

NON PROFIT AKTUELL

August 2016

INHALT

| | |
|---|---|
| Neue steuerliche Risiken für Wohlfahrtseinrichtungen | 1 |
| Steuer- und Zivilrechtsfragen bei gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen anlässlich der Flüchtlingsthematik | 2 |
| Fördertätigkeiten gemeinnütziger Körperschaften | 3 |
| Spendenbestätigungen für sogenannte Anlassspenden | 3 |
| Spendenbestätigungen bei Verzicht auf Aufwandsersatz | 4 |
| Umsatzsteuer: Fristablauf für Optionserklärung bzgl. wirtschaftlicher Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts am 31. Dezember 2016 | 4 |

NEUE STEUERLICHE RISIKEN FÜR WOHLFAHRTSEINRICHTUNGEN

Mit BMF-Schreiben vom 26. Januar 2016 wurde der Anwendungserlass zur AO (AEAO) in einigen für gemeinnützige Organisationen relevanten Abschnitten mit sofortiger Wirkung geändert. Neben verschiedenen redaktionellen Änderungen wurden insbesondere Aspekte, die in dem BFH-Urteil vom 27. November 2013 („Rettungsdiensturteil“) entschieden wurden, in den AEAO aufgenommen.

Eine für Einrichtungen der Wohlfahrtspflege positive Änderung ist, dass nun auch eine Unmittelbarkeit nach § 57 AO und somit ein eigenes gemeinnütziges Wirken vorliegen kann, wenn Leistungen im Rahmen einer Personalgestellung an die in § 53 AO genannten Personen erbracht werden.

Dagegen hat die Änderung der Nr. 2 zu § 66 AO des AEAO zu einer großen Verunsicherung bei den betroffenen gemeinnützigen Wohltätigkeitsorganisationen geführt. Danach wird eine Einrichtung dann „des Erwerbs wegen“ betrieben und insofern nicht (mehr) im Rahmen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs, wenn damit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen. Nach dem geänderten AEAO sind Gewinne in gewissem Umfang – z. B. zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen – zulässig.

Dieses soll nach einer Verlautbarung des Bundesfinanzministeriums nur eine exemplarische Aufzählung sein, die keinen abschließenden Charakter hat; schädlich soll aber auf jeden Fall sein, wenn ein Zweckbetrieb ausschließlich mit dem Ziel der Gewinnmaximierung betrieben wird.

Problematischer ist die weitere Änderung des AEAO, wonach ein Handeln „des Erwerbs wegen“ auch vorliegt, wenn durch die Gewinne einer Wohlfahrtseinrichtung im Sinne von § 66 AO andere Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67a und 68 AO bzw. die übrigen ideellen Tätigkeiten finanziert werden; nur die Mitfinanzierung eines anderen Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO ist unschädlich. Es können also künftig nur noch Gewinne mit Verlusten innerhalb der Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO verrechnet werden. Diese enge Auslegung des Verbots einer Quersubventionierung stößt bei den betroffenen Wohlfahrtsverbänden und in der Literatur auf Unverständnis. Das betrifft insbesondere die Fälle, in denen bislang andere Zweckbetriebe als die der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO (z. B. Altenheime nach § 68 Satz 1 Nr. 1a AO, Bildungsbereiche nach § 65 AO) bzw. ideelle Tätigkeiten, die ebenfalls dem nach § 53 AO begünstigten Personenkreis zu Gute kommen, durch Überschüsse aus Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO finanziell unterstützt wurden.

Fortsetzung auf Seite 2

Um zu erkennen, ob durch die Änderungen des AEAO ein steuerliches Risiko, d.h. Ertragsteuerverpflichtung eines Gewinns aus dem nicht anerkannten Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO besteht, ist den betroffenen gemeinnützigen Organisationen die Erstellung einer weiteren Spartenrechnung zu empfehlen. Diese Spartenrechnung muss neben den bekannten Sphären ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäfts-

betrieb eine weitere Differenzierung innerhalb der Zweckbetriebe zwischen Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO und den übrigen Zweckbetrieben enthalten. Bei erkannten Risiken besteht ein entsprechender Handlungsbedarf, der sich z.B. auf eine Überarbeitung der Kostenverteilungsschlüssel oder auch auf organisatorische Änderungen (z.B. auch Verlagerung von Zweckbetrieben der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO im gemeinnützigen Konzern) erstrecken kann.

Dabei bestehen zur Zeit noch weitere Unsicherheiten (z. B. Ermittlung von Verlusten auf Basis von Voll- oder Teilkosten, Möglichkeit des Verlustausgleichs einzelner Zweckbetriebe mit Gewinnen aus Vorjahren, Zeitpunkt der Verwirklichung eines Verlustausgleichs, steuerliche Anerkennung von Umlageschlüsseln usw.). In Zweifelsfällen ist gegebenenfalls eine Abstimmung mit dem örtlich zuständigen Finanzamt zu empfehlen.

STEUER- UND ZIVILRECHTSFRAGEN BEI GEMEINNÜTZIGEN VEREINEN UND STIFTUNGEN ANLÄSSLICH DER FLÜCHTLINGSTHEMATIK

Die Flüchtlingsthematik hat für Non-Profit-Organisationen durch den Rückgang der Flüchtlingszahlen in letzter Zeit etwas an Dringlichkeit verloren. Es bleibt aber weiterhin die Frage aktuell, unter welchen Voraussetzungen soziales Engagement auch außerhalb der eigentlichen Satzungszwecke zulässig ist.

Die Finanzverwaltung hat mit mehreren Schreiben, zuletzt am 9. Februar 2016, zur Gemeinnützigkeits- und Umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Maßnahmen zur Flüchtlingshilfe Stellung genommen. Vielfach gerät jedoch die Frage aus dem Blickfeld, ob Maßnahmen der Flüchtlingshilfe nach der jeweiligen Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag der NPO überhaupt erlaubt sind. Die Vorgabe, dass Vereine, die als Idealverein im Sinne von § 21 BGB ausgestaltet sind, vorrangig „ideelle Zwecke“ verfolgen müssen, bedeutet jedoch nicht, dass jeder Idealverein automatisch sozialen oder mildtätigen Zwecken dient. Die meisten Vereine (z. B. Sport- und Kunstfördervereine) verfolgen vielmehr keine altruistischen Zwecke, sondern dienen in erster Linie dem wirtschaftlichen oder ideellen Nutzen ihrer Mitglieder. Sofern eine steuerbegünstigte Körperschaft ohne vorherige Änderung der Satzung in der Flüchtlingshilfe tätig werden und dafür eigene finanzielle Mittel einsetzen will, ist daher die Vereinbarkeit dieser Tätigkeit mit den satzungsmäßigen Zwecken zu prüfen.

Für gewerbliche Körperschaften (z. B. GmbH, AG) ist anerkannt, dass diese in ihrer wirtschaftlichen Situation angemessenem Umfang auch Mittel für gemeinnützige Spenden bereitstellen dürfen. Diese sind nach Maßgabe des Steuerrechts als Betriebsausgaben abzugsfähig. Auch im Bereich des Sponsorings findet regelmäßig ein zulässiges gemeinwohlbezogenes Engagement statt. Insoweit muss auch gemeinnützigen Vereinen und gGmbH ein gewisses gemeinwohlrelevantes Engagement außerhalb der unmittelbaren Zweckverwirklichung offenstehen, zumal sich das regelmäßig auf die Förderung der eigenen ideellen Zwecke positiv auswirkt, indem das Ansehen der Einrichtung in der Öffentlichkeit gesteigert wird. Nach dem vereinsrechtlichen Nebenweckprivileg sind im Übrigen Hilfs- und Nebengeschäfte erlaubt, die der Verwirklichung der Satzungszwecke im weiteren Sinne dienlich sind. Solche satzungszweckfremden Betätigungen dürfen jedoch nur in einem Umfang ausgeübt werden, der eine angemessene Zweck-/Mittel-Relation beachtet. Eine Betätigung ist umso eher zulässig, je mehr sie sich im Umfeld der eigentlichen Satzungszwecke bewegt. Eine echte Nothilfe ist aber auch dann erlaubt, wenn es keinen direkten Bezug zu den Satzungszwecken gibt, sofern sie sich auf Einzelfälle beschränkt und wirtschaftlich vertretbar ist. Ein kurzzeitiger Einsatz von Personal- und Sachmitteln für die Flüchtlingshilfe wird im Regelfall angemessen sein. Eine allgemeine Grenze zwischen einem noch zulässigen Engagement und einer (unzulässigen) verdeckten Zweckerweiterung gibt es jedoch nicht.

Vereinsvorständen bzw. Geschäftsführern ist daher zu raten, bei beabsichtigten größeren Maßnahmen, vorab einen entsprechenden Ermächtigungsbeschluss der Mitglieder/Gesellschafter und/oder von Aufsichtsgremien herbeizuführen. Wenn eine ggf. erforderliche Satzungsänderung nicht kurzfristig praktikabel ist, kann vereinzelt auch ein sogenannter „satzungsdurchbrechender“, mit satzungändernder Mehrheit zu fassender Beschluss helfen. Dadurch darf jedoch keine dauerhafte Satzungszweckerweiterung bewirkt werden.

Für Stiftungen gilt grundsätzlich dasselbe. Zusätzlich ist der objektive Stifterwille zu beachten, der beabsichtigten Maßnahmen nicht entgegenstehen darf. Darüber wacht die Stiftungsaufsichtsbehörde.

Bei der Verwendung von Spendenmitteln und sonstigen Zuwendungen Dritter (z. B. Erbschaften/Vermächtnisse) ist des Weiteren zu prüfen, ob nicht Auflagen seitens des Zuwendenden eine Zweckbindung enthalten, die den Einsatz der Mittel für die Flüchtlingshilfe ausschließen. Es drohen ggf. Rückforderungsansprüche.

Sollten daher Zweifel an der Zulässigkeit des Mitteleinsatzes für satzungsfremde Zwecke, insbesondere die Flüchtlingshilfe u. ä., bestehen, ist dringend eine vorherige rechtliche Überprüfung sowie Abstimmung mit dem Finanzamt, dem Registergericht bzw. der Stiftungsbehörde anzuraten.

FÖRDERTÄTIGKEITEN GEMEINNÜTZIGER KÖRPERSCHAFTEN

Eine Vielzahl der gemeinnützigen Körperschaften sind Förderkörperschaften, deren Aufgabe ausschließlich oder überwiegend darin besteht, andere gemeinnützige Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) durch die Zuwendung von Geld- oder Sachmitteln zu fördern. Im Bereich der Fördertätigkeit gemeinnütziger Organisationen stellt sich regelmäßig die Frage, welche Investitionen im Zusammenhang mit der Erbringung von Fördertätigkeiten bzw. welche Leistungsbeziehungen (noch) als Fördertätigkeiten im Sinne des § 58 Nr. 1 AO zulässig sind.

Nach § 58 Nr. 1 AO wird die Steuervergünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts beschafft. Die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt jedoch deren Steuerbegünstigung voraus.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung muss die Beschaffung von Mitteln ausdrücklich als Satzungszweck festgelegt sein (AEAO Nr. 1 Satz 2 zu § 58 AO). Aufgrund der für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit geltenden **formellen Satzungsstrenge** ist daher zu empfehlen, die **Mittelbeschaffung als eigenständigen steuerlichen Zweck** in die Satzung aufzunehmen.

Die gemeinnützige Organisation darf ihre Mittel außerdem nur für solche Zwecke beschaffen und weitergeben, die in ihrer Satzung angegeben sind. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH)

wird insoweit eine **Übereinstimmung mit den Satzungszwecken der Empfängerkörperschaft** vorausgesetzt. Empfehlenswert ist ein Abgleich mit den Satzungen der Empfängerkörperschaften vorzunehmen, um sicherzustellen, dass die verfolgten Zwecke übereinstimmen und die beabsichtigten Zweckverfolgungsmaßnahmen der gemeinnützigen Organisation im Einklang mit der Satzung der jeweiligen Empfängerkörperschaft stehen.

In der Praxis bestehen erhebliche **Unsicherheiten im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal der Mittelbeschaffung** für steuerbegünstigte Zwecke einer anderen Körperschaft im Sinne des § 58 Nr. 1 AO. Das Gesetz enthält hierzu keine Definition. Nach der allgemeinen Auffassung wird der Begriff des „**Beschaffens**“ **überwiegend weit ausgelegt**. Erfasst wird grundsätzlich jede Tätigkeit, die dazu führt, dass die Empfängerkörperschaft über mehr Mittel zur Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke verfügt. Eine Fördertätigkeit im Sinne des § 58 Nr. 1 AO ist daher nicht nur in der Zuwendung von Geld oder Wirtschaftsgütern zu sehen, die speziell zu diesem Zweck „beschafft“ worden sind. Vielmehr ist auch die Erbringung unentgeltlicher oder verbilligter (d.h. nicht marktüblich vergüteter) Dienstleistungen denkbar. Auch die Vergabe von Darlehen an andere steuerbegünstigte Körperschaften aus zeitnah zu verwendenden Mitteln ist nach Ansicht der Finanzverwaltung zulässig. Unklarheiten bestehen jedoch derzeit dahingehend, ob auch die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Sachmitteln eine gemeinnützige Fördertätigkeit im Sinne des § 58 Nr. 1 AO darstellt und ob zeitnah zu verwendende Mittel – vorgreiflich – zur Investition der später

überlassenen Sachmittel eingesetzt werden dürfen. Dem Vernehmen nach nimmt die Finanzverwaltung gegenwärtig eine restriktive Auslegung vor, sodass diese Thematik regelmäßig Gegenstand von Betriebsprüfungen ist. Eine Klarstellung im AEAO durch die Finanzverwaltung wäre daher zur Schaffung von Rechtssicherheit zu begrüßen.

Sprechen Sie uns gerne an, wenn Sie insofern Investitionen planen, um die Steuerbefreiung nicht zu gefährden.

Zu beachten ist außerdem eine **aktuelle Änderung des AEAO im Zusammenhang mit der Mittelweitergabe an jPdöR**:

Nach § 58 Nr. 2 AO sind auch Ausschüttungen oder sonstige Zuwendungen an jPdöR zulässig, sofern diese die Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. § 58 Nr. 2 AO beschränkt die Zuwendungshöhe – im Unterschied zu § 58 Nr. 1 AO – auf die teilweise (nicht überwiegende) Mittelvergabe, wobei die Finanzverwaltung eine Mittelweitergabe im Rahmen der 50%-Grenze für zulässig erachtet.

Ergänzend wird nunmehr dem BFH folgend geregelt, dass Zuwendungen das Tatbestandsmerkmal zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken nicht erfüllt, wenn diese dem Gesamthaushalt des Zuwendungsempfängers zugutekommen und dieser neben steuerbegünstigten Zwecken auch andere Zwecke erfüllt. Es wird jedoch seitens der Finanzverwaltung auch klargestellt, dass die Weitergabe ungeschädlich ist, wenn die Mittel nachweislich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Somit lässt die Finanzverwaltung den Gegenbeweis zu.

SPENDENBESTÄTIGUNGEN FÜR SOGENANNT E ANLASSPENDEN

Anlässlich von Jubiläen, Geburtstagen oder auch Beerdigungen wird häufig zu Spenden für bestimmte steuerbegünstigte Einrichtungen (z.B. Vereine) aufgerufen. Vielfach wird gebeten, die Spende direkt auf ein benanntes Konto der begünstigten Einrichtung zu überweisen. In anderen Fällen erfolgt die Überweisung auf ein von den Initiatoren (z. B. dem Jubilar) benanntes Bankkonto mit der Auflage, diese Beträge für den im Aufruf benannten Zweck zu verwenden. Der Kontoinhaber bzw. der Initiator tritt damit im Ergebnis als Treuhänder für den Spender auf. Manchmal werden Spendenbeträge dem Initiator

auch in bar übergeben. Wenn die im Folgenden dargestellten Grundsätze beachtet werden, kann die gemeinnützige Organisation, welche die Spenden erhält, in den beiden letztgenannten Fällen den ursprünglichen Einzelspendern eine steuerlich zulässige Zuwendungsbestätigung erteilen:

1. Der Initiator (z. B. der Jubilar) erstellt eine Liste, aus der Folgendes hervorgeht:
 - a) die geleistete Einzelspende,
 - b) der Tag der Zahlung,
 - c) der Name des jeweiligen Spenders,

- d) die ausdrückliche Versicherung des Initiators, dass die in der Liste enthaltenen Angaben richtig sind.

2. Die gesammelten Spenden werden zeitgleich mit der Übergabe der Spenderliste an die gemeinnützige Empfängerkörperschaft (z. B. Verein) weitergeleitet.
3. Die Körperschaft verpflichtet sich zur ordnungsgemäßen Verwendung der erhaltenen Beträge.

SPENDENBESTÄTIGUNG BEI VERZICHT AUF AUFWANDSERSATZ

Zur Vermeidung von Steuernachteilen, die erheblich sein können, wird nochmals darauf hingewiesen, dass nur dann eine Spendenbestätigung aufgrund des Verzichts auf einen Aufwandsersatzanspruch ausgestellt werden darf, wenn dieser Anspruch durch einen Vertrag oder die Satzung eingeräumt worden ist, bevor die zum Aufwand führende Tätigkeit begonnen wurde (Hinweis auf Non Profit aktuell August 2015 und BMF-Schreiben vom 25. November 2014). Die Aner-

kennung eines solchen Anspruchs ist auch in den Fällen eines rechtsgültigen Vorstandsbeschlusses möglich, wenn der Vorstand dazu durch eine Regelung in der Satzung ermächtigt wurde. Eine nachträgliche rückwirkende Begründung von Ersatzpflichten der gemeinnützigen Organisation, z. B. durch eine rückwirkende Satzungsänderung, reicht dagegen nicht aus. Aufwandsersatzansprüche aus einer Vereinsordnung (z. B. Reisekostenordnung), die auf einer entsprechenden

Satzungsermächtigung beruhen, werden als Ansprüche aus einer Satzung im Sinne des § 10b Abs. 3 Satz 5 EStG jedoch anerkannt. (Hinweis: Bei vor dem 1. Januar 2015 gegründeten Körperschaften reicht es, wenn der Ersatzanspruch aufgrund eines rechtsgültigen Vorstandsbeschlusses gewährt wurde. Eine Änderung der Satzung nur zur Einräumung der Ermächtigung ist daher nicht nötig.)

UMSATZSTEUER: FRISTABLAUF FÜR OPTIONSERKLÄRUNG BZGL. WIRTSCHAFTLICHER BETÄTIGUNGEN VON JURISTISCHEN PERSONEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS AM 31. DEZEMBER 2016

Für juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) läuft am 31. Dezember 2016 eine wichtige Frist ab. Betroffen sind insbesondere Hochschulen, Kirchengemeinden/-kreise, sowie Kommunen, Landkreise, Zweckverbände und Anstalten öffentlichen Rechts, und zwar einerseits mit ihren wirtschaftlichen Einrichtungen und Betätigungen im Hoheitsbereich im Sinne des § 2b Abs. 1 UStG neuer Fassung, wenn größere Wettbewerbsverzerrungen entstehen würden, und andererseits mit ihren weiteren wirtschaftlichen Einrichtungen und Betätigungen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG, insbesondere aufgrund privatrechtlicher

Verträge oder wenn Nicht-jPdöR damit der Umsatzsteuer unterfallen würden. Für sie werden ab 1. Januar 2017 wesentliche Gesetzesänderungen hinsichtlich der Beurteilung der Unternehmereigenschaft wirksam (Hinweis auf Non Profit aktuell Januar 2016). Dadurch kann es zu Umsatzsteuer-Mehrbelastungen kommen, andererseits jedoch auch ein Vorsteuerabzug möglich werden. Das kann jedoch noch bis längstens Ende 2020 aufgeschoben werden, wenn die jPdöR bis spätestens 31. Dezember 2016 eine sogenannte Optionserklärung an das Finanzamt abgibt, dass sie (insgesamt) noch das bisherige

Recht anwenden will. Letzteres knüpft an die Eigenschaft einer Betätigung als ertragsteuerlicher Betrieb gewerblicher Art bzw. an die unionsrechtlich ausgelegte Rechtsprechung des BFH zur wirtschaftlichen Betätigung an. Eine Beschränkung der Optionserklärung nur auf eine Einrichtung oder Betätigung ist nicht zulässig. Die Erklärung kann anschließend noch widerrufen werden, sogar rückwirkend. Das ist dann sinnvoll, wenn sich herausstellen sollte, dass die neuen Gesetzesbestimmungen für die jPdöR günstiger sind.

RSM Breidenbach und Partner PartG mbB ist ein unabhängiges Mitglied des RSM Netzwerks, einem Zusammenschluss unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

RSM International ist der Name eines Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, in dem jede einzelne Gesellschaft als eigenständige unternehmerische Einheit operiert.

RSM International Limited ist ein in England und Wales registriertes Unternehmen (Nr. 4040598) mit Sitz in 11 Old Jewry, London EC2R 8DU. Die Nutzung der Marke RSM sowie sonstige gewerbliche Schutz- und Urheberrechte gehören der RSM International Association, einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach Artikel 60 et seq der Schweiz mit Sitz in Zug.

© RSM International Association, 2015

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

Impressum

Herausgeber

RSM Breidenbach und Partner PartG mbB
Friedrich-Engels-Allee 32
D-42103 Wuppertal
Telefon: +49 202 49374-0
www.rsm-breidenbach.de

V.i.S.d.P.

Winfried Straube
RSM Breidenbach und Partner PartG mbB
Friedrich-Engels-Allee 32
42103 Wuppertal

Konzeption und Realisation

valido marketing services GmbH

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Den Newsletter „Non Profit aktuell“ finden Sie unter der Adresse www.rsm-breidenbach.de in der Rubrik „Aktuelle Themen“.