

# 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](mailto:info@winheller.com)  
Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin  
Hamburg | München

Mitglied in der International Society  
of Primerus Law Firms



**WINHELLER**  
RECHTSANWÄLTE

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*

## AKTUELLE VERANSTALTUNGEN

Nachdem die bisherigen Veranstaltungen großen Anklang beim Publikum gefunden haben, sei an dieser Stelle noch einmal auf das Tagesseminar „**Gemeinnützigkeitsrecht: Verein, Stiftung, gGmbH, gemeinnützige Genossenschaft – (Steuer-) Recht der wichtigsten Rechtsformen des Nonprofit-Sektors**“ der Steuer-Fachschule Dr. Endriss hingewiesen.

RA Stefan Winheller führt in bewährter Manier in die Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts ein. Das Seminar richtet sich an einen breiten Teilnehmerkreis aus Steuerberatern, Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Fachkräften des Rechnungswesens, Dienstleistern für gemeinnützige Organisationen, Vertretern gemeinnütziger Körperschaften sowie Mitarbeitern aus Unternehmen und der öffentlichen Verwaltung, die sich die Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts erar-

beiten möchten und gleichzeitig über aktuellste Entwicklungen im Recht der Nonprofit-Organisationen auf dem Laufenden gehalten werden wollen.

Die Seminartermine im Überblick:

Köln 19.11.2012  
München 11.12.2012  
Düsseldorf 21.01.2013  
Frankfurt a.M. 15.02.2013  
Hamburg 18.02.2013  
München 15.03.2013  
Köln 22.03.2013

**HINWEIS:** Wenn Sie sich über uns ([info@winheller.com](mailto:info@winheller.com), Betreff: "Seminar Gemeinnützigkeitsrecht") formlos anmelden, gewährt Ihnen die Steuer-Fachschule einen **Rabatt von 10% auf die Teilnahmegebühr!**



Weitere Informationen / Anmeldung

## GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT

### Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz – die geplanten Neuerungen im Überblick

Die Bundesregierung hat ihrer Ankündigung, für Bewegung im Gemeinnützigkeitsrecht zu sorgen (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 09/2012), Taten folgen lassen. Mit ihrem auch als „Ehrenamtspaket“ bzw. „Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts“ bezeichneten Vorhaben ist ihr ein beachtlicher Wurf gelungen. Neben den ertragsteuerlichen Neuerungen für Ehrenamtliche und einer vereinfachten Dokumentation für die Wohlfahrtspflege sollen für alle gemeinnützigen Organisationen insbesondere das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung großzügiger geregelt, die Rücklagenbildung erleichtert sowie ein neues Verfahren zur Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit eingeführt werden. Außerdem sind deutlich umfassendere Haftungsbeschränkungen für ehrenamtlich Tätige als bisher geplant.

Ehrenamtspauschale, Übungsleiterfreibetrag, Zweckbetriebsgrenze, mildtätige Zweckverfolgung (§ 3 EStG-E, § 67a AO-E, § 53 AO-E)

- Wie bereits vor einigen Wochen in Aussicht gestellt, soll die *Ehrenamtspauschale* von 500 Euro auf 720 Euro im Jahr und die *Übungsleiterpauschale* von 2.100 Euro auf 2.400 Euro im Jahr erhöht werden. Ferner ist eine Erhöhung der gesetzlichen *Zweckbetriebsgrenze* bei sportlichen Veranstaltungen von 35.000 Euro auf 45.000 Euro vorgesehen. Erwartungsgemäß bleibt es hingegen bei der bisherigen Freigrenze in Höhe von 35.000 Euro für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.
- Im Bereich der *mildtätigen Wohlfahrtspflege* folgt der Gesetzgeber der Finanzverwaltung und will den kürzlich im AEAO geregelten, vereinfachten Nachweis der finanziellen Hilfsbedürftigkeit geförderter Personen nun auch gesetzlich verankern (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 09/2012). Der Bezug von Sozialleistungen soll danach vom Nachweis individueller Hilfsbedürftigkeit entbinden.

Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung (§ 55 AO-E, § 62 AO-E, § 63 AO-E)

Eine erhebliche Erleichterung sieht der Gesetzentwurf beim Gebot der *zeitnahen Mittelverwendung* vor. Mussten die Mittel bisher bis zum Ende des auf den Zufluss folgenden Kalenderjahres verwendet werden, soll dies künftig erst mit Ablauf des auf den Zufluss folgenden zweiten Kalenderjahres nötig sein. Diese Neuregelung würde gemeinnützigen Organisationen mehr Spielraum und Zeit für ihre Finanzplanungen verschaffen. Da das Gesetz wohl frühestens zum 01.01.2013 in Kraft treten kann (s.u.), fragt sich allerdings, ob die Neuregelung bereits für Mittel aus dem Jahr 2011 greift, die nach bisheriger Regelung eigentlich bis Ende 2012 zu verwenden wären.

- Der gesamte Themenkomplex *Rücklagenbildung* soll in einem neuen „§ 62 AO Rücklagen und Vermögensverwendung“ zusammengefasst werden. Erstmals eine gesetzliche Regelung erfahren soll dabei auch die von gemeinnützigen Körperschaften vielfach praktizierte sog. Wiederbeschaffungsrücklage. Die Höhe der Zuführung zu dieser Rücklage bemisst sich nach der Höhe der jährlichen Abschreibung (AfA), es sei denn, die Körperschaft kann die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung nachweisen. Voraussetzung für die Rücklagenbildung ist stets, dass ein konkretes

Reinvestitionsvorhaben auch tatsächlich geplant ist (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 02/2012).

Die verlängerte zweijährige Frist zur Mittelverwendung soll auch für die Bildung von Rücklagen gelten. Eine besonders günstige Regelung sieht aber § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO-E vor: Nicht genutztes Volumen für die freien Rücklagen verfällt nicht mehr! Stattdessen soll die unterbliebene Rücklagenbildung künftig in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden dürfen.

Wie schon bisher sollen die zweckgebundenen Rücklagen (hierzu zählt auch die Wiederbeschaffungsrücklage) bei einem späteren Wegfall des ursprünglichen Investitionszwecks umgehend aufgelöst werden. Insofern ist möglicherweise ein aktuelles Urteil des BFH v. 12.01.2012, Az. IV R 4/09 interessant: Der BFH hat – wenn auch in ganz anderem Zusammenhang – entschieden, dass eine Reinvestition nach Bildung einer Rücklage spätestens nach vier Jahren (bzw. bei Gebäuden innerhalb von sechs Jahren) zu erfolgen hat.

- Hat die Körperschaft Mittel – gleich aus welchem Grund – in unzulässiger Weise angesammelt, kann das Finanzamt eine *Frist zu deren Verwendung* setzen, die zwei Jahre nicht überschreiten soll. Wie grundsätzlich schon bisher ist bei Verstößen gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ein sofortiger Entzug der Gemeinnützigkeit daher regelmäßig nicht zulässig. Bislang beschränkte sich die Möglichkeit der Fristsetzung allerdings auf Verstöße gegen die Regelungen zur Bildung zweckgebundener und freier Rücklagen. Künftig soll in jedwedem Fall unzulässiger Mittelansammlung (z.B. auch bei einer unzulässigen Zuführung von Mitteln zum Vermögen) zunächst eine Verwendungsfrist gesetzt werden. Für die Praxis nicht unwichtig: Die vorgesehene Frist von zwei Jahren stellt faktisch eine Verschlechterung für gemeinnützige Körperschaften im Vergleich zur bisherigen Situation dar! In der Praxis waren nämlich bislang meist längere Fristen (häufig auch wiederholt) gesetzt worden.

Neues Verfahren zur bindenden Bestätigung der formellen Gemeinnützigkeit (§ 60a AO-E)

Die Prüfung der formellen Gemeinnützigkeit, d.h. der Einhaltung aller gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften in der Satzung der Organisation, soll erstmals in einem eigenen Verfahren erfolgen. § 60a AO-E regelt die gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraus-

setzungen, die im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer oder auch schon früher auf Antrag der Organisation erfolgt. Die gesonderte Feststellung auf Antrag der Organisation ersetzt die bisher übliche „vorläufige Bescheinigung der Gemeinnützigkeit“ beim Eintritt in die Gemeinnützigkeit (in der Regel im Zuge der Errichtung der Körperschaft). Im Gegensatz zu dieser (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 08/2012) soll die Feststellung der Gemeinnützigkeit in Form eines verbindlichen Verwaltungsaktes ergehen. Gegen eine Versagung der Feststellung kann die Körperschaft dann im Wege des Einspruchs vorgehen – was bislang nicht möglich war. Satzungs- und Organisationsfragen können damit bereits zu Beginn der Gemeinnützigkeit, notfalls gerichtlich, rechtsverbindlich geklärt werden. Nicht vergessen werden darf freilich, dass das neue Verfahren nichts daran ändert, dass auch die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen genügen muss. Ob dies der Fall ist, soll – wie bisher – erst im Rahmen der Veranlagung überprüft werden.

Da die Feststellung auch für die Spender der Körperschaft bindend ist, kann das neue Verfahren auch als – bewusster oder unbewusster – gesetzgeberischer Schritt hin zu einem europaweiten Gemeinnützigkeits- und Spendenmarkt gesehen werden. Die gesonderte Bestätigung der formellen Gemeinnützigkeit wird nämlich auch von ausländischen Organisationen genutzt werden können, um damit die Steuerfreiheit einzelner Einnahmen aus Deutschland, insbesondere aber auch ihre Berechtigung zum steuerwirksamen Empfang von Spenden aus Deutschland, nachzuweisen (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 06/2012 sowie Franke-Roericht, *StiftungsBrief* 2012, 148). Ausländischen Nonprofit-Organisationen wird es auf diese Weise künftig leichter fallen, den deutschen Spendenmarkt zu betreten.

#### Stiftungen (§ 10b EStG-E, § 9 GewStG-E, § 62 AO-E, § 80 BGB-E, § 81 BGB-E)

Der Gesetzentwurf hält einige *steuerliche* Neuerungen speziell für Stiftungen bereit. Die Privilegierung gemeinnütziger Stiftungen gegenüber anderen gemeinnützigen Rechtsformen soll wie folgt weiter ausgebaut werden:

- Es ist geplant, *Zuwendungen in den Vermögensstock einer gemeinnützigen Stiftung* bei zusammenveranlagten Ehegatten künftig bis zu einem Betrag von 2 Mio. Euro (alle 10 Jahre) im Wege des erhöhten Sonderausgabenabzugs zu begünstigen. Bisher konnten Ehegatten nur jeweils 1 Mio. Euro in Abzug bringen. Jeder Ehegatte hatte daher nachzuweisen, dass die Zuwendung tatsächlich aus seinem Vermögen stammte. Die Vereinfachung dürfte insbesondere Stiftungsgründungen durch Einzelverdiener-Ehepaare zugutekommen.
- Der Entwurf stellt außerdem das klar, was sich zuvor bereits in den neuen Mustervordrucken des BMF für Zuwendungsbestätigungen angekündigt hatte (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 09/2012): Ein erhöhter Sonderausgabenabzug für Zuwendungen an *Verbrauchsstiftungen* scheidet aus. Der erhöhte Abzugsbetrag wird auf Zuwendungen „in das zu erhaltende Vermögen“ einer Stiftung beschränkt. Nicht abzugsfähig sein sollen hingegen Spenden in das „verbrauchbare Vermögen“ einer Stiftung. Klassische Verbrauchsstiftungen dürften damit künftig kategorisch und unabhängig von der geplanten Bestands- und Verbrauchsdauer vom erhöhten Sonderausgabenabzug ausgeschlossen sein.

Was das Steuerrecht damit künftig zur Voraussetzung für den erhöhten Sonderausgabenabzug macht – die Erhaltung des Vermögens – ist stiftungsrechtlich gar nicht so eindeutig. Das Stiftungskapital darf nämlich ohne weiteres umgeschichtet und investiert werden und wird meist schon deshalb nicht als solches erhalten (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 02/2011). Anlageentscheidungen können sich ferner auch einmal als falsch erweisen und beispielsweise der Wert eines Aktiendepots sinken. Vielfach sehen Stiftungssatzungen außerdem vor, dass in gewissen Fällen Teile des Stiftungsvermögens zumindest kurzfristig „verbraucht“ werden dürfen, sofern sichergestellt ist, dass das Vermögen später wieder aufgestockt wird. Es ist zu hoffen, aber auch zu vermuten, dass die Neuregelung diese Konstellationen nicht als schädlich einstufen will, sondern unter „Verbrauch“ tatsächlich nur einen „finalen Verbrauch“ versteht. Die Regierungsbegründung („*endgültig verbraucht*“) weist in diese Richtung.

- Stiftungen sollen in ihrer *Aufbauphase* verstärkt Kapital aus Überschüssen aus ihrer Vermögensverwaltung oder aus Gewinnen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ansparen dürfen und nicht zeitnah verwenden müssen. Schon bisher war dies im Jahr der Errichtung und in den folgenden zwei Jahren möglich. Die Frist soll nun auf drei Jahre ausgedehnt werden. Erst danach müssen erwirtschaftete Gewinne und Überschüsse für den guten Zweck verwendet werden. Ob die Neuregelung im Fall ihres Inkrafttretens im Jahr 2013 auch noch für in 2010 gegründete Stiftungen gelten wird, ist bislang allerdings unklar.

Neben den steuerlichen Regelungen sieht der Entwurf auch Änderungen in *zivilrechtlicher* Hinsicht vor. Die Bundesregierung will insbesondere Klarheit in Bezug auf die zivilrechtliche Anerkennungsfähigkeit der Verbrauchsstiftung schaffen. Durch Ergänzungen der §§ 80 und 81 BGB festigt er die sich in den letzten Jahren herausgebildete Praxis, dass Stiftungen, deren Vermögen über einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren verbraucht wird, grundsätzlich anerkennungsfähig sind.

#### Spendenrecht (§ 10b EStG-E, § 9 KStG-E, § 9 GewStG-E, § 50 EStDV-E)

- *Zuwendungsbestätigungen* sollen nach neuer Rechtslage formal an die Bestätigung der Gemeinnützigkeit durch das Finanzamt gekoppelt werden. Voraussetzung für das Ausstellen von Zuwendungsbestätigungen ist demnach, dass das Datum des Körperschaftsteuer- bzw. Freistellungsbescheides nicht länger als drei Jahre zurückliegt oder alternativ, soweit es noch nicht zu einer Veranlagung gekommen ist, die formale Gemeinnützigkeit nach dem neu eingeführten Verfahren vor nicht mehr als zwei Jahren gesondert festgestellt wurde.
- Bei *Sachspenden* aus einem Betriebsvermögen soll gesetzlich festgeschrieben werden, dass zum auszuweisenden Spendenbetrag in jedem Fall auch die auf die Entnahme regelmäßig entfallende Umsatzsteuer gehört (vgl. hierzu *Nonprofitrecht aktuell* 08/2012).
- Die *Haftung für die Veranlassung einer zweckfremden Verwendung* von Spenden (in Höhe von 30% des zugewendeten Betrags, ggf. zzgl. 15% bei Zuwendungen aus einem Gewerbebetrieb) soll auf die Fälle vorwiegend oder grob fahrlässigen Handelns beschränkt werden. Eine verschuldensunabhängige Veranlassung

einer zweckwidrigen Mittelverwendung würde die Haftung dann nicht mehr auslösen.

#### Vergütung von Vorständen (§ 27 Abs. 3 BGB-E)

Schon nach bislang vertretener Auffassung der Finanzverwaltung waren Vorstände von Vereinen und Stiftungen grundsätzlich ehrenamtlich tätig, d.h. sie durften keine Vergütung beziehen, wenn dies nicht eindeutig in der Satzung anders geregelt war. Diese Auffassung wurde nicht von allen geteilt. Die Bundesregierung will sie aber nun in das BGB mit aufnehmen. Organisationen, die ihre Vorstände vergüten, dies aber bislang immer noch ohne entsprechende Satzungsgrundlage tun, ist damit endgültig eine Satzungsänderung aufgegeben, wenn sie nicht ihre Gemeinnützigkeit aufs Spiel setzen und überdies strafrechtliche Konsequenzen (ggf. Untreue zu Lasten des Vereinsvermögens) riskieren möchten.

#### Haftungsrecht (§ 31a BGB-E, § 31b BGB-E)

Seit langem ist eine Haftungsbeschränkung für ehrenamtlich bzw. nur geringfügig vergütete Vereinsmitglieder geplant. Ebenso lange lag das Vorhaben dann beim Gesetzgeber auf Eis (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 01/2012). Das Bundeskabinett hat die Ideen nun wieder aufgegriffen. Das BGB soll dahingehend geändert werden, dass

- künftig nicht nur Vorstandsmitglieder, sondern alle Organe von Vereinen und Stiftungen nur noch für Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit einstehen müssen, sofern sie keine höhere Vergütung als die Ehrenamts-pauschale in Höhe von 720 Euro pro Jahr erhalten (vgl. § 31a BGB-E);
- künftig erstmals auch Vereinsmitglieder von einer entsprechenden Regelung Gebrauch machen können. Bisher konnte in Haftungsfällen, die Mitglieder betrafen, oftmals nur die Rechtsprechung im Wege der Rechtsfortbildung helfend eingreifen (vgl. § 31b BGB-E).

#### GmbH-Recht (§ 4 GmbHG-E)

Die bisher streitige Frage, ob eine gemeinnützige GmbH als „gGmbH“ firmieren darf, in dieser Form also auch in das Handelsregister eingetragen werden darf, will die Bundesregierung im bejahenden Sinn beantworten. Künftig soll die sowieso im Sprachgebrauch übliche Bezeichnung „gGmbH“ also auch offiziell verwendet werden dürfen. Vergessen wurde allerdings, die mittlerweile ebenfalls gebräuchliche Abkürzung „gUG (haftungsbeschränkt)“ für die gemeinnützige „Mini-GmbH“ für zulässig zu erklären. Man wird aber annehmen dürfen, dass die wohl versehentlich unterlassene Erwähnung der gUG im Gesetzentwurf nicht bedeutet, dass die Firmierung als gUG (haftungsbeschränkt) von der Bundesregierung für unzulässig gehalten wird.

**HINWEIS:** Bei einem solch umfangreichen Gesetzesvorschlag ist es durchaus wahrscheinlich, dass im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens noch Änderungen einfließen werden. Die weitere Entwicklung bleibt insoweit abzuwarten. Die Neuerungen werden jedenfalls frühestens ab dem 1. Januar 2013 gelten, einige Regelungen werden auch erst nach Verkündung des Gesetzes, mit der Anfang/Mitte 2013 zu rechnen ist, in Kraft treten. Die Bundesregierung hat den Gesetzentwurf zwar bereits am 24. Oktober 2012 beschlossen und damit einen ersten großen Schritt getan. Das weitere Gesetzgebungsverfahren wird sich – trotz zu

vermutender parteiübergreifender Zustimmung – aber wohl noch ein paar Monate hinziehen.



BMF, Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts (GemEntBG) v. 24.10.2012.

BMF, Presseerklärung v. 24.10.2012.

## *Kindergärten sind Unternehmen – auch für Kommunen! Restrukturierungsbedarf bei staatlichen wie gemeinnützigen Anbietern*

**Kinderbetreuung ist ein bedeutendes Zukunftsthema, dem sich Staat, Wirtschaft und Dritter Sektor gleichermaßen widmen. Parallel dazu stellen Gerichte in aktuellen Entscheidungen den rechtlichen Rahmen der Kinderbetreuung auf neue Füße und bewerten diese grundsätzlich als wirtschaftliche Tätigkeit. Der Trend scheint klar: Gemeinnützige GmbHs, UGs und Genossenschaften sind geeignete Rechtsformen für den Betrieb von Kindergärten (vgl. Winheller, DStR 2012, 1562). Die Rechtsform des e.V. hingegen dürfte künftig Kleinsteinrichtungen vorbehalten bleiben. Der BFH hat diese Entwicklung jetzt in Bezug auf staatliche Kindergärten fortentwickelt: Er stellt fest, dass kommunale Kindertageseinrichtungen grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtige Betriebe gewerblicher Art sind.**

Die Entscheidung betrifft im Ergebnis alle Einrichtungen in der Trägerschaft von Kreisen und Gemeinden. Sie macht deutlich, dass trotz des Rechtsanspruchs auf einen Kindergartenplatz – bald ab dem ersten Lebensjahr – kommunale Kindergärten nicht dem steuerfreien Hoheitsbereich zuzuordnen sind, sondern Betriebe gewerblicher Art darstellen und damit der Ertragsbesteuerung unterliegen. Staatlichen Trägern, die ihre Einnahmen bisher un versteuert in den kommunalen Haushaltsplan einstellten, drohen damit Schwierigkeiten.

Überraschend kommt die Entscheidung nicht. Die Vereinsregister gehen seit geraumer Zeit dazu über, die Trägerschaft und den Betrieb von Kindertageseinrichtungen als erwerbswirtschaftliche Betätigung einzustufen und die Eintragung von KiTa-Vereinen in das Vereinsregister wegen ihrer wirtschaftlichen Ausrichtung zu versagen (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 05/2011; Winheller, DStR 2012, 1562). Gleiches muss für Kinderbetreuungseinrichtungen, die von Landkreisen und Kommunen getragen werden, gelten: Auch sie stellen wirtschaftliche Betriebe dar. Um nicht-wirtschaftliche hoheitliche Tätigkeiten handelt es sich bei ihnen dann nicht.

Ist damit die grundsätzliche Steuerpflicht begründet, bleibt den Einrichtungen nur die Gemeinnützigkeit als geeigneter Ausweg. Als gemeinnützige Einrichtungen werden sie zu ertragsteuerfreien Zweckbetrieben erklärt, müssen sich aber im Gegenzug an die Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts halten. Dies ist der Fingerzeig, den die höchsten deutschen Finanzrichter den staatlichen Trägern in der aktuellen Entscheidung indirekt mit auf den Weg geben.

**HINWEIS:** Finanzierbare Kinderbetreuung, die den Rechtsanspruch der Eltern wie auch die kommunale Zukunft sichert, bedarf aktuell einiger Planung. Staatliche wie freie Kinderbetreuung ist dabei auf alle Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts hin auszurichten. Vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsprechung ist sowohl für die staatlichen als auch die privaten Betreiber vielfach die gGmbH oder die eingetragene Genossenschaft die geeignete Rechtsform (zur Rechtsform der gGmbH vgl. Franke-Roericht, Fundraising-Echo 04/2012 und 05/2012).

Indirekt könnte der BFH mit dem aktuellen Urteil auch bereits eine positive Entscheidung über die Zulässigkeit einer Auslagerung kommunaler Pflichtaufgaben auf gemeinnützige Rechtsträger gefällt haben (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 07/2012). Die kommunale Aufgabenerfüllung durch den Einsatz gemeinnütziger Körperschaften gehörten damit künftig zum Standardrepertoire von Landkreisen und Gemeinden. Gemeinnützige Handlungsformen zwischen Staat und Wirtschaft sollten den Trägern der Verwaltung dabei naturgemäß deutlich näher stehen als die rein privatwirtschaftlichen Organisationsformen. Versuchten Staat und Verwaltung bisher, knappen Kassen mit Public-Private-Partnerships (sog. „PPP“ – der Kooperation mit gewinnorientierten Unternehmen) beizukommen, liegt die Zukunft – mit wesentlich größerem Interessengleichlauf und zusätzlich Rückenwind des BFH – wohl eher im Bereich von „Public-Nonprofit-Partnerships“.



BFH, Urteil v. 12.07.2012, Az. I R 106/10.

## ***Staatliche Zuschüsse an Nonprofit-Organisationen – Umsatzsteuerliche Fallstricke bei der Finanzierung durch die öffentliche Hand***

**Die finanzielle Kooperation zwischen Staat und Akteuren des Dritten Sektors ist allgegenwärtig. Nonprofit-Organisationen engagieren sich für das Allgemeinwohl, der Staat dankt die Entlastung durch steuerliche Vergünstigungen und durch Zuschüsse. Bei der Umsatzbesteuerung von Zuschüssen lauern allerdings – häufig übersehene – Fallstricke.**

### „Echte“ und „unechte“ Zuschüsse

Bei Zuschüssen der öffentlichen Hand wird zwischen „echten“ und sogenannten „unechten“ Zuschüssen unterschieden. Echte Zuschüsse sind Zahlungen, die der allgemeinen Finanzierung der Nonprofit-Organisation dienen. Bei unechten Zuschüssen handelt es sich demgegenüber um die Bezahlung einer konkreten Leistung, die die Nonprofit-Organisation im Auftrag der öffentlichen Hand erbringt (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 04/2007). Während echte Zuschüsse umsatz- und ertragsteuerfrei sind, unterliegen unechte

Zuschüsse der Umsatzsteuer. Zum umsatzsteuerbaren Entgelt wird der „Zuschuss“ dann, wenn ein Zusammenhang mit einer bestimmten Gegenleistung für die öffentliche Hand hergestellt werden kann (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 12/2009). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Leistung letztlich im öffentlichen Interesse liegt oder nicht (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 07/2009).

### Die richtige Zuordnung

Wer die steuerliche Einordnung des Zuschusses planen will, muss sich frühzeitig Gedanken machen, wie ein Urteil des FG Sachsen von Anfang des Jahres deutlich macht. Werden „Zuschuss“ und Gegenleistung in einem Vertrag vereinbart, gelangt das Finanzamt schnell zu einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch. Werden Gelder hingegen nur beantragt und jedes Jahr durch die Verwaltung im Rahmen ihres Ermessens durch Verwaltungsakt zugeteilt, spricht dies eher für einen echten Zuschuss. Im entschiedenen Fall mussten die Richter erst die Aufhebung eines zuvor geschlossenen Vertrages konstruieren, um doch noch zu einem umsatzsteuerfreien Zuschuss zu gelangen. Dabei war entscheidend, dass sich die Höhe der Zahlungen an ein Tierheim jeweils pauschal nach der Einwohnerzahl richtete, was gegen ein Entgelt für eine bestimmte Leistung sprach.

### Konsequenzen für den Vorsteuerabzug

Die Umsatzsteuerpflicht muss jedoch nicht immer nachteilig sein. Nur eine steuerpflichtige Bezahlung („unechter“ Zuschuss) berechtigt die Nonprofit-Organisation ihrerseits zum Abzug von Vorsteuerbeträgen aus für die Gegenleistung notwendigen Eingangsumsätzen (z.B. Anschaffungs-/Herstellungskosten, vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 06/2010 sowie 02/2012 zur Grundlagen- und Auftragsforschung). Vor der Anschaffung von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die später im Rahmen der Tätigkeit für die öffentliche Hand eingesetzt werden, kann ein bindender Vertrag über die künftige Bezuschussung im Ergebnis also für die Nonprofit-Organisation auch vorteilhaft sein.

**HINWEIS:** Zuwendungsbescheide werden meist mit allgemeinen Nebenbestimmungen versehen. Nicht immer bedeutet dies aber, dass ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch vorliegt. Ggf. haben die Nebenbestimmungen lediglich den Sinn, die sachgerechte Verwendung der überlassenen Mittel sicherzustellen (vgl. Abschn. 10.2 Abs. 8 UStAE).

Im Ergebnis bleibt daher festzustellen, dass auf sicherem umsatzsteuerlichen Boden sich nur bewegt, wer sämtliche Umstände des Einzelfalls sorgfältig prüft und abwägt. Dies gilt übrigens auch für die ertragsteuerliche Behandlung von Zuschüssen: Im Falle eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustauschs wird in aller Regel nämlich keine Vereinnahmung mehr im ideellen Bereich erfolgen, sondern tatsächlich entweder im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in einem Zweckbetrieb.



FG Sachsen, Urteil v. 25.01.2012, Az. 8 K 1937/06.

## STIFTUNGSRECHT

### *Steuerrechtlicher Beginn einer Treuhandstiftung*

**Treuhandstiftungen sind wegen ihrer Flexibilität und der Tatsache, dass sie keiner förmlichen Anerkennung und Überwachung durch eine Stiftungsbehörde bedürfen, beliebt. Ab welchem Zeitpunkt eine Treuhandstiftung jedoch steuerrechtlich existiert, ist bislang unklar, fehlt es doch an einem förmlichen Anerkennungsakt. Nach einer Entscheidung des BFH ist diese Frage einzelfallbezogen zu beantworten.**

Ein Stifter kann einem Treuhänder Vermögenswerte mit der Bedingung übergeben, diese für einen bestimmten Zweck einzusetzen. Eine solche Treuhandstiftung (unselbständige Stiftung) ist nicht rechtsfähig, formal wird der Treuhänder Eigentümer des Stiftungsvermögens. Dennoch unterliegt die Treuhandstiftung selbständig der Körperschaftsteuer und kann so auch als gemeinnützig anerkannt werden. Entscheidende Voraussetzung hierfür ist, dass Vermögen und Erträge wirtschaftlich selbständig der Treuhandstiftung zugeordnet sind und der Treuhänder das Treuhandstiftungsvermögen getrennt von seinem eigenen Vermögen als Sondervermögen hält und verwaltet. Unter dieser Voraussetzung ist die gemeinnützige Treuhandstiftung zwischenzeitlich ihrem rechtsfähigen Pendant steuerlich gleichgestellt (vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 10/2011).

Zu welchem Zeitpunkt eine durch bloße Anordnung des Stifters begründete Treuhandstiftung steuerpflichtig wird, ist nach Ansicht des BFH anhand der Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Als mögliche Zeitpunkte kämen die Verabschiedung einer Satzung, eine eigene wirtschaftliche Betätigung oder aber der Vollzug, sprich die tatsächliche Übertragung der Vermögenswerte, in Betracht. Entscheidendes Kriterium und damit zugleich der anzusetzende Hebel bei der Gestaltung ist, dass der Stifter endgültig keinen Zugriff mehr auf die Vermögenswerte hat, die Erfüllung des Stiftungszwecks also nicht mehr vom Willen des Stifters abhängig ist. Bei einer testamentarisch von Todes

wegen errichteten Treuhandstiftung ist dies notwendigerweise der Erbfall, wie der BFH lakonisch feststellt. Bei üblichen Gestaltungen, in denen beispielsweise der überlebende Ehegatte als Vorerbe und eine gemeinnützige Treuhandstiftung als Nacherbe eingesetzt wurde, ist es somit der Tod des letztversterbenden Ehegatten, der die Treuhandstiftung steuerrechtlich zum Entstehen bringt. Ab dann ist sie aber auch sofort und vollständig ein eigenes Körperschaftsteuersubjekt, wie der BFH im entschiedenen Fall deutlich macht. Die angestrebte Gemeinnützigkeit muss daher auch zu diesem Zeitpunkt einsetzen, was von Treuhändern nicht übersehen werden sollte (zur Wahl eines Treuhänders vgl. *Nonprofitrecht aktuell* 05/2012).

**HINWEIS:** Gemeinnützige Treuhandstiftungen bieten sich als zügig zu errichtende Alternative zur rechtsfähigen Stiftung an. Überstürzte Schnellstarts sind jedoch zu vermeiden, wenn nicht gleich im ersten Jahr die Gemeinnützigkeit in Gefahr geraten soll. Auch die Berechtigung zum Spendensammeln hängt vom gemeinnützigen Status der Stiftung ab. Eine frühzeitige Abstimmung mit dem Finanzamt ist daher wichtig. Künftig wird insoweit ggf. das neue Verfahren zur Feststellung der formalen Gemeinnützigkeit die bisherige „vorläufige Bescheinigung der Gemeinnützigkeit“ ersetzen (vgl. oben).



BFH, Urteil v. 16.11.2011, Az. I R 31/10 (NV).