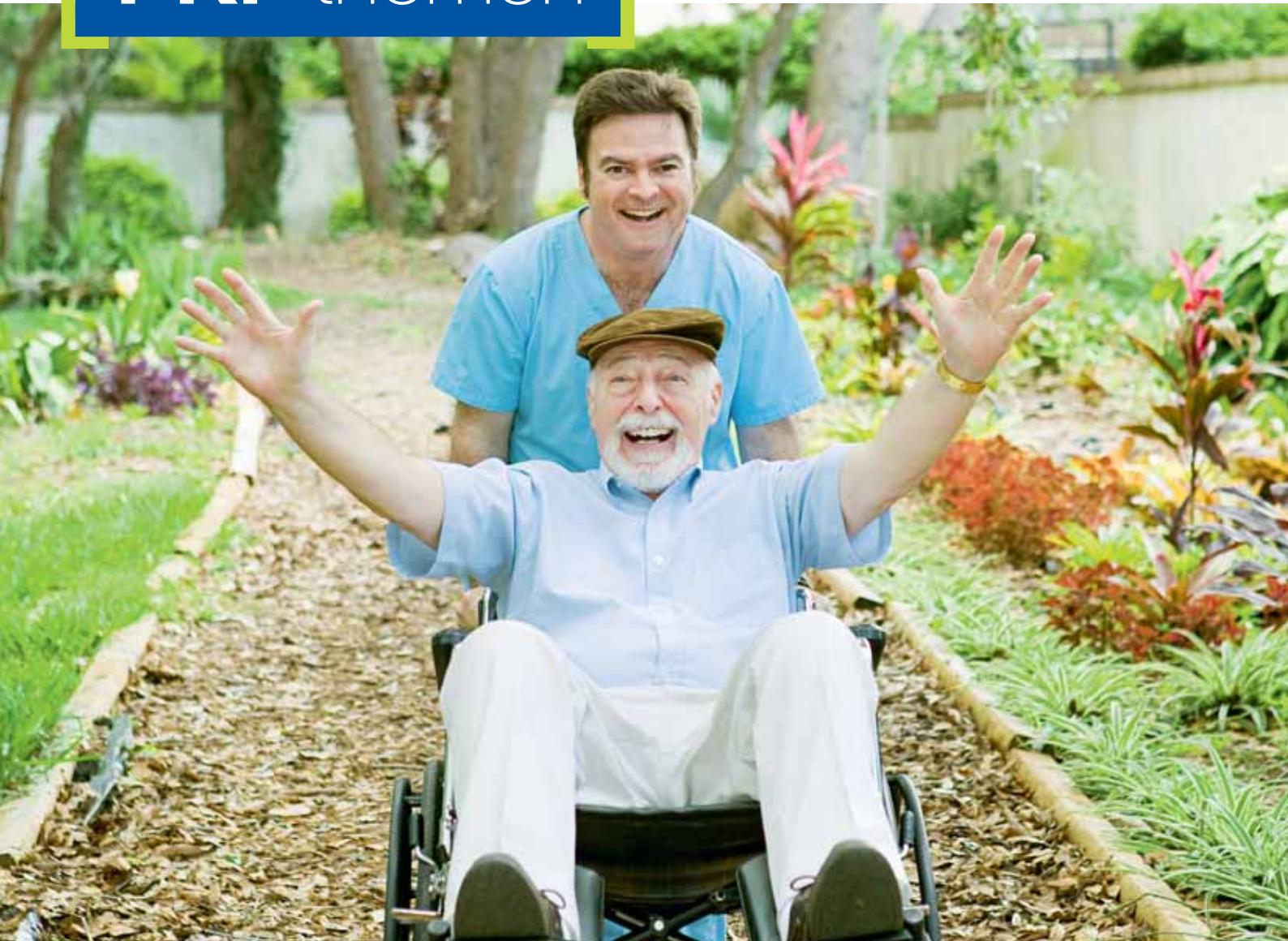


PKF themen



Umsetzung des **Ehrenamts- stärkungsgesetzes**

Aktuelle Vorgaben der Finanzverwaltung für gemeinnützige Körperschaften

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

mit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz haben gemeinnützige Körperschaften neue gesetzliche Grundlagen erhalten, zu denen mittlerweile erste Anwendungserfahrungen vorliegen. Insbesondere ist diese umfassende Reform des Gemeinnützigkeitsrechts nun auch im Rahmen der Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) umgesetzt worden. Diese Aktualisierung der vor allem für die Mittelbeschaffung und Mittelverwendung bedeutsamen Vorgaben der Finanzverwaltung bilden das Schwerpunktthema der vorliegenden Ausgabe der PKF Themen NPO.

Einen Überblick vermitteln wir Ihnen im Rahmen des Brennpunkt-Beitrags, der neben den Änderungen durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz zudem auf andere Entwicklungen im Bereich der steuerlichen Gemeinnützigkeit eingeht. Zu den mit dieser Reform verbundenen Erleichterungen und Förderungsmaßnahmen, aber auch Eingrenzungen hatten wir Sie im Themenheft NPO 01|2013 bereits ausführlich informiert. Vertiefend finden Sie nachfolgend insbesondere Beiträge zur Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gem. § 60a AO und zur anforderungsgerechten Mittelweitergabe durch steuerbegünstigte Körperschaften. Für letztere haben sich die Rahmenbedingungen, unter denen Abweichungen von dem in den §§ 51, 57 AO verankerten Grundprinzip erlaubt sind, verändert.

Daneben haben wir das Thema der Beteiligung an gewerblichen Personengesellschaften ab S. 9 für Sie aufbereitet, da aufgrund neuer Rechtsprechung komplexere Beurteilungsprozesse als bisher erforderlich sein können.

Weitere Inhalte dieser Ausgabe betreffen u.a. die umsatzsteuerliche Organschaft, steuerliche Konsequenzen bei unentgeltlichen Grundstücksübertragungen und nicht zuletzt die E-Bilanz, für deren Erstellung durch gemeinnützige Körperschaften einige Besonderheiten zu beachten sind. Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

das Team des PKF-Arbeitskreises NPO

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» BRENNPUNKT

- » Umsetzung des Ehrenamtsstärkungsgesetzes durch die Finanzverwaltung S. 3

» STEUERRECHT

- » Anerkennung als steuerbefreite Körperschaft: Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gem. § 60a AO S. 5
- » Unentgeltliche Grundstücksübertragung durch Träger öffentlicher Verwaltung auf eine Stiftung S. 7
- » Beteiligung an gewerblichen Personengesellschaften S. 9
- » Umsatzsteuerliche Organschaft bei gemeinnützigen Körperschaften S. 11
- » Anforderungsgerechte Mittelweitergabe durch steuerbegünstigte Körperschaften S. 15

» KURZ NOTIERT

- » Neues zur E-Bilanz für gemeinnützige Körperschaften S. 19
- » Grenzen der Anerkennung von Auslandsspenden..... S. 19
- » Neue Muster für Zuwendungsbestätigungen S. 20

Umsetzung des Ehrenamtsstärkungsgesetzes durch die Finanzverwaltung

Am 31.1.2014 hat das BMF den geänderten Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) veröffentlicht. Die Verwaltung reagiert damit u.a. auf das Ehrenamtsstärkungsgesetz, aber auch auf andere Entwicklungen im Bereich der steuerlichen Gemeinnützigkeit.

Anpassung des AEAO an das Ehrenamtsstärkungsgesetz und andere Entwicklungen

Die Finanzverwaltung bündelt ihre Auffassung zur Anwendung der Regeln zu steuerbegünstigten Zwecken, insbesondere also zur steuerlichen Gemeinnützigkeit, im AEAO. Der entsprechende Abschnitt (AEAO zu §§ 51 bis 68 AO) ist mit BMF-Schreiben vom 31.1.2014 vollständig neu gefasst worden. Der „neue“ Anwendungserlass enthält neben redaktionellen Anpassungen an das Ehrenamtsstärkungsgesetz auch inhaltliche Veränderungen. In einem Überblick über den neuen „AEAO“ stellen wir Ihnen nachfolgend die wichtigsten Bereiche dar.

1. Abgrenzung und Nachweis der Hilfebedürftigkeit bei mildtätigen Körperschaften

Die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit bemisst sich wie bisher an Einkommens- und Vermögensgrenzen, allerdings wurde die Privilegierung von „Haushaltsvorständen“ gestrichen, was zu einer Absenkung der Hilfebedürftigkeitsgrenze von Alleinverdiener-Haushalten führt. Ferner sind zukünftig gezahlte und empfangene Unterhaltsleistungen zu berücksichtigen.

Außerdem ist in diesem Zusammenhang der Nachweis der Hilfebedürftigkeit vereinfacht worden. Wenn Leistungsempfänger unterstützt werden, die bestimmte Sozialleistungen empfangen, so reicht es in Zukunft aus, wenn die Empfänger ihren Leistungsbescheid vorlegen.

» **Hinweis:** Die „Tafeln“, die Bedürftige mit Lebensmitteln versorgen, können auf die Nachweisführung verzich-

ten, wenn typischerweise davon ausgegangen werden kann, dass nur bedürftige Menschen unterstützt werden.

2. Mittelverwendung

Auch Regelungen über die Mittelverwendung wurden in mehrfacher Hinsicht angepasst.

2.1 Mittelverwendungsfrist

Das Ehrenamtsstärkungsgesetz hat die Mittelverwendungsfrist auf zwei Jahre verlängert. Diese Verlängerung kann für alle nach dem 31.12.2012 vereinnahmten Mittel in Anspruch genommen werden. Der Erlös aus der Veräußerung nutzungsgebundenen Vermögens muss nach Auffassung der Finanzverwaltung innerhalb der Mittelverwendungsfrist steuerbegünstigten Zwecken zugeführt werden. Gleiches gilt, wenn nutzungsgebundenes Vermögen in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überführt wird. Dies ist durch eine zeitnahe Mittelverwendung in Höhe des Verkehrswerts auszugleichen.

2.2 Steuerlich unschädliche Betätigungen

§ 58 Nr. 2 AO erlaubt gemeinnützigen Körperschaften, ihre Mittel teilweise an andere gemeinnützige Körperschaften weiterzugeben. Die diesbezüglich neuen Regelungen im AEAO werden im Beitrag ab S. 15 ausführlich dargestellt.

2.3 Leistungen an Stifter

Bei den Leistungen einer gemeinnützigen Stiftung an ihre Stifter in Höhe von maximal einem Drittel des Ein-

kommens der Stiftung nach § 58 Nr. 6 AO ist klargestellt worden, dass bei der Berechnung des maßgeblichen Einkommens der Stiftung Verlustverrechnungsbeschränkungen nicht zu berücksichtigen sind. Für die Leistungen an den Stifter ist damit die tatsächliche Leistungsfähigkeit der Stiftung relevant.

Unzulässig sind Bestimmungen in der Stiftungssatzung, nach denen Leistungen mit Ausschüttungscharakter beschlossen werden, beispielsweise in dem sich der Stifter in der Satzung einen bestimmten Prozentsatz der Erträge zusichert.

3. Verfahren nach § 60a AO

Für das gesonderte Feststellungsverfahren der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit nach § 60a AO ist im AEAO jetzt festgelegt, dass eine Feststellung abzulehnen ist, wenn im Zeitpunkt der Entscheidung schon Erkenntnisse vorliegen, dass die tatsächliche Geschäftsführung den Anforderungen des § 51 AO nicht entsprechen wird.

» **Hinweis:** Diese Festlegung geht u.E. eindeutig am Gesetz vorbei, weil die tatsächliche Geschäftsführung gerade nicht Gegenstand der Überprüfung im Verfahren nach § 60a AO sein soll.

Gem. Nr. 3 zu § 60a AEAO können nur in Deutschland (unbeschränkt oder beschränkt) steuerpflichtige Körperschaften einen Antrag nach § 60a AO stellen.

Die gesonderte Feststellung kann bereits vor Gründung der Körperschaft erfolgen.

Bei zunächst abgelehnten Anträgen, die erst nach Gründung der Körperschaft gestellt wurden, ist Folgendes zu beachten: Wenn die Körperschaft ihre Satzung ändert, gilt die Steuerbefreiung erst ab dem auf die Änderung folgenden Jahr, weil die Voraussetzungen der Steuerbefreiung immer für den gesamten Veranlagungszeitraum vorliegen müssen.

» **Hinweis:** Zu weiteren praktischen Fragen zur Umsetzung des neuen § 60a AO verweisen wir auf den nachstehenden Beitrag in diesem Themenheft.

4. Rücklagenbildung

Mit der im Gesetz vorgenommenen Trennung zwischen Mittelverwendung und Rücklagenbildung haben sich vielfach nur redaktionelle Anpassungen im AEAO ergeben. Nachfolgend sollen nur drei materiell geänderte bzw. neue Regelungen dargestellt werden.



Ob Altenstift oder Jugendbetreuung: Satzungsbestimmungen im Fokus der Finanzverwaltung

(1) Projektrücklage: Nicht zulässig ist es, für eine geplante Vermögensausstattung anderer steuerbefreiter Körperschaften nach § 58 Nr. 3 AO zunächst eine Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO zu bilden.

(2) Wiederbeschaffungsrücklage: Es ist zukünftig (in Abkehr von der restriktiven Auffassung, die noch im BMF-Schreiben vom 17.1.2012 vertreten wurde) regelmäßig zulässig, die Wiederbeschaffungsabsicht durch Bildung der entsprechenden Rücklage nachzuweisen. Diese Beweiserleichterung gilt jedoch nicht für Immobilien.

(3) Auflösung von Rücklagen: Mittel, die durch Auflösung von Rücklagen freigeworden sind, können wieder in eine andere Rücklage eingestellt werden, aller-

dings nicht in eine freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

5. Beteiligung an nur gewerblich geprägter Personengesellschaft

Der AEAO erkennt nun an, dass die bloße Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblich geprägten, lediglich vermögensverwaltenden Personengesellschaft keinen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet.

» **Hinweis:** In einem weiteren Beitrag dieses Themenhefts wird vertiefend auf Problemstellungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an gewerblichen Personengesellschaften eingegangen (vgl. S. 9).

» STEUERRECHT

Anerkennung als steuerbefreite Körperschaft: Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gem. § 60a AO

Erste Erfahrungen und praktische Konsequenzen

Der mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) eingeführte § 60a AO ist seit dem 29.3.2013 in Kraft. Inzwischen gibt es erste praktische Erfahrungen mit den Anwendungsbestimmungen des Gesetzes, welche durch den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 31.1.2014 eine für die Verwaltung bindende Ergänzung gefunden haben.

1. Bedeutung des § 60a AO über die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

Das Verfahren nach § 60a AO hat die seit Jahrzehnten bekannte „vorläufige Bescheinigung“ abgelöst. Es handelt sich um ein Verfahren der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§§ 179 ff. AO), welche ohne einen Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) und ohne zeitliche Befristung erfolgt. Die Feststellung erfolgt entweder auf Antrag der Körperschaft oder von Amts wegen. Gegen eine Ablehnung kann ein Rechtsbehelfsverfahren angestrengt werden.

Besondere Bedeutung hat das Verfahren folglich für neu errichtete Körperschaften sowie Körperschaften, welche ihre einmal anerkannte Satzung geändert haben. Anfangs gab es Auslegungsschwierigkeiten, zu welchem Zeitpunkt während der Errichtungsphase einer steuerbefreiten Körperschaft die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen beantragt werden kann. Nun regelt der AEAO für die Finanzverwaltung bindend, dass das Finanzamt einen solchen Bescheid nach einem wirksamen Organbeschluss – beispielsweise der ersten Mitgliederversammlung über eine verbindliche Vereinsatzung – erteilen darf.

» **Hinweis:** Die Registereintragung (für Vereine und gGmbH) bzw. die Anerkennung (im Falle von Stiftungen) ist dagegen keine Voraussetzung für den Verwaltungsakt.

2. Voraussetzung der Anerkennung als steuerbefreite Körperschaft

Im Rahmen der Errichtung sollte dem Finanzamt vorab ein Entwurf der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrags zur Stellungnahme übersendet werden. Dies empfiehlt

sich insbesondere im Hinblick auf die notwendige Einhaltung von umfangreichen steuerlichen Voraussetzungen der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO). Exemplarisch seien hier genannt

- der Sitz (entscheidend für die Zuständigkeit eines Finanzamts),
- die steuerlichen Zwecke,
- aber auch die Vermögensbindung bzw.
- die Frage, welcher steuerbefreiten Körperschaft im Fall der Auflösung das Vermögen zufallen soll.

Eine solche Vorabstimmung dient der Vorbereitung der erleichterten Beschlussfassung über die steuerlich unumgänglichen Passagen der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrags. Eine rechtlich bindende Aussage des Finanzamts ist jedoch erst auf der Grundlage des verbindlichen Beschlusses einer Satzung bzw. Gesellschaftsvertrags durch eine konstituierende Mitglieder- oder Gesellschafterversammlung bzw. eines Stiftungsgeschäfts möglich.

» **Empfehlung:** Die z.T. in der Literatur empfohlene Aufnahme einer Ermächtigung in den Gesellschaftsvertrag bzw. die Satzung, die redaktionelle Anpassungen nach dem konstituierenden Beschluss durch einen Vorstandsbeschluss ermöglicht, erscheint problematisch. Der Vorstand wäre damit dem Risiko ausgesetzt, dass tatsächlich vorgenommene Änderungen nicht als redaktionell, sondern als substantiell und somit anfechtbar angesehen werden. Dies könnte das gesamte zivilrechtliche und steuerliche Anerkennungsverfahren gefährden.

3. Exkurs: Besonderheiten im Zusammenhang mit Vorstandsvergütungen

Bereits im Rahmen der Abstimmung des Satzungsentwurfs ist die aktuelle Fassung des § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB zu berücksichtigen. Danach sind Mitglieder des Vorstands grundsätzlich unentgeltlich tätig. Hiervon unberührt bleibt der stets mögliche Auslagenersatz für tatsächlich entstandene Aufwendungen wie z. B. für Fahrtkosten, Büromaterial etc. Nicht möglich ist es – entgegen gelegentlich vorherrschender Sprachregelung –, Zahlungen an Organe einer Körperschaft „zum Ersatz des Zeitaufwands oder Verdienstausfalls“ vorzunehmen. Derartige Zahlungen sind als Vergütungen anzusehen

und wären ggf. ein Verstoß gegen die Grundannahme des § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB, auch soweit sie den Rahmen der steuerfrei möglichen Vergütung für Vereinsvorstände von derzeit 720 € p. a. (so die in § 3 Nr. 26 EStG normierte „Ehrenamtspauschale“) nicht überschreiten sollten.

Die gesetzliche Regel in § 27 Abs. 3 BGB ist zwar gem. § 40 Satz BGB abdingbar. Hierfür bedarf es jedoch eines Beschlusses der Mitgliederversammlung.

» **Empfehlung:** Bei Neugründungen oder Änderungen bestehender Satzungen ist eine eindeutige Regelung zur Vorstandsvergütung vorzusehen.

4. Praktische Bedeutung eines Bescheids nach § 60a AO

Die Erteilung eines Bescheids nach § 60a AO ist ein formelles Verfahren ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Tätigkeit der jeweiligen Körperschaft. Es hat aus praktischer Sicht Bedeutung für die zivilrechtliche Anerkennung bzw. Eintragung. So erkennen die Stiftungsaufsichtsbehörden der Länder steuerbefreite Körperschaften ohne eine Erklärung des zuständigen Finanzamts i. d. R. nicht an. Auch die Eintragung einer GmbH mit dem Zusatz „gGmbH“ (vgl. § 4 Satz 2 GmbHG) wird von den Rechtspflegern von der steuerlichen Anerkennung abhängig gemacht.

Darüber hinaus ist der Bescheid nach § 60a AO die Rechtsgrundlage, die in die Zuwendungsbescheinigungen **neu gegründeter Körperschaften** aufzunehmen und damit für den „Spender“ und dessen Finanzamt rechtlich verbindlich ist. Der Bescheid selbst ist zeitlich unbefristet gültig. Die Bindungswirkung für „Spender“ ist jedoch auf drei Jahre ab Erteilung beschränkt. Danach dürfte in aller Regel auch ein Freistellungsbescheid vorliegen.

» **Hinweis:** Praxisbedeutsam für den Bescheid nach § 60a AO ist weiterhin die häufig übliche Aufnahme einer Passage zur Freistellung der Körperschaft vom Kapitalertragsteuerabzug. Somit kann der Bescheid nach § 60a AO direkt beim jeweiligen Kreditinstitut vorgelegt werden.

Für **bestehende** Körperschaften hat das Verfahren vor allem im Fall von Satzungsänderungen Bedeutung. Auch hier gilt wie bei Neugründungen, dass eine Vorabstimmung mit dem Finanzamt sinnvoll ist.

5. Vorrang des Zitats von Freistellungsbescheiden für Zuwendungsbestätigungen

Die Erteilung eines Freistellungsbescheids, die – wie bisher auch – aufgrund einer Erklärung und einer nachgewiesenen satzungsmäßigen Tätigkeit der Körperschaft für vergangene Veranlagungszeiträume erfolgt, wird in den meisten Bundesländern seit einigen Monaten von Amts wegen mit einem zusätzlichen Bescheid nach § 60a AO verbunden. Im Rahmen der Erteilung von Zuwendungsbestätigungen nach dem seit dem 1.1.2014 verbindlichen amtlichen Muster stellt sich die Frage, ob beide Bescheide (Freistellung und Bescheid über Einhaltung satzungsmäßiger Voraussetzungen) oder nur einer der beiden in den Zuwendungsbestätigungen zitiert werden müssen.

In den Zuwendungsbescheinigungen könnten theoretisch beide Bescheide zitiert werden. Ein aktueller Freistellungsbescheid darf u. E. jedoch auch allein zitiert werden, solange nach dessen Erteilung keine Satzungsänderung erfolgt.

Aus praktischer Sicht ist dabei die längere Bindungswirkung von fünf Jahren ab Erteilung des Freistellungsbescheids hervorzuheben. Ein Bescheid nach § 60a AO entfaltet

hingegen „nur“ drei Jahre Bindungswirkung ab Erteilung.

» **Hinweis:** Sollte das Finanzamt zugleich zwei Bescheide erteilen, so empfehlen wir, lediglich den Freistellungsbescheid zu zitieren, um Nachfragen der Zuwenders/Spenders zu vermeiden.

Aus gesetzlicher Sicht begründet sich die Empfehlung des vorrangigen Zitats eines Freistellungsbescheids aus § 63 Abs. 5 Nr. 2 AO. Dieser sieht nämlich die Möglichkeit der Erteilung von Zuwendungsbescheinigungen auf der Grundlage von Bescheiden nach § 60a AO vor, wenn deren Erteilung nicht länger als 3 Jahre zurückliegt und noch kein Freistellungsbescheid erteilt wurde.

» **Empfehlung:** Im Umkehrschluss ergibt sich ein Vorrang des Freistellungsbescheids. Bei jeder späteren Änderung der Satzung sollte aber aus Gründen der Rechtssicherheit ein neuer Bescheid zur Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO beantragt und dann auch bis zur Erteilung eines neuen Freistellungsbescheids in den Zuwendungsbestätigungen zitiert werden.

Aus gesetzlicher Sicht gebührt dem Zitat eines Freistellungsbescheids Vorrang.

Unentgeltliche Grundstücksübertragung durch Träger öffentlicher Verwaltung auf eine Stiftung

Entstehung von Grunderwerbsteuer und schenkungsteuerliche Beurteilung

Verpflichtet sich der Stifter im Stiftungsgeschäft zur Übertragung eines nicht näher konkretisierten Grundstücks im Wege der Zustiftung, steht der Stiftung mangels Bestimmtheit noch kein Anspruch auf Eigentumverschaffung zu. Grunderwerbsteuer fällt daher erst dann an, wenn in einem späteren notariellen Vertrag das Grundstück übertragen wird. Wird ein Grundstück von einem

Träger der öffentlichen Verwaltung unentgeltlich auf eine Stiftung übertragen, erfolgt dies regelmäßig nicht freigebig und ist daher keine Schenkung.

1. Ausgangslage: Zustiftungsversprechen einer Stadt

Der BFH hatte sich in einem kürzlich entschiedenen Fall mit einer Grundstücksübertragung einer Stadt an eine Stiftung zu befassen; diese Stiftung war von der Stadt und einem Förderverein im Jahr 2004 gegründet und von



Nicht die Zusicherung im Stiftungsgeschäft löst die Steuer aus, sondern später die hinreichend spezifizierte Übertragungserklärung und Auflassung.

der Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt worden. Im schriftlichen Stiftungsgründungsgeschäft hatte sich die Stadt verpflichtet, der Stiftung das Grundstück nach dessen Bebauung im Wege der Zustiftung unentgeltlich zu übertragen. Dies geschah im Jahr 2010 nach Fertigstellung der Bebauung mit notariell beurkundetem Grundstücksübertragungsvertrag.

Das zuständige Finanzamt (FA) nahm an, dass mit Abschluss des notariellen Vertrags im Jahr 2010 Grunderwerbsteuer entstanden sei. Die Stiftung als Klägerin hingegen vertrat die Auffassung, die Grunderwerbsteuer sei schon mit ihrer Anerkennung im Jahr 2004 entstanden und hätte zu diesem Zeitpunkt erhoben werden müssen.

Das dann mit dieser Sache befasste Finanzgericht (FG) gab der Stiftung Recht mit der Begründung, dass ihr bereits durch das Stiftungsgründungsgeschäft ein Rechtsanspruch gegen die Stadt auf Übereignung des Grundstücks zugestanden habe und somit der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG schon zu diesem Zeitpunkt erfüllt gewesen sei. Dem stehe die fehlende notarielle Beurkundung des Stiftungsgeschäfts nicht entgegen.

2. BFH setzt notariellen Vertrag für Grunderwerbsteuerentstehung voraus

Der BFH hat auf die Revision des FA hin das Urteil des FG vom 27.11.2013 (Az.: II R 11/12) aufgehoben und ent-

schieden, dass ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft nur dann der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt, wenn dem Erwerber ein Anspruch auf Eigentumsverschaffung zusteht. Den Wortlaut des Stiftungsgeschäfts legte der BFH im konkreten Fall so aus, dass die Stadt der Stiftung im Stiftungsgründungsgeschäft noch keinen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf eine Grundstücksübereignung habe einräumen wollen. Dies ergebe sich insbesondere aus der Formulierung, nach der das Grundstück auf die Stiftung „im Wege der Zustiftung“ übertragen werden sollte. Erst durch den notariellen Vertrag im Jahr 2010 sei das zu übertragende Grundstück ausreichend konkretisiert worden und ein unmittelbar durchsetzbarer Anspruch der Stiftung auf Eigentumsverschaffung begründet worden. Damit löste vorliegend nicht bereits die Verpflichtung zur Übereignung eines Grundstücks gemäß Zusicherung im Stiftungsgeschäft die Grunderwerbsteuer aus, sondern erst die nachfolgende, hinreichend spezifizierte Übertragungserklärung und Auflassung.

» **Hinweis:** Nicht entscheidungserheblich war, ob das Stiftungsgeschäft der notariellen Beurkundung bedurft hätte, wenn die Stadt der Stiftung bereits in diesem einen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf Grundstücksübertragung eingeräumt hätte. Die sich daran anschließende Frage, welche Folgen die fehlende Beurkundung für die Grunderwerbsteuer gehabt hätte, blieb naturgemäß ebenfalls unbeantwortet.

3. Grundstücksschenkung, aber keine freigebige Zuwendung

Der BFH hat sodann festgestellt, dass die Verpflichtung der Stadt zur Übertragung des Grundstücks auf die Stiftung nicht nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Bei der Vermögenszuwendung handele es sich nicht um eine Grundstücksschenkung unter Lebenden im Sinne des ErbStG, die zur Grunderwerbsteuerbefreiung führe. Der BFH wiederholt in diesem Zusammenhang zunächst seine ständige Rechtsprechung, wonach unentgeltliche Vermögensübertragungen von Trägern öffentlicher Verwaltung regelmäßig nicht freigebig erfolgen und daher i. d. R. keine Schenkungen unter Lebenden sind.

Die Münchener Richter hoben in dem Urteil dazu hervor, dass dies auch für Vermögensübertragungen an Stiftungen gelte. Aufgrund

der Bindung der vollziehenden Gewalt an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG), also auch an die jeweils maßgebenden haushaltsrechtlichen Vorschriften, sei im Regelfall anzunehmen, dass Träger öffentlicher Verwaltung in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig handeln. Nur wenn ein Träger öffentlicher Verwaltung den Rahmen seiner Aufgaben eindeutig überschreite, komme eine freigebige Zuwendung i. S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht. Dies scheidet aber im Streitfall aus.

» **Hinweis:** Diese Rechtsprechung des BFH zur unentgeltlichen Vermögensübertragung durch Träger der öffentlichen Verwaltung lässt sich nicht auf private Stifter übertragen. Vielmehr ist die Übertragung von Vermögen durch private Stifter steuerfrei, soweit eine Steuerbefreiung eingreift (z. B. nach § 13 ErbStG).

Beteiligung an gewerblichen Personengesellschaften

Neue Rechtsprechung erfordert komplexere Beurteilungsprozesse

Die Behandlung von Beteiligungen an Personengesellschaften, die von steuerbefreiten Körperschaften gehalten werden, bereitet immer noch Probleme. So hat das FG Düsseldorf erst kürzlich zu einem weiteren Einzelfall Stellung genommen, in dem das Problem der gewerblichen Infizierung zu beurteilen war; dem geänderten Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) ist das Bemühen zuzusprechen, eine klare Linie zu finden.

In der Vergangenheit war die Welt noch relativ einfach: Im alten AEAO war festgeschrieben, dass die Beurteilung von Erträgen steuerbefreiter Körperschaften aus Anteilen an Perso-

nengesellschaften der steuerlichen Qualifikation bei der Personengesellschaft folgt. Wenn also die Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt hat, so konnte die steuerbefreite Körperschaft diese Einkünfte nur im Rahmen ihres steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erzielen und musste sie versteuern.

1. Beteiligung der Vermögensverwaltung zurechenbar?

Dieser einfachen Weltsicht war dann der BFH mit einem Urteil vom 25.5.2011 entgegengetreten, indem er entschied, dass die Beteiligung an steuerlich als gewerblich qualifizierten Personengesellschaften u. U. zum Bereich der Vermögensverwaltung zählen kann. Dies sei der Fall, wenn die Tätigkeit einer Personen-

Wie ist der Fall der gewerblichen Infizierung zu beurteilen?

gesellschaft vermögensverwaltend ist, beispielsweise in der Vermietung von Wohnungen besteht. Wenn aber bei dieser Personengesellschaft keine natürliche Person, sondern nur eine Kapitalgesellschaft zur Geschäftsführung berufen ist (z. B. bei einer GmbH & Co. KG), so erzielt diese Personengesellschaft steuerlich gewerbliche Einkünfte. Der BFH hatte klargestellt, dass diese Einkünfte bei der steuerbefreiten Körperschaft nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen führen.

Der AEAO folgt dieser Ansicht nunmehr und hat damit die in der vorherigen Fassung noch vertretene gegenteilige Auffassung aufgegeben.

2. Was gilt bei gewerblicher Infizierung?

Nicht Gegenstand dieses Urteils aus 2011 ist aber die Frage, was passiert, wenn eine vermögensverwaltende Personengesellschaft gewerblich „infiziert“ wird, bei-

spielsweise im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Typischerweise liegt eine solche vor, wenn ein gewerblich tätige Gesellschaft (sog. „Betriebsgesellschaft“) von einer Personengesellschaft (sog. „Besitzgesellschaft“) ein Betriebsgrundstück oder andere, für den Gewerbebetrieb wesentliche Betriebsgrundlagen mietet.

In einem solchen Fall bilden die Anteile an der Besitzgesellschaft zusammen mit der Betriebsgesellschaft einen einheitlichen Gewerbebetrieb. Die Einnahmen aus beiden Gesellschaften sind bei der steuerbefreiten Körperschaft Teil eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Diese Sicht bestätigt das FG Düsseldorf mit einem aktuellen Urteil zur Betriebsaufspaltung bei einer gemeinnützigen Stiftung (Urteil vom 17.9.2013, Az.: 6 K 2430/13 K, nach Rücknahme der zunächst eingelegten

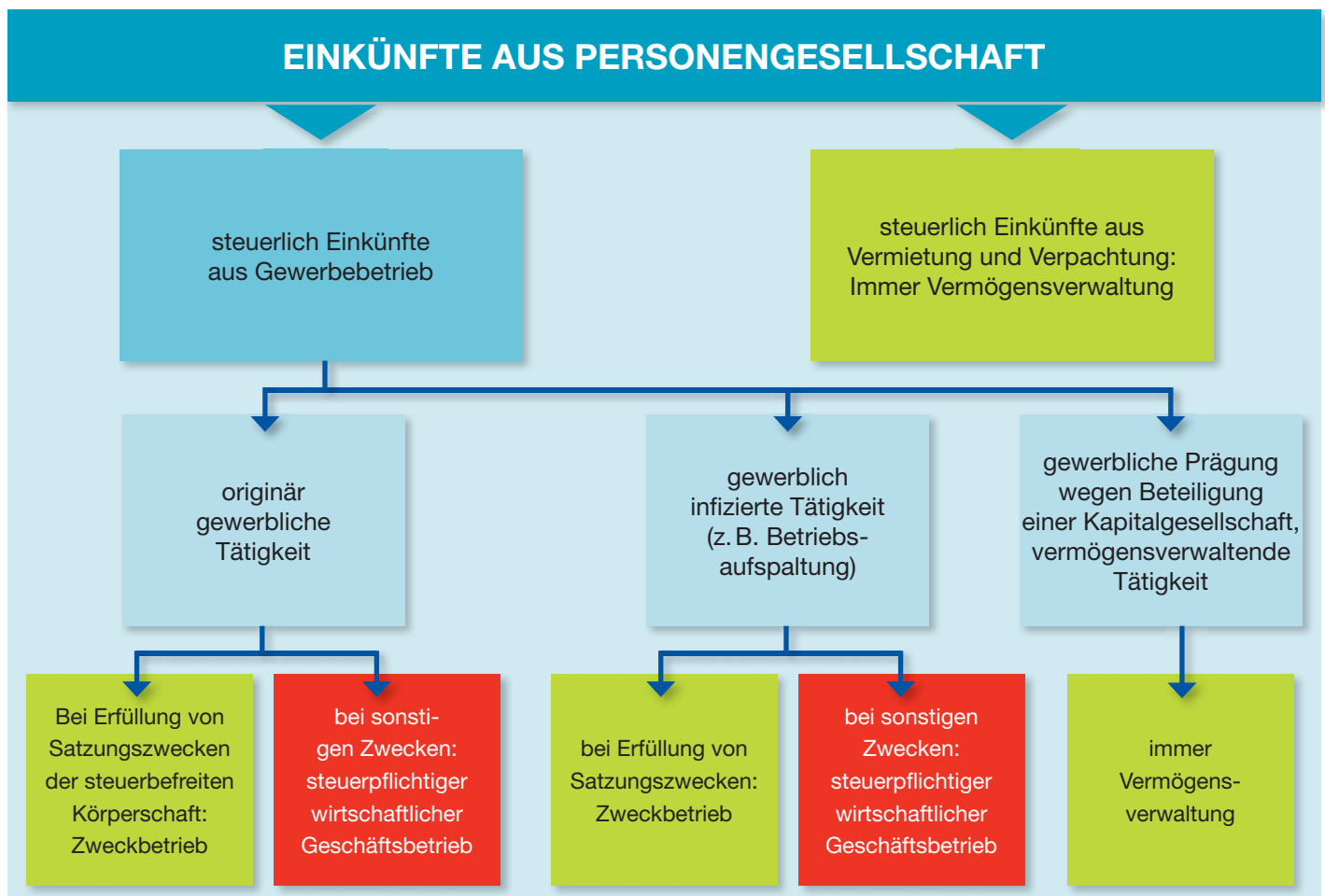


Abb. 1: Prüfschema zur Qualifizierung der Einkünfte

Revision zwischenzeitlich rechtskräftig). Die Finanzrichter haben darin festgestellt, dass Einnahmen einer Stiftung aus der Beteiligung an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG, die Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist, bei der Stiftung nicht zur steuerfreien Vermögensverwaltung zählen. Das BFH-Urteil vom 25.5.2011 gelte nicht für gewerblich infizierte Einkünfte im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.

3. Fazit: Komplexere Beurteilungsprozesse

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Beurteilung von Einkünften aus Personengesellschaften nach

aktueller Rechtslage deutlich komplexer geworden ist. Die steuerliche Beurteilung der Einkünfte auf der Ebene der Personengesellschaft kann nicht ohne weitere Prüfung auf die Ebene der steuerbefreiten Körperschaft übertragen werden. Auch muss berücksichtigt werden, dass sich diese Beteiligungen in der Schnittmenge von Zweckbetrieb, Vermögensverwaltung und steuerpflichtigem Geschäftsbetrieb befinden.

Eine Übersicht über mögliche Fallkonstellationen enthält die Grafik auf S. 10, dort insbesondere differenziert für Tätigkeiten mit Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Umsatzsteuerliche Organschaft bei gemeinnützigen Körperschaften

Wie Sie Chancen und Risiken erkennen sowie Gestaltungsspielräume ausschöpfen

Der überwiegende Teil der von gemeinnützigen Körperschaften erbrachten Leistungen unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Die Kehrseite der Medaille zeigt sich bei den bezogenen Eingangsleistungen. Die von Lieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann nicht oder nur eingeschränkt beim Finanzamt als Vorsteuer geltend gemacht werden. Besonders ärgerlich kann die Beschränkung des Vorsteuerabzugsrechts sein, wenn Leistungsbeziehungen in einem Unternehmensverbund von gemeinnützigen Körperschaften bestehen, beispielsweise wenn eine gemeinnützige Muttergesellschaft Verwaltungsleistungen an ihre gemeinnützige Tochtergesellschaft erbringt: Die Muttergesellschaft muss grundsätzlich die Umsatzsteuer auf die Verwaltungsleistungen an das Finanzamt abführen; die Tochtergesellschaft kann diese allerdings nicht als Vorsteuer abziehen, so dass eine zusätzliche Kostenbelastung in Höhe der Umsatzsteuer im Unternehmensverbund entsteht. Dieser Nachteil ist vermeidbar, wenn zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht.

Der Beitrag erläutert im Überblick die Tatbestandsvoraussetzungen und die damit verbundenen Gestaltungsspiel-

räume sowie die Abgrenzungsproblematik der umsatzsteuerlichen Organschaft nach aktuellem Stand.

1. Voraussetzungen und Umfang der umsatzsteuerlichen Organschaft

1.1 Allgemeine Voraussetzungen

Der Wortlaut des Umsatzsteuergesetzes (UStG) verlangt für die Anerkennung der Organschaft die Unternehmereigenschaft des Organträgers (OT) und der Organgesellschaft (OG). Eine Organschaft zwischen dem OT und einem oder mehreren OG liegt vor, wenn der oder die OG finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich in den OT eingegliedert sind.

Wenn die Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Organschaft gegeben sind, sind Leistungsbeziehungen zwischen dem OT und den OG bzw. zwischen den OG umsatzsteuerlich ohne Bedeutung, denn es werden dann alle Körperschaften im Organkreis wie ein einheitliches Unternehmen behandelt.

1.2 Organschaft auch für Nichtunternehmer?

Gemäß UStG können nur Unternehmer – d.h. Personen, die beruflich oder gewerblich tätig sind und somit umsatzsteuerbare Leistungen ausführen – OT oder OG

sein. Nachdem der Europäische Gerichtshof (EuGH) jüngst festgestellt hat, dass das Unionsrecht die Unternehmereigenschaft nicht verlangt und Mitgliedstaaten sich nur dann darüber hinwegsetzen dürfen, wenn dies der Verhinderung von Steuerhinterziehung oder -umgehung dient, war fraglich, ob das UStG insoweit unionsrechtskonform ist.

Mit aktuellen Schreiben vom 5.5.2014 hat das Bundesfinanzministerium dem Einbezug von „Nichtunternehmern“ in eine umsatzsteuerliche Organschaft eine klare Absage erteilt. Insofern ist im Hinblick auf die erfolgreiche Gestaltung einer umsatzsteuerlichen Organschaft im gemeinnützigen Bereich darauf zu achten, dass sich die Tätigkeit des OT nicht ausschließlich auf das Halten von Anteilen an den OG beschränkt (reine Holdingfunktion); dies dürfte allerdings auch bereits aus gemeinnützigkeitsrechtlichen Erwägungen sinnvoll sein.

2. Abgrenzungsproblematik bei den Eingliederungsmerkmalen

Die OG muss nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich in den OT eingegliedert sein. Eine Organschaft liegt daher auch vor, wenn die Eingliederung auf einem der drei Gebiete nicht vollständig, dafür aber auf den anderen Gebieten umso eindeutiger ausgeprägt ist. Nicht ausreichend ist jedoch die Eingliederung nur in Bezug auf zwei der genannten Merkmale.

2.1 Finanzielle Eingliederung

Unter der finanziellen Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der OG zu verstehen, die es dem OT ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen.

» **Hinweis:** Wenn die Stimmrechtsverhältnisse den Beteiligungsverhältnissen entsprechen, ist die finanzielle Eingliederung bei einer

Beteiligung von mehr als 50 % gegeben, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für die Beschlussfassung in der OG erforderlich ist.

Der OT muss unmittelbar selbst oder mittelbar über eine Tochtergesellschaft an der OG beteiligt sein. Die finanzielle Eingliederung ist aber nicht gegeben, wenn lediglich der *Mehrheitsgesellschafter* einer Obergesellschaft über die Mehrheitsbeteiligung an einer Untergesellschaft verfügt.

2.2 Organisatorische Eingliederung

Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass der OT von seiner aus der finanziellen Eingliederung resultierenden Möglichkeit, die Willensbildung in der OG zu beherrschen, in der *laufenden* Geschäftsführung der OG tatsächlich Gebrauch macht.

» **Hinweis:** Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – die im Hinblick auf die Willensbildung in der OG ein Vetorecht des OT für ausreichend hält – verlangt der BFH, dass der OT seinen Willen in der OG auch tatsächlich durchsetzen kann.

Der OT muss über institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der OG verfügen, um die organisatorische Eingliederung zu gewährleisten. Diese Voraussetzung ist insbesondere bei *Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen* der OT und der OG gegeben. Eine *teilweise personelle Verflechtung* in den Geschäftsführungsorganen ist ausreichend, wenn einer von ggf. mehreren Geschäftsführern des OT alleiniger Geschäftsführer der OG ist. Sind in der OG neben diesem personenidentischen Geschäftsführer weitere (nicht personenidentische) Geschäftsführer bestellt, hängt die Anerkennung der organisatorischen Eingliederung von der Ausgestaltung der Geschäftsführungsbefugnis ab. Die Finanzverwaltung erkennt folgende Geschäftsführungsbefugnisse in der OG an:

Im Unterschied zur Finanzverwaltung verlangt der BFH mehr als nur ein Vetorecht des Organträgers.



Ganz so selbstverständlich ist das „unter die Fittiche schlüpfen“ für Organgesellschaften nicht.

- Gesamtgeschäftsführung und Entscheidungen durch Mehrheitsbeschluss, aber Stimmrechtsmehrheit des personenidentischen Geschäftsführers.
- Einzelvertretungsbefugnis verbunden mit einem schriftlich vereinbarten Letztentscheidungsrecht des personenidentischen Geschäftsführers.
- Stimmenminderheit des personenidentischen Geschäftsführers oder Einzelvertretungsbefugnis kombiniert mit umfassendem Weisungsrecht des OT gegenüber der Geschäftsführung der OG und Berechtigung des OT zur Bestellung und Abberufung aller Geschäftsführer der OG.

» **Hinweis:** Unter den zuvor genannten Umständen kann die organisatorische Eingliederung grundsätzlich auch *mittelbar*, d. h. über eine Beteiligungskette zum OT hergestellt werden.

Der OT kann die organisatorische Eingliederung auch durch Entsendung eines Mitarbeiters in die Geschäfts-

führung der OG herstellen. Voraussetzung ist ein Anstellungsverhältnis zwischen dem OT und dem Mitarbeiter, aus dem geschlossen werden kann, dass der Mitarbeiter den Weisungen des OT folgt und dass eine persönliche Abhängigkeit zum OT besteht. Zudem muss der OT berechtigt sein, den Mitarbeiter bei weisungswidrigem Verhalten uneingeschränkt als Geschäftsführer der OG abzuberufen.

» **Hinweis:** Bisher war es – zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung – erforderlich, die organisatorische Eingliederung durch die Entsendung eines *leitenden Mitarbeiters* herzustellen. Nach dem aktuellen BMF-Schreiben vom 5.5.2014 ist nunmehr klargestellt, dass es auf die Einordnung als „leitender Mitarbeiter“ nicht mehr ankommt.

Die organisatorische Eingliederung kann auch *ohne personelle Verflechtung* zwischen dem OT und der OG

hergestellt werden. Es handelt sich dabei aber nach Auffassung der Finanzverwaltung um einen *Ausnahmefall und die schwächste Form* der organisatorischen Eingliederung. Entsprechend hoch sind die Anforderungen an den Nachweis, dass unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten des OT in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der OG durch institutionell abgesicherte Maßnahmen gewährleistet sind.

Anerkannt werden schriftlich fixierte Vereinbarungen (z.B. Geschäftsführerordnung oder Konzernrichtlinie), anhand derer der OT seine Entscheidungsbefugnis gegenüber Dritten nachweisen kann und die es ihm erlauben, den Geschäftsführer der OG bei Verstößen gegen seine Anweisungen haftbar zu machen. Das Eingliederungsmerkmal kann aber nicht allein durch Berichterstattungspflichten oder Zustimmungsvorbehalte hergestellt werden.

» **Hinweis:** Ob eine Bündelung der zuletzt genannten Maßnahmen zur Herstellung der organisatorischen Eingliederung ausreicht, wurde noch nicht höchstrichterlich entschieden. Zudem müsste auch die tatsächliche Durchführung des Maßnahmenbündels nachweisbar sein.

2.3 Wirtschaftliche Eingliederung

Der BFH erkennt die wirtschaftliche Eingliederung grundsätzlich an, wenn die OG im Gefüge des OT als dessen Bestandteil erscheint (z.B. als Einkaufsgesellschaft oder als Vertriebsgesellschaft). Es genügt aber schon, wenn zwischen der OG und dem OT ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung vorhanden ist. Die Tätigkeiten der OG und des OT müssen sich fördern und ergänzen.

Die Anwendung dieser sehr allgemein formulierten Grundsätze in der Praxis ist mit großer

Rechtsunsicherheit verbunden. Auch aus der jüngeren Rechtsprechung des BFH lassen sich kaum allgemeinverbindliche Rechtsgrundsätze ableiten, da sie sehr einzelfallbezogen ist. Ein Über-/Unterordnungsverhältnis zwischen dem OT und der OG ist – anders als bei den anderen Eingliederungsmerkmalen – jedenfalls nicht gefordert. Neben Leistungen der OG an den OT können daher auch Leistungen der OG an eine andere OG oder (gemeinschaftlich mit dem OT) an einen Dritten den notwendigen wirtschaftlichen Zusammenhang herstellen.

Im Falle von Leistungen einer OT an eine OG erkennt der BFH einen ausreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang allerdings nur noch an, wenn es sich um entgeltliche Leistungen von mehr als nur unwesentlicher Bedeutung für das Unternehmen der OG handelt. Hierbei hat der BFH zuletzt verstärkt auf quantitative und qualitative Wesentlichkeitskriterien abgestellt.

» **Hinweis:** Administrative oder beratende Tätigkeiten (z.B. Buchhaltung, Gehaltsabrechnung oder Steuerberatung) des OT für die OG begründen daher keine wirtschaftliche Eingliederung, wenn sie bei der OG zu einer nur unbedeutenden Entlastung führen.

Unklar ist derzeit, ob bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Eingliederung zukünftig generell Wesentlichkeitskriterien heranzuziehen sind, also z.B. auch bei Leistungen der OG an den OT. Die verschiedenen Anwendungserlasse der Finanzverwaltung widersprechen sich insoweit. Nach der jüngeren Rechtsprechung ist zudem fraglich, ob der BFH bei der Beurteilung der Eingliederungsmerkmale überhaupt noch die eingangs erwähnte Gesamtbetrachtung anstellt oder die Ausprägung der Eingliederungsmerkmale immer separat voneinander prüft.

» **Empfehlung:** Dem Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung sollte aufgrund der unklaren Rechtslage besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden. Bei schwacher Ausprägung dieses Eingliederungsmerkmals ist ein Verweis darauf, dass eine Gesamtbetrachtung ausschlaggebend sei, ggf. nicht mehr ausreichend. Sofern sachlich möglich, sollte sich die steuerbegünstigte Körperschaft an den Einzelfallentscheidungen des BFH orientieren.

3. Zusammenfassende Empfehlungen

Soweit Organschaften unter steuerbegünstigten Körperschaften noch nicht eingerichtet wurden, sind entsprechende Analysen durchzuführen, inwieweit dies unter

Anwendung der vorstehend erarbeiteten Kriterien möglich und sinnvoll sein könnte.

Aber auch bestehende Organschaften gehören auf den Prüfstand. Betroffene Körperschaften müssen klären, ob unter Berücksichtigung der zuvor erläuterten aktuellen Rechtslage noch eine Anerkennung der Organschaft erfolgen würde.

Soweit sich dabei Unsicherheiten ergeben, sollte im Detail analysiert werden, welcher Gestaltungsspielraum besteht bzw. durch welche Maßnahmen ggf. schwach ausgeprägte Eingliederungsmerkmale ausreichend verstärkt werden können.

Anforderungsgerechte Mittelweitergabe durch steuerbegünstigte Körperschaften

Spielräume nach Maßgabe des neuen AEAO

Steuerbegünstigte Körperschaften müssen ihre Zwecke unmittelbar, d. h. selbst verwirklichen. Die Rahmenbedingungen, unter denen Abweichungen von diesem in den §§ 51, 57 AO verankerten Grundprinzip erlaubt sind, haben sich teilweise verändert. Nachdem im Frühjahr des letzten Jahres das Ehrenamtsstärkungsgesetz in Kraft getreten ist (vgl. dazu den Beitrag im Themenheft NPO 01 | 2013) hat die Finanzverwaltung u. a. in der Neufassung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung vom 31.1.2014 (AEAO) einige offene Fragen aufgegriffen.

Der nachfolgende Beitrag fasst die aktuell bedeutsamsten Grundsätze zu den wesentlichen Fallgruppen der Mittelweitergabe zusammen. In der Tabelle auf S. 17 finden Sie eine Gegenüberstellung der wichtigsten Eckpunkte zur Mittelweitergabe gem. § 58 Nrn. 1–5 AO.

1. Förderkörperschaften

Sog. Förderkörperschaften haben die in ihrer Satzung verankerte Aufgabe, Mittel zu beschaffen, die andere zur Verwirklichung von steuerbegünstigten Zwecken verwenden. Sie verwirklichen ihre satzungsmäßigen Zwecke durch die Weitergabe ihrer Mittel. Sowohl die Mittelbeschaffung als auch der Zweck, für den die Mittel beschafft werden sollen, müssen ausdrücklich in der Satzung festgelegt sein.

Förderkörperschaften können ihre Mittel nach § 58 Nr. 1 AO an andere Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts weitergeben, wenn diese damit steuerbegünstigte Zwecke verwirklichen. Handelt es sich bei dem Empfänger um eine privatrechtliche Körperschaft, z. B. um eine GmbH, so muss diese selbst als steuerbegünstigte Körperschaft anerkannt sein. Somit reicht es nicht aus, dass sie mit den weitergegebenen Mitteln steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht.

Eine Förderkörperschaft kann bis zu 100 % ihrer Mittel weitergeben.

» **Hinweis:** Neben der Beschaffung von Mitteln für andere können Förderkörperschaften zusätzlich auch weitere gemeinnützige Zwecke haben, erforderlich ist dies aber nicht. Folglich kann eine Förderkörperschaft bis zu 100 % ihrer Mittel weitergeben.

Die Finanzverwaltung verlangt bereits seit langem, dass bei der Geber- und der Nehmerkörperschaft zumindest einer der satzungsmäßigen Zwecke identisch ist. Danach kann z. B. eine gemeinnützige GmbH, die satzungsmäßig die Wissenschaft und den Sport fördern soll, ihre Mittel nicht nach § 58 Nr. 1 AO an einen Verein zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens weitergeben. Ob dies tatsächlich so ist, ist derzeit Gegenstand eines Revisionsverfahrens vor dem BFH (Geschäftszeichen: I R 41/12). Das Hessische Finanzgericht hat in der erstinstanzlichen Entscheidung die Auffassung der Finanzverwaltung vertreten.

2. Weitergabe von Teilmitteln

Ist die Fördertätigkeit nicht ausdrücklich in der Satzung festgeschrieben, darf eine steuerbegünstigte Körperschaft nur teilweise Mittel an eine andere, ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts weitergeben. Was genau unter „teilweise“ und was unter „Mittel“ zu verstehen ist, sagt § 58 Nr. 2 AO nicht. Die Finanzverwaltung geht unverändert davon aus, dass maximal die Hälfte (nicht überwiegend) der Geld- und Sachmittel weitergegeben werden können.

Neu im AEAO ist der großzügige Berechnungsmodus. Maßstab für den Maximalbetrag ist das Nettovermögen (Vermögenswerte abzgl. Verbindlichkeiten) im jeweiligen Veranlagungszeitraum (VZ). Ausdrücklich unbeachtlich ist die Höhe der im VZ zeitnah zu verwendenden Mittel (vgl. AEAO zu § 58 Nr. 2 Tz. 2). Diese sehr weitgehende Auslegung wird in der Literatur allerdings teilweise hinterfragt. Anders als nach § 58 Nr. 1 AO ist es für die Weitergabe von Teilmitteln nicht erforderlich, dass die steuerbegünstigten Zwecke der überlassenden und der empfangenden Körperschaft übereinstimmen.

» **Hinweis:** Werden zeitnah zu verwendende Mittel weitergegeben, darf dies selbstverständlich nicht dazu führen, dass § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO unterlaufen wird (zu Nachweispflichten s. u.).

3. Vermögensausstattung (Endowment)

Mit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz wurde die Möglichkeit geschaffen, andere Körperschaften unter teilweiser Verwendung von eigentlich zeitnah zu verwendenden Mitteln mit Vermögen auszustatten, solche Mittel also zu Einzahlungen auf das Stammkapital von GmbH oder in das zu erhaltende Vermögen von Stiftungen zu verwenden. Nach dem Wortlaut des neuen § 58 Nr. 3 AO war allerdings nicht ganz klar, ob die steuerbegünstigten Zwecke von Geber- und Empfängerkörperschaft vollständig übereinstimmen müssen. Der AEAO hält ausdrücklich eine Teilidentität der Satzungszwecke für ausreichend: Neben dem identischen Zweck kann somit jede Körperschaft eigene weitere steuerbegünstigte Zwecke haben (vgl. AEAO zu § 58 Nr. 3 Tz. 3).

§ 58 Nr. 3 Satz 3 AO verbietet das mittelbare Endowment. Dies bedeutet, dass mit Mitteln, die auf der ersten Stufe zur Vermögensausstattung weitergegeben werden durften, die Empfängerkörperschaft nicht ihrerseits andere Körperschaften mit Vermögen ausstatten darf. Offen war, wer bei einem Verstoß zur Rechenschaft gezogen werden kann. Auch hierzu stellt die Finanzverwaltung im AEAO nunmehr auf den Empfänger ab und gewährt der Geberkörperschaft insoweit eine Art Vertrauensschutz, d. h. sie muss den weiteren Verbleib der Mittel nicht nachverfolgen.

Anders als im Rahmen der Teilweitergabe von Mitteln (s. o. Abschn. 2) sieht die Finanzverwaltung für die Ermittlung der Wertgrenzen der verwendbaren zeitnahen Mittel die Verhältnisse des vorangegangenen Kalender-/Wirtschaftsjahres als entscheidend an. Soll also beispielsweise in 2014 eine GmbH gegründet und mit Vermögen ausgestattet werden, dürfen dazu die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (inkl. Zweckbetrieben) und Überschüsse aus der Vermögensverwaltung aus 2013 sowie 15 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel aus 2013 verwendet werden.

» **Hinweis:** Weiterhin zulässig bleiben daneben Endowments aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln, insbesondere aus freien Rücklagen, durch Mittelweitergaben nach § 58 Nr. 2 AO.

4. Überlassung von Arbeitskräften

Eine weitere Ausnahme vom Grundsatz der Unmittelbarkeit sieht § 58 Nr. 4 AO vor. Danach kann eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellen. Anders als bei der Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 bis 3 AO muss die Überlassung nicht an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft erfolgen. Es ist nur sicherzustellen, dass die Arbeitskräfte ausschließlich für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden. Eingeschlossen von der Überlassung der Arbeitskräfte ist die gleichzeitige Bereitstellung der erforderlichen Arbeitsmittel, z. B. Krankenwagen (vgl. AEAO zu § 58 Nr. 4 Tz. 4).

» **Hinweis:** Zu beachten ist, dass die Überlassung von Arbeitskräften nicht der Hauptzweck der steuerbegünstigten Körperschaft sein darf, sondern entsprechend § 58 Nr. 2 AO nur teilweise erfolgen darf. Erfolgt die Überlassung entgeltlich, wird regelmäßig ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet. Daneben sind die Vorschriften des Arbeitnehmer-Überlassungsgesetzes zu prüfen.

5. Überlassung von Räumen

Ihr gehörende Räume kann eine steuerbegünstigte Körperschaft nach § 58 Nr. 5 AO hingegen wiederum nur anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlassen. Dabei ist der Begriff „Räume“ weit auszulegen und umfasst z. B. auch Sportstätten, Sportanlagen und Freibäder (vgl. AEAO zu § 58 Nr. 5 Tz. 5). Entscheidend ist, dass die Räume tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden. Aufgrund der Vergleichbarkeit mit einer teilweisen Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO sollte es auch hier nicht erforderlich sein, dass die steuerbegünstigten Zwecke der überlassenden und der empfangenden Körperschaft übereinstimmen.

» **Hinweis:** Ebenso wie bei Arbeitskräften ist zu beachten, dass die Überlassung nur teilweise erfolgen darf. Erfolgt die Überlassung entgeltlich, ist zu prüfen, ob damit ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird oder die Überlassung noch der steuerfreien Vermögensverwaltung zugerechnet werden kann.

BEREICH ►	Förderkörperschaften (§ 58 Nr. 1)	Teilweise Mittelweitergabe (§ 58 Nr. 2)	Vermögensausstattung (Endowment, § 58 Nr. 3)	Überlassung von Arbeitskräften (§ 58 Nr. 4)	Überlassung von Räumen (§ 58 Nr. 5)
▼ KRITERIUM					
Satzungsregelung erforderlich?	Mittelbeschaffung muss Satzungszweck sein	Nein	Nein	Nein	Nein
Inländischer Empfänger	Steuerbegünstigte Körperschaft; jur. Pers ÖR	Steuerbegünstigte Körperschaft; jur. Pers ÖR	Steuerbegünstigte Körperschaft; jur. Pers ÖR	auch nicht steuerbegünstigte andere Personen, Unternehmen, Einrichtungen	Steuerbegünstigte Körperschaft; jur. Pers ÖR
Ausländischer Empfänger	EU/EWR-Raum und Drittstaaten	Nur EU/EWR-Raum	Nur EU/EWR-Raum	EU/EWR-Raum und Drittstaaten	Nur EU/EWR-Raum
(Teil-)Zweckidentität erforderlich?	Ja	Nein	Ja	Nein	Nein
Umfang der Mittelweitergabe	Keine betragsmäßige Beschränkung	Beschränkt	Beschränkt	Beschränkt	Beschränkt

Tab. 1: Eckpunkte der Mittelweitergabe gem. § 58 Nr. 1–5 AO

6. Vertrauensschutz des Gebers bei Mittelfehlverwendung durch den Empfänger

Verwendet die Empfängerkörperschaft die an sie überlassenen Mittel nicht entsprechend den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts – wird also beispielsweise § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO dadurch unterlaufen, dass die Empfängerkörperschaft zeitnah zu verwendende Mittel des Gebers nicht zeitnah verwendet oder werden Endowment-Mittel zur Vermögensausstattung weiterer Körperschaften verwendet –, ist zu klären, wer dafür zur Verantwortung zu ziehen ist. Allgemein stellt sich aus Sicht des Gebers die Frage, welche Nachweise er sich vorlegen lassen muss.

Bis in die jüngste Zeit wird hierzu in der Literatur vertreten, dass die Weitergabe von Mitteln z. B. mit der Auflage der zeitnahen Verwendung verbunden werden und die Einhaltung dieser Auflage überwacht werden muss. Andere sehen zumindest dann eine Rückforderungsverpflichtung, wenn die Geberkörperschaft davon erfährt, dass der Nehmerkörperschaft rückwirkend die Gemeinnützigkeit entzogen worden ist. Nachdem zunächst nur einzelne Veröffentlichungen der Finanzverwaltung (OFD Nürnberg, Verfügung vom 18.3.2005, Az.: S 0177-23/St 31; OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 19.8.2013, Az.: S 0177 A - 6- St 53) den vorsichtig formulierten Hinweis enthielten, dass der Geberkörperschaft in bestimmten Fällen die Gemeinnützigkeit nicht zwangsläufig zu entziehen sei, hat sich die Finanzverwaltung nunmehr festgelegt und gewährt einen weiter reichenden Vertrauensschutz. Somit trifft eine Mittelfehlverwendung (nur) die Empfängerkörperschaft (vgl. AEAO zu § 58 Nr. 2 und Nr. 3).

» **Hinweis:** Folglich bleibt in solchen Fällen die Gemeinnützigkeit der Geberkörperschaft unberührt.

7. Mittelweitergabe an ausländische Körperschaften

Mittel dürfen nicht nur an inländische, sondern auch an ausländische Körperschaften weitergegeben werden. Zu unterscheiden ist dabei, ob die ausländische Körperschaft innerhalb oder außerhalb der EU bzw. des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) ansässig ist. Die Mittelbeschaffung nach § 58 Nr. 1 AO durch eine Förderkörperschaft kann unabhängig von der Ansässigkeit der ausländischen Körperschaft sowohl zugunsten

einer Körperschaft innerhalb des EU/EWR-Raums als auch zugunsten einer Körperschaft außerhalb des EU/EWR-Raums erfolgen. Es muss jedoch sichergestellt sein, dass die Rechtsform der ausländischen Körperschaft mit einer deutschen Körperschaft (insbesondere GmbH, Verein, Stiftung) vergleichbar ist und die Verwendung der Mittel für die steuerbegünstigten Zwecke ausreichend nachgewiesen ist.

Nicht erforderlich ist es, dass die ausländische Körperschaft selbst steuerbegünstigt ist. Jedoch muss die ausländische Körperschaft ebenfalls steuerbegünstigte Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO verfolgen, wobei zumindest ein Zweck mit dem Zweck der Förderkörperschaft identisch sein muss.

Die teilweise Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO kann dagegen nur zugunsten von ausländischen Körperschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im EU/EWR-Raum erfolgen, die wie inländische steuerbegünstigte Körperschaften den tatsächlichen und satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung nach den §§ 51 ff. AO genügen. Es bestehen insoweit also weitaus höhere Anforderungen als bei einer Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO, so dass bei einer teilweisen Mittelweitergabe an ausländische Körperschaften erhöhte Vorsicht geboten ist.

» **Empfehlung:** Es sollte genauestens geprüft werden, ob die ausländische Körperschaft den deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen entspricht.

Inwieweit Endowments nach § 58 Nr. 3 AO sowie Personal- und Raumüberlassungen nach § 58 Nr. 4 und 5 AO zugunsten ausländischer Körperschaften zulässig sind, wird bisher nicht diskutiert. Ausgehend vom Wortlaut des § 58 Nr. 3 AO und des § 58 Nr. 5 AO dürften Endowments sowie Raumüberlassungen entsprechend § 58 Nr. 2 AO nur zugunsten von ausländischen Körperschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im EU/EWR-Raum zulässig sein, die wie inländische steuerbegünstigte Körperschaften den tatsächlichen und satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung nach den §§ 51 ff. AO genügen. Personalüberlassungen dürften hingegen auch in Drittstaaten erfolgen, sofern sichergestellt ist, dass die Arbeitskräfte ausschließlich für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden.

» KURZ NOTIERT

Neues zur E-Bilanz für gemeinnützige Körperschaften

Die Finanzverwaltung hat sich letztmalig mit Schreiben vom 19.12.2013 zu den Übermittlungspflichten für steuerbegünstigte Körperschaften nach § 5b EStG („E-Bilanz“) geäußert. Danach gilt für alle ganz oder teilweise steuerbefreiten Körperschaften zusammengefasst Folgendes:

(1) Die Daten sind erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, elektronisch zu übermitteln.

(2) Die Übermittlungspflicht betrifft nur solche gemeinnützigen Körperschaften, die einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten und deren Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb 35.000 € übersteigen.

(3) Oberhalb der vorgenannten Grenze gilt Folgendes:

- Körperschaften, die kraft Rechtsform zur Bilanzierung verpflichtet sind (also insbesondere GmbH, AG, KGaA, Genossenschaften), müssen die Vorschriften zur E-Bilanz beachten.
- Bei allen übrigen Rechtsformen (also insbesondere Vereine und Stiftungen) müssen die Vorschriften zur E-Bilanz nur dann beachtet werden, wenn aus außersteuerlichen Gründen oder freiwillig bilanziert wird oder eine originär steuerliche Verpflichtung zur Buchführung nach § 141 AO besteht. Letzteres ist der Fall, wenn die Umsätze im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb 500 T€ im Kalenderjahr überschreiten oder ein Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 50 T€ im Wirtschaftsjahr erzielt wird.

(4) Die E-Bilanz-Pflicht umfasst ausschließlich den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

(5) Sollte die gemeinnützige Körperschaft nur eine Gesamtbilanz und eine Gesamt-GuV für die Körperschaft als Ganzes aufstellen und den Gewinn des partiell steuerpflichtigen Teilbereichs in einer (außerbilanziellen) Neben-

rechnung ermittelt haben – dies dürfte für die weit überwiegende Zahl der gemeinnützigen Körperschaften gelten –, so ist die elektronische Übermittlung dieser Nebenrechnung oder auch nur des Gesamtergebnisses ausreichend.

» **Hinweis:** Für die Beurteilung der E-Bilanz-Pflicht im konkreten Einzelfall und ggf. erforderliche Maßnahmen sprechen Sie bitte mit Ihrem Kontaktpartner bei PKF.

Grenzen der Anerkennung von Auslandsspenden

Die Voraussetzungen für die Anerkennung einer Spende in EU-Länder sind kürzlich im Rahmen eines BFH-Urteils vom 17.9.2013 konkretisiert worden, das am 12.3.2014 veröffentlicht wurde. Das Urteil reiht sich ein in die Bemühungen der Gesetzgebung, der Finanzverwaltungen und der Rechtsprechung, das Gemeinnützigkeitsrecht stark zu reglementieren, ohne gegen Vorgaben der EU insbesondere zur Kapitalverkehrsfreiheit zu verstoßen. Die Grundlagen für die Zulässigkeit „enger Grenzen eines europäischen Gemeinnützigkeitsrechts“ wurden durch einen Zusatz der Generalanwältin des EuGH in der Rechtssache „Stauffer“ (Urteil vom 14.9.2006, Az.: C-386/04) sowie die Reaktion des deutschen Gesetzgebers („struktureller Inlandsbezug“) gelegt und bisher im Ergebnis meist verschärft.

Im konkreten Fall einer Zuwendung eines deutschen Steuerpflichtigen an einen nach italienischem Recht steuerbefreiten Verein (Geldspende über 10.000 €) versagte der BFH im Ergebnis den Abzug als Sonderausgabe. Die Ablehnung begründete das Gericht damit, dass in der Satzung des italienischen Vereins eine dem deutschen § 61 AO entsprechende Formulierung zur satzungsmäßigen Vermögensbindung fehlte. Damit könne die deutsche Finanzbehörde nicht überprüfen, wie das Vermögen des italienischen Vereins im Fall der Auflösung oder im Fall des Wegfalls der Steuerbegünstigung zu verwenden sei. Die nach italienischem Zivilrecht notwendige staatliche Aufsicht über einen Auflösungsbeschluss und dessen ordnungsmäßige Umsetzung sei nicht ausreichend.

» **Hinweis:** Nach deutschem Recht muss vereinfacht gesagt bereits in der Satzung stehen, dass Vereinsmitglieder oder Gesellschafter einer steuerbegünstigten Gesellschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Anteile erhalten. Ferner muss eine konkret zu benennende steuerbefreite Körperschaft für die Verwendung der ggf. bei Auflösung zu verteilenden Mittel benannt werden.

Der BFH führt weiter aus, dass die Anforderungen der strengen Satzungskonformität nicht uneingeschränkt gelten. Er kommt jedoch im Ergebnis dazu, dass die im Streitfall fehlende Satzungspassage gemessen an den Vorgaben des deutschen § 61 AO nicht gegen den grundsätzlich zu beachtenden Effektivitätsgrundsatz verstößt.

Im Ergebnis muss man das BFH-Urteil wohl so verstehen, dass es einem EU-Spendenempfänger zumutbar sein soll, seine Satzung an die Regeln anderer EU-Länder anzupassen. Eine Grenze wäre theoretisch erreicht, falls

die Regeln eines EU-Lands im Widerspruch zu denen eines anderen EU-Lands stünden. Dies wäre nur dann der Fall, falls der italienische Verein mit einer Ergänzung seiner Satzung um eine dem deutschen § 61 AO genügende Passage gegen nationales italienisches Recht verstoßen würde. Ein Streit hierzu wurde aber bisher nicht angestrengt.

Neue Muster für Zuwendungsbestätigungen

Im Themenheft NPO Dezember 2013 hatten wir darauf hingewiesen, dass die mit dem BMF-Schreiben vom 7.11.2013 veröffentlichten Muster für Zuwendungsbestätigungen ab dem 1.1.2014 zu verwenden sind. Das BMF hat nun aber mit Schreiben vom 26.3.2014 eine Übergangsfrist für die Verwendung der nach dem bisherigen Muster lt. BMF-Schreiben vom 30.8.2012 erstellten Zuwendungsbestätigungen bis zum 31.12.2014 eingeräumt.

Impressum

PKF FASSELT SCHLAGE Partnerschaft

www.pkf-fasselt.de

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

14050 **Berlin** · Platanenallee 11 · Tel. +49 30 306 907-0
 47059 **Duisburg** · Schifferstraße 210 · Tel. +49 203 30001-0
 20354 **Hamburg** · Jungfernstieg 7 · Tel. +49 40 35552-0
 bis Herbst 2014: 20099 Hamburg · An der Alster 42

38122 **Braunschweig** · Theodor-Heuss-Str. 2 · Tel. +49 531 2403-0
 60325 **Frankfurt** · Ulmenstr. 37-39 · Tel. +49 69 17 00 00-0
 50670 **Köln** · Gereonstraße 34-36 · Tel. +49 221 1643-0

39340 **Haldensleben** · Hagenstr. 38 · Tel. +49 3904 66 38-0
 38350 **Helmstedt** · Bötticherstr. 51 · Tel. +49 5351 12 01-0
 56410 **Montabaur** · Steinweg 40-42 · Tel. +49 2602 93 11-0
 18055 **Rostock** · Am Vögenteich 26 · Tel. +49 381 491 24-0

06114 **Halle** · Bernburger Straße 4 · Tel. +49 345 52 521-0
 39112 **Magdeburg** · Halberstädter Str. 40 A · Tel. +49 391 62 823-0
 14476 **Potsdam** · Am Lehnitzsee 5 · Tel. +49 33208 223 55
 56856 **Zell (Mosel)** · Schlossstraße 34 · Tel. +49 6542 96300-0

Die Inhalte dieser PKF* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Fasselt Schlage ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Fasselt Schlage übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf-fasselt.de einsehbar.