



Transparenz **und Angemessenheit**

Handlungsbedarf aufgrund erweiterter Mitteilungs- und Prüfpflichten

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

zwar hat sich die erste Aufregung um die durch das Geldwäschegesetz (GWG) eingeführten Angabepflichten zum Transparenzregister gelegt, aber auch nach dessen Online-Freischaltung am 27.12.2017 ist in der Praxis von Stiftungen oft unklar, ob man den Anforderungen des Gesetzes tatsächlich nachgekommen ist. Anwendungshinweise des Bundesverwaltungsamts haben bestehende Unsicherheiten bei der Auslegung des neuen GWG nur teilweise ausräumen können. In unserem dazu verfassten Brennpunkt-Beitrag finden Sie einen Überblick über die weitläufigen Pflichten des neuen GWG, die nicht nur den Vorstand einer Stiftung treffen.

Nicht wenige sprechen insoweit von einer unangemessenen Belastung für die Beteiligten. Aus anderer Sicht ist die Frage der Angemessenheit für gemeinnützige Körperschaften schon immer zu stellen, denn bei diesen erwächst aus dem Zwang zur Selbstlosigkeit u.a. auch die Verpflichtung, bei der Vergütung von Geschäftsführern und Vorständen den Angemessenheitsgrundsatz zu beachten. Inwieweit neue Rechtsprechung hier von wem Prüfpflichten auf der Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes abverlangt, schildert unser zweiter Hauptbeitrag ab S. 7: Sie finden dort insbesondere auch mehr zu den Voraussetzungen, unter denen sogar eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit droht, was im Falle fortgesetzter Verstöße keine abstrakte Gefahr sein dürfte.

Erfreulicher ist, dass der Rahmen für die Quersubventionierung in der Wohlfahrtspflege wieder erweitert worden ist. Erkauft werden neue bzw. zurückgewonnene Freiheiten der Mittelverwendung allerdings mit der Notwendigkeit umfangreicher organisatorischer Veränderungen: Gemeinnützige Einrichtungen müssen zunächst die „Wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre“ definieren, wie ab S. 9 näher nachzulesen ist. Anschließend stellen wir ab S. 12 bedeutsame umsatzsteuerliche Rechtsentwicklungen vor, so etwa die Erweiterung der Organschaft oder EuGH-Vorgaben, die im Falle von Kooperationen neue Steuerbefreiungen eröffnen. Relativ neu ist im Rahmen der Mittelzufuhr die Spendensammlung mittels des sog. Crowdfunding: Hier hat das BMF Klarheit hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung von Zuwendungsbescheinigungen geschaffen. Unklar war demgegenüber bei gemeinnützigen Vereinen im Zusammenhang mit Eintragungspflichten in das Handelsregister, wann die Schwelle der Gewerbsmäßigkeit überschritten wird – mehr dazu fast zum Schluss ab S. 21 in diesem Heft, das dann mit Beiträgen dazu endet, dass zu viel Privatsphäre im Fall einer Kunststiftung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit entgegensteht und dass Helfer-Angebote zur Alltagsunterstützung umsatzsteuerfrei sein können.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen
Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» **BRENNPUNKT**

- » Wirtschaftlich Berechtigte im neuen Transparenzregister – Mitteilungspflichten für Stiftungen und deren Beteiligte **S. 3**

» **STEUERRECHT**

- » Unangemessenheit von Geschäftsführergehältern in gemeinnützigen Körperschaften: Prüfung auf der Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes **S. 7**
- » Quersubventionierung in der Wohlfahrtspflege: Erweiterter Rahmen aufgrund erneuter Änderung des AEAO **S. 9**
- » Umsatzsteuer bei Kooperationen: Neue EuGH-Rechtsprechung öffnet Steuerbefreiung für Zusammenschlüsse **S. 12**
- » Erweiterung der Umsatzsteuervorteile in Organschaften – BMF übernimmt neue BFH-Rechtsprechung in den UStAE..... **S. 14**
- » Umsatzsteuer bei der Erbringung von Forschungsleistungen – Abgrenzungsgrundsätze und neue BFH-Rechtsprechung ... **S. 17**

» **SPENDENRECHT**

- » Spendensammlung mittels Crowdfunding – BMF regelt steuerliche Anerkennung von Spendenbescheinigungen **S. 19**

» **VEREINSRECHT**

- » Registerpflicht eines gemeinnützigen Vereins – Schwelle der Gewerbsmäßigkeit wann überschritten? **S. 21**

» **KURZ NOTIERT**

- » Mittel Fehlverwendung, Förderung des Umweltschutzes, Grenzen der allgemeinen politischen Betätigung **S. 22**
- » Einnahmen aus Messeständen bei Kongressen: Pauschale Gewinnermittlung? **S. 22**
- » Gemeinnützigkeit einer Kunststiftung bei Unterbringung der Kunstwerke in Privaträumen **S. 23**
- » Umsatzsteuerbefreiung der Angebote zwecks „Unterstützung im Alltag“ **S. 23**

» BRENNPUNKT

Wirtschaftlich Berechtigte im neuen Transparenzregister

Mitteilungspflichten für Stiftungen und deren Beteiligte

Das mit dem Geldwäschegesetz (GWG) neu eingeführte Transparenzregister ist online. Die Frist zur erstmaligen Mitteilung der „wirtschaftlich Berechtigten“ ist am 1.10.2017 abgelaufen und seit dem 27.12.2017 ist – bei entsprechender Berechtigung – die Einsichtnahme in das Register möglich. Die erste Aufregung hat sich gelegt, oft jedoch ungeachtet der Frage, ob man den Anforderungen des Gesetzes tatsächlich nachgekommen ist. Anwendungshinweise des Bundesverwaltungsamts haben bestehende Unsicherheiten bei der Auslegung des neuen GWG nur teilweise ausräumen können. Wir geben hiermit einen Überblick über die weitläufigen Pflichten des neuen GWG, die nicht nur den Vorstand einer Stiftung treffen.

1. Einführung: Ziele des Transparenzregisters

Der Sinn und Zweck des Transparenzregisters besteht in der Geldwäsche- und Terrorismusbekämpfung. Dieses Ziel soll mittels einer umfassenden und möglichst lückenlosen Datensammlung erreicht werden, welche die Identifikation von hinter diversen Vereinigungen und Rechtsgestaltungen stehenden natürlichen Personen ermöglichen soll. Hierzu werden bestimmte Vereinigungen und Rechtsgestaltungen verpflichtet, dem Register ihre aktuellen sog. „wirtschaftlich Berechtigten“ mitzuteilen. Wirtschaftlich Berechtigter ist allgemein gesprochen

- derjenige, in dessen Eigentum eine Vereinigung steht, oder
- derjenige, der die Vereinigung oder Rechtsgestaltung kontrolliert.

Da eine natürliche Person kein Eigentum an einer Stiftung halten kann, ist für Stiftungen nur das Kriterium der Kontrolle maßgeblich.

2. Mitteilungsverpflichtete Stiftungen ...

Rechtsfähige Stiftungen sind gem. § 20 Abs. 1 GWG als juristische Person des Privatrechts verpflichtet, ihre wirtschaftlich Berechtigten dem

Register mitzuteilen. Dies gilt unabhängig von der Frage der Gemein- oder Privatnützigkeit einer Stiftung. Daneben sind gem. § 21 Abs. 2 Nr. 1 GWG auch nichtrechtsfähige Stiftungen von dieser Mitteilungspflicht betroffen, wenn der Stiftungszweck aus Sicht des Stifters eigennützig ist.

Gemeinnützige nichtrechtsfähige Stiftungen sind nach wohl zutreffender Ansicht hiervon nicht erfasst. Das bedeutet, dass anders als bei den rechtsfähigen Stiftungen hier zwischen Gemein- und Privatnützigkeit differenziert wird, wobei jedoch auch insoweit Details streitig sind. Eingetragene Vereine und gGmbHs sind übrigens ebenfalls zur Mitteilung verpflichtet.

Nicht mitteilungsverpflichtet sind Stiftungen des öffentlichen Rechts, wie bundes- oder landeseigene Stiftungen. Bei behördlich verwalteten oder auch bei kirchlichen Stiftungen ist die Rechtsnatur des Stiftungsakts entscheidend. Ist der Stiftungsakt als privatrechtlich zu klassifizieren, besteht eine Mitteilungspflicht.

... und Umfang der Mitteilungspflicht

Stiftungen haben Vor- und Nachname, Geburts-

Mitteilungspflichten können auch nichtrechtsfähige Stiftungen treffen.



Auch natürliche Personen, die als wirtschaftlich Berechtigte im Hintergrund bleiben, sind zu nennen

datum, Wohnort sowie Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses des jeweiligen wirtschaftlich Berechtigten mitzuteilen. Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses ergeben sich im Fall einer Stiftung aus § 3 Abs. 3 GWG bzw. aus der dort aufgeführten Funktion.

» **Hinweis:** Eigennützige nichtrechtsfähige Stiftungen (wie z.B. eine eigennützige Treuhandstiftung) müssen zusätzlich die Rechtsgestaltung eindeutig bezeichnen.

3. Der „wirtschaftlich Berechtigte“ einer Stiftung **3.1 Fallgruppen gem. § 3 Abs. 3 GWG im Überblick**

Für die Bestimmung des wirtschaftlich Berechtigten einer Stiftung zählt § 3 Abs. 3 GWG als Sondernorm zum Grundtatbestand des § 3 Abs. 1 und Abs. 2 GWG – allerdings nicht abschließend – fünf Fallgruppen in Nr. 1-5 auf:

- Nr. 1: jede natürliche Person, die als Treugeber, Verwalter von Trusts (Trustee) oder Protektor, sofern vorhanden, handelt;
- Nr. 2: jede natürliche Person, die Mitglied des Vorstands der Stiftung ist;

- Nr. 3: jede natürliche Person, die als Begünstigte bestimmt worden ist;
- Nr. 4: die Gruppe von natürlichen Personen, zu deren Gunsten das Vermögen verwaltet oder verteilt werden soll, sofern die natürliche Person, die Begünstigte des verwalteten Vermögens werden soll, noch nicht bestimmt ist;
- Nr. 5: jede natürliche Person, die auf sonstige Weise unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss auf die Vermögensverwaltung oder Ertragsverteilung ausübt.

Es lässt sich festhalten, dass der Vorstand einer mitteilungs-pflichtigen Stiftung stets aktiv dem Register mitzuteilen ist. Hier darf die Prüfung jedoch nicht enden. Daneben können und werden in einigen Fällen weitere wirtschaftlich Berechtigte existieren.

» **Empfehlung:** Auch nach erfolgter Mitteilung aller Vorstandsmitglieder an das Transparenzregister sollten Stiftungen, die sich aufgrund der unklaren Auslegung des Gesetzes auf die vorgenannte Mitteilung beschränkt haben und/oder keine sachkundige Überprüfung durchgeführt

haben, nunmehr eine vollständige Überprüfung der wirtschaftlich Berechtigten vornehmen. Wir empfehlen dringend, unterbliebene Mitteilungen nachzuholen bzw. falsche Mitteilungen zu korrigieren.

3.2 Erläuterungen zu den Fallgruppen

Bei natürlichen Personen als Treugeber einer nichtrechtsfähigen Stiftung ist diese als wirtschaftlich Berechtigter i.S. der Nr. 1 der Gruppen auf S. 4 durch diese Stiftung dem Transparenzregister mitzuteilen.

Wurden im Stiftungsgeschäft Destinatäre in der Form bestimmt, dass sie konkret namentlich benannt werden und sich hieraus ein Anspruch auf Leistung gegen die Stiftung ergibt, gelten sie nach Ansicht des Bundesverwaltungsamts als aufsichtsführende Stelle als wirtschaftlich Berechtigter nach Nr. 3. Werden Leistungen wie z.B. Stipendien an eine Vielzahl von Begünstigten erbracht, die im Stiftungsgeschäft nicht namentlich benannt sind, ist nicht jeder Begünstigte dem Register mitzuteilen.

» **Hinweis:** In vielen Stiftungsgeschäften findet sich folgende Regelung: „Ein Rechtsanspruch auf Zuwendung steht den begünstigten Personen nicht zu.“ Dies spricht u.E. dafür, dass mangels einklagbaren Rechtsanspruchs der Tatbestand der Nr. 3 nicht einschlägig ist. Diese Sicht ist jedoch nicht zwingend. Anderer Ansicht nach soll bereits eine in der Stiftungssatzung angelegte Möglichkeit, eine bestimmte Person zu begünstigen, ausreichen. Aus Vorsichtsgründen mag man daher eine unschädliche, aber ggf. überobligatorische Mitteilung in Erwägung zu ziehen.

§ 3 Abs. 3 Nr. 4 GWG stellt einen systemwidrigen Sondertatbestand dar. Hiernach gilt eine Gruppe von noch unbekanntem künftigen Begünstigten als wirtschaftlich Berechtigter. Grundsätzlich kann dies immer nur eine einzelne natürliche Person sein. Voraussetzung für die Stellung als wirtschaftlich Berechtigter

ist wohl nach Ansicht des Bundesverwaltungsamts, dass sich aus dem Stiftungsgeschäft ein Anspruch ergibt. Sind die Voraussetzungen gegeben, ist die Gruppe wie im Stiftungsgeschäft bezeichnet (z.B.: „Förderung demenzkranker Menschen“) zu benennen.

Wirtschaftlich Berechtigter nach Maßgabe der Nr. 5 kann nur sein, wer auf sonstige Weise unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss auf die Vermögensverwaltung oder Ertragsverteilung ausübt. Nach den derzeitigen Bekundungen des Bundesverwaltungsamts ist der Stifter selbst nicht unter diesen Tatbestand zu fassen, da dieser höchstens als Begünstigter i.S. des § 3 Abs. 3 Nr. 3 GWG mitzuteilen sei. Stiftungsräte, Beiräte, Kuratoren oder Geschäftsführer könnten von diesem Tatbestandsmerkmal erfasst sein. Die Auslegung der Norm ist derzeit umstritten, das Bundesverwaltungsamt äußerte sich hierzu bislang nicht. U.E. kann ein solcher wirtschaftlich Berechtigter jedoch nur vorliegen, wenn einer einzelnen Person die vorgenannten Kompetenzen in der Art zustehen, dass diese beherrschenden Einfluss auf die Stiftung hat und ihren Willen allein durchsetzen kann. Demnach kann dies in Stiftungsorganen mit mehr als einer Person und gleichmäßiger Verteilung der Kompetenzen nicht der Fall sein.

» **Hinweis:** Allen vorgenannten Gruppen wirtschaftlich Berechtigter ist gemein, dass es auf die Staatsangehörigkeit und den Aufenthalt der Personen nicht ankommt.

4. Ausnahmen zur Mitteilungspflicht

Sofern sich alle Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten aus den im GWG aufgeführten Registern entnehmen lassen, entfällt aufgrund der sog. Mitteilungsfiktion des § 20 Abs. 2 GWG die Pflicht zur Mitteilung. Diese für juristische Personen des Privatrechts häufig einschlägige Erleichterung bleibt den Stiftungen verwehrt. Die Eintragung einer Stiftung im Stiftungsverzeichnis eines Landes ist nicht ausreichend.

Umstritten ist die Abgrenzung der sonstigen Einflussnahme.

Die Prüfung der wirtschaftlich Berechtigten ist eine laufende Compliance-Pflicht, welche durch den Stiftungsvorstand zu beachten ist.

5. Pflichten für alle wirtschaftlich Berechtigten

Pflichten erlegt das neue GWG nicht nur dem Stiftungsvorstand auf, sondern allen wirtschaftlich Berechtigten i.S. des § 3 Abs. 3 GWG. Diese haben den Vereinigungen die zur Erfüllung der Mitteilungspflichten der Vereinigung (!) notwendigen Angaben und jede Änderung dieser Angaben unverzüglich mitzuteilen. Diese Angabepflicht entfällt, wenn die erforderliche Mitteilung ggü. dem Register schon erfolgt ist oder die Vereinigung anderweitig Kenntnis erlangt hat.

» **Hinweis:** Bereits leichtfertige Verstöße gegen die Angabepflichten können mit erheblichen Geldbußen geahndet werden.

6. Sonderthema: Stiftungen in Beteiligungsstrukturen

Äußerst kritisch und derzeit nicht geklärt ist die Frage, wie wirtschaftlich Berechtigte einer Stiftung zu behandeln sind, welche ihrerseits eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen halten. Sicher ist nur, dass es kein Konzernprivileg gibt und jede Vereinigung eigene Pflichten nach dem GWG treffen.

So wäre es grundsätzlich denkbar und konsequent, dass eine Person, die beherrschenden Einfluss auf die Stiftung ausüben kann, als mittelbar wirtschaftlich Berechtigter (auch) durch die Tochtergesellschaft dem Transparenzregister mitzuteilen ist. In diesem Fall träfe den wirtschaftlich Berechtigten auch eine Angabepflicht gegenüber der Tochtergesellschaft. Eine Mitteilungsfiktion kommt in diesem Fall nicht in Betracht.

In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass auf Ebene der Tochtergesellschaft (!) sämtliche wirtschaftlich Berechtigte der (Mutter-)Stiftung i.S. des § 3 Abs. 3 Nr. 1 bis Nr. 5 GWG als mittelbar wirtschaftlich Berechtigte zu erfassen seien und mithin auch angabepflichtig wären. Diese Ansicht dürfte mit dem Wortlaut der Normen nicht vereinbar sein und lässt außer Acht, dass

die für die Vereinigungen entstehenden Belastungen durch das Transparenzregister nach dem Willen des Gesetzgebers auf das Nötigste begrenzt sein sollten. Eine solche Auffassung würde zu z.T. uferlosen und höchst unpraktikablen Mitteilungspflichten führen, denen kein Mehrwert im Sinne der beabsichtigten Zweckerreichung gegenübersteht.

7. Sonstige Pflichten

Die Prüfung der wirtschaftlich Berechtigten ist eine laufende Compliance-Pflicht, welche durch den Stiftungsvorstand zu beachten ist. Hiernach ist zumindest wohl jährlich eine Prüfung von Veränderungen im Bestand der wirtschaftlich Berechtigten vorzunehmen, indem entsprechende Informationen eingeholt, aufbewahrt, auf aktuellem Stand gehalten und ggf. dem Transparenzregister mitgeteilt werden. Werden den Gesellschaften Änderungen im Zusammenhang mit den wirtschaftlich Berechtigten bekannt, sind diese Änderungen unverzüglich dem Register mitzuteilen.

» **Empfehlung:** Eine erfolgte Prüfung dieser Compliance-Pflichten sollte durch den Vorstand entsprechend dokumentiert werden.

8. Bußgelder bei Verstößen

Das für Verstöße zuständige Bundesverwaltungsamt gab bekannt, dass Ermahnungen und Erinnerungen als Vorstufe eines Bußgeldverfahrens nicht vorgesehen seien, man jedoch den Einzelfall im Rahmen der Ermessensausübung würdigen werde. Bußgelder können je nach Einzelfall gegen die Stiftung selbst, ihren Vorstand oder eben auch gegen die angabepflichtigen wirtschaftlich Berechtigten festgesetzt werden.

» **Hinweis:** Verstöße sowie die hierfür verantwortlichen Personen werden zudem nach dem Prinzip des „naming and shaming“ für fünf Jahre auf der Internetseite des Bundesverwaltungsamts veröffentlicht (§ 57 Abs. 1, 4 GWG).

» **STEUERRECHT**

Unangemessenheit von Geschäftsführergehältern in gemeinnützigen Körperschaften

Prüfung auf der Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes

Für gemeinnützige Körperschaften ergibt sich aus dem Zwang zur Selbstlosigkeit die Verpflichtung, bei der Vergütung von Geschäftsführern und Vorständen den Angemessenheitsgrundsatz zu beachten. Das FG Mecklenburg-Vorpommern hat dazu entschieden, dass zur Prüfung der Angemessenheit des Geschäftsführergehalts der externe Fremdvergleich als Prüfkriterium zur Anwendung kommen kann.

1. Rechtliche Einordnung der Prüfung auf Angemessenheit

Leistungen einer gemeinnützigen Körperschaft an ihre Mitglieder und andere Personen, wie beispielsweise Geschäftsführer, müssen „angemessen“ sein (§ 55 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 - 4 der Abgabenordnung (AO)). Anderenfalls handelt die Körperschaft nicht selbstlos, was ihre Gemeinnützigkeit im Ergebnis gefährden kann.

Vor diesem Hintergrund hat sich das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern im Urteil vom 21.12.2016 (Az.: 3 K 272/13) mit der Frage auseinandergesetzt, ob und ggf. wann das Gehalt des Geschäftsführers einer gemeinnützigen Körperschaft dazu führt, dass die für die Gemeinnützigkeit notwendige Selbstlosigkeit gem. § 55 AO versagt wird. Im Kernpunkt der Entscheidung steht die Prüfung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung.

2. Angemessenheitsprüfung des FG

2.1 Zugrundeliegender Sachverhalt

Der Entscheidung des FG lag folgender Sachverhalt zugrunde: Eine GmbH, die in erster Linie Leistungen im Bereich der Gesundheits- und Sozialbranche nach dem SGB erbrachte, war vom Finanzamt wegen Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege und des Wohlfahrtswesens als gemeinnützig anerkannt. Die Leistungserbringung bei der GmbH wurde zu einem großen Teil über die Kranken- und Pflegekasse sowie aus Mitteln der Stadt A finanziert.

Unangemessene
Gehälter gefährden
die Gemeinnützig-
keit!



Das Gehalt ihres Geschäftsführers stieg stetig, von 136.211,00 € im Jahre 2005 auf 346.576,42 € im Jahre 2011. Das Finanzamt entzog der GmbH die Gemeinnützigkeit, weil es einen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit erkannte.

2.2 Feststellung der Unangemessenheit

Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage der GmbH ab. Es hielt das Gehalt des Geschäftsführers für unangemessen hoch und sah darin einen Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO. Das Gehalt übersteige die Vergleichswerte der BBE-Dokumentationen 2006 bis 2013 (GmbH-Geschäftsführer Vergütungen 2006 ff., BBE-Verlag), welche als Anhaltspunkt genommen wurden, erheblich. Die Finanzrichter haben dabei das Gehalt des Geschäftsführers mit Vergleichswerten der BBE-Studie aus dem oberen Quartil und nicht nur mit den Median-Werten überprüft und sind zu dem Ergebnis gekommen, dass das Gehalt selbst die Höchstwerte der BBE-Dokumentation stets erheblich überstiegen hat.

Ferner führt das FG aus, dass zur Prüfung der Angemessenheit des Geschäftsführergehalts einer gemeinnützigen Organisation auf die Grundsätze über die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zurückgegriffen werden könne. Es stellte dazu fest, dass es bei Zugrundelegung der Kriterien einer vGA zur Prüfung der Angemessenheit des Geschäftsführergehalts bislang noch nicht geklärt sei, welcher Vergleichsmaßstab beim externen Fremdvergleich anzuwenden ist. Denkbar wäre, die Gehälter von nicht-gemeinnützigen, ansonsten aber vergleichbaren GmbH zum Vergleich heranzuziehen. Möglich wäre aber auch, die Gehälter anderer Geschäftsführer von gemeinnützigen GmbH zugrunde zu legen.

Das FG musste diese Frage aber nicht entscheiden, weil schon der Vergleich mit nicht gemeinnützigen GmbH nicht eingehalten werden konnte.

2.3 Aberkennung der Gemeinnützigkeit als Konsequenz?

Ferner vertrat das FG die Auffassung, dass eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit nur bei wirtschaftlich einigermaßen gravierenden oder fortgesetzten Verstößen gegen die Selbstlosigkeitsgebote in Betracht kommt. Soweit das Fehlverhalten unschwer korrigierbar oder künftig vermeidbar sei, könnten Auflagen in Freistellungsbescheiden gerade bei

der Selbstlosigkeit als milderer Mittel genügen. Das sei vorliegend jedoch nicht der Fall, da die GmbH ungeachtet des Hinweises des Finanzamts hinsichtlich der möglichen Unangemessenheit des Gehalts die Bezüge des Geschäftsführers stetig weiter erhöht hatte.

3. Fazit

Die Beurteilung der Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen wird immer mit einem Rest Unsicherheit verbunden bleiben, wenn die Gehälter in höhere Regionen vordringen. Unproblematisch waren in der Vergangenheit üblicherweise Vergütungen, die sich an Vergütungen für Behördenleiter nach dem Beamten-Besoldungs-Gesetz orientieren. Allerdings dürfte es gerade für große gemeinnützige Einheiten schwierig sein, unter diesen Bedingungen qualifizierte Geschäftsführer oder Vorstände zu bekommen.

» **Empfehlung:** Sensibilität ist dann aber gefordert. Spätestens wenn das Finanzamt die Höhe der Vergütung in Zweifel zieht, ist eine Anpassung erforderlich, um nicht die Gemeinnützigkeit insgesamt zu gefährden. Zu bedenken ist aber, dass sich auch arbeitsrechtliche Probleme stellen können, wenn eine Verringerung der Vergütung des Geschäftsführers erforderlich wird.

Gegen die Entscheidung wurde Revision eingelegt. Wir werden Sie unterrichten, wie der BFH entschieden hat.

» **Hinweis:** Das FG Mecklenburg-Vorpommern prüft die Angemessenheit der Geschäftsführervergütung nach folgendem Schema:

- **Interner Fremdvergleich:** Wenn das Einkommen in einem angemessenen Verhältnis zu anderen leitenden Angestellten der gleichen Körperschaft steht, ist Angemessenheit immer gegeben.
- **Externer Fremdvergleich I:** Wenn die Gesamtvergütung des Geschäftsführers in einem angemessenen Verhältnis zu anderen Geschäftsführern gemeinnütziger Einrichtungen steht, ist es angemessen.
- **Externer Fremdvergleich II:** Die Vergütung des Geschäftsführers ist immer unangemessen, wenn sie die übliche Vergütung von Geschäftsführern in nicht steuerbefreiten Gesellschaften übersteigt.



Die Verwaltung hat die Umsetzung des Rettungsdiensturteils des BFH erneut geändert.

Quersubventionierung in der Wohlfahrtspflege

Erweiterter Rahmen aufgrund erneuter Änderung des AEAO

Der Rahmen der Mittelverwendung in der Wohlfahrtspflege ist mit einer erneuten Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) wieder erweitert worden. Allerdings geht damit eine vollständige Rückkehr zur bindungslosen Verwendung der Mittel innerhalb des Rahmens der Gemeinnützigkeit leider nicht einher.

1. Bisherige Fassung des Anwendungserlasses mit Stand Januar 2016

Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sind per Gesetz Zweckbetriebe, wenn sie in besonderem Maße hilfsbedürftigen Personen i.S. des § 53 AO dienen. Der Gesetzgeber definiert als Voraussetzung der Wohlfahrtspflege, dass die

Tätigkeit zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeführt wird.

Mit im Januar 2016 erfolgter Änderung des Anwendungserlasses zu § 66 AO war der Begriff „nicht des Erwerbs wegen“ konkretisiert worden. Die Finanzverwaltung hatte damit auf das sog. Rettungsdiensturteil des BFH vom 17.11.2013 (Az.: I R 17/12) reagiert.

Dem Wortlaut nach wäre die Mittelverwendung speziell für Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege Tatbestandsvoraussetzung für die Erfüllung der Zweckbetriebseigenschaft gewesen. Die Wohlfahrtspflege hätte damit einen eigenen, gesondert zu beurteilenden Bereich innerhalb der Tätigkeitsfelder einer gemeinnützigen Körperschaft eingenommen (vgl. zur Vorberichterstattung den Beitrag im NPO-Themenheft Oktober 2016).

AEAO zu § 66 AO Stand Januar 2016

(1) Folgender Abschnitt hat weiterhin Bestand: „Die Wohlfahrtspflege darf nicht des Erwerbs wegen ausgeübt werden. Eine Einrichtung wird dann „des Erwerbs wegen“ betrieben, wenn damit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen, die Wohlfahrtspflege mithin in erster Linie auf Mehrung des eigenen Vermögens gerichtet ist. Dabei kann die Erzielung von Gewinnen in gewissem Umfang – z. B. zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen – geboten sein, ohne in Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu stehen.“

(2) Folgender Abschnitt wurde gestrichen: „Ein Handeln „des Erwerbs wegen“ liegt auch vor, wenn durch die Gewinne der Einrichtung andere Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67a und 68 AO bzw. die übrigen ideellen Tätigkeiten finanziert werden; die Mitfinanzierung eines anderen Zweckbetriebs i.S. des § 66 AO ist unschädlich.“

Neugefasster Abschnitt des AEAO zu § 66 AO

(3) Folgender Abschnitt wurde neu eingeführt:
 „Werden in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen jeweils Gewinne erwirtschaftet, die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre der Körperschaft übersteigen, ist widerlegbar (z.B. unbeabsichtigte Gewinne aufgrund von Marktschwankungen) von einer zweckbetriebsschädlichen Absicht der Körperschaft auszugehen, den Zweckbetrieb des Erwerbs wegen auszuüben. Gewinne aufgrund staatlich regulierter Preise (z.B. auf der Grundlage einer Gebührenordnung nach Maßgabe des § 90 SGB XI) sind kein Indiz dafür, dass der Zweckbetrieb des Erwerbs wegen ausgeübt wird. (Satz 4)
 Der konkrete Finanzierungsbedarf i.S. des Satzes 4 umfasst die Erträge, die für den Betrieb und die Fortführung der Einrichtung(en) der Wohlfahrtspflege notwendig sind und beinhaltet auch die zulässige Rücklagenbildung nach § 62 Abs. 1 Nrn. 1 und 2. Zur wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre i.S. des Satzes 4 gehören:
 a) Wohlfahrtspflegeeinrichtungen i.S. des § 66 AO,
 b) Zweckbetriebe i.S. des § 68 AO, soweit diese auch die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllen,
 c) Zweckbetriebe i.S. des § 67 AO sowie
 d) ideelle Tätigkeiten, für die die Voraussetzungen des § 66 AO vorlägen, wenn sie entgeltlich ausgeführt würden.“

Für die Praxis hätte diese einschränkende Betrachtungsweise zu einer erheblichen Begrenzung der Mittelverwendung geführt. Die bisher praktizierte Quersubventionierung der einzelnen Zweckbetriebe untereinander wäre durch den AEAO Stand Januar 2016 ausgeschlossen gewesen.

2. Aktuelle AEAO-Änderung (Dezember 2017)

Gegen die Neuregelung hatte es zahlreiche Einwendungen der Verbände der Wohlfahrtspflege gegeben. Die Finanzverwaltung hat den Anwendungserlass nunmehr erneut geändert. Dabei wurde jedoch nicht auf die allgemeine und bis dahin unschädliche Formulierung zurückgegriffen. Die Regelung aus Anfang 2016 wurde durch eine Neufassung des Anwendungserlasses teilweise ersetzt und erweitert (vgl. BMF-Schreiben vom 6.12.2017, Az.: IV C4 – S 0185/14/10002:001). Dies ist in der nebenstehenden Tab. 1 ersichtlich, auf deren Inhalte nachfolgend im Detail eingegangen wird.

3. Einzelheiten zur Neuregelung

Die im Anwendungserlass zu § 66 AO enthaltene Begriffsbestimmung des Tatbestands „nicht des Erwerbs wegen“ bleibt bestehen. Die Zweckbetriebseigenschaft geht danach verloren, wenn der konkrete Finanzierungsbedarf des Zweckbetriebs überschritten wird und damit der Zweck auf die Vermehrung des Vermögens gerichtet ist.

Im neu hinzugekommenen Abschnitt wird der konkrete Finanzierungsbedarf in zwei Richtungen konkretisiert:

(1) Gewinne in drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren: Eine zweckbetriebsschädliche Absicht, den Betrieb des Erwerbs wegen zu unterhalten, wird nur angenommen, wenn in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen jeweils Gewinne erwirtschaftet werden. Diese Annahme ist darüber hinaus widerlegbar. Ein Grund für die Widerlegung der Annahme

Tab. 1: AEAO-Änderungen im Überblick

wird beispielhaft genannt: „unbeabsichtigte Gewinne aufgrund von Marktschwankungen“. Die nur beispielhafte Nennung ermöglicht auch die Anführung weiterer Gründe für die Widerlegung der Annahme.

(2) Wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre:

Die wohl wichtigste Anpassung des Anwendungserlasses findet sich im letzten Satz der Neuregelung. Die zuvor aus Januar 2016 stammende Änderung hatte die Quersubventionierung anderer Zweckbetriebe außerhalb des § 66 AO einschließlich der Subventionierung des ideellen Bereichs gänzlich ausgeschlossen. Der neue Anwendungserlass führt den Begriff der „Wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“ ein. Danach wird ein Gewinn nur erzielt, soweit in dieser Wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre insgesamt ein Gewinn erzielt wird. Zur Gesamtsphäre gehören die in Buchst. a) bis d) der Neufassung (s. Tab. 1, a.E.) aufgeführten Bereiche.

» **Zwischenergebnis:** In diesem Sinne dürfte damit wieder ein Ergebnisausgleich zwischen Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege und z.B. den Krankenhäusern nach § 67 AO oder der stationären Altenpflege gem. § 68 AO möglich sein. Auch eine Subventionierung des ideellen Bereichs ist in eingeschränktem Maße wieder zulässig.

4. Bewertung der Neuregelung

4.1 Keine Rückkehr zum Grundsatz der Selbstlosigkeit

Ein uneingeschränkter Ausgleich von Ergebnissen einzelner Zweckbetriebe innerhalb einer gemeinnützigen Körperschaft ist auch nach der Anpassung des Anwendungserlasses nicht mehr möglich. Denn ausgehend vom Grundsatz der Selbstlosigkeit konnten bisher zufließende Mittel aus Zweckbetrieben zusammen mit den Mitteln aus dem ideellen Bereich, der Vermögensverwaltung und dem steuerpflichti-

gen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zeitnah für satzungsmäßige Zwecke eingesetzt werden – unabhängig davon, in welchem Bereich die Verwendung erfolgte.

4.2 Erleichterungen bei der Anwendung

Für die Praxis gemeinnütziger Einrichtungen ergeben sich aus der Neuregelung dennoch entscheidende Erleichterungen. Die Einführung des Drei-Jahres-Zeitraums und die wieder ermöglichte Quersubventionierung zwischen bestimmten Bereichen vergrößern den Spielraum der Mittelverwendung deutlich gegenüber der eng gefassten Regelung aus Januar 2016.

» **Hinweis:** Innerhalb dieses Rahmens bleibt es jedoch erforderlich, das Ergebnis der „Wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“ insgesamt zu überwachen.

5. Nichtbeanstandungsregelung

Nach dem o.g. BMF-Schreiben vom 6.12.2017 bleibt die Nichtbeanstandungsregelung, wonach die Quersubventionierung übriger Zweckbetriebe sowie ideeller Tätigkeiten mit Gewinnen aus dem Bereich der Wohlfahrtspflege in Einzelfällen akzeptiert wurde, bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 2016 bestehen. Ab dem Veranlagungsjahr 2017 gilt die Neuregelung.

6. Fazit

Auch die erneute Änderung des AEAO führt zu umfangreichen organisatorischen Veränderungen. Gemeinnützige Einrichtungen müssen zunächst die „Wohlfahrtspflegerische Gesamtsphäre“ definieren. Anschließend sind die Ergebnisse der einbezogenen Zweckbetriebe und des subventionierbaren ideellen Bereichs einzeln und für den definierten Bereich insgesamt zu ermitteln. Positiv bleibt anzumerken, dass der Rahmen für die Mittelverwendung im Bereich der Wohlfahrtspflege wieder erweitert worden ist.

Die erneute Änderung des AEAO führt zu umfangreichen organisatorischen Veränderungen.

Umsatzsteuer bei Kooperationen

Neue EuGH-Rechtsprechung öffnet Steuerbefreiung für Zusammenschlüsse

Gemeinnützige Einrichtungen sind oft gezwungen, sich zu Kostengemeinschaften zusammenzuschließen, um gemeinsam Projekte zu verwirklichen und um Kosten zu sparen. Gegen national auf den Gesundheitsbereich beschränkte Umsatzsteuerbefreiungen für entsprechende Leistungsbeziehungen hat sich der EuGH ausgesprochen. Hierauf sollten sich deutsche Steuerpflichtige berufen.

1. Gegenwärtige nationale und europaweite Rechtslage im Vergleich

Die im Rahmen einer Kooperation entstehenden Leistungsbeziehungen zwischen dem Zusammenschluss und den einzelnen Mitgliedern (Kostengemeinschaft) können erhebliche umsatzsteuerliche Folgen auslösen. Insbesondere sieht das nationale Recht eine Umsatzsteuerbefreiung für Kostengemeinschaften nur im Gesundheitsbereich vor. Eine derartige Einschränkung kennt das EU-Recht nicht.

National regelt § 4 Nr. 14d UStG eine Steuerbefreiung unter folgenden, kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen:

- Es handelt sich um sonstige Leistungen von Gemeinschaften an deren Mitglieder,
 - die Mitglieder erbringen steuerfreie Heilbehandlungen i.S. von § 4 Nr. 14a und b UStG,
 - diese Leistungen werden unmittelbar für Zwecke der Heilbehandlung verwendet,
 - die Gemeinschaft fordert von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten.

Nach Art. 132 Abs. 1f der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie (MwStSyst-RL) sind Dienstleistungen zwischen Zusammenschlüssen und deren Mitgliedern steuerfrei, wenn (ebenfalls kumulativ zu erfüllen)

- selbständige Zusammenschlüsse Dienstleistungen an Mitglieder ausführen und die Mitglieder eine Tätigkeit ausüben, die steuerfrei ist oder für die sie nicht steuerpflichtig sind,
- die Leistungen unmittelbar der Ausübung dieser Tätigkeiten der Mitglieder dienen,
- die Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern,
- die Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

Im Gegensatz zum nationalen Recht ist die Steuerbefreiung im EU-Recht nicht auf Zusammenschlüsse im steuerbefreiten Gesundheitsbereich beschränkt, sondern gilt für alle Zusammenschlüsse, deren Mitglieder steuerfreie Umsätze jedweder Art tätigen.

» **Hinweis:** Das nationale Recht verzichtet allerdings auf die Wettbewerbsprüfung.

2. Handlungsbedarf aufgrund neuer EuGH-Rechtsprechung

2.1 Über den Gesundheitsbereich hinaus erfasste Kostengemeinschaften

Mit seinem Urteil vom 21.9.2017 (Az.: C-616/15) hatte der EuGH kürzlich Gelegenheit, zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen einer Gemeinschaft an ihre Mitglieder Stellung zu nehmen. Nach diesem EuGH-Urteil ist das nationale Recht hinsichtlich der einschränkenden Anwendbarkeit der Umsatzsteuerbefreiung von Gemeinschaftsleistungen richtlinienwidrig. Der EuGH vertritt die Auffassung, dass Art. 132 Abs. 1f MwStSyst-RL zwar nur die selbständigen Zusammenschlüsse erfasst, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende

Die Beschränkung der Umsatzsteuerbefreiung für Kostengemeinschaften auf den Gesundheitsbereich widerspricht EU-Recht.



Tätigkeit ausüben, aber nicht auf bestimmte Branchen beschränkt ist. Dies bedeutet, dass sich über den Gesundheitsbereich hinaus auch Zusammenschlüsse von

- Pflegeeinrichtungen,
 - Mitgliedern von Wohlfahrtsverbänden,
 - politischen Parteien,
 - Blindeneinrichtungen,
 - Einrichtungen im Kulturbereich, im Bereich des Unterrichts sowie im Bereich der Kinder- und Jugendbetreuung,
 - Posteinrichtungen sowie
 - Rundfunk- und Fernsehanstalten
- bei Vorliegen der Voraussetzungen auf die Richtlinie berufen können.

2.2 Wichtige Voraussetzungen im Einzelnen

(1) Unmittelbarkeit: Der EuGH musste sich zuvor nicht näher zum Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit äußern. Im o.g. Urteil vom 21.9.2017 findet sich nun der Hinweis, dass Leistungen unter die Befreiungsvorschrift des Art. 132 Abs. 1f MwStSyst-RL fallen, wenn sie unmittelbar zur Ausübung von Tätigkeiten beitragen, die nach den Vorschriften der Richtlinie dem Gemeinwohl dienen. Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH parallel zu seiner Beurteilung des Vorsteuerabzugs für einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung darauf abstellen wird, dass der Zusammenhang zu einem bestimmten Ausgangsumsatz oder zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit besteht. Die Steuerfreiheit der Gemeinschaftsleistung wäre dann gegeben, wenn die bezogene Leistung zu den Einzelkosten der steuerfreien Leistung des Mitglieds gehört.

National wurde das Erfordernis der Unmittelbarkeit bisher vom BFH und von der Finanzverwaltung sehr eng ausgelegt. Demnach reicht es nicht aus, wenn die Gemeinschaftsleistungen lediglich die steuerfreien Leistungen des Mitglieds ermöglichen. Auch Verwaltungsleistungen sind von der Steuerbefreiung ausgeschlossen.

(2) Wettbewerbsverzerrung: Auch zum Wettbewerbsbegriff hatte der EuGH bisher nicht explizit Stellung genommen. Nach den Äußerungen der Generalanwältin in den Schlussanträgen zu den jüngsten EuGH-Urteilen ist das Wettbewerbskriterium eng auszulegen. So soll die Befreiungsvorschrift gerade Wettbewerbsnachteile im Verhältnis zu demjenigen ausgleichen, der die gleichen Dienstleistungen durch eigene Arbeitnehmer oder im Rahmen einer Organschaft erbringen lässt. Würde die Wettbewerbsklausel weit ausgelegt, ergäbe sie wenig Sinn.

» **Hinweis:** Die Gefahr der Annahme einer Wettbewerbsverzerrung könnte z.B. dann vorliegen, wenn die Gemeinschaft die gleichen Dienstleistungen entgeltlich an Nichtmitglieder erbringt oder wenn die Dienstleistungen des Zusammenschlusses nicht eigens auf die Bedürfnisse seiner Mitglieder zugeschnitten sind, so dass diese auch von anderen angeboten werden könnten.

3. Fazit

Das EuGH-Urteil vom 21.9.2017 ist sehr zu begrüßen, da es nun auch Zusammenschlüsse außerhalb des Gesundheitsbereichs ohne umsatzsteuerliche Mehrbelastungen ermöglicht. Das deutsche Umsatzsteuerrecht wird an die neue EuGH-Rechtsprechung anzupassen sein. Bis zu einer Gesetzesänderung können sich die Steuerpflichtigen auf das EuGH-Urteil berufen.

Es bleibt allerdings abzuwarten, wie die Tatbestandsmerkmale Unmittelbarkeit und Wettbewerbsverzerrung auf der EU-Ebene sowie im nationalen Recht künftig ausgelegt werden.

Steuerpflichtige dürfen mit einer für sie günstigen Gesetzesänderung rechnen.





Große steuerliche Vorteile nach 3-stufiger Prüfung der Organschaftsvoraussetzungen

Erweiterung der Umsatzsteuervorteile in Organschaften

BMF übernimmt neue BFH-Rechtsprechung in den UStAE

Neue Rechtsprechung des BFH zur umsatzsteuerlichen Organschaft hat das BMF mit Änderungen des Anwendungserlasses zur Umsatzsteuer (UStAE) übernommen. Insbesondere wurde damit der Anwendungsbereich von Organschaften in Bezug auf Personengesellschaften erweitert.

1. Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft ...

Eine umsatzsteuerliche Organschaft setzt voraus, dass eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), umfasst also

- (1) die **finanzielle Eingliederung** (Anteilmehrheit),
- (2) die **wirtschaftliche Eingliederung** (enger wirtschaftlicher Zusammenhang) und
- (3) die **organisatorische Eingliederung** (tatsächliche Wahrnehmung der Beherrschung).

Liegen diese Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft vor, sind Organträger und Organgesellschaft

als ein Unternehmen zu behandeln, so dass die Umsätze innerhalb des Organkreises nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden.

... und Realisierung damit verbundener Vorteile

Die umsatzsteuerliche Organschaft hat daher für gemeinnützige Einrichtungen, die Serviceleistungen auf Tochtergesellschaften ausgegliedert haben, große steuerliche Vorteile. Ohne das Vorliegen der Umsatzsteuerorganschaft müsste die Tochtergesellschaft die Entgelte für erbrachte Leistungen zzgl. Umsatzsteuer berechnen.

» **Hinweis:** Die gemeinnützigen Einrichtungen sind i.d.R. nicht vorsteuerabzugsberechtigt, so dass die in der Rechnung enthaltene Umsatzsteuer eine tatsächliche Belastung des Leistungsempfängers darstellt.

2. Änderung des Anwendungserlasses zur Umsatzsteuer

In 2015 und 2016 hatte der BFH im Rahmen der Veröffentlichung mehrerer Urteile (vom 2.12.2015, Az.: V R 25/13, V R 15/14, V R 67/14, und vom 19.1.2016, Az.: XI R 38/12) eine Reihe von Zweifelsfragen zur umsatzsteuerlichen Organschaft geklärt (zu den sich daraus ergebenden Neuerungen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft vgl. bereits unser

im Mai 2016 vorgelegtes Themenheft NPO, dort S. 3 ff.). In Übernahme dieser neuen Rechtsprechung hat nunmehr das BMF seine Sichtweise zur umsatzsteuerlichen Organschaft im Wege der Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (BMF-Schreiben vom 26.5.2017, Az.: III C2-S 7105/15/10002) angepasst.

2.1 Personengesellschaften als Organgesellschaften

Nach der gesetzlichen Regelung und der bisherigen nationalen Sichtweise können nur „juristische“ Personen Organgesellschaften sein. Personengesellschaften sind aufgrund der fehlenden eigenen Rechtspersönlichkeit keine juristischen Personen. Das Unionsrecht in Form der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie sieht dagegen eine solche Beschränkung nicht vor. Die Mitgliedstaaten können den Kreis der möglichen Organgesellschaften jedoch einschränken, soweit hierdurch einer Steuerhinterziehung oder -umgehung vorgebeugt werden kann. Vor diesem Hintergrund hatte der V. Senat des BFH in seiner Entscheidung vom 2.12.2015 (Az.: V R 25/13) § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG weit ausgelegt und entschieden, dass Personengesellschaften ausnahmsweise als Organgesellschaft gelten können.

Dieser Auffassung hat sich nun das BMF mit der Änderung des UStAE angeschlossen. Voraussetzung ist dabei allerdings, dass an der Personengesellschaft neben dem Organträger ausschließlich Personen als Gesellschafter beteiligt sind, die selbst in das Unternehmen des Organträgers im Sinne einer umsatzsteuerlichen Organschaft eingliedert sind. Hintergrund dieser Einschränkung ist das für Personengesellschaften grundsätzlich geltende Einstimmigkeitsprinzip. Nur durch Eingliederung auch der übrigen Gesellschafter der Personengesellschaft ist sichergestellt, dass der Organträger seinen Willen in der Personengesellschaft durchsetzen kann.

» **Zwischenergebnis:** Soweit dem Unternehmensverbund auch Personengesellschaften angehören, ergibt sich durch die Möglichkeit

des Einbezugs in die umsatzsteuerliche Organschaft ein größerer Gestaltungsspielraum.

2.2 Finanzielle Eingliederung

Unter der finanziellen Eingliederung von juristischen Personen ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen. Die Anteilsmehrheit muss es dem Organträger ermöglichen, seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. Sofern die Beteiligungsverhältnisse den Stimmrechtsverhältnissen entsprechen und keine qualifizierten Mehrheiten (d.h. > 50%) für die Beschlussfassung in der Organgesellschaft erforderlich sind, ist die finanzielle Eingliederung gegeben.

» **Hinweis:** Dabei wurde im Rahmen der Neufassung des USt-Anwendungserlasses klargestellt, dass Stimmrechtsbindungsverträge und Stimmrechtsvollmachten nur zu berücksichtigen sind, soweit diese sich aus den Regelungen der Satzung ergeben.

2.3 Organisatorische Eingliederung

Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung tatsächlich wahrgenommen wird. Der BFH hatte hierzu entschieden, dass die tatsächliche Beherrschung eine aktive Willensbildung des Organträgers bezogen auf die Geschäftsführung der Organgesellschaft voraussetzt. Die Finanzverwaltung war bisher davon ausgegangen, dass es ausreicht, wenn der Organträger eine abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft verhindern kann. In Abänderung des UStAE wurde nunmehr die Sichtweise des BFH zu einer aktiven Willensbildung übernommen. Der dabei zu durchlaufende Prüfprozess wird in Abschn. 3 näher beschrieben.

3. Drei-Stufen-Modell im Rahmen der Prüfung der organisatorischen Eingliederung

Die Prüfung der organisatorischen Eingliederung erfolgt in drei Stufen.

Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung tatsächlich wahrgenommen wird.

Eine organisatorische Eingliederung kann vorliegen, wenn nur einzelne Geschäftsführer des Organträgers auch Geschäftsführer der Organgesellschaft sind.

(1) Vollständige Personenidentität: Grundsätzlich erfordert die organisatorische Eingliederung eine personelle Verflechtung in Form einer Personenidentität in der Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft. Soweit keine vollständige Personenidentität vorliegt, wird das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung anhand weiterer Voraussetzungen geprüft.

(2) Eine organisatorische Eingliederung kann auch vorliegen, wenn nur einzelne Geschäftsführer des Organträgers auch Geschäftsführer der Organgesellschaft sind. Soweit die Organgesellschaft über mehrere Geschäftsführer verfügt, die nur z.T. im Leitungsgremium des Organträgers vertreten sind, kommt es auf die tatsächliche Geschäftsführungsbefugnis an:

- Ist Gesamtgeschäftsführungsbefugnis vereinbart, müssen die im Leitungsgremium des Organträgers vertretenen Geschäftsführer die Mehrheit im Geschäftsführungsgremium der Tochtergesellschaft haben.
- Bei einer Stimmenminderheit oder bei Einzelvertretungsbefugnis der fremden Geschäftsführer sind zusätzliche Maßnahmen erforderlich, um eine Beherrschung sicherzustellen. Diese Maßnahmen müssen institutionell, d.h. durch entsprechend schriftlich fixierte Vereinbarungen abgesichert sein.

» **Hinweis:** Auch ein bei Meinungsverschiedenheiten vereinbartes Letztentscheidungsrecht des personenidentischen Geschäftsführers kann die Beherrschung sicherstellen.

(3) In Ausnahmefällen kann eine organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtung in den Leitungsgremien vorliegen. Voraussetzung sind auch hier institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft. In den Anwendungserlass wurde zu den möglichen Vereinbarungen neben der Geschäftsordnung und der Konzernrichtlinie auch der Anstellungsvertrag mit aufgenommen. Muss

der Geschäftsführer der Organgesellschaft aufgrund des Anstellungsvertrags mit der Organgesellschaft nach den Weisungen der Gesellschafterversammlung handeln, so hat er dem Willen des Organträgers zu folgen. Auch in diesem Fall ist von einer aktiven Willensbildung des Organträgers und somit von einer organisatorischen Eingliederung auszugehen.

» **Hinweis:** Bezogen auf die organisatorische Eingliederung über einen Beherrschungsvertrag i.S. des § 291 AktG wurde im Wege der Ergänzung des Anwendungserlasses klargestellt, dass die Eingliederung erst ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Beherrschung in das Handelsregister vorliegen kann.

4. Anwendungsregelungen und Handlungsempfehlung

Das BMF-Schreiben ist grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden. Eine Ausnahme gilt für die Einbeziehung von Personengesellschaften in umsatzsteuerliche Organschaften sowie für die geänderte Sichtweise des BMF zur organisatorischen Eingliederung: Hierzu ist das BMF-Schreiben erst auf nach dem 31.12.2018 ausgeführte Umsätze anzuwenden.

Eine frühere Anwendung wird jedoch auch in diesen Fällen nicht beanstandet, wenn sich die am Organkreis Beteiligten übereinstimmend auf die Neuregelungen berufen und die betroffenen Steuerfestsetzungen noch änderbar sind.

» **Empfehlung:** Wie bisher sehen weder das nationale Umsatzsteuerrecht noch das Unionsrecht ein Wahlrecht für den Eintritt der Rechtsfolgen einer umsatzsteuerlichen Organschaft vor. Unternehmen der Sozialwirtschaft und Non-Profit-Unternehmen sollten daher überprüfen, ob aufgrund der Anpassung der Verwaltungsmeinung an die Rechtsprechung eine Neubewertung des Organkreises erforderlich ist und sich hierdurch Risiken oder zusätzliche Gestaltungsspielräume ergeben.



Zuwendungen ohne Gegenleistungsverpflichtung oder konkrete Auftraggeber-Entgelte als Finanzierungsbasis

Mittel aus Fördermaßnahmen der öffentlichen Hand bzw. der EU sind nicht zwangsläufig als Zuwendungen zu qualifizieren.

Umsatzsteuer bei der Erbringung von Forschungsleistungen

Abgrenzungsgrundsätze und neue BFH-Rechtsprechung

Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen können sich einerseits über Zuwendungen der öffentlichen Hand sowie Dritter und andererseits im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses betätigen. Die umsatzsteuerlichen Folgen sind sehr differenziert zu beurteilen.

1. Zuwendungen oder Entgelte?

Bei Zuwendungen handelt es sich um einen Mitteltransfer, ohne dass eine Gegenleistungsverpflichtung besteht. Dazu zählen Spenden,

Mitgliedsbeiträge, Projektförderungszahlungen sowie Zahlungen auf der Basis strukturpolitischer, volkswirtschaftlicher oder allgemeinpoltischer Ziele. Demgegenüber stellen Entgelte im Interesse eines Auftraggebers – wie beispielsweise Ressortforschung, Auftragsforschung sowie weitere wechselseitige Verträge – Leistungsaustauschverhältnisse dar und sind damit keine Zuwendungen. Die für Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen besonders wichtigen Mittel aus Fördermaßnahmen der öffentlichen Hand bzw. der EU sind nicht zwangsläufig als Zuwendungen zu qualifizieren; sie können auch einen Leistungsaustausch darstellen.

Werden Forschungsleistungen im Rahmen von Zuwendungen erbracht, ist dieses aus umsatzsteuerlicher Sicht keine unternehmerische Tätigkeit und nach § 1 UStG nicht steuerbar.

Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff stellt nicht auf die Rechtsform der Forschungseinrichtung ab, sondern ausschließlich darauf, ob ein entgeltlicher Leistungsaustausch vorliegt oder nicht. Vereine, Stiftungen, Genossenschaften, Kapitalgesellschaften oder Personenhandels-gesellschaften können einen nichtunternehmerischen Bereich besitzen.

2. Erbringung von Forschungsleistungen

Forschungsleistungen, bei denen ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegt, unterliegen grundsätzlich dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19%. Das UStG sieht für Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO), den ermäßigten Steuersatz von 7% vor. Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.

Für Forschungsleistungen, die im Rahmen eines derartigen Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt der ermäßigte Steuersatz nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden.

3. Abgrenzung zum steuerbegünstigten Zweckbetriebs ...

Als steuerbegünstigter Zweckbetrieb ist nach § 68 Nr. 9 AO ein Forschungsbetrieb einzuordnen, wenn er sich überwiegend aus Zuwen-

dungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. Das ist nicht der Fall, wenn die Einnahmen der Forschungseinrichtung aus Auftragsforschung oder Ressortforschung mehr als 50% der gesamten Einnahmen betragen (BFH-Urteil vom 4.4.2007, Az.: I R 76/05).

Strittig war bisher, ob bei der Bemessung der 50%-Grenze die im Entgelt enthaltene Umsatzsteuer mit zu berücksichtigen ist. Der BFH hat dazu in seinem Urteil von 10.5.2017 (Az.: V R 43/14) nunmehr bestätigt, dass die vereinbarte Gegenleistung in die Vergleichsrechnung nur im Umfang ihres Entgeltanteils und damit ohne Umsatzsteuer (Nettozuflüsse) einzubeziehen ist.

... und zur Vermögensverwaltung

Im gleichen Urteil hat der BFH auch zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht Stellung bezogen. Demnach ist der Begriff der Vermögensverwaltung nach § 14 AO i.V. mit § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. A Satz 1 UStG dahingehend auszulegen, dass er nur nichtunternehmerische Tätigkeiten wie z.B. das Halten von Gesellschaftsanteilen, nicht aber entgeltliche Leistungen (wie beispielsweise Mieteinnahmen) erfasst.

» **Hinweis:** Der BFH hat in dieser Entscheidung noch einmal klar verdeutlicht, dass zwischen dem ertragsteuerlichen und dem umsatzsteuerrechtlichen Begriff der Vermögensverwaltung deutliche Unterschiede bestehen. Die Erzielung ertragsteuerlich gewerblicher Einkünfte kann umsatzsteuerlich durchaus als Vermögensverwaltung anzusehen sein.

Allgemeiner oder ermäßigter Steuersatz?

» SPENDENRECHT

Spendensammlung mittels Crowdfunding

BMF regelt steuerliche Anerkennung von Spendenbescheinigungen

Spendensammelaktionen im Wege des sog. Crowdfunding erfreuen sich zunehmender Beliebtheit. Das BMF hat jetzt in einem umfangreichen Erlass zu spendenrechtlichen Fragen des Crowdfunding Stellung genommen und insbesondere die Befugnisse zur Ausstellung von Zuwendungsbescheinigungen geklärt.

1. Begrifflicher Rahmen

Zunächst wird im BMF-Schreiben vom 15.12.2017 (Az.: IV C 4 – S 2223/17/10001) definiert, was unter „Crowdfunding“ zu verstehen ist: Es handelt sich demnach um *„eine Form der Mittelakquise unter Nutzung internetbasierter Strukturen, die die Beteiligung einer Vielzahl von Personen (der „Crowd“) ermöglicht. Dabei werden die einzelnen, durch einen Dritten („Projektveranstalter“) durchzuführenden Projekte oder zu entwickelnden Produkte auf einer Internetplattform (sog. „Crowdfunding-Portal“) vorgestellt und gezielt Gelder zur Erreichung eines häufig festen Finanzierungsziels eingeworben.“*

Generell stellt das BMF sodann klar, dass eine Finanzierung mittels Crowdfunding bei den Investoren keine Spende darstellt, solange die Investoren eine Gegenleistung für ihr finanzielles Engagement erhalten – das dürfte wenig überraschen.

Allerdings entwickeln sich zunehmend Formen einer dem Crowdfunding vergleichbaren, internetbasierten Spendensammlung. Das BMF verwendet hierfür den Begriff des „Spenden-Crowdfunding“ und regelt mit dem Erlass, unter welchen Bedingungen hier Zuwendungsbescheinigungen ausgestellt werden dürfen.

Als sog. „Spenden-Crowdfunding“ werden anlassbezogene Spendensammlungen bezeichnet, die i.d.R. ein festes Sammlungsziel haben.

Nur bei Erreichen des Sammlungsziels in der vorgegebenen Höhe und Zeit leitet das Crowdfunding-Portal die eingesammelten Mittel an die jeweiligen Projektveranstalter weiter. Weder die einzelnen Zuwendenden noch das Crowdfunding-Portal erhalten für diese Zuwendung eine Gegenleistung.



Neue Formen einer dem Crowdfunding vergleichbaren, internetbasierten Spendensammlung gewinnen an Bedeutung

Wenn der Empfänger der Finanzierungsmittel als steuerbegünstigt anerkannt ist, kann er nach den allgemein geltenden gesetzlichen Regelungen hierfür Zuwendungsbescheinigungen ausstellen.

2. Formen des Spenden-Crowdfunding

Nach Abgrenzung zum „klassischen Crowdfunding“ (durch Start-ups zwecks Anlauffinanzierung) beschäftigt sich das BMF mit verschiedenen Formen des Spenden-Crowdfunding und den jeweiligen Befugnissen zur Ausstellung von Zuwendungsbescheinigungen.

2.1 Crowdfunding-Portal als Treuhänder

Tritt das Crowdfunding-Portal als Treuhänder für den Projektveranstalter auf und leitet es die vereinnahmten Zuwendungsmittel an diesen weiter, dann ist der Projektveranstalter zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen befugt, wenn

- es sich bei ihm um eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V. mit §§ 51 ff. AO steuerbegünstigte Körperschaft oder um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt,
- die Unterstützer des Projekts für ihre Zuwendung keine Gegenleistung erhalten, sondern allenfalls ein rein symbolisches „Dankeschön“ (z.B. Übermittlung eines Rechenschaftsberichts über die Durchführung des finanzierten Projekts),
- das finanzierte Projekt in Verwirklichung seiner steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke durchgeführt wird und
- wenn eine zweifelsfreie Zuordnung der Spenden zum jeweiligen Zuwendenden möglich ist.

Zweifelsfrei zuzuordnen sind die Zuwendungen dann, wenn das Crowdfunding-Portal Angaben über den Namen und die Adresse der Spender sowie die Höhe des jeweiligen Spendenbetrags in Form einer Spenderliste dokumentiert und gemeinsam mit den Spendenmitteln an den Projektveranstalter übermittelt hat. Die Summe der in der Liste aufgeführten Beträge darf dabei den tatsächlich zugewandten Betrag nicht überschreiten.

» **Hinweis:** Bei treuhänderischen Crowdfunding-Spenden scheidet die Möglichkeit der vereinfachten Nachweisführung des § 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStDV aus. Die normierte Nachweiserleichterung ist ausschließlich auf den Zahlungsverkehr zwischen zwei Beteiligten (Zuwendender und Zuwendungsempfänger) und nicht für Treuhandverhältnisse anwendbar.

2.2 Crowdfunding-Portal als Förderkörperschaft

Wenn es sich bei dem Crowdfunding-Portal um eine nach § 58 Nr. 1 AO steuerbegünstigte Förderkörperschaft handelt, kann diese die Zuwendungsmittel für eigene Rechnung vereinnahmen und in Verwirklichung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke an einen selbst steuerbefreiten Projektveranstalter weiterleiten.

Bei der Ausstellung einer Zuwendungsbescheinigung sind über die allgemeinen Regelungen hinaus keine Besonderheiten zu berücksichtigen. Aussteller der Zuwendungsbescheinigung ist das Crowdfunding-Portal selbst.

2.3 Spendenwerbung über das Internet in Eigenregie

Selbstverständlich ist die steuerbefreite Körperschaft auch selbst in der Lage, als Crowdfunding-Portal aufzutreten. Für die Spendensammlung über das Internet gelten keine Regeln, die über die allgemeinen Regelungen zur Ausstellung von Zuwendungsbescheinigungen und zur Mittelverwendung hinausgehen.

3. Gewährung von Gegenleistungen, insbesondere Zinsen

Eigentlich auch keiner besonderen Erwähnung bedarf es, dass weder das steuerbefreite Crowdfunding-Portal noch der steuerbefreite Projektveranstalter eine Gegenleistung an den Zuwendenden gewähren dürfen. Wenn der Zuwendende z.B. Zinsen oder eine Beteiligung am Projektveranstalter erhält, scheidet die Erteilung einer Zuwendungsbestätigung selbstverständlich aus.

» VEREINSRECHT

Registerpflicht eines gemeinnützigen Vereins

Schwelle der Gewerbsmäßigkeit wann überschritten?

Mit der Eintragungspflicht eines gemeinnützigen Vereins in das Handelsregister gem. § 33 HGB hat sich das OLG Frankfurt/M. befasst und dabei die Frage zu klären versucht, zu welchem Zeitpunkt eine gewerbliche Tätigkeit die Eintragungspflicht eines satzungsmäßig gemeinnützigen Vereins begründet.

1. Rechtliche Einordnung

Gem. § 33 Abs. 1 HGB ist eine juristische Person, deren Eintragung in das Handelsregister mit Rücksicht auf den Gegenstand oder auf die Art und den Umfang ihres Gewerbebetriebs zu erfolgen hat, von sämtlichen Mitgliedern des Vorstands zur Eintragung anzumelden. Bei der Beantwortung der zentralen Frage, welchen Umfang die Betätigung in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichen muss, damit ein Gewerbebetrieb i.S. der genannten Vorschrift vorliegt, hat sich das OLG Frankfurt/M. konkret mit den Grundsätzen des sog. Nebenzweckprivilegs auseinandergesetzt, um einen ideellen von einem wirtschaftlichen Verein abgrenzen zu können (Beschluss vom 24.1.2017, Az.: 20 W 290/14).

2. Kletterhalle als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eines Bergsteigervereins

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Ein Verein mit dem Vereinszweck, das Bergsteigen und alpine Sportarten zu fördern und zu pflegen, wurde von dem Rechtspfleger des Registergerichts vor dem Hintergrund des Betriebs einer Kletterhalle unter Bezugnahme auf § 33 HGB wegen seiner wirtschaftlichen Betätigung darauf hingewiesen,

dass diese Betätigung in das Handelsregister eingetragen werden müsse, und um Vorlage einer entsprechenden Anmeldung zum Handelsregister gebeten. Das mit der Angelegenheit befasste OLG kam zu dem Ergebnis, dass der Verein mit dem Betrieb der Kletterhalle ein Gewerbe betreibt und insofern registerpflichtig sei.

3. Eintragungspflicht nach § 33 Abs. 1 HGB und Schwelle der Gewerbsmäßigkeit

Das OLG stellt im Rahmen der Beurteilung der Registerpflicht klar darauf ab, dass ungeachtet des in der Satzung festgehaltenen gemeinnützigen Zwecks ein Verein nach der Gesamtschau aller Kriterien – wie hier im Falle des Betriebs einer Kletterhalle – ein Gewerbe betreiben kann. Demnach kann die Eintragungspflicht nach § 33 Abs. 1 HGB unabhängig von dem festgeschriebenen ideellen Zweck bestehen.

Bei der Beurteilung, ob die Schwelle der Gewerbsmäßigkeit überschritten ist, können die Grundsätze des Nebenzweckprivilegs für die Abgrenzung eines wirtschaftlichen Vereins von einem nicht-wirtschaftlichen herangezogen werden. Hierbei sind stets alle objektiv nach außen erkennbaren Kriterien der Handelsweise der juristischen Person anzuwenden.

» **Empfehlung:** Die Abgrenzung kann sich im Einzelfall schwierig gestalten; sollten aber bereits Indizien, die das OLG anführt, vorliegen, so sollte auch eine gemeinnützige juristische Person die Eintragung in das Handelsregister erwägen. In diesem Fall wären auch die vereinsrechtlichen Aspekte zu untersuchen und zu hinterfragen, ob der e.V. die richtige Rechtsform darstellt.

Beurteilung der Gewerbsmäßigkeit nach den Grundsätzen des Nebenzweckprivilegs

» KURZ NOTIERT

Mittelfehlverwendung, Förderung des Umweltschutzes, Grenzen der allgemeinpolitischen Betätigung

Über neue BFH-Rechtsprechung, die die zeitnahe Mittelverwendung, die Förderung des Umweltschutzes sowie die Grenzen der allgemeinpolitischen Betätigung betrifft, wurde bereits im letzten PKF-Themenheft NPO im August 2017 berichtet. Mittlerweile wurde das BFH-Urteil vom 20.3.2017 (Az.: XR 13/15) am 6.11.2017 im Bundessteuerblatt veröffentlicht und ist somit von der Finanzverwaltung allgemein anzuwenden.

Die zentralen Inhalte im Kurzüberblick:

(1) Zeitnahe Mittelverwendung: Entgegen der Entscheidung des FG Hamburg (Vorinstanz) kommt es für die zeitnahe Mittelverwendung nicht auf die Auszahlung vom Bankkonto des Spendeneingangs, sondern auf den Abfluss aus dem Vermögen des Vereins an. In Einklang mit der nahezu einhelligen Meinung in der Literatur bestätigt der BFH, dass der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung nicht gegenständlich, sondern auf das Gesamtvermögen bezogen ist. Die zeitnahe Mittelverwendung ergibt sich allein aus der Gegenüberstellung der zeitnah zu verwendenden Mittel und der Aufwendungen, die den Zweck verwirklichen sollen.

(2) Förderung des Umweltschutzes: Im o.g. Urteilsfall trat der Verein, dessen Zweck die Förderung des Umwelt- und Naturschutzes ist, für eine Rekommunalisierung der Energienetze zur Verwirklichung des Ziels der Energiewende und des Klimaschutzes ein. Hierfür gründete der Verein eine Volksinitiative. Nach Auffassung des Finanzamts diene die im Zusammenhang mit dem Volksbegehren entfaltete Tätigkeit nicht unmittelbar dem Umweltschutz, sondern sei als politisch anzusehen. Der BFH hat klargestellt, dass eine Körperschaft schon dann den Umweltschutz fördert, wenn sie Maßnahmen durchführt, die darauf gerichtet sind, u.a. die natürlichen Lebensgrundlagen der Menschen zu sichern. Für die Gewährung der Steuerbegünstigung komme es weder auf den tatsächlichen Erfolg der Maßnahme noch auf die Vollendung der Förderung an.

(3) Grenzen der allgemeinpolitischen Betätigung:

Nach den Ausführungen des BFH sind die Grenzen der allgemeinpolitischen Betätigung einer steuerbegünstigten Körperschaft noch gewahrt, wenn die Beschäftigung mit politischen Vorgängen im Rahmen dessen liegt, was das Eintreten für die satzungsmäßigen Ziele und deren Verwirklichung erfordert und zulässt. Die von der Körperschaft vertretenen Auffassungen müssen objektiv und sachlich fundiert sein und die Körperschaft muss sich parteipolitisch neutral verhalten.

Einnahmen aus Messeständen bei Kongressen: Pauschale Gewinnermittlung?

Die Frage, ob die pauschale Gewinnermittlung (Ansatz von 15% der Werbeeinnahmen) auf Einnahmen eines gemeinnützigen Vereins aus der Überlassung von Ausstellungsflächen an Unternehmen für Werbezwecke anwendbar ist, wurde in 2017 in zwei finanzgerichtlichen Entscheidungen bejaht.

In beiden Urteilsfällen hatten gemeinnützige Vereine anlässlich von Kongressen Ausstellungsflächen gegen Zahlung von Standgebühren Unternehmen zur Verfügung gestellt, die dort für ihre Unternehmen warben. Die Finanzgerichte sahen jeweils in der Vermietung der Standflächen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Sie räumten den Klägern jedoch die pauschale Besteuerung der Gewinne aus diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gem. § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO ein. Hiernach kann der Gewinn aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Werbung mit 15% der Nettoeinnahmen ermittelt werden, wenn er im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit steht.

Die Finanzgerichte (FG Münster, Urteil vom 22.3.2017, Az.: 9-K-518/14-K; FG Düsseldorf, Urteil vom 5.9.2017, Az.: 6-K-2010/16-K-G) wiesen darauf hin, dass die Pauschalierungsvorschrift keine Einschränkung dahingehend enthalte, dass es sich um eine aktive Werbung durch die gemeinnützige Körperschaft handeln müsse.

» **Empfehlung:** Gegen beide Urteile wurde zwischenzeitlich Revision beim BFH eingelegt. Vergleichbare Fälle sollten bis zum Ergehen der BFH-Entscheidungen offengehalten werden. Wir werden in unseren nächsten Themenheften über die weitere Entwicklung berichten.

Gemeinnützigkeit einer Kunststiftung bei Unterbringung der Kunstwerke in Privaträumen

Satzungsbestimmungen, nach denen das Stiftungsvermögen zumindest für die nächsten zwei Generationen ausschließlich in Familienhand bleiben soll, sprechen gegen das Vorliegen von Selbstlosigkeit. Dies hat der BFH im Urteil vom 23.2.2017 (Az.: V R 51/15) entschieden und eine Kunststiftung, die ihre Kunstwerke nicht öffentlich zugänglich macht, als nicht gemeinnützig eingestuft.

Für die Gemeinnützigkeit einer Kunststiftung sei es entscheidend, dass die Kunstwerke aus der Sachherrschaft der Stifter in die Sachherrschaft der Stiftung übergehen. Wenn die Kunstwerke nur ausnahmsweise in öffentlich zugänglichen Räumen ausgestellt werden und ansonsten bei den Stiftern verbleiben, liegt diese Voraussetzung nicht vor.

Besonders zu beachten ist zudem, dass für den BFH entscheidungserheblich gewesen ist, dass das Stiftungsvermögen auf absehbare Zeit ausschließlich in Familienhand bleiben sollte. Diese Vorgehensweise ist nach Ansicht des BFH besonders geeignet, das eigennützige Interesse der Stifter an einem dauerhaften Erhalt der Kunstwerke für die Familie zu schützen und den Verkauf der Kunstwerke zu verhindern.

» **Empfehlung:** Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung sollten Körperschaften, die wegen der Förderung von Kunst und Kultur gemeinnützig sind, ihnen gehörende Bilder regelmäßig in Ausstellungen der Öffentlichkeit zugänglich machen.

Umsatzsteuerbefreiung der Angebote zwecks „Unterstützung im Alltag“

Mit dem zweiten Pflegestärkungsgesetz hat der Gesetzgeber zum 1.1.2017 die umsatzsteuerliche Behandlung von Pflegeleistungen erweitert und insbesondere Angebote zur Unterstützung des Alltags in die Umsatzsteuerbefreiung aufgenommen. In einer Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) hat das BMF



Öffentliche Ausstellungen als Voraussetzung der Anerkennung von Kunststiftungen

in einem Schreiben vom 8.12.2017 diese Änderung nachvollzogen und den Begriff der „Angebote zur Unterstützung im Alltag“ definiert.

- Demnach sind Angebote zur Unterstützung im Alltag Leistungen, im Rahmen derer unter pflegefachlicher Anleitung die Betreuung von Pflegebedürftigen in Gruppen oder im häuslichen Bereich übernommen wird oder pflegende Angehörige dabei unterstützt werden.
- Außerdem sind nun auch Angebote in Betreuungsgruppen für Pflegebedürftige mit demenzbedingten Fähigkeitsstörungen, mit geistigen Behinderungen oder mit psychischen Erkrankungen steuerfrei.
- Helferkreise zur stundenweisen Entlastung pflegender Angehöriger im häuslichen Bereich, die Tagesbetreuung in Kleingruppen oder die Einzelbetreuung durch anerkannte Helfer und familienentlastende Dienste sind ebenfalls von der Neuregelung erfasst.

Als Angebote zur Unterstützung im Alltag gelten auch solche, die dazu dienen, die Pflegebedürftigen bei der Bewältigung von Anforderungen der Haushaltsführung oder bei der eigenverantwortlichen Organisation individuell benötigter Hilfeleistungen zu unterstützen. Dies gilt insbesondere auch für Alltagsbegleiter oder andere Angebote für haushaltsnahe Dienstleistungen.

» **Hinweis:** Vorausgesetzt wird für die Umsatzsteuerbefreiung immer, dass der Leistende eine landesrechtliche Anerkennung oder Zulassung nach § 45b SGB XI hat. Wenn diese Voraussetzungen vorliegen, sind die Leistungen ab dem 1.1.2016 als umsatzsteuerfrei zu behandeln. Es wird seitens der Finanzverwaltung auch nicht beanstandet, wenn die Umsatzsteuerbefreiung schon für das Jahr 2015 in Anspruch genommen wird.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552 -0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 |

www.pkf.de

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 Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft 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 Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.