Senats das Vorhandensein einer WC-Anlage für den Betrieb einer Einrichtung wie die der Klägerin unerlässlich. An einem potenziellen Wettbewerb mit Betreibern von WC-Anlagen, die ihre Anlagen steuerpflichtig zur Verfügung stellen, könnte es fehlen, weil insoweit möglicherweise kein Wettbewerb besteht. Der Betrieb der WC-Anlage sei daher zwar nicht selbst nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei, dürfte aber eine für den Betrieb der Einrichtung unerlässliche, steuerfreie Nebenleistung sein.

Dass die WC-Anlage eventuell auch durch Personen genutzt werden könnte, die keine nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfreie Hauptleistung in Anspruch genommen haben (z. B. durch Wanderer, Radfahrer, Besucher des Informationszentrums, Besucher, die das Denkmal nur von außen betrachtet haben, ohne Eintritt zu zahlen) führt nach Ansicht des BFH nicht dazu, dass Leistungen an die zahlenden Besucher des Museums, an die die Klägerin steuerfreie Umsätze als Hauptleistung ausgeführt hat, keine steuerfreie Nebenleistung sein könnten. Der Umstand, dass andere Personen eine Leistung als einzige (und damit selbständige) Leistung beziehen, schließt es nicht aus, dass dieselbe Leistung bei anderen Personen eine Nebenleistung zu einer von ihnen in Anspruch genommenen Hauptleistung ist. Der Anteil der Personen, bei denen die Nutzung der WC-Anlage keine Nebenleistung zur Hauptleistung ist, sei dann gegebenenfalls zu schätzen.

Susanne Weigenand, Tel.: 0711/2049-1194

ERTRAGSTEUER

Aufzeichnungspflichten eines als gemeinnützig anerkannten Vereins i. R. d. Arbeitgeberpflichten und zur Steuervergünstigung nach § 3 Nr. 26 EStG

Die Abgrenzung zwischen selbständiger Tätigkeit, freiberuflicher Tätigkeit oder die Annahmen einer Nebentätigkeit als Übungsleiter ist oftmals schwierig zu treffen. Dies belegt erneut ein aktuelles Urteil des Landessozialgericht (LSG) Sachsen-Anhalt vom 13.07.2023 (Az. L 3 BA 26/21).

Ein als gemeinnützig anerkannter Verein klagte gegen den Träger der gesetzlichen Rentenversicherung bezüglich Nachforderungen von Beiträgen zur Sozialversicherung und Umlagen sowohl einer hauptberuflichen als auch einer nebenberuflichen Tätigkeit. Im Einzelnen ging es um eine versicherungspflichtige Beschäftigung im Rahmen einer Tätigkeit in einer Schule oder einer Kindertagesstätte, welche nur in einer abhängigen Beschäftigung erfolgen kann. Dabei setzt die Steuer- und damit Beitragsfreiheit nach § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG voraus, dass die zu beurteilende Tätigkeit für die Mitglieder und Verbundenen des gemeinnützigen Vereins erbracht wird.

Außerdem ging es um eine geringfügige, versicherungspflichtige d. h. nebenberufliche Beschäftigung. Nebenberuflichkeit i. S. d. § 3 Nr. 26 Satz 1 EStG liegt vor, wenn die zu beurteilende Tätigkeit den Ausübenden vom zeitlichen Umfang her im Verhältnis zum Vollerwerbstätigen nur zu einem Drittel in Anspruch nimmt. Bei zeitlichen Schwankungen ist bei einer Tätigkeit von weniger als einem Jahr der Durchschnittswert der Verduragsdauer zugrunde zu legen.

Der klagende Verein verfolgt nach § 3 Abs. 1 der Satzung ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke i. S. d. Abgabenordnung durch Förderung der Bildung und Erziehung von Kindern und Jugendlichen, insb. der Prävention gegen Gewalt und Missbrauch sowie der Gesundheitsförderung. Der Zweck wird hauptsächlich durch Schulungs- und Trainingsmaßnahmen sowie Seminare verwirklicht. Mittel des Vereins dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendun-

gen aus den Mitteln des Vereins. Die Zahlung von Aufwandsentschädigungen ist jedoch zulässig.

Der Kläger schloss mit den Kursleitern jeweils einen als „Honorarvertrag“ bezeichneten Vertrag ab. Danach übernahm der „Honorarempfänger eine Honorartätigkeit für den Verein, insb. für den Schwerpunkt unterstützende Tätigkeit bzw. Helfertätigkeit im Sicherheitstraining“. Die aufgebrauchten Zeiten sollten anhand eines Stundenzettels – welcher laut Verein schon damals und auch heute entweder gar nicht erstellt oder nicht korrekt ausgefüllt worden sei – nachgewiesen werden. Im Vertrag wurde ebenfalls festgehalten, dass der Honorarempfänger selbst für die Versteuerung und zur Abführung der sozialversicherungspflichtigen Abgabe verantwortlich sei.

Auf Grundlage einer Betriebsprüfung wurden Beiträge und Umlagen nachgefordert. Im Prüfungszeitraum seien mehrere Personen als Übungsleiter auf Honorarbasis eingesetzt und vom Kläger versicherungsfrei belassen worden. Die Übungsleiterpauschale dürfe nur auf nebenberufliche Tätigkeiten angewendet werden. Für das Merkmal der Nebenberuflichkeit gelte, dass für die Tätigkeit nicht mehr als ein Drittel der Stunden anfallen darf, die der Ehrenamtliche für einen Hauptberuf aufwendet oder aufwenden würde. 14 Stunden pro Woche im Jahresdurchschnitt gelten hier als Richtwert. Maßgeblich sei dabei nicht, ob der Ehrenamtliche tatsächlich einen Hauptberuf ausübt; es komme ausschließlich auf die zeitliche Komponente an.

Außerdem sei in einigen Fällen die versicherungsrechtliche Beurteilung unzutreffend erfolgt. Steuerfrei sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter bis zur Höhe von insgesamt 3.000 Euro im Jahr (§ 3 Nr. 26 EStG). In der Gesamtwürdigung aller zur Beurteilung der Tätigkeit relevanten Tatsachen überwiegen jedoch die Merkmale für ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis. Die Beigeladenen seien in den Betrieb des Klägers, der

die Planung der Trainingseinheiten und Kurse übernommen habe, eingegliedert gewesen und mussten sich dessen Weisungsrecht in Bezug auf Zeit, Dauer, Ort und Art der Arbeitsleistung unterordnen.

Im anschließenden Verfahren entschied das Landessozialgericht (LSG) Sachsen-Anhalt, dass i. R. d. Sozialversicherungs-Betriebsprüfung zu Recht Beiträge, Umlagen und Pauschalbeiträge zur Sozialversicherung nachgefordert worden wären. Denn: Grundsätzlich besteht für Arbeiter und Angestellte, die gegen Arbeitsentgelt beschäftigt sind, bei einer Beschäftigung, welche die Geringfügigkeitsgrenzen überschreitet, Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung.

Der Senat war von der Ausübung einer Trainertätigkeit nicht überzeugt, insb. ging er davon aus, dass die Honorarkräfte in erheblichem Umfang Helfertätigkeiten, Kinderbetreuung und Bürotätigkeiten wahrgenommen haben. Aufgrund der zwingend gegebenen Eingliederung in den Betrieb durch die Helfer- bzw. Betreuer Tätigkeit, welche sich auch nicht von anderen Tätigkeiten abgrenzen lässt, sei eine selbständige Tätigkeit ausgeschlossen. Nach der Rechtsprechung des BSG sind strenge organisatorische Vorgaben für Arbeitsfeld und Arbeitsort ein starkes Indiz für eine Eingliederung in den Betrieb.

Auch die Ausübung einer Übungsleiter-Aktivität sah das LSG hier nicht. Zwar gehört der Kläger zum Kreis einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 AO), in welchen die nebenberufliche Tätigkeit als u. a. Übungsleiter bis zur Höhe von insg. 2.100 Euro (bis zum 31.12.2012 bzw. 2.400 Euro (ab dem 1.1.2013) im Jahr steuer- und damit beitragsfrei sind. Allerdings sei nach dem Honorarvertrag das Verhältnis von Trainer- zu Helfertätigkeit sowie der vorgegebene zeitliche Umfang einer nebenberuflichen Tätigkeit von – im Verhältnis zum Vollerwerbstätigen – 33 1/3 v. H. nicht

gegeben. Bei zeitlichen Schwankungen bildet bei einer Tätigkeit von weniger als einem Jahr der Durchschnittswert der Vertragsdauer den Maßstab.

Hinweis: Wie sich einmal mehr zeigt, ist die Abgrenzung zwischen selbständiger Tätigkeit, freiberuflicher Tätigkeit oder den Annahmen

einer Nebentätigkeit als Übungsleiter oftmals schwierig zu treffen. Zudem widersprechen die Anforderungen, die ggf. für eine nicht abhängige Beschäftigung durch den zugrundeliegenden Vertrag abzubilden sind, den Anforderungen, die das Gemeinnützigkeitsrecht an eine Hilfspersonentätigkeit stellt. Es empfiehlt sich, den dem Beschäftigungsver-

hältnis zugrundeliegenden Vertrag sorgfältig zu formulieren. In Einzelfällen kann ein Statusfeststellungsverfahren durchgeführt werden, um unliebsame Überraschungen zu vermeiden.

Susanne Weigenand, Tel.: 0711/2049-1194

Lisa Hawliczek, Tel.: 0711/2049-1886

Keine steuerlichen Einlagekonten bei Stiftungen

Eine besonders für nicht gemeinnützige Stiftungen überaus relevante Entscheidung hat der BFH mit Urteil vom 17.05.2023 (Az. I R 46/21) getroffen. Er hat abschließend klargestellt, dass rechtsfähige Stiftungen des Privatrechts mangels entsprechenden Gesetzeswortlauts in § 27 Abs. 7 KStG i. V. m. § 179 Abs. 1 AO keine Möglichkeit haben, die Vorteile eines steuerlichen Einlagekontos in Anspruch zu nehmen.

Im Streitfall ging es um eine im Jahr 2015 errichtete Familienstiftung, die als Verbrauchsstiftung ausgestattet war. Zweck der Stiftung ist es, ihren Destinatären – den Enkelkindern des Stifters – im Anschluss an deren schulische Ausbildung eine Ausbildungsunterstützung für einen bestimmten Zeitraum zukommen zu lassen. Bei vollständiger Zweckverwirklichung oder Auflösung soll ein evtl. verbleibendes Vermögen der Stiftung an die Töchter des Stifters oder alternativ an die Destinatäre fließen.

Die Stiftung strebte im Rahmen der Steuerveranlagung 2015 gegenüber der Finanzverwaltung an, dass der Verbrauchsstock als nicht mit dem Nenn- oder Stammkapital einer klassisch gewerblichen Körperschaft zu vergleichen sei, weil dieser gerade nicht ungeschmälert erhalten werden müsse. Dadurch sollte im Ergebnis erreicht werden, dass Einzahlungen in den Verbrauchsstock der Stiftung gemäß § 27 Abs. 1 S. 1 KStG als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto zu erfassen seien. Dadurch sollte in abschließender Konsequenz eine steuerfreie Einlagerückgewähr an die Töchter oder alternativ an die Destinatäre möglich werden. Die herrschende finanzgerichtliche Meinung widersprach in Übereinstimmung mit der herrschenden Verwaltungsmeinung dieser steuerlichen Gestaltungsmaßnahme und damit Gegenstimmen aus Literatur und Finanzgerichten.

In erster Instanz erkannte das FG Nürnberg an, dass für geleistete Beträge in den Verbrauchsstock einer Verbrauchsstiftung das steuerliche Einlagekonto gesondert festzustellen ist und schloss sich damit der herrschenden Literaturmeinung an. Im steuerlichen Einlagekonto werden die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen der Anteilseigner ausgewiesen. Der Kapitalbestand einer Verbrauchsstiftung bzw. ein anteiliges Verbrauchskapital einer Hybridstiftung sei nicht mit dem zu erhaltenden Kapital einer Kapitalgesellschaft oder dem einer für die Ewigkeit errichteten Stiftung zu vergleichen, weil die grundsätzliche Möglichkeit der Auszahlung besteht. Es entspricht in gewisser Weise den nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen.

Auszahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto einer Körperschaft gelten nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG nicht als steuerpflichtige Bezüge.

Die Steuerbarkeit von Stiftungsleistungen an die Destinatäre nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 EStG verweist auf die Besteuerung von körperschaftlichen Gewinnausschüttungen an die Anteilseigner nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und S. 3 EStG, auch wenn die Stiftung eine mitgliederlose Rechtsform ist. Diese Vergleichbarkeit bezieht sich nach Stimmen in der Literatur nur auf ausgeschüttete Erträge und nicht auf das Vermögen, mit dem die Stiftung ausgestattet wurde.

Die Vorschrift zum steuerlichen Einlagekonto verweist in § 27 Abs. 7 KStG auf Leistungserbringer i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 EStG, der auch Stiftungen umfasst. Somit seien die dort angesprochenen Vermögensmassen ausdrücklich in die Regelungen mit einbezogen. Nach Ansicht des FG Nürnberg ist § 27 Abs. 1 KStG systematisch und teleologisch so auszulegen, dass trotz fehlendem Wortlaut in § 27 Abs. 7 KStG dieser auf Stiftungen des Privatrechts anzuwenden sei; wenn diese grundsätzlich Leistungen i. S. d.

§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erbringen können. In dem Fehlen einer direkten gesetzlichen Benennung von Stiftungen im § 27 KStG wurde lediglich ein gesetzgeberisches Versehen gesehen.

Der BFH ist dieser Auslegung entgegengetreten. Da der Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG keine Vermögensmassen erfasst, fehle für rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts eine Rechtsgrundlage zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Schon angesichts ihres eindeutigen Wortlauts stelle die Vorschrift des § 27 Abs. 7 KStG keine ausreichende Rechtsgrundlage zur Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos bei rechtsfähigen privaten Stiftungen dar. Rechtsfähige private Stiftungen des bürgerlichen Rechts seien weder Körperschaften noch Personenvereinigungen, sondern gehörten zu den Vermögensmassen, die der Gesetzgeber grundsätzlich von anderen körperschaftsteuerpflichtigen Personen abgrenze. An einer ausfüllungsbedürftigen Regelungslücke fehle es daher. In § 179 Abs. 1 AO hat der Gesetzgeber sich ausdrücklich dafür entschieden, eine gesonderte Feststellung nur zu veranlassen, soweit dies in der AO oder sonstigen Steuergesetzen ausdrücklich bestimmt ist. An einer solchen ausdrücklichen Bestimmung fehle es in § 27 KStG. Zudem könne laut BFH davon ausgegangen werden, dass der Stifter neben dem in die Stiftung eingebrachten Vermögen über weiteres Vermögen verfügt, welches in Summe die erb- und schenkungsteuerlichen Freibeträge des § 16 ErbStG übersteigt, weshalb ein Teil des Vermögens i. R. d. optimierenden Steuergestaltung über die Verbrauchsstiftung an die Destinatäre und die Töchter des Stifters hätte übertragen werden sollen. Dieser Gestaltungsmöglichkeit will der BFH offensichtlich entgegengetreten.

Florian Kretz, Tel.: 0711/2049-2067



Zahlungsverzug eines gemeinnützigen Mieters bei ausbleibenden Spenden des Vermieters

Mit einer besonderen Ausprägung des Aufwendungsverzichts hatte sich das OLG Frankfurt a. M. in der Entscheidung vom 07.11.2023 (Az. 2 U 115/22, FD-Mietrecht 2023, 820249) befasst.

Eine finanzschwache gemeinnützige Stiftung betreibt in einem angemieteten Gebäude ein Museum. Ergänzend zum Mietvertrag wurde mit dem Vermieter vereinbart, dass sie jährlich eine Spende etwa in Höhe der Jahresmiete vom Vermieter erhält, so dass aus dieser Spende die Miete geleistet werden kann. Das Gebäude wurde verkauft; die neue Vermieterin trat nicht nur in den Mietvertrag ein, sondern übernahm auch die Spendenverpflichtung. Allerdings überwies sie keine Spenden mehr, was zum Ausfall der Mietzahlungen führte. Die Vermieterin kündigte daraufhin wegen Zahlungsverzugs, klagte die rückständige Miete ein und forderte die Stiftung zur Räumung auf.

Das OLG Frankfurt a. M. hat die Klage abgewiesen. Die Vermieterin habe keinen Anspruch auf Räumung. Die Stiftung sei auch mit den Mieten nicht in Verzug geraten. Die Ver-

einbarung über die Spende sieht das OLG als eine mietrechtliche Abrede über Höhe und Fälligkeit der Miete an. Es bestehe ein unmittelbarer und nicht lediglich wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Mietvertrag. Damit sei auch diese Vereinbarung auf den neuen Käufer übergegangen und binde ihn („Kauf bricht nicht Miete“).

Nach Ansicht des OLG haben sich die Parteien die Gemeinnützigkeit der Stiftung zunutze gemacht, „indem der tatsächlich nicht verlangte Mietanteil über die Deklaration als Spende einer steuerlichen Privilegierung zugeführt werden konnte“, so das OLG. Durch die Zahlung der Jahresspende habe die Stiftung faktisch gar keine Miete geschuldet. Durch die gesonderte Vereinbarung habe vermieden werden können, dass die Steuerbehörden die Abzugsfähigkeit der Spende in Zweifel ziehen.

Hinweis: Das OLG hat rein zivilrechtlich geurteilt über die Frage, ob die Vereinbarung über die Spende auf den neuen Eigentümer übergegangen ist. Steuerlich sind in derartigen Fällen immer die Grundsätze zur Aufwands-

spende zu beachten (BMF, Schreiben vom 24.08.2016, DStR 2016, 2161). Der Anspruch, auf den der Spendende verzichtet, darf nicht unter der Bedingung des späteren Verzichts eingeräumt worden sein. Diese Voraussetzung ist z. B. nicht erfüllt, wenn Anspruchseinräumung und -verzicht im selben Vertrag geregelt werden oder wenn die Auslegung der getroffenen Abrede ergibt, dass eine Auszahlung der zu erstattenden Mittel von vornherein nicht vorgesehen war. Kommt es zu einem Hin- und Herfluss von Geld, liegt eine Spende nur bei endgültiger wirtschaftlicher Belastung des Spendenden vor. Sofern die gemeinnützige Körperschaft im Zeitpunkt der Einräumung des Anspruchs auf einen Aufwendungsersatz oder eine Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung auch zu erfüllen, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass der Anspruch im Zeitpunkt des Verzichts noch werthaltig ist. Zumindest an der letzten Voraussetzung könnte im vorliegenden Fall nach Ansicht der Finanzverwaltung die Anerkennung einer Spende scheitern.

Susanne Weigenand, Tel.: 0711/2049-1194

Hinweisgeberschutz in steuerbegünstigten Körperschaften und der öffentlichen Hand

Nach mehrjähriger Umsetzungsphase hat der deutsche Gesetzgeber Anfang Juli 2023 die Whistleblower-Richtlinie (EU) 2019/1937 mit dem Hinweisgeberschutzgesetz (HSchG) in nationales Recht überführt. Zielvorgabe der Richtlinie und des daraus erwachsenen Gesetzes ist der Schutz von Hinweisgebern vor möglichen Repressalien durch den Beschäftigungsgeber. Dadurch soll die Bereitschaft, interne Missstände bei Bekanntwerden zu melden oder offenzulegen, erhöht werden.

Das HinSchG umfasst neben einem konkreten Schutzcharakter auch eine Präventionskomponente. Hierdurch soll dem Beschäftigungsgeber aufgezeigt werden, dass Mitarbeiter ihn künftig verstärkt hinterfragen und kontrollieren werden.

Anwendungsbereich

Das HinSchG dient vornehmlich dem persönlichen Schutz von Hinweisgebern vor ungerichtfertigten Benachteiligungen. Hinweisgeber sind gemäß § 1 Abs. 1 HinSchG alle natürlichen Personen, die im Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit Informationen zu Rechtsverstößen in Unternehmen erlangen und diese gegenüber einer zuständigen Stelle melden oder offenlegen. Das HinSchG schützt Hinweisgeber aus allen deutschen Unternehmen und Behörden. Der Begriff des Unternehmens ist dabei weit auszulegen und wird regelmäßig auch gemeinnützige Körperschaften umfassen. Das Gesetz soll dabei helfen, Hinweise jeder Art mit einem transparen-

ten Prozess zu bearbeiten, dadurch deren Aufklärung zu ermöglichen und Unternehmen dabei helfen, Schwachstellen und Fehler zu erkennen und zu beseitigen.

Sachlich umfasst das HinSchG abschließend die in § 2 HinSchG genannten Schutzgüter. Darunter fallen alle inländischen Straf- und Bußgeldtatbestände sowie einige Abrundungsthemen wie z. B. der Umwelt- und Datenschutz.

Meldestellen

Unternehmen und Organisationen mit in der Regel mindestens 50 Beschäftigten sind gemäß § 12 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 HinSchG verpflichtet, unabhängige interne Meldestellen zu errichten, an welche Beschäftigte sich mit Hinweisen wenden können.

Neben den internen Meldestellen bestehen gemäß §§ 19 bis 31 HinSchG externe Meldestellen. Diese externen Meldestellen sind beim Bundesamt für Justiz, bei der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht sowie beim Bundeskartellamt angesiedelt. Hinweisgebenden Personen kommt ein Wahlrecht zu, ob sie sich an eine interne oder externe Meldestelle wenden.

Umsetzungsfristen und Sanktionen

Das HinSchG sieht für die Errichtung der Meldestellen entsprechende Fristen vor. So waren interne Meldestellen für Organisatio-

nen ab 250 Beschäftigten bis zum 02.07.2023 zu errichten. Kleinere Organisationen mit 50 bis 249 Beschäftigten konnten auf eine verlängerte Frist bis zum 17.12.2023 zurückgreifen. Unterhält eine errichtungspflichtige Organisation auch nach Ablauf der Umsetzungsfrist keine interne Meldestelle, stellt dies eine bußgeldbewehrte Ordnungswidrigkeit dar. In diesen Fällen besteht akuter Handlungsbedarf.

**Greta Odermatt, Florian Kretz,
Tel.: 0711/2049-2067**

IDW ERS HFA 5 – Rechnungslegung von Stiftungen

Am 11.12.2023 hat der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung des IDW seine Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen überarbeitet und in einer neuen Entwurfsfassung verabschiedet. Der Entwurf beinhaltet eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Änderungs- und Ergänzungsvorschläge konnten bis zum 30.04.2024 abgegeben werden.

Hintergrund der Überarbeitung ist das mit Wirkung vom 01.07.2023 reformierte Stiftungsrecht. Darin wurden u. a. die Struktur und die Verwaltung des Vermögens einer Stiftung erstmalig bundeseinheitlich gesetzlich normiert. Die Rechnungslegung allgemein ist jedoch weiterhin weder durch Bundes- noch durch Landesrecht geregelt (sofern sie sich nicht aufgrund einer Kaufmannseigenschaft der Stiftung aus dem HGB oder aus anderen Branchengesetzen ergibt). Aus dem BGB ergibt sich lediglich eine Rechenschaftspflicht des Vorstandes sowie seine Verpflichtung, die Feststellbarkeit der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu gewährleisten. Die Landesstiftungsgesetze verpflichten teilweise zur ordnungsmäßigen Buchführung, ohne aber eine bestimmte Rechnungslegungsmethode – wie bspw. die doppelte Buchführung im handelsrechtlichen Sinne – vorzugeben.

Die Stellungnahme des IDW, die verbindlich nur von Wirtschaftsprüfern zu beachten ist, kann und sollte daher sämtlichen Rechtsanwendern als Leitfaden dienen. Sie behandelt neben grundlegenden Rechnungslegungsthemen von Stiftungen sowohl deren Besonderheiten bei handelsrechtlicher Bilanzierung als auch Hinweise zur Aufstellung einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit Ver-

mögensübersicht und dient daher auch nicht bilanzierenden steuerbegünstigten Organisationen als Wegweiser für die Rechnungslegung. Aufgrund der Heterogenität der Stiftungslandschaft sind dabei stets die Besonderheiten der einzelnen Stiftung zu berücksichtigen, insb. Art und Komplexitätsgrad ihrer Tätigkeit sowie Zweck und Adressatenkreis (Spender, Gremien, Stiftungsaufsicht, Finanzamt) der Rechnungslegung.

Neben vielen kleineren Anpassungen wurde in dem nun vorliegenden Entwurf insb. der Themenkomplex zum Eigenkapital von Stiftungen neu gefasst. Die Gliederung des Eigenkapitals wurde um das Zuführungskapital – Erhöhung des Grundstockvermögens aus dem Ergebnisvortrag durch Beschluss des Stiftungsvorstandes – und das Verbrauchskapital erweitert. Darüber hinaus wurden die Ausführungen zum nominalen bzw. realen Kapitalerhalt ergänzt, inhaltlich ähnlich der Gesetzesbegründung zum neuen Stiftungsrecht. Wie auch bereits die Gesetzesbegründung, bleibt der Entwurf in diesem Punkt an verschiedenen Stellen unkonkret und wurde dafür auch bereits vom Bundesverband Deutscher Stiftungen in dessen Stellungnahme kritisiert.

Zudem wurden auch die Ausführungen zur Bewertung von unentgeltlich erworbenen Vermögensgegenständen erweitert. Sie enthalten nun neben dem Grundsatz der Zeitwertbewertung auch Angaben zu deren Ermittlung bzw. zum Vorgehen bei Bewertungsschwierigkeiten.

Der Bundesverband deutscher Stiftungen schlägt darüber hinaus vor, die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts in den

IDW-Standard zu integrieren und so für steuerbefreite Körperschaften die Möglichkeit einer Einheitsrechnungslegung zu schaffen. Gegenwärtig sind sowohl die Rücklagenbildung als auch die Mittelverwendungsrechnung unabhängig von der Bilanz in einer Nebenrechnung für steuerliche Zwecke zu führen. Es erscheint jedoch fraglich, ob dieses Anliegen vom IDW in der weiteren Bearbeitung seiner Stellungnahme aufgenommen werden wird.

Der IDW ERS HFA 5 ist gegenwärtig auf der Homepage des IDW kostenlos abrufbar (www.idw.de). Die finale Stellungnahme wird zu gegebener Zeit in den Fachmedien des IDW veröffentlicht.

Hinweis: Nicht überarbeitet und daher in ihrer aktuellen Fassung weiterhin anwendbar sind die Stellungnahmen des IDW zur Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 15 vom 06.12.2013) und zu Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21 vom 11.03.2010).

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

Update: Wachstumschancengesetz

Am 27.03.2024 wurde das Wachstumschancengesetz in der Fassung des Vermittlungsausschusses im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. 2024 I Nr. 108). Insb. die ursprünglich geplanten Entlastungen für Unternehmen sind in der jetzt in Kraft getretenen Fassung stark eingedämmt.

Die speziell den Gemeinnützigkeitssektor betreffenden Neuerungen wurden dagegen unverändert übernommen. Dies betrifft bspw. die Ergänzungen zum Zuwendungsempfängerregister, welches seit dem 01.01.2024 auf der Homepage des BZSt eingesehen werden kann, das Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahren für ausländische gemeinnützige Organisationen sowie die Klarstellungen zum ermäßigten Umsatzsteuersatz in § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a) UStG.

Für weitere Ausführungen zu diesen Änderungen verweisen wir auf die Ausgabe 2/2023 des novus Gemeinnützigkeit mit einem ausführlichen Beitrag zum Gesetzesentwurf. Die dort ebenfalls dargestellten sonstigen Änderungen wurden nur sehr vereinzelt in das Gesetz aufgenommen.

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

Entwurf einer Richtlinie über einen europäischen grenzübergreifenden Verein

Am 05.09.2023 hat die EU-Kommission einen Richtlinienentwurf für die Rechtsform des europäischen grenzübergreifenden Vereins (European Cross-Border Association – ECBA) veröffentlicht. Hierzu lagen bereits im Dezember 2023 über 200 Änderungsanträge vor.

Im europäischen Binnenmarkt bestehen für Non-Profit-Organisationen bislang erhebliche Beschränkungen. Sowohl ein erster Entwurf für einen europäischen Verein als auch eine europäische Stiftung sind einstweilen gescheitert.

In dem nun vorgelegten Entwurf wird keine neue supranationale Rechtsform geschaffen, wie etwa die europäische Aktiengesellschaft SE, sondern die Mitgliedstaaten werden angehalten, im nationalen Recht eine optionale nationale Rechtsform ECBA unter Berücksichtigung zu schaffen, die die gemeinsamen Anforderungen erfüllt. Die ECBA-Richtlinie enthält also auch kein europäisches Vollstatut. In den Bereichen, in denen die Richtlinie keine Vorgaben macht, kommt weiter das jeweilige nationale Vereinsrecht zur Anwendung. Die Rechtsform des ECBA wird also 27 unterschiedliche Ausprägungen erfahren. Allerdings ist zu erwarten, dass durch die Mindestvorgaben der Richtlinie und ein europäisches Muster der „ECBA-Bescheinigung“ zumindest eine gewisse Einheitlichkeit erreicht werden kann.

Die Rechtsform des ECBA ist nur für Non-Profit-Organisationen geeignet, weil sie ein Gewinnausschüttungsverbot voraussetzt. Wirtschaftliche Tätigkeiten (i. S. d. Erbringung von Leistungen gegen Entgelt) sollen jedoch unter dieser Maßgabe grundsätzlich zulässig sein. Allerdings führt diese Ausrichtung auch dazu, dass bestimmte Körperschaften als Gründungsmitglieder ausgeschlossen werden. Hierzu gehören Religionsgemeinschaften, politische Parteien, Gewerkschaften und For-Profit-Organisationen. Für einige dieser Körperschaften ist jedoch zumindest eine nachträgliche Mitgliedschaft nicht ausgeschlossen.

Geeignet ist die Rechtsform des ECBA vor allem für Vereine in unmittelbaren Grenzregionen – Binationale (Berufs-)Vereine und Städtepartnerschaftsvereine und Hilfsprojekte in Krisenzeiten.

Insb. kleinere Vereine könnten vom ECBA profitieren, wenn Menschen – besonders in Krisensituationen – nicht nur an große Hilfsorganisationen spenden, sondern sich aktiv einbringen wollen. Größere Vereine könnten dagegen bereits eigenständige Rechtssubjekte in den verschiedenen Mitgliedstaaten errichtet haben und weniger an den Neuerungen partizipieren.

Der Satzungssitz eines ECBA muss in der EU, Satzungs- und Verwaltungssitz können allerdings wohl in unterschiedlichen Mitgliedsstaaten liegen. Die ECBA-Richtlinie enthält erstmalig Vorschriften zur grenzüberschreitenden, identitätswahrenden und (quasi-) rechtsformwahrenden Satzungssitzverlegung. In Deutschland führt die Verlegung des Satzungssitzes aus Deutschland bisher zur Eintragung der Auflösung. Besonders problematisch ist die erforderliche teilweise Vereinheitlichung oder zumindest Anerkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit mehrerer Mitgliedsstaaten, denn der ECBA muss die Gemeinnützigkeitsanforderungen mindestens zweier Rechtsordnungen im Hinblick auf die satzungsmäßigen Voraussetzungen erfüllen können. Dies sollte außerdem, wenn die Rechtsform sich tatsächlich etablieren können soll, von vorneherein für die Gründer feststellbar sein. In der Literatur wird ange-regt, dass die staatlichen Behörden sukzessive Richtlinien für die diversen Grenzregionen entwickeln. Sofern die Gründer zuerst in beiden Staaten rechtliche und steuerliche Beratung einholen müssen, um sicherzustellen, dass die satzungsmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind, dürfte dies die Verbreitung des ECBA deutlich erschweren.

Susanne Weigenand, Tel.: 0711/2049-1194

VERANSTALTUNGEN/PUBLIKATIONEN

Stuttgarter Stiftungsfrühstück 2024

13.06.2024, 8:30 bis 11:30 Uhr,
Haus der Katholischen Kirche, Stuttgart

Dr. Jörg Sauer / Lisa Maria Roeder /
Katharina Schleicher:

Gemeinnützigkeitsrecht (Gesamtes Gemein-
nützigkeitsrechtsrecht), 3. Auflage 2023

IMPRESSUM

The **RSM Ebner Stolz** group companies are members of RSM network and trade as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network.

Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm, each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction.

The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ.

The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2024

Herausgeber:

RSM Ebner Stolz
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Partnerschaft mbB
www.ebnerstolz.de

Ludwig-Erhard-Straße 1, 20459 Hamburg
T +49 (0) 40 37097-0

Holzmarkt 1, 50676 Köln
T +49 (0) 221 20643-0

Kronenstraße 30, 70174 Stuttgart
T +49 (0) 711 2049-0

Redaktion:

Dr. Jörg Sauer, T +49 (0) 711 2049-1281
Susanne Weigenand, T +49 (0) 711 2049-1194
Dr. Ulrike Höreth, T +49 (0) 711 2049-1371
Brigitte Stelzer, T. +49 (0) 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 erach-

ten, 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.

Wir legen großen Wert auf Gleichbehandlung. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir jedoch auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers. Im Sinne der Gleichbehandlung gelten entsprechende Begriffe grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform beinhaltet also keine Wertung, sondern hat lediglich redaktionelle Gründe.

Fotonachweis:

Titel: © J. Helfenberger – Fotolia.com
Seite 4 – 12: © www.gettyimages.com