

NONPROFITRECHT AKTUELL



Stefan Winheller

WINHELLER

Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

Corneliusstr. 34

60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München | Shanghai

Mitglied in der International Society
of Primerus Law Firms



Sehr verehrte Mandantin,
sehr verehrter Mandant,

unser Mandanten-Newsletter Nonprofitrecht aktuell enthält wieder wichtige aktuelle rechtliche und steuerrechtliche Hinweise für Ihre Nonprofit-Organisation.

Sicherlich können Sie die eine oder andere Entscheidung auch in Ihre persönliche Planung mit einbeziehen. Bei Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne mit Rat und Tat zur Seite. Wir freuen uns, wenn wir Ihnen und Ihrer Organisation durch kluge und praxisnahe rechtliche und steuerliche Gestaltungen Vorteile vor Ihren Wettbewerbern verschaffen können.

Erlauben Sie uns – wie immer – den kurzen Hinweis, dass der Newsletter nur Ihrer grundlegenden Information dient und keine individuelle Rechtsberatung im Einzelfall ersetzt. Eine Haftung kann daher trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß bei der Lektüre!

Mit besten Grüßen

Stefan Winheller, LL.M. Tax (USA)
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT SPEZIAL – DER NEUE ANWENDUNGSERLASS ZUR ABGABENORDNUNG

Wie bereits lange erwartet, hat das BMF zwischenzeitlich seine Verwaltungsanweisungen zum Gemeinnützigkeitsrecht grundlegend überarbeitet und die entsprechenden Vorschriften im Anwendungserlass zur AO (AEO) teilweise neu gefasst. Mit sofortiger Wirkung wenden alle Finanzämter bundesweit die Neuerungen bei der Besteuerung gemeinnütziger Organisationen an. Die neue Verwaltungsansicht wird damit zum quasi-geltenden Recht, jedenfalls bis ein Gericht angerufen wird und anders entscheidet. Inhaltlich decken die Weisungen eine große Bandbreite ab und eröffnen sowohl Risiken wie auch neue Chancen für gemeinnützige Akteure.

Gemeinnützige Fördertätigkeit im Ausland – kein Problem bei deutscher Ansässigkeit

Nachdem der EuGH in der Rechtssache „Stauffer“ das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht nach Europa hin geöffnet hatte, versuchte der Gesetzgeber den dort zugestandenen „Inlandsbezug“ in § 51 Abs. 2 AO zu verankern (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 07/2008). Seitdem

erfordert ein gemeinnütziges Auslandsengagement die Förderung von in Deutschland ansässigen Personen oder die potentielle Ansehenssteigerung Deutschlands im Ausland. Die Finanzverwaltung nimmt im neuen AEO zu diesen Voraussetzungen Stellung und

vertritt dabei, was bereits im Bundestag-Finanzausschuss beraten wurde (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 01/2009; Winheller/Klein, DStZ 2009, 193 ff.): Danach enthält die Regelung für in Deutschland ansässige Einrichtungen keine relevanten Beschränkungen für Auslandsaktivitäten. Es bleibt bei den allgemeinen (strengen) Anforderungen zum Nachweis der satzungsmäßigen Mittelverwendung im Ausland.

HINWEIS: *Ausländische Organisationen*, die vereinzelt ebenfalls dem deutschen Gemeinnützigkeitsrecht genügen müssen (beispielsweise im Fall inländischer Einkünfte oder beim Empfang deutscher Spenden und Zustiftungen), haben es nicht ganz so einfach. Nach neuer Verwaltungsauffassung müssen sie ihre steuerbegünstigten Zwecke zum Teil auch in Deutschland verwirklichen oder Personen mit deutschem Wohnsitz (z.B. auch, wenn sich diese zeitweise (etwa im Urlaub) im Ausland aufhalten) fördern. Ist beides nicht der Fall, muss die ausländische Organisation dem Finanzamt die Förderung des Ansehens Deutschlands nachweisen, was in der Praxis äußerst schwierig sein dürfte, weil bislang nicht geklärt ist, welche Anforderungen die Finanzämter an den zu führenden Nachweis überhaupt stellen.

Gemeinnützigkeit in der Hand des Verfassungsschutzes

Der neue AEO präzisiert die gesetzliche Verpflichtung gemeinnütziger Körperschaften auf die verfassungsmäßige Ordnung als Grundvoraussetzung der Gemeinnützigkeit (vgl. § 51 Abs. 3 AO). Die Verwaltungsanweisungen versagen Organisationen den gemeinnützigen Status, wenn laut einem Verfassungsschutzbericht belegbare Hinweise für eine Einstufung der Körperschaft als extremistisch vorliegen. Bei bloßer Nennung im Verfassungsschutzbericht als „Verdachtsfall“ sollen die Finanzämter selbst weitere Ermittlungen anstoßen. Die Verfassungsschutzberichte werden dabei in allen noch offenen Besteuerungsfällen relevant. Es wird sich zeigen, ob die z.T. kritischen bis negativen Berichte über die Leistungen der Verfassungsschutzbehörden damit nun auch Einzug in das Gemeinnützigkeitsrecht halten. Unklar bleibt jedenfalls weiterhin, wie genau eine Organisation den gegen sie erhobenen Verdacht widerlegen kann.

Klarstellung in Sachen gemeinnützige Unternehmergesellschaft (gUG)

Durch eine Klarstellung beim Gebot der Selbstlosigkeit ebnet das BMF erstmals bundeseinheitlich der gemeinnützigen Unternehmergesellschaft (UG) den Weg. Die UG als „1-Euro-GmbH“ baut ihr Stammkapital erst nach der Gründung durch gesetzlich vorgeschriebene Rücklagenbildung auf, was jedoch einen Konflikt mit der gemeinnützigkeitsrechtlichen Forderung nach einer zeitnahen Mittelverwendung heraufbeschwört. Die Bildung der gesetzlichen Rücklage muss daher als Ausnahme vom Gebot der Selbstlosigkeit möglich sein. Dieser Auffassung (vgl. Ober-

beck/Winheller, DStR 2009, 516 ff.), der sich bereits das BayLfSt angeschlossen hatte (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 05/2009), folgt nun auch das BMF im neuen AEO.

HINWEIS: Parallel hierzu wird klargestellt, dass nachträglich in Stammkapital umgewandelte Rücklagen bei einer Auflösung der Körperschaft der satzungsmäßigen Vermögensbindung unterliegen und somit nicht an die Gesellschafter ausgezahlt werden dürfen. Dies betrifft auch gemeinnützige GmbHs und schließt dort eine Regelungslücke.

Präzisierungen zu einzelnen gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken

Die Fortgeltung der gemeinnützigen Zwecke aus der bis Ende 2006 gültigen Anlage zur EStDV wird aufgegeben; die Zwecke in § 52 Abs. 2 AO werden damit allein verbindlich.

Das BMF stellt außerdem klar, dass sich der Zweck der gemeinnützigen Jugendhilfe sowie die Tätigkeit der Jugendheime und -herbergen an Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres richten müssen. Damit wird es künftig nicht mehr zu Streit über die Frage kommen, bis zu welchem Alter eine Förderung von Personen noch als Förderung Jugendlicher zu verstehen ist.

Förderungswürdiger Sport kann künftig auch Drehstangen-Tischfußball („Kicker“) sein, womit die Finanzverwaltung gerichtlichen Vorgaben folgt (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 09/2010).

Die Verfolgung mildtätiger Zwecke setzt die körperliche oder finanzielle Förderbedürftigkeit einer Person voraus. Zur Bestimmung der finanziellen Bedürftigkeit wird nun erstmals eine Vermögensgrenze von 15.500 Euro eingeführt. Erinnerungsstücke und Hausrat sowie ein angemessenes Eigenheim bleiben dabei außer Ansatz. Die Vermögensgrenze wird übrigens auch für Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege relevant, die mindestens 2/3 ihrer Leistungen an bedürftige Personen zu erbringen haben.

Neue Vorgaben zur Satzung

Verbindlichkeit der gesetzlichen Mustersatzung

Seit Anfang 2009 verlangt das Gesetz, dass die Satzung einer gemeinnützigen Einrichtung die in der gesetzlichen Mustersatzung „bezeichneten Festlegungen“ enthalten muss (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 01/2009). Obgleich wir von Beginn an gegen die Pflicht zur wortwörtlichen Übernahme argumentiert haben (vgl. Winheller/Klein, DStZ 2009, 193 ff; *Nonprofitrecht aktuell* 09/2009) und zahlreiche Praktiker, aber auch einige Finanzämter, gleicher Auffassung waren, scheint das BMF nun eine strengere Handhabe zu fordern, was im Grunde nur durch den Willen erklärt werden kann, ausländischen Körperschaften durch formale Hürden subtil den Weg in das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht zu versperren (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 05/2010).

Zunächst wiederholt das BMF den Gesetzeswortlaut. Die anschließenden Beispiele, wann in Einzelfällen vom Wortlaut der Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO abgewichen werden darf, machen jedoch deutlich, dass es die Finanzämter mit der Wortlautstrenge eher ernst nehmen sollen. So werden zwar als Ausnahmen genannt, dass (1) Mittelbeschaffungskörperschaften auf das Gebot der Unmittelbarkeit, (2) Stiftungen auf Regelungen in Bezug auf Mitglieder, (3) Körperschaften in der Hand gemeinnütziger Eigentümer auf das Ausschüttungsverbot, und (4) Vereine (wie wohl auch GmbHs) auf eine Regelung für den unmöglichen Fall ihrer Aufhebung verzichten können. Damit werden als Ausnahmen aber nur Fälle genannt, in denen eine Abweichung von der Mustersatzung durch gesetzliche Regelungen vorgezeichnet und daher praktisch ohnehin notwendig ist. Daraus folgt aber, dass die Finanzämter den Wortlaut der Mustersatzung generell einfordern werden, wenn nicht ausnahmsweise eine der Regelungen aufgrund der Rechtsform oder entgegenstehender steuerlicher Vorschriften ohnehin denotwendig ausgeschlossen ist – das ist aber gerade Wortlautstrenge in ihrer reinen Form. Ob es in den Auseinandersetzungen mit den Finanzbehörden helfen wird, dass der AEAO die oben genannten vier Ausnahmen mit dem Einführungssatz „*Unter anderem* sind in folgenden Fällen Abweichungen vom Wortlaut der Mustersatzung möglich“ überschreibt, bleibt abzuwarten.

Tätigkeitsvergütungen für Vereins- und Stiftungsvorstände

Die frühere Forderung des BMF nach einer ausdrücklichen Satzungsregelung für die Zahlung von Tätigkeitsvergütungen an Vorstände gemeinnütziger Vereine, für deren Einfügung eine Frist bis Ende 2010 gesetzt worden war (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 10/2009), hat nun Eingang in den AEAO gefunden. Wie zu befürchten war, geht das BMF im neuen AEAO außerdem davon aus, dass die Regelung auch für Stiftungen gilt. Falls Stiftungsvorständen nicht nur ihre Aufwendungen ersetzt, sondern auch ihre Tätigkeit vergütet wird, ohne dass die Satzung dies ausdrücklich zulässt, besteht also umgehender Handlungsbedarf, wenn nicht die Gemeinnützigkeit in Gefahr geraten soll.

Ausländische Empfangskörperschaften und satzungsmäßige Vermögensbindung

Künftig kann für den Fall der Auflösung der gemeinnützigen Körperschaft als Empfangskörperschaft auch eine ausländische europäische gemeinnützige Körperschaft oder Stiftung in der Satzung benannt werden. Die Finanzverwaltung rückt damit von der bisherigen Beschränkung auf inländische Rechtsträger ab – bevor es der EuGH für sie getan hätte. Die ausländische Empfangskörperschaft muss jedoch ihrerseits grundsätzlich den Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts genügen. Ist dies nicht der Fall, verstößt die Benennung gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung.

Angesichts der weitreichenden Konsequenzen (Rückversteuerung für die letzten 10 Jahre) und der bisherigen Unklarheiten zum Prüfungsumfang bei ausländischen Körperschaften, sollte von der neuen Möglichkeit nur mit Vorsicht Gebrauch gemacht werden. Es empfiehlt sich eine vorherige, eingehende Prüfung der ausländischen Empfangskörperschaft und eine stichhaltige Dokumentation.

HINWEIS: Die bedauerliche Strenge des Wortlautes der gesetzlichen Mustersatzung, wie sie die Finanzverwaltung jetzt offenbar einfordert, wirkt sich im Ergebnis recht umfassend auch auf alle gemeinnützigen Einrichtungen in Deutschland aus. Zwar gilt die Mustersatzung nur für Körperschaften, die nach dem 31.12.2008 gegründet wurden;

und auch letztere sollen ihre Satzungen nicht extra anpassen müssen. Ändern sie aber ihre Satzungen aus einem anderen Grund, müssen auch sie die Regelungen der Mustersatzung beachten. Berücksichtigt man den häufigen Änderungsbedarf in der Praxis, wird dies recht schnell zu einer Angleichung der meisten Satzungen in Deutschland an die Mustersatzung führen. Hat eine Körperschaft bereits mit Wirkung nach dem 31.12.2008 ihre Satzung geändert und dabei nicht an den Wortlaut der Mustersatzung angepasst, besteht umgehender Handlungsbedarf.

Abschied von der bisherigen Geprägetheorie

Erwartungsgemäß (vgl. bereits *Nonprofitrecht aktuell* 02/2011) verabschiedet sich die Finanzverwaltung im neuen AEAO von ihrer bisherigen Geprägetheorie. Nach dieser durfte das erwerbswirtschaftliche Handeln eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der gemeinnützigen Einrichtung nicht das Gepräge geben. Hierzu stellten die Finanzämter insbesondere auf das betragsmäßige Verhältnis der erwerbswirtschaftlichen zu den sonstigen Einnahmen ab; daneben nahm die Verwaltung zwar auch schon bisher das „Gesamtbild“ der Körperschaft in den Blick und berücksichtigte zum Teil auch den Zeit- und Personalaufwand und das übernommene Risiko der wirtschaftlichen Tätigkeiten. An der bisherigen Unsicherheit in Bezug auf die Frage, nach welchen Kriterien ein wirtschaftliches Gepräge letztlich zu bemessen war, änderte dies aber nichts.

Die Geprägetheorie wird nun durch eine rein qualitative Bewertung ersetzt. Nach der neuen qualitativen Bewertung darf das erwerbswirtschaftliche Handeln nicht zum Haupt- oder Selbstzweck der Körperschaft erstarben, sondern darf ausschließlich dazu dienen, für die ideelle Fördertätigkeit die notwendigen Finanzmittel zu erwirtschaften. Entscheidend ist die „dienende Funktion“ des erwerbswirtschaftlichen Handelns, das auch die Vermögensverwaltung umfasst. Die qualitative Bewertung ist Ausfluss des Gebots der Ausschließlichkeit; die bisherige Geprägetheorie war noch als Teil des Gebots der Selbstlosigkeit verstanden worden.

Die Finanzverwaltung dokumentiert mit diesem Schritt, dass sie sich den tatsächlichen Gegebenheiten im Nonprofit-Sektor bewusst ist. Die betroffenen Akteure sind längst auf den erwerbswirtschaftlichen Hinzuerwerb angewiesen, um die Förderung der Allgemeinheit zu finanzieren. Zieht sich der Staat aus der Finanzierungsverantwortlichkeit zurück und überlässt das Feld den privaten, gemeinnützigen Akteuren, dann muss es diesen notgedrungen möglich sein, sich am Markt zu finanzieren. Solange die erworbenen Mittel für den Gemeinzwirkung eingesetzt werden und die wirtschaftliche Tätigkeit nicht zum Selbstzweck der Körperschaft wird, ist das wirtschaftliche Handeln gemeinnütziger Akteure nichts Schädliches. Die neuen Regelungen im AEAO machen diesen Perspektivwechsel deutlich. Inwieweit sich die Prüfung des Umfangs der wirtschaftlichen Betätigung künftig von der bisherigen Prüfung unterscheiden wird, bleibt aber abzuwarten. Es ist zu vermuten, dass für die Frage, ob die wirtschaftliche Tätigkeit noch dienende Funktion hat oder bereits darüber hinausgeht, die gleichen Kriterien (Einnahmenverhältnis, Zeit-, Personalaufwand, Risiko, s.o.) von Bedeutung sind, die regelmäßig

auch schon bislang zur Abgrenzung herangezogen wurden.

HINWEIS: Bei entsprechender Unterordnung ist mit der neuen Verwaltungsauffassung auch eine Finanzverfassung für gemeinnützige Organisationen möglich, die sich ausschließlich aus Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb finanziert und keinerlei ideelle Einnahmen (z.B. aus Zweckbetrieben) vorweisen kann. Insbesondere für Stiftungen ist dies von Bedeutung. Andererseits müssten bei konsequenter Anwendung der neuen Regelungen z.B. Vereine mit umfangreichen Profiabteilungen um ihren Gemeinnützigkeitsstatus bangen. Das Einnahmenverhältnis, der Zeiteinsatz und Personalaufwand und auch das erhebliche wirtschaftliche Risiko lassen in aller Regel auf eine rein wirtschaftliche Zweckrichtung schließen; der Profibereich wird meist nicht einmal seiner notwendigen Finanzierungsfunktion gerecht, da erwirtschaftete Überschüsse ganz oder ganz überwiegend in das Profigeschäft, insb. in den Profikader, investiert werden.

Fördertätigkeit durch Hilfspersonen oder im Auftrag für andere

Gemeinnützige Einrichtungen können auch durch sogenannte „Hilfspersonen“ ihre steuerbegünstigten Zwecke verwirklichen. Dabei kann es sich auch um eine andere – gemeinnützige oder nicht-gemeinnützige – Körperschaft handeln. Voraussetzung ist immer, dass das Handeln der Hilfsperson auf die Weisung der beauftragenden gemeinnützigen Einrichtung hin erfolgt und dieser wie ein eigenes Handeln zugerechnet werden kann (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 03/2008). Die Tätigkeit der Hilfsperson vermittelt der beauftragenden Einrichtung daher die Gemeinnützigkeit. Zugleich kann die Hilfsperson mit der beauftragten Tätigkeit ihrerseits eigene steuerbegünstigte Zwecke verwirklichen, d.h. auch selbst gemeinnützig sein. Dies stellt der neue AEAO nun klar, nachdem die Finanzverwaltung bislang davon ausgegangen war, dass durch ein und dieselbe Tätigkeit nicht zwei Steuersubjekte den Gemeinnützigkeitsstatus erlangen konnten.

HINWEIS: Es eröffnen sich neue Möglichkeiten insbesondere für Ausgliederungen gemeinnütziger Tätigkeiten auf Tochter-gGmbHs (Service-GmbHs). Bislang war in diesen Fällen häufig unklar gewesen, ob die Tochter tatsächlich als gemeinnützig anerkannt werden würde.

Weitergabe von Mitteln und Ausschüttungen an Gesellschafter

Die teilweise Weitergabe eigener Mittel an andere gemeinnützige Organisationen zur zweckverwirklichenden Verwendung ist gemäß § 58 Nr. 2 AO ohne ausdrückliche Satzungsregelung möglich. Der neue AEAO listet als berechnete Empfangskörperschaften nun auch ausdrücklich ausländische europäische Körperschaften auf. Wie immer wird man aber auch hier voraussetzen müssen, dass die

ausländische Körperschaft die Vorgaben des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt.

Klarheit schafft das BMF auch für den praxisrelevanten Fall der gGmbH in der Hand einer oder mehrerer gemeinnütziger Einrichtungen. Ausschüttungen durch die gGmbH gehören zur teilweisen Mittelweitergabe und sind damit ohne weitere Satzungsregelung bereits aufgrund eines entsprechenden Beschlusses der gemeinnützigen Gesellschafter möglich.

HINWEIS: Will eine Körperschaft Mittel an ausländische Körperschaften weiterreichen, bietet es sich – wie schon bisher – an, hierfür eine ausdrückliche Regelung in der Satzung vorzusehen. Die Mittel können dann nach § 58 Nr. 1 AO weitergereicht werden. Die hierfür zu erfüllenden Voraussetzungen sind hinreichend geklärt; insbesondere verlangt § 58 Nr. 1 AO nicht den Nachweis, dass die ausländische (inkl. Drittland!) Körperschaft die Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt. Es genügt der Nachweis, dass die an die ausländische Organisation weitergereichten Mittel tatsächlich für gemeinnützige Zwecke verwendet wurden.

Voraussetzungen für die Wiederbeschaffungsrücklage

In der Vergangenheit hat sich vielerorts die Praxis eingestellt, dass gemeinnützige Körperschaften jedes Jahr ohne weiteren Nachweis die AfA abschreibungsfähiger Wirtschaftsgüter in eine sog. Wiederbeschaffungsrücklage einstellten. Diese Praxis lässt das BMF nun nicht mehr zu. Stattdessen müssen sich gemeinnützige Organisationen an die Voraussetzungen halten, die die sog. zweckgebundene Rücklage (auch bekannt als Investitionsrücklage) verlangt. Eine solche Rücklage ist nur zulässig, wenn die Körperschaft ganz konkrete Projekte oder die Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter innerhalb eines angemessenen Zeitraums tatsächlich plant.

HINWEIS: Ist eine Neuanschaffung tatsächlich geplant, kann sich die Höhe der Rücklagenbildung aber selbstverständlich an der AfA orientieren. Der neue AEAO will die Rücklagenbildung nicht per se beschränken, sondern lediglich die vorschnelle pauschale Geltendmachung von Rücklagen, die das Gesetz so nicht kennt, unterbinden.

Klarstellungen zur allgemeinen Zweckbetriebsdefinition

Ein Zweckbetrieb ist nach allgemeinen Kriterien ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der (1) zur Förderung des gemeinnützigen Zwecks unerlässlich ist und (2) nicht stärker in Wettbewerb mit der privatwirtschaftlichen Konkurrenz tritt, als unbedingt erforderlich (vgl. zuletzt *Nonprofitrecht* 11/2011). An beiden Stellschrauben zieht die Finanzverwaltung an.

Zum einen bestimmt der neue AEAO, dass der Betrieb einer zentralen Beschaffungsstelle (Ein-/Verkauf, Auftragsannahme, etc.) zur Erreichung eines gemeinnützigen Zwecks nie unerlässlich und damit auch kein Zweckbetrieb sein kann. Die Entscheidung ist zwar bedauerlich, da sie Effizienzsteigerungen durch die Bündelung von Tätigkeiten verhindert. Die Auffassung der Verwaltung legt das geltende Recht allerdings korrekt aus. Auch der BFH hatte bereits die Zweckbetriebseigenschaft der zentralen Verwaltungsstelle bei einem Dachverband verneint (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 04/2009). Die Zukunft administrativer Bündelung und Effizienzsteigerung im Gemeinnützigkeitssektor liegt daher wohl eher in der Auslagerung auf steuerpflichtige, denn auf steuerbegünstigte (Service-) GmbHs.

Zum anderen schließt sich die Finanzverwaltung der Ansicht an, dass bereits potentieller Wettbewerb mit der nichtsteuerbegünstigten Konkurrenz schädlich ist. Die Zweckbetriebseigenschaft kann daher schon dann versagt werden, wenn es im fraglichen Bereich noch keinerlei kommerzielle Konkurrenz gibt, u.U. auch niemals geben wird. Obgleich der BFH formal schon seit langem den gleichen Maßstab anlegt, haben die Gerichte bisher zur Beurteilung doch meist auch auf die tatsächlichen Marktgegebenheiten geachtet. Künftig dürfte der Hinweis darauf, dass im Umkreis keinerlei privatwirtschaftliche Konkurrenz existiert, aber nicht mehr weiterhelfen.

Rettungsdienste und Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege

Nachdem der BFH die Zweckbetriebseigenschaft der Rettungsdienste und Krankentransporte generell verneint hatte (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 03/2008 sowie Winheller/Klein, DStZ 2008, 377 ff.), war das BMF dem mit einem Nichtanwendungserlass entgegengetreten (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 02/2009). Danach waren solche Dienste, für die während der Fahrt eine fachliche Betreuung bzw. der Einsatz besonderer Einrichtungen erforderlich ist oder wird, weiterhin als steuerbegünstigter Zweckbetrieb zu behandeln. Der neue AEAO bestätigt nun die Zweckbetriebseigenschaft entsprechender Transportdienste.

Demgegenüber stellt der neue AEAO klar, dass Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege, die ihre Leistungen insgesamt zu weniger als den gesetzlich geforderten 2/3 an hilfsbedürftige Personen erbringen, einen einheitlichen steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb bilden. Eine Aufteilung der Einnahmen in solche aus Zweckbetrieb (soweit hilfsbedürftige Personen versorgt werden) und solche aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb (soweit an sonstige Personen geleistet wird), ist damit ausgeschlossen. Für die Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege gilt also ein „Alles oder Nichts“-Prinzip.

HINWEIS: Die liberale Anordnung der Zweckbetriebseigenschaft von Fahrdiensten wird auch bei der Umsatzsteuer relevant. Gerade erst hat der BFH zwar die generelle Umsatzsteuerfreiheit von Fahrdiensten nach § 4 Nr. 18 UStG festgestellt; der Regelung steht jedoch möglicherweise das Verdict der Europarechtswidrigkeit ins Haus (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 01/2012). Kommt es dazu und damit möglicherweise zur Steuerpflicht, verhilft die Zweckbetriebseigenschaft jedenfalls noch zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7%.

Neuregelungen zu einzelnen gesetzlichen Zweckbetrieben

Betrieb eines Schwimmbades

Neu hinzugekommen im AEAO ist eine eigenständige Regelung für den Betrieb eines Schwimmbades, die der bisherigen Verwaltungsauffassung (vgl. OFD Koblenz, Verfügung v. 23.12.2004, Az. S 0171 A - St 33 1) entspricht. Die stundenweise Vermietung an Schulen über mehr als ein Schulhalbjahr hinaus führt danach zu steuerfreien Einnahmen aus Vermögensverwaltung. Damit sind Rechnungen mit ermäßigtem Umsatzsteuersatz auszustellen. Vereinsschwimmen und Schwimmkurse sind unabhängig vom Teilnehmerkreis Zweckbetriebe mit denselben umsatzsteuerrechtlichen Folgen. Gleiches gilt auch, wenn ein reines Schwimmbad (ohne größere Freizeitbereiche wie Sauna, Solarium, Wellness) der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird. Die Finanzverwaltung schreibt hierzu ausdrücklich die Wettbewerbsneutralität der Vereinsschwimmbäder fest, da die kommerzielle Konkurrenz mit den Spaßbädern eine andere Zielrichtung verfolgt.

Behinderten-Werkstätten und Integrationsbetriebe

Die Voraussetzungen für die Zweckbetriebseigenschaft von Werkstätten für behinderte Menschen wurden neu gefasst. Die Änderungen müssen dabei vor dem Hintergrund einer Äußerung des Bundesrechnungshofes zu umsatzsteuerrechtlichen Missbräuchen gesehen werden (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 09/2010). Da die Zweckbetriebseigenschaft meist den ermäßigten Umsatzsteuersatz mit sich bringt, wurde bei Anschaffungsvorgängen von Nicht-Vorsteuerabzugsberechtigten (öffentliche Hand, gemeinnützige Körperschaften) an das Ende von Lieferketten häufig missbräuchlich eine Behinderten-Werkstatt gesetzt. Um solchen Gestaltungen vorzubeugen, war § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG eingeführt worden. Seitdem war die Voraussetzung, dass Behinderten-Werkstätten eine mindestens 10%ige Nettowertschöpfung erzielen müssen, überflüssig. Die 10%-Regelung ist daher nun entfallen.

Die Finanzverwaltung weist außerdem auf den teilweise von behinderten Menschen betriebenen „Tante-Emma“-Lebensmittelladen als typische Erscheinungsform eines Zweckbetriebs hin. Der Handelsbetrieb kann sowohl den zusätzlichen Teil einer Behinderten-Werkstatt bilden als auch im Rahmen eines Integrationsprojekts betrieben werden.

Forschungseinrichtungen

Durch eine Klarstellung weicht das BMF von seinem bisherigen „Alles oder Nichts“-Prinzip im Bereich gemeinnütziger Grundlagen- und Auftragsforschung ab. Das Gesetz erklärt beide Tätigkeiten zum Zweckbetrieb, solange sich die Forschungseinrichtung insgesamt zu über 50% aus öffentlichen oder privaten Zuschüssen sowie aus Vermögensverwaltung finanziert (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 08/2007). Wurde die 50%-Schwelle der zulässigen Finanzierung nicht erreicht, ging die Finanzverwaltung bislang insgesamt von einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aus.

Damit wird im neuen AEAO gebrochen. Wird künftig die Finanzierungsschwelle nicht erreicht, prüft das Finanzamt weiter, ob sich die Tätigkeit einerseits in einen steuerpflich-

tigen Geschäftsbetrieb zur Auftragsforschung, andererseits in einen Zweckbetrieb mit steuerbegünstigter Forschung aufteilen lässt. Die Gemeinnützigkeit insgesamt ist erst dann in Gefahr, wenn die Auftragsforschung nach der neuen „qualitativen Bewertung“ (vgl. oben) insgesamt zum eigenständigen Zweck der Einrichtung wird.

Selbstversorgungseinrichtungen

Das Gesetz enthält in § 68 Nr. 2 Buchst. b) AO an sich eine klare Regelung. Solange sog. Selbstversorgungseinrichtungen (Tischlereien, Schlossereien, Wäschereien, Küchen, etc.) ihre Leistungen zu nicht mehr als 20% an Außenstehende erbringen, ist dies für die Einstufung als Zweckbetrieb unschädlich. Der BFH sah es kürzlich anders und die Finanzverwaltung folgt ihm nun im neuen AEAO. Danach liegt trotz Einhaltung der 20%-Grenze ein Zweckbetrieb nicht vor, wenn der Betrieb regelmäßig ausgelastet ist und planmäßig über Jahre Leistungen an Außenstehende erbringt. Eine Schonfrist bis Ende 2012 gilt für schon vor dem 01.01.2010 bestehende Betriebe (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 06/2011).

HINWEIS: Die neue Rechtslage wird zahlreiche Organisationen betreffen, die sich in den letzten Jahren vermeintlich professioneller aufgestellt und mit der Leistungserbringung an Außenstehende eine zusätzliche Einnahmequelle erschlossen haben. Die Neuregelung trifft also vor allem diejenigen Organisationen, die sich auf die gesetzliche Regelung verlassen und sich im guten Glauben entsprechend organisiert haben. Verlässlichkeit ist sicherlich kein Markenzeichen (mehr) des deutschen Steuerrechts.



BMF, Schreiben v. 17.01.2012, Az. IV A 3 - S 0062/08/10007-12 (zur Änderung des AEAO zu §§ 51 – 68 AO).