

Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2007

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

Das Jahr 2007 stand für den gemeinnützigen Sektor ganz im Zeichen der Reform des Gemeinnützigkeitsrechts durch das „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ vom 21. 9. 2007. Rückwirkend zum 1. 1. 2007 trat es in Kraft und hat erhebliche Vereinfachungen gebracht: Ein erhöhter, einheitlicher Spendenabzug von 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte, ein Gleichlauf der Spendenempfangsberechtigung und der Steuerbegünstigung als gemeinnützige Körperschaft sowie ein deutlich erhöhter Abzugshöchstbetrag für Vermögensstockspenden dürften das weitere Wachstum des deutschen Nonprofit-Sektors ankurbeln. Die positiven Signale werden freilich von Nebenwirkungen begleitet: der neue, grundsätzlich abschließende Katalog der gemeinnützigen Zwecke wurde bereits im Vorfeld der Reform vielfach diskutiert, so dass auf ihn im Folgenden nicht weiter eingegangen werden soll. Kurz beleuchtet werden hingegen einige Besonderheiten, die bislang nur wenig Beachtung im öffentlichen Diskurs gefunden haben: die zweifache Öffnung des ansonsten abgeschlossenen Katalogs gemeinnütziger Zwecke, die Benachteiligung besonders vermögender Privatpersonen im Zusammenhang mit der ins Haus stehenden Abgeltungssteuer ab 2009, die ersatzlose Abschaffung des Spendenrücktrags sowie die Problematik der geänderten Vermögensbindungsklausel. Für eine detaillierte Auflistung aller gesetzlichen Änderungen ab 2007 sei auf den Vorgängerbeitrag in DStZ 2007, 165 sowie die zahlreichen sonstigen Fachbeiträge verwiesen, die sich mittlerweile der Gemeinnützigkeitsrechtsreform angenommen haben.

Der Schwerpunkt des Beitrags soll im Wesentlichen auf den Entwicklungen und Neuerungen des Gemeinnützigkeitsrechts liegen, die durch die nationale und europäische Rechtsprechung und Exekutive im Jahr 2007 angestoßen wurden. Still und leise – im Schatten der Gemeinnützigkeitsrechtsreform – haben Rechtsprechung und Verwaltung das Gemeinnützigkeitsrecht fortentwickelt und z. T. nicht unwesentliche Änderungen bewirkt, die in der Beratung gemeinnütziger Organisationen bedacht werden müssen.

Inhalt	Seite
I. Zur Gesetzesreform: Versteckte Besonderheiten und ihre Auswirkungen	282
1. Abgeschlossener Katalog mit einer Öffnungsklausel; oder mit zweien?	282
2. Steuerfalle Abgeltungssteuer 2009: Gesetz zur Schwächung des bürgerschaftlichen Engagements? ...	282
3. Der Spendenrücktrag ist passé	282
4. Änderung der Vermögensbindungsklausel dringend erforderlich	283
II. Rechtsprechung und Finanzverwaltung 2007	283
1. Allgemeine Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts	283
a) Satzungsmäßige Vermögensbindung	283
b) Unmittelbarkeitsgrundsatz: Hilfspersonen als solche nicht als gemeinnützig anzuerkennen	283
c) Spenden und Mitgliedsbeiträge trotz Verlustes der Gemeinnützigkeit steuerfrei	283
d) Bedeutendes BFH-Urteil: Umfangreiche Finanzierung über wirtschaftliche Mittelbeschaffungsbetriebe zulässig	284
e) Ende der Gemeinnützigkeit durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens	285
2. Weiterhin starker Einfluss des Europarechts auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht.	285
a) Sachspenden ins EU-Ausland abzugsfähig?	285
b) Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland: Diskriminierung ausländischer Stiftungen?	286
c) Übungsleiterpauschale auch bei Tätigkeiten im EU-Ausland	286
3. Umsatzsteuer	286
a) Steuerbarkeit von Umsätzen	286
aa) Kurswechsel der BFH-Rechtsprechung: Mitgliedsbeiträge steuerpflichtig – Gestaltungs-	286
möglichkeiten für Mitgliederorganisationen	287
bb) Eintrittsgelder im Jugendsport nicht umsatzsteuerbar	287
b) Steuerfreiheit gemäß § 4 UStG: Vermietung von Wohnraum und Abgabe von Mahlzeiten durch	287
Studentenwerke steuerpflichtig – Nichtanwendungserlass des BMF	287
c) Schreiben der Finanzverwaltung zum ermäßigten Umsatzsteuersatz für Zweckbetriebe gemäß	288
§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG	288
4. Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen: Schenkungen und Spendenabzug	289
a) Neue amtliche Vordrucke für Spendenbescheinigungen	289
b) Freigebige Schenkung trotz Einflussnahme auf die Mannschaftsaufstellung	289
c) Achtung bei Zuwendungsbescheinigungen für Mitgliedsbeiträge	289
d) Spende, Betriebsausgabe oder verdeckte Gewinnausschüttung? Vorsicht bei „Spenden“ durch	289
Kapitalgesellschaften	289
5. Übungsleiterpauschale: Komparse als Künstler?	290
6. Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Stiftungen	290
a) Schenkungsteuerliche Folgen der Auflösung einer Stiftung	290
b) Halbherzige Vermögensübertragung auf Auslandsstiftung nicht schenkungsteuerpflichtig	291
7. Entwicklungen am Rande des Gemeinnützigkeitsrechts: Abkürzung „gGmbH“ nicht eintragungsfähig	291

Literatur – speziell zur Reform des Gemeinnützigkeitsrechts: Fischer, Reform des Spenden- und Gemeinnützigkeitsrechts durch das „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ v. 10. 10. 2007 (BGBl. I 2007, 2332), in: jurisPR-SteuerR 51/2007 Anm. 5; Hüttemann, Das neue Spendenecht – Bessere steuerliche Anreize für Zuwendungen, in: Stiftung & Sponsoring 1/2008, S. 30 f.; Manteuffel, Neuerungen im Spendenrecht, in: Rote Seiten, Stiftung & Sponsoring 4/2007; Im Übrigen siehe bereits Winheller, Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2004–2006, DStZ 2005, 177; DStZ 2006, 215; DStZ 2007, 165.

I. Zur Gesetzesreform: Versteckte Besonderheiten und ihre Auswirkungen

1. Abgeschlossener Katalog mit einer Öffnungsklausel; oder mit zweien?

Die Gesetzesreform hat in Abkehr von der bisherigen Regelung einen grundsätzlich abgeschlossenen Katalog gemeinnütziger Zwecke eingeführt. Zwei Einfallstore lässt der Katalog jedoch zu: in das Gesetz aufgenommen wurde einerseits § 52 Abs. 2 Satz 2 AO, der es ermöglicht, dass ein die Allgemeinheit selbstlos fördernder Zweck von einer zentralen Landesfinanzbehörde für gemeinnützig erklärt wird.

Eine zweite Öffnung des Katalogs bietet darüber hinaus der neue Regelbeispielatbestand („insbesondere“) des § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO für Organisationen, die das Wohlfahrtswesen fördern. Schon bislang war zwar unstreitig, dass der Begriff des Wohlfahrtswesens weiter als der der Wohlfahrtspflege ist,¹⁾ so dass § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO inhaltlich nichts Neues bringt. Durch die ausdrückliche Aufnahme der Zwecke der Wohlfahrtspflege als Regelbeispiel für die Förderung des Wohlfahrtswesens dürfte dennoch ein deutliches Signal an alternative Formen der Förderung des Wohlfahrtswesens ausgehen, die nicht mit den traditionellen Zwecken der angestammten Verbände der Wohlfahrtspflege übereinstimmen. Sie werden sich künftig verstärkt bemühen, über § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO Zugang in die Gemeinnützigkeit zu finden.²⁾

Hinweis: Der Weg in die Gemeinnützigkeit über § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO dürfte weniger steinig sein als über das gesonderte Verfahren nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO.

2. Steuerfalle Abgeltungssteuer 2009: Gesetz zur Schwächung des bürgerschaftlichen Engagements?

Die ab 2009 geltende Abgeltungssteuer wird für vermögende Spender und Stifter, die ganz überwiegend Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, nachteilige steuerliche Folgen haben und das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements konterkarieren.

Kapitaleinkünfte werden ab 2009 nur noch auf Antrag³⁾ in den Gesamtbetrag der Einkünfte mit einbezogen werden. Für vermögende Steuerpflichtige, deren Einkünfte ganz überwiegend aus Kapitaleinkünften bestehen, wird die fehlende Antragstellung zur Folge haben, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte minimal oder gleich Null sein wird und der Sonderausgabenab-

zug für Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen in Höhe von 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte – abgesehen von seiner Vortragsfähigkeit – nur noch geringe Auswirkungen haben kann.

Die Abgeltungssteuer ab 2009 wird Kapitaleinkünfte außerdem pauschal mit 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) belasten. Mit Einbehalt der 25 % direkt an der Quelle soll die Einkommensteuer abgegolten sein. Ein besonderer Spendenabzug ist nicht mehr vorgesehen. Es bleibt mithin bei der Definitivbelastung von 25 %, so dass Spenden und Zustiftungen aus voll versteuertem Einkommen geleistet werden müssen. Vermögenden Spendern und Stiftern wird so jeder steuerliche Anreiz genommen, Zuwendungen zu leisten.

Hinweis: Eine Berücksichtigung von Spenden und Zustiftungen wird ab 2009 für vor allem Kapitaleinkünfte beziehende Steuerpflichtige nur noch dann in Betracht kommen, wenn eine antragsabhängige Günstigerprüfung⁴⁾ ergibt, dass der Durchschnittssteuersatz bei einer fiktiven Versteuerung zum Normaltarif geringer als 25 % wäre. Bei entsprechend hohem Einkommen verhindert freilich die Deckelung des Spendenabzugs selbst im Fall hoher Zuwendungen ein solches Ergebnis.

Es bleibt daher zu hoffen, dass der Gesetzgeber noch einmal nachbessern wird, um die besonders wichtige Gruppe vermögender und einkommensstarker Mäzene und Gönner nicht vom Spenden und Stiften abzuhalten. Solange der gesetzgeberische Wille zu einer Korrektur nicht erkennbar ist, bleibt Spendern und Stiftern allerdings nur zu raten, die bisherigen Sonderausgabenabzugsmöglichkeiten noch durch Spenden/Zustiftungen in 2008 zu nutzen.

3. Der Spendenrücktrag ist passé

In der allgemeinen Begeisterung des gemeinnützigen Sektors für die Gesetzesreform ist die Streichung des Spendenrücktrags für Großspenden⁵⁾ kaum wahrgenommen worden. Die Änderung dürfte vor allem die ansonsten als Gewinner der Reform gefeierten Stiftungen treffen. Nicht selten entscheiden sich Menschen, die gerade ihre berufliche Laufbahn beendet haben und in den dritten Lebensabschnitt übertreten, zum Stiften. Die Möglichkeit, ihre Großspende in das Berufs-jahr zurückzutragen, in dem sie letztmals hohe Einkünfte erzielten, war regelmäßig ein zusätzlicher steuerlicher Anreiz zum Stiften. Dieser Anreiz fehlt nun.

Hinweis: Für Zuwendungen, die der Steuerpflichtige in 2007 geleistet hat, kann er die Geltung des § 10b Abs. 1 EStG a.F. beantragen und sich so den Rücktrag sichern.⁶⁾

1) Siehe Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl. 2008, 302.

2) Siehe bereits Winheller, DStZ 2007, 165, 174.

3) Vgl. § 2 Abs. 5b Satz 2 Nr. 1 EStG n.F.; ungenau insoweit Schindler/Meyn, Himmelhoch jauchzend – zu Tode betrübt? Auswirkungen der Abgeltungssteuer auf den reformierten Spendenabzug, in: Stiftung & Sponsoring 1/2008, 32 f.

4) Vgl. § 32d Abs. 6 EStG n.F.

5) Vgl. § 10b Abs. 1 Satz 4 EStG a.F.

6) Vgl. § 52 Abs. 24c Satz 3 EStG.

4. Änderung der Vermögensbindungsklausel dringend erforderlich

§ 61 Abs. 2 AO wurde bekanntlich aufgehoben. Die in zahlreichen Satzungen gemeinnütziger Körperschaften enthaltene Regelung, dass die Körperschaft in einem zukünftigen Beschluss die konkrete Verwendung ihrer Mittel bestimmen und diese erst nach Einwilligung des Finanzamtes ausführen wird, ist damit nicht mehr zulässig. Die gemeinnützige Organisation muss in ihrer Satzung entweder einen konkreten gemeinnützigen Zweck angeben, dem das Vermögen bei Auflösung der Körperschaft zufließen soll, oder aber eine konkrete Empfängerkörperschaft bezeichnen.

Hinweis: Die Gesetzesbegründung enthält die Ankündigung eines BMF-Schreibens, wonach betroffenen Körperschaften eine Schonfrist zur Änderung ihrer Satzungen gewährt werden soll. Ihre Satzung sollen sie erst dann anpassen müssen, wenn sie dies aus anderen Gründen ohnehin tun.

Die enorme Gefahr, die in dieser Schonfrist liegt, darf nicht übersehen werden: Vergisst – was häufig passieren dürfte – die Körperschaft bei einer zukünftigen Satzungsänderung eine Anpassung ihrer nunmehr fehlerhaften Vermögensbindungsklausel, droht die Aberkennung der Gemeinnützigkeit und eine rückwirkende Versteuerung für die letzten 10 Jahre. Für die handelnden Organe ergeben sich hieraus erhebliche Haftungsrisiken. Betroffenen Körperschaften ist daher aus Sicherheitsgründen dringend anzuraten, die Vermögensbindungsklausel in der Satzung unverzüglich anzupassen und die angekündigte Schonfrist besser nicht in Anspruch zu nehmen. Dem BMF wäre nahezu legen, die angekündigte Schonfristregelung großzügig zu gestalten, um gemeinnützige Körperschaften nicht scharenweise ins offene Messer laufen zu lassen. Eine entsprechende Hilfestellung seitens der Finanzämter anlässlich der turnusmäßigen Überprüfungen der Steuerbefreiung der Körperschaften wäre ebenfalls angebracht.

II. Rechtsprechung und Finanzverwaltung 2007

1. Allgemeine Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts

a) Satzungsmäßige Vermögensbindung

Für die satzungsmäßige Vermögensbindung gemäß § 61 Abs. 1 i. V. m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO kommt es nicht darauf an, ob der Destinatär im Beurteilungszeitpunkt tatsächlich objektiv alle Tatbestandsmerkmale einer gemeinnützigen Körperschaft nach den Regelungen der AO erfüllt. Die Steuerbegünstigung wird lediglich im Zeitpunkt der tatsächlichen Vermögensübertragung gefordert.

Dies entschied das FG Nürnberg⁷⁾ und stellte fest, dass eine Überprüfung des Destinatärs im Beurteilungszeitpunkt in der Regel weder der Körperschaft noch dem Finanzamt möglich sei. Zum einen brächte die Überprüfung aller weiteren Körperschaften, die wiederum Begünstigte der Vermögensanfänge bei Auflösungen wären, erhebliche Schwierigkeiten mit sich. Zum anderen lägen Informationen zur tatsächlichen Geschäftsführung des Begünstigten üblicherweise nicht vor. § 61 Abs. 1 AO verlange lediglich einen Buch-

nachweis. Es sei daher nicht Sinn und Zweck der Vorschrift, die Überprüfung der einzelnen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit des Begünstigten zu verlangen.

Statt der objektiven Umstände sei die Absicht der Körperschaft entscheidend, ihr Vermögen im Auflösungsfall einer steuerbegünstigten Körperschaft zu übertragen.

Hinweis: Erfährt die Körperschaft von der rechtskräftigen Aberkennung der Gemeinnützigkeit des von ihr bestimmten Destinatärs, muss sie ihre Satzung anpassen. Ansonsten verstieße sie gegen das Vermögensbindungsgebot, sofern sie in ihrer Satzung keinen bestimmten steuerbegünstigten Verwendungszweck angegeben hat.

b) Unmittelbarkeitsgrundsatz: Hilfspersonen als solche nicht als gemeinnützig anzuerkennen

Eherner Grundsatz des Gemeinnützigkeitsrechts ist die unmittelbare Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke. Einrichtungen, die als Hilfspersonen für gemeinnützige Organisationen tätig werden und deren – fremde – gemeinnützige Zwecke verwirklichen, sind daher regelmäßig nicht selbst steuerbegünstigt. Nur ausnahmsweise kann die bloße Unterstützung einer anderen Körperschaft bei deren gemeinnütziger Tätigkeit die Gemeinnützigkeit der unterstützenden Organisation begründen.⁸⁾

Der BFH⁹⁾ versagte dementsprechend einer GmbH die Gemeinnützigkeit, die im Zusammenhang mit dem GKV-Gesundheitsreformgesetz 2000 gegründet worden war und der die Aufgabe zukam, ein pauschalisiertes Vergütungssystem für allgemeine voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen zu errichten und zu pflegen. Der BFH erkannte in dieser wirtschaftsberatenden Tätigkeit, die in erster Linie den Gesellschaftern zugute kam, keine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit auf dem Gebiet des Gesundheitswesens, sondern lediglich eine mittelbare Förderung der Zwecke der Gesellschafter.¹⁰⁾

c) Spenden und Mitgliedsbeiträge trotz Verlustes der Gemeinnützigkeit steuerfrei

Mit einer falschen Vorstellung vieler Vereinsverantwortlicher und nicht selten auch deren steuerlichen Berater räumt das FG Hamburg in einem Beschluss vom 13. 4. 2007 auf.¹¹⁾ Das FG bestätigte zwar den Entzug der Gemeinnützigkeit eines Vereins, dessen Vorsitzende sich unrechtmäßigerweise und womöglich auch unter Verstoß strafrechtlicher Vorschriften aus der Vereinskasse bedient hatte. Mangels Selbstlosig-

7) FG Nürnberg v. 24. 4. 2007, I 175/2005, rkr., HaufeIndex 1834591, juris.

8) Vgl. § 58 Nr. 1 AO.

9) BFH v. 7. 3. 2007, I R 90/04, BStBl II 2007, 628.

10) Insoweit unterscheidet sich der Sachverhalt von dem, der dem Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG v. 6. 12. 2007, 1 K 104/00, HaufeIndex 1873130, juris zugrunde liegt. Im Fall des Schleswig-Holsteinischen FG hatte die Körperschaft mit ihren Aktivitäten nicht nur die gemeinnützigen Zwecke anderer gefördert, sondern gleichzeitig auch ihre eigenen.

11) FG Hamburg v. 13. 4. 2007, 5 V 152/06, EFG 2007, 1543.

keit konnte der Verein nicht als gemeinnützig anerkannt werden.

Trotz Aberkennung der Gemeinnützigkeit hielt das Gericht aber Mitgliedsbeiträge und Spenden, die dem Verein zugeflossen waren, nicht für steuerpflichtig. Für Mitgliedsbeiträge ergibt sich dieses Ergebnis unmittelbar aus § 8 Abs. 5 KStG, für Spenden aus der Tatsache, dass Spenden in aller Regel nicht mit Gewinnerzielungsabsicht vereinnahmt werden und daher unter keinen Einkünftebestand des Einkommensteuergesetzes fallen.

Hinweis: Der Verlust der Gemeinnützigkeit hat für einen gemeinnützigen Verein daher keine Besteuerung seiner Spendeneinnahmen zur Folge. Für Kapitalgesellschaften gilt dies aber nicht: Nach dem Umqualifizierungstatbestand des § 8 Abs. 2 KStG sind alle Einkünfte einer Kapitalgesellschaft zwingend als gewerbliche Einkünfte zu behandeln, selbst wenn sie unter keinen Einkünftebestand gemäß § 2 Abs. 1 EStG fallen.¹²⁾ Danach sind im Fall der Aberkennung der Gemeinnützigkeit einer Kapitalgesellschaft auch die erzielten Spenden steuerpflichtig.

Für Vereine hat die Aberkennung der Gemeinnützigkeit im Wesentlichen die Konsequenz, dass Zuwendungsbescheinigungen nicht mehr ausgestellt werden dürfen. Dies hat wiederum erhebliche Auswirkungen auf den Gegenstandswert eines Verfahrens, wenn der Verein, dem die Gemeinnützigkeit versagt wurde, einen Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung der Gemeinnützigkeit bzw. einen Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung stellt. Das wirtschaftliche Interesse des Vereins geht in diesen Fällen nämlich nicht etwa dahin, eine mögliche Besteuerung der Spendeneinnahmen zu verhindern. Vielmehr richtet sich das Interesse des Vereins darauf, zukünftig überhaupt noch Spenden generieren zu können. Der Streitwert bemisst sich daher nach den zu erwartenden jährlichen Spendeneinnahmen.¹³⁾

d) Bedeutendes BFH-Urteil¹⁴⁾: Umfangreiche Finanzierung über wirtschaftliche Mittelbeschaffungsbetriebe zulässig

Ein die Wissenschaft und Forschung fördernder gemeinnütziger Verein war auch im Bereich der Auftragsforschung tätig und diente insoweit nicht, wie es § 52 Abs. 1 AO verlangt, der Allgemeinheit, sondern den Interessen der einzelnen Auftraggeber. Die Auftragsforschung war daher als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren.

Einen Zweckbetrieb gemäß § 68 Nr. 9 AO erkannte der BFH in der Auftragsforschung nicht, da sich der Verein nicht „überwiegend“ (d.h. zu mehr als 50 %) aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzierte. Weder im zu beurteilenden Steuerjahr noch über den von der Finanzverwaltung zugrunde gelegten Dreijahreszeitraum hinweg war dieses Erfordernis erfüllt. Entgelte, die der Verein als Gegenleistung für seine Auftragsforschung von der öffentlichen Hand erhielt, seien keine solchen Zuwendungen. Hierunter fielen, so der BFH, nur solche Mitteltransfers, die der Körperschaft ohne eigene Gegenleistung zufließen.

Einen Zweckbetrieb gemäß § 65 AO verneinte der Senat ebenfalls. Da die vom Verein betriebene Eigenforschung auch ohne Auftragsforschung betrieben werden konnte, die Auftragsforschung also nicht unerlässlich für die Zweckverwirklichung war, erfüllte die Tätigkeit des Vereins nicht die Voraussetzung der allgemeinen Zweckbetriebsdefinition. Auf die Diskussion, ob sich eine Forschungseinrichtung überhaupt auf § 65 AO stützen kann, wenn sie im Übrigen die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO nicht erfüllt, ging der BFH nicht ein. Die Vorinstanz hatte einen solchen Rückgriff noch kategorisch verneint.

Trotz der erheblichen wirtschaftlichen Betätigung des Vereins, durch die sich der Verein überwiegend finanzierte, entzog ihm der BFH die Gemeinnützigkeit nicht. Hierin liegt die große Bedeutung des Urteils, das die von der Finanzverwaltung im Rahmen des Gebots der Selbstlosigkeit gemäß § 55 AO stets hochgehaltene „Geprägetheorie“ nur am Rande erwähnt und sich stattdessen im Wesentlichen auf das häufig stiefmütterlich behandelte Prinzip der Ausschließlichkeit nach § 56 AO stützt.

Der BFH stellte zunächst fest, dass eine wirtschaftliche Betätigung lediglich zur Folge habe, dass diese Betätigung der Steuer unterliege. Ein Verstoß gegen das Selbstlosigkeitsgebot war hingegen nicht gegeben, da nicht erkennbar war, dass der Verein mit seiner wirtschaftlichen Betätigung überwiegend eigene wirtschaftliche Ziele oder solche seiner Mitglieder verfolgte. Dass sich die Körperschaft überwiegend durch ihren Mittelbeschaffungsbetrieb finanzierte, ändere daran nichts. Die Finanzierung – auch die überwiegende Finanzierung – über einen Mittelbeschaffungsbetrieb sowie die – ggf. auch umfangreichen – Aktivitäten im Rahmen eines solchen Mittelbeschaffungsbetriebs seien legitim. Wirtschaftliche Betätigungen zur Erhöhung der Einkünfte mit dem Ziel, den gemeinnützigen Satzungszweck durch Zuwendungen von Mitteln zu fördern, seien zulässig, der gegenteiligen Auffassung der Finanzverwaltung sei nicht zu folgen.

Die Steuerbefreiung der Körperschaft insgesamt gehe, so der BFH weiter, nur dann verloren, wenn die Körperschaft mit ihrer wirtschaftlichen Betätigung einen eigenständigen von den gemeinnützigen Zwecken losgelösten Zweck verfolge und damit gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstoße. Solange der Verein nur gemeinnützige Zwecke verfolge und sich die Unterhaltung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht als eigenständiger Zweck darstelle, halte sich die Körperschaft aber im zulässigen Rahmen, so dass kein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO vorliege.

Hinweis: Der BFH stellt klar, dass es für die Frage der Steuerbegünstigung nicht auf die Herkunft der die Körperschaft finanzierenden Mittel ankommt, sondern allein auf die von ihr verfolgten Zwecke. Sofern die Körperschaft ausschließlich steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, kann sie den Status der Ge-

12) BFH v. 4. 12. 1996, I R 54/95, BFHE 182, 123.

13) So auch BFH v. 14. 10. 1998, I B 82/98, BFH/NV 1999, 352, der das durchschnittliche Spendenaufkommen der letzten drei Jahre zugrunde legt.

14) BFH v. 4. 4. 2007, I R 76/05, BStBl II 2007, 631.

meinnützigkeit erlangen. Die Körperschaft muss lediglich nachweisen können, dass die wirtschaftlichen Betätigungen den gemeinnützigen Zwecken auf materielle oder sonstige Art und Weise dienen und nicht zum Selbstzweck werden, der neben die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke tritt.

Die auffällige Nichterwähnung der im Selbstlosigkeitsgebot verankerten, bislang herrschenden Gepräge Theorie gibt zu Spekulationen Anlass. Evtl. zeichnet sich mit der vorliegenden Entscheidung eine Abkehr des BFH von der Gepräge Theorie ab. Die Entscheidung liegt jedenfalls auf der Linie der Literaturmeinung, die eine klarere Abgrenzung zwischen § 55 AO und § 56 AO verlangt und wirtschaftliche Betätigungen der Körperschaft nicht am Selbstlosigkeitsgebot, sondern am Prinzip der Ausschließlichkeit misst.¹⁵⁾

Die Entscheidung des BFH wird vermutlich dazu führen, dass gemeinnützige Einrichtungen verstärkt die Grenzen des noch Zulässigen austesten werden. Die Verlockung nach einem Mehr an wirtschaftlicher Betätigung ist angesichts des harten Wettbewerbs um Spendenmittel groß. Auf Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt müssen sich die Einrichtungen freilich einstellen, da die Frage, ob die wirtschaftliche Betätigung noch den gemeinnützigen Zwecken dient oder bereits die Grenze des Selbstzwecks überschritten hat, anhand aller Umstände des Einzelfalls, insbesondere unter Berücksichtigung des Umfangs der nichtbegünstigten Aktivitäten und des Personal- und Zeiteinsatzes, zu entscheiden ist. Es verbleibt damit ein weiterer Argumentationsspielraum in beide Richtungen.

e) Ende der Gemeinnützigkeit durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Über das Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft war das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Im Anschluss daran erwirtschaftete die Körperschaft noch Miet- und Zinseinnahmen. Das Finanzamt, das die Organisation in den Jahren zuvor stets als von der Körperschaftsteuer befreit angesehen hatte, behandelte die Einkünfte als steuerpflichtig.

Der BFH¹⁶⁾ folgte der Ansicht des Finanzamtes. Um Steuerfreiheit zu erlangen, hätte die tatsächliche Geschäftsführung das gesamte Jahr über auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein müssen, so der Senat. Dies sei, nachdem die Körperschaft ihre laufenden Geschäfte endgültig eingestellt hatte, nicht mehr der Fall gewesen. Die Körperschaft sei in der Folgezeit vielmehr ausschließlich vermögensverwaltend tätig gewesen, was für sich genommen keinen gemeinnützigen steuerbegünstigten Zweck darstelle.

Eine Abwicklungsphase, in der der Körperschaft trotz Einstellung der eigentlich steuerbegünstigten Tätigkeit noch die Steuerbefreiung zugebilligt werden könne, sei der Körperschaft nicht zuzugestehen, weil sich spätestens mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Körperschaft deren Zweck geändert habe. Der vormals gemeinnützige, auf die Förderung der Allgemeinheit ausgerichtete Zweck sei dem ausschließlichen Zweck gewichen, den Interessen der Gläubiger zu dienen und diese durch

Verwertung des körperschaftlichen Vermögens zu befriedigen.

2. Weiterhin starker Einfluss des Europarechts auf das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht

a) Sachspenden ins EU-Ausland abzugsfähig?

Nachdem der BFH¹⁷⁾ bekanntlich der *Staufer*-Rechtsprechung des EuGH gefolgt ist und nunmehr auch ausländische gemeinnützige Organisationen unter den Voraussetzungen der §§ 52 ff. AO in Deutschland als gemeinnützig anerkannt werden können, hatte sich der BFH kürzlich mit einem weiteren europarechtlichen Problem des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts zu beschäftigen. Der BFH¹⁸⁾ legte dem EuGH die Frage vor, ob die Versagung des Sonderausgabenabzugs für Sachspenden an eine ausländische gemeinnützige Körperschaft europarechtswidrig ist.¹⁹⁾

Der BFH selbst tendiert in seinem Vorlagebeschluss zu der Auffassung, die Ungleichbehandlung von Spenden an inländische und ausländische Empfängerorganisationen sei gerechtfertigt. Die Frage der steuerlichen Abziehbarkeit von Auslandsspenden sei, so das Gericht, grundsätzlich anders gelagert als der Fall einer ausländischen gemeinnützigen Körperschaft, die den Gemeinnützigkeitsstatus in Deutschland anstrebe. Um Letzteres ging es in der vielbeachteten *Staufer*-Entscheidung.

Das Besondere an Auslandsspenden sei, dass zwischen der ausländischen Empfängerkörperschaft und Deutschland keinerlei Steuerrechtsverhältnis bestehe: „Die steuerlichen Belange [der ausländischen Körperschaft gingen] die deutschen Finanzbehörden nach deutschem Steuerrecht nichts an.“²⁰⁾ Es sei daher nicht möglich bzw. verursache jedenfalls einen unverhältnismäßigen Aufwand, die steuerlichen Verhältnisse eines in Deutschland nicht steuerpflichtigen Rechtsträgers daraufhin zu überprüfen, ob er nach deutschem Recht als gemeinnützig anerkannt werden könne oder nicht. Hierfür seien Außenprüfungen erforderlich, die aber im Wege der Amtshilfe nicht erzwungen werden könnten.

Hinweis: Im Rahmen der Gemeinnützigkeitsrechtsreform hätte es genügend Möglichkeiten gegeben, die Unstimmigkeiten in Bezug auf Auslandsspenden zu beseitigen. Der Gesetzgeber hat dies leider versäumt. Wie der EuGH entscheiden wird, darf mit Spannung erwartet werden.

Eine pragmatische Lösung des Problems gibt der BFH dem EuGH übrigens mit an die Hand: Sinnvoll dürfte es sein, dem Steuerpflichtigen die Feststellungslast aufzubürden, d. h. ihn zu verpflichten, seinem Finanzamt gegenüber entsprechende Nachweise beizubringen, dass es sich beim ausländischen Empfänger tatsächlich um eine Körperschaft handelt, die nach deutschem Verständnis gemeinnützig

15) Siehe Hüttemann, Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, S. 69, in: Jachmann (Hrsg.), Gemeinnützigkeit.

16) BFH v. 16. 5. 2007, I R 14/06, BStBl II 2007, 808.

17) BFH v. 20. 12. 2006, I R 94/02, DStZ 2007, 196.

18) BFH v. 9. 5. 2007, XI R 56/05, DStZ 2007, 545.

19) Siehe das beim EuGH unter Az. C-318/07 anhängige Verfahren.

20) BFH v. 9. 5. 2007, XI R 56/05, DStZ 2007, 545.

wäre. Nur in Fällen, in denen die Überprüfung der ausländischen Körperschaft keinen unverhältnismäßigen Aufwand verursacht, könnte man zunächst die Finanzbehörden für verpflichtet halten, selbst – ggf. im Wege der Amtshilfe – tätig zu werden.

b) Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland: Diskriminierung ausländischer Stiftungen?

Die Europäische Kommission hat ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen angeblicher Diskriminierung ausländischer Stiftungen eingeleitet.²¹⁾

Nach § 15 des deutschen Außensteuergesetzes (AStG) werden Vermögen und Einkommen ausländischer Familienstiftungen dem inländischen Stifter oder den sonstigen bezugsberechtigten oder anfallberechtigten Personen im Inland zugerechnet, gleich, ob das Einkommen an sie ausgeschüttet wird oder nicht. Eine vergleichbare Vorschrift für Stiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland kennt das deutsche Recht nicht.

Nach Auffassung der Kommission und gestützt auf das Urteil des EuGH in der Sache *Cadbury Schweppes* ist eine solche Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Stiftungen gemeinschaftsrechtswidrig. Sie verstoße sowohl gegen die Vorschriften des freien Kapitalverkehrs als auch gegen das Recht auf Freizügigkeit.

Hinweis: Sollte sich § 15 AStG tatsächlich als europarechtswidrig erweisen, werden hiervon all diejenigen innereuropäischen Jurisdiktionen profitieren, die attraktive Stiftungsmodelle anbieten. Zu denjenigen Stiftungen, die sich schon jetzt großer Beliebtheit erfreuen und denen ein Ende des § 15 AStG zweifelsohne zugute käme, zählt bspw. die österreichische Privatstiftung.

c) Übungsleiterpauschale auch bei Tätigkeiten im EU-Ausland

Der BFH hatte dem EuGH Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, die die Übungsleiterpauschale gemäß § 3 Nr. 26 EStG betreffen. Nachdem der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen bereits dafür appelliert hatte, die Übungsleiterpauschale nicht nur auf Tätigkeiten für Einrichtungen im Inland zu beschränken, ist der EuGH dem nun gefolgt.²²⁾

Der in Deutschland wohnhafte Kläger nahm an der Universität Straßburg, Frankreich, einen Lehrauftrag wahr und erhielt hierfür eine Vergütung. In seiner Steuererklärung in Deutschland wollte er auf die Vergütung die Übungsleiterpauschale gemäß § 3 Nr. 26 EStG angewendet wissen, die ihm seine Einnahmen bis zu einem Betrag von 1848 Euro (ab 2007: 2100 Euro) steuerfrei belassen hätte. Weder das Finanzamt noch das Finanzgericht gaben ihm Recht. Mit seiner Revision rügte der Kläger vor allem die Verletzung des Gemeinschaftsrechts. Der BFH legte daraufhin dem EuGH den Fall zur Vorabentscheidung vor.

Der EuGH entschied, dass die Versagung der Übungsleiterpauschale gegen die Dienstleistungsfreiheit verstieß. Die Dienstleistungsfreiheit sei auch dann berührt, wenn der Steuerpflichtige mit seiner ehrenamtlichen Tätigkeit keine Gewinne erziele, sondern z. B. le-

diglich Aufwandsentschädigungen erhalte – so wie im Anwendungsbereich von § 3 Nr. 26 EStG üblich.

Der Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit sei auch nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt. Ein Steuerpflichtiger dürfe nicht dadurch Nachteile erleiden, dass er sich auf die vertraglich garantierten Freiheiten berufe. Die im EG-Vertrag begründeten Rechte könnten ihre volle Wirkung ansonsten nicht entfalten. Die Regelung des § 3 Nr. 26 EStG verfälsche die Entscheidung der Steuerpflichtigen in unverhältnismäßiger Art und Weise, wo in der Europäischen Gemeinschaft sie ihre Leistungen erbringen möchten.

Schließlich sei die geltende Regelung zum Übungsleiterpauschbetrag auch nicht deswegen zulässig, weil die Gestaltung des Bildungswesens dem jeweiligen Mitgliedsstaat vorbehalten sei. § 3 Nr. 26 EStG sei nämlich keine Vorschrift, die die Gestaltung des Bildungswesens betreffe, sondern eine steuerliche Maßnahme allgemeiner Natur.

3. Umsatzsteuer

a) Steuerbarkeit von Umsätzen

aa) Kurswechsel der BFH-Rechtsprechung: Mitgliedsbeiträge steuerpflichtig – Gestaltungsmöglichkeiten für Mitgliederorganisationen

Für Mitgliederorganisationen hat das Jahr 2007 eine entscheidende umsatzsteuerliche Änderung gebracht. Sowohl der BFH²³⁾ als auch die Instanzgerichte²⁴⁾ haben sich der EuGH-Rechtsprechung angeschlossen, derzufolge an Vereine geleistete Mitgliedsbeiträge grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig sind. Die Umsatzsteuerpflicht erstrecke sich regelmäßig auch auf Gebühren für die Aufnahme in einen Verein²⁵⁾ und sogar auf die in der Satzung vorgesehenen Arbeitsdienste der Mitglieder.

Es bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Vereins, der seinen Mitgliedern Vorteile (z. B. Sportanlagen) zur Verfügung stelle, und den Beiträgen bzw. Entgelten der Mitglieder, die diese erbrächten, um die Möglichkeit zu erlangen, die zur Verfügung gestellten Vorteile zu nutzen.

Für eine Vielzahl gemeinnütziger Einrichtungen sieht die europarechtliche Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG in Art. 132 allerdings Ausnahmen von der Steuerpflicht vor. Für Sportvereine gilt bspw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. m, wonach „bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“ von der Steuer befreit sind.

Hinweis: Die traditionelle Abgrenzung zwischen echten (steuerfreien) und unechten (steuerpflichtigen) Mitgliedsbeiträgen hat sich mit der Änderung der Rechtsprechung erledigt. Nunmehr sind grund-

21) Europäische Kommission v. 23. 7. 2007, IP/07/1151.

22) EuGH v. 18. 12. 2007, C-281/06, HFR 2008, 292.

23) BFH v. 9. 8. 2007, V R 27/04, BFHE 217, 314.

24) FG München, Urteil v. 25. 10. 2007, 14 K 2074/05, Haufe-Index 1834088, juris.

25) BFH v. 11. 10. 2007, V R 69/06, BFH/NV 2008, 322.

sätzlich alle Mitgliedsbeiträge als Entgelt der Mitglieder zu qualifizieren und damit steuerpflichtig.²⁶⁾ Sofern sich der gemeinnützige Verein nicht auf eine Befreiungsvorschrift der Mehrwertsteuerrichtlinie stützen kann, muss er auf die Mitgliedsbeiträge daher Umsatzsteuer erheben, wenn auch keine sonstige Befreiungsvorschrift im deutschen Umsatzsteuerrecht greift (wie z.B. § 4 Nr. 22 UStG für Teilnehmergebühren für „sportliche Veranstaltungen“).

Die Steuerpflicht kann für den Verein wegen des Vorsteuerabzugs freilich auch vorteilhaft sein. In diesem Fall sollte sich die Körperschaft nicht auf die europarechtliche Befreiung berufen, so dass Vorsteuerüberhänge genutzt werden können. Ein konkretes Beispiel für einen solchen Anwendungsfall des faktisch bestehenden Wahlrechts des Vereins mag die Vorschrift des § 4 Nr. 22 UStG sein. Der BFH hat klargestellt, dass der Begriff der in der Vorschrift erwähnten „sportlichen Veranstaltung“ eng auszulegen und eine europarechtskonforme Auslegung nicht möglich ist.²⁷⁾ Die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 22b UStG gilt damit nur für organisatorische Maßnahmen eines Sportvereins, die es aktiven Sportlern ermöglichen, Sport zu treiben. Die bloße Überlassung von Sportanlagen oder -geräten gehört nicht dazu. Beiträge, die sich auf die bloße Überlassung von Sportanlagen und -gegenständen an Vereinsmitglieder beziehen, sind daher umsatzsteuerpflichtig und die Vorsteuer abziehbar, sofern sich der Verein nicht ausdrücklich auf die europarechtliche Befreiungsvorschrift in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie beruft.

bb) Eintrittsgelder im Jugendsport nicht umsatzsteuerbar

Das FG Nürnberg²⁸⁾ hatte sich mit Leistungen im Jugendbereich von Fußballvereinen zu befassen, für die die Vereine Umsatzsteuer ausweisen und im Gegenzug für Eingangsleistungen Vorsteuer in Abzug bringen wollten. Das FG verweigerte dem Anliegen die Anerkennung.

Der Verein, so das Gericht, sei mit der Jugendarbeit ausschließlich im ideellen nichtunternehmerischen Bereich tätig; der Leistungsbezug sei also nicht für das Unternehmen des Vereins ausgeführt worden. Ausgangsleistungen seien nicht steuerbar.

Dies gelte selbst dann, wenn für die Darbietung von Jugendsportveranstaltungen Entgelte vereinnahmt worden seien, da die Jugendarbeit der selbstlosen Förderung der Allgemeinheit und nicht der Erzielung eines wirtschaftlichen Vorteils gemäß § 14 AO diene. Erzielte Entgelte seien gegebenenfalls als Spenden anzusehen.

Hinweis: Die Annahme, Entgelte im Jugendbereich erziele der Verein in seiner ideellen Sphäre, ist zweifelhaft. Tatsächlich verlangt § 14 AO, der die Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs enthält, nicht, dass der Verein die Erzielung eines wirtschaftlichen Vorteils anstrebt. Auch eine Gewinnerzielung setzt § 14 AO nicht voraus. Es genügt, wenn tatsächlich „Einnahmen ... erzielt werden“. Richtigerweise ist bei Einnahmen aus Entgelten für die Darbietung

von Jugendsportveranstaltungen daher von Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auszugehen, der freilich ggf. Zweckbetrieb sein kann. Rechtsfehlerhaft dürfte auch die pauschale Umqualifizierung von Eintrittsgeldern in Spenden sein, die das FG Nürnberg vornimmt. Wenn ein Verein Tickets für eine Veranstaltung verkauft und der Gast den – wenn auch ggf. günstigen – Eintrittspreis bezahlt, um die Veranstaltung zu sehen und er ohne Bezahlung nicht eingelassen würde, handelt es sich um einen klassischen Fall einer Leistungsaustauschbeziehung und nicht um eine Spende.

Anderes mag sicherlich in den Fällen gelten, in denen die Besucher – zumeist wohl Eltern und Bekannte der Jugendlichen – bloße freiwillige „Eintrittsgelder“ bezahlen. Insoweit dürften die Zahlungen in der Tat als Spenden zu qualifizieren sein, die in die ideelle Sphäre des Vereins geleistet werden.

b) Steuerfreiheit gemäß § 4 UStG: Vermietung von Wohnraum und Abgabe von Mahlzeiten durch Studentenwerke steuerpflichtig – Nichtanwendungserlass des BMF

Das Bundesfinanzministerium hat mit einem Nichtanwendungserlass²⁹⁾ auf zwei Urteile des BFH³⁰⁾ reagiert, die die Vermietung von Wohnraum und die Abgabe von Mahlzeiten durch Studentenwerke umsatzsteuerfrei stellten.

Der BFH hatte geurteilt, dass Studentenwerke Wohnraum an Studenten und Bedienstete nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG (mittlerweile Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL) umsatzsteuerfrei vermieten könnten. Gleiches nahm der BFH in einer Folgeentscheidung für die Abgabe von Mahlzeiten an. Die Finanzverwaltung sieht das anders. Die Leistungen seien, so das BMF, nicht von der Umsatzsteuer befreit.

Das BMF beruft sich auf eine neue Entscheidung des EuGH³¹⁾ Dem EuGH zufolge sei für eine Umsatzsteuerbefreiung erforderlich, dass die die Steuerfreiheit einfordernde Einrichtung auch selbst Unterrichtsleistungen als Hauptleistung erbringe. Nur dann seien auch eng mit der Hauptleistung verbundene Nebenleistungen steuerfrei. Da Studentenwerke selbst keine Unterrichtsleistungen erbringen, erfüllen sie, so schlussfolgert das BMF, nicht die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit ihrer Umsätze.

26) Zur Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung des § 10 Abs. 5 i. V. m. Abs. 4 UStG siehe OFD Karlsruhe v. 15. 8. 2007, S 7200/17, HaufeIndex 1800002 (allerdings noch zur alten Rechtslage).

27) BFH v. 11. 10. 2007, V R 69/06, BFH/NV 2008, 322; anders noch die Vorinstanz FG Rheinland-Pfalz v. 9. 11. 2006, 6 K 2704/04, EFG 2007, 295; siehe hierzu auch Winheller, DStZ 2007, 165, 170 f.

28) FG Nürnberg v. 11. 9. 2007, II 238/2004, HaufeIndex 1834586, juris und v. 11. 9. 2007, II 335/2004, HaufeIndex 1834587, juris.

29) BMF v. 27. 9. 2007, IV A 6 – S 7175/07/0003, BStBl I 2007, 768.

30) BFH v. 28. 9. 2006, V R 57/05, BStBl II 2007, 846 sowie BFH v. 19. 5. 2005, V R 32/03, BStBl II 2005, 900; siehe auch Winheller, DStZ 2006, 215, 220.

31) EuGH v. 14. 6. 2007, C-434/05, IStR 2007, 545.

Hinweis: Aus Billigkeitsgründen können sich Studentenwerke für vor dem 1. 1. 2008 erbrachte Vermietungsleistungen auf den BFH berufen und ihre Umsätze steuerfrei vereinnahmen. Zu Umsätzen aus der Abgabe von Mahlzeiten benennt die Verwaltung überraschenderweise keine Übergangsfrist. Man darf gespannt sein, wie die Hochschulen und Studentenwerke auf den Erlass reagieren. Sofern organisatorisch durchführbar, wäre bspw. denkbar, dass Hochschulen zukünftig selbst die bisher von den Studentenwerken erbrachten Leistungen übernehmen.

c) Schreiben der Finanzverwaltung zum ermäßigten Umsatzsteuersatz für Zweckbetriebe gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG

Das BMF hat den durch das Jahressteuergesetz 2007 eingefügten, nur schwer verständlichen § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG in einem Schreiben vom 9. 2. 2007 näher erläutert.³²⁾ Der neu eingefügte Satz, wonach die Klassifizierung als Zweckbetrieb nicht mehr automatisch zur Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % führt, lautet wie folgt:

„Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 [Anm.: der ermäßigte Steuersatz von 7 %] 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, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.“

Das BMF stellt zunächst klar, dass wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die die allgemeinen Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 65 AO erfüllen, von der Neuregelung nicht betroffen seien, da sie nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dienen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu nicht begünstigten Unternehmern ausgeführt werden. Gleiches gelte für Zweckbetriebe gemäß § 66, § 68 Nr. 1 Buchst. a sowie § 68 Nr. 2 AO.

Da mit ihnen die steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft „unmittelbar“ verwirklicht würden, sei auch für die typischen Umsätze der folgenden Katalogzweckbetriebe der ermäßigte Steuersatz anwendbar:

- Krankenhäuser (§ 67 AO),
- sportliche Veranstaltungen (§ 67a Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 AO),
- Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime, Jugendherbergen (§ 68 Nr. 1 Buchst. b AO),
- Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie (§ 68 Nr. 3 Buchst. b AO),
- Einrichtungen zur Durchführung der Blindenfürsorge, der Fürsorge für Körperbehinderte, der Fürsorgeerziehung und der freiwilligen Erziehungshilfe (§ 68 Nr. 4 und 5 AO),
- kulturelle Einrichtungen (§ 68 Nr. 7 AO),

- Volkshochschulen (§ 68 Nr. 8 Hs. 1 AO),
- Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen (§ 68 Nr. 9 Satz 1 und 2 AO).

Im Übrigen definiert das BMF die Tatbestandsmerkmale der neuen Vorschrift wie folgt: „Zusätzliche“ Einnahmen sollen – so das BMF – immer dann vorliegen, wenn es sich bei den Umsätzen nicht lediglich um Hilfsumsätze im Sinne des Abschnitts 251 Abs. 2 Satz 4 und 5 der Umsatzsteuerrichtlinien handelt.

Ein Zweckbetrieb „diene in erster Linie“ der Erzielung zusätzlicher Einnahmen, wenn er sich zu mehr als 50 % aus derartigen Einnahmen finanziere, wobei nicht steuerbare Zuschüsse nicht zu den Einnahmen zählen sollen.³³⁾ Aus Vereinfachungsgründen sei davon auszugehen, dass ein Zweckbetrieb dann nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen diene, wenn sich sein Gesamtumsatz gemäß § 19 Abs. 3 UStG im Rahmen der Grenze des § 64 Abs. 3 AO halte.³⁴⁾

Schließlich erläutert das BMF die Anwendung des neuen Rechts am Beispiel der Einzelfälle Werkstätten für behinderte Menschen (§ 68 Nr. 3 Buchst. a AO), Integrationsprojekte (§ 68 Nr. 3 Buchst. c AO) sowie Lotterien und Ausspielungen (§ 68 Nr. 6 AO).

Hinweis: Die Beraterzunft darf sich freuen. Es bedarf keiner hellseherischen Fähigkeiten, um voraussehen zu können, dass das neue Recht über Jahre hinweg Beratungsbedarf auslösen und die Gerichte beschäftigen wird. War es schon bisher schwierig, steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Zweckbetrieben zu unterscheiden, wird es nunmehr zusätzlich nötig, umsatzsteuerlich privilegierte von nicht privilegierten Zweckbetrieben abzugrenzen – eine Bankrotterklärung des Gesetzgebers angesichts der von allen Seiten geforderten Vereinfachung des Gemeinnützigkeitsrechts.

Das BMF-Schreiben dürfte dem Rechtsanwender zumindest etwas Halt geben. Alle offenen Fragen beantwortet es aber nicht. Was unter dem Begriff „selbst“ gegen Ende des neuen Satz 3 zu verstehen ist, klärt das BMF-Schreiben z.B. nicht auf, obwohl die Wahl des aus § 57 AO bekannten Begriffs eine Stellungnahme geradezu herausfordert. Im Umkehrschluss zum ebenfalls in § 57 AO genannten Begriff „unmittelbar“ könnte der Begriff nämlich so zu verstehen sein, dass die Körperschaft in eigener Person tätig werden muss, sich also keiner Subunternehmer bedienen darf.

32) BMF v. 9. 2. 2007, IV A 5 – S 7242-a/07/0001, BStBl I 2007, 218.

33) Laut OFD Rheinland, Kurzinfor v. 10. 8. 2007, Umsatzsteuer Nr. 10/2007, UR 2007, 871 zählen auch sonstige umsatzsteuerfreie Umsätze nicht zu den „Einnahmen“ in diesem Sinne. Entscheidend sei also der Gesamtumsatz gemäß § 19 Abs. 3 UStG.

34) Ob diese Auslegung der Vorschrift durch das BMF korrekt ist, dürfte im Lichte der neuen BFH-Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Mittelbeschaffungsbetrieben (siehe BFH v. 4. 4. 2007, I R 76/05, BStBl II 2007, 631 und oben II.1.d) zweifelhaft sein. Ob ein Zweckbetrieb „in erster Linie“ der Erzielung zusätzlicher Einnahmen „dient“, hängt richtigerweise vom durch den Betrieb verfolgten Zweck ab und nicht davon, ob der Betrieb sich tatsächlich überwiegend durch steuerbare Einnahmen finanziert. Letzteres ist nicht mehr als ein – wenn auch gewichtiges – Indiz dafür, dass der Betrieb in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient.

Diesen Schluss zieht das BMF aber offenbar nicht. Vielmehr gebraucht es den Begriff „selbst“ mehrfach auf recht verwirrende Art und Weise; den Begriff „unmittelbar“ verwendet es ferner zumindest ein Mal als Synonym, obwohl dem Gesamtzusammenhang des Schreibens ansonsten eher zu entnehmen ist, dass der Begriff „selbst“ gerade nichts mit dem aus § 57 AO bekannten Begriff der Unmittelbarkeit zu tun haben, sondern sich vermutlich vielmehr auf die „steuerbegünstigten Zwecke“, also „die steuerbegünstigten Zwecke selbst“, beziehen soll. Hiernach dürfen also nur und allein die steuerbegünstigten Zwecke durch den Zweckbetrieb verwirklicht werden, um den ermäßigten Steuersatz auszulösen.

Wenn der Gesetzgeber tatsächlich letztere Auslegung im Sinn gehabt haben sollte, hätte er besser auf die verwirrende Einfügung des Begriffs „selbst“ verzichtet. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG wäre ohne das zu einem bloßen Füllwort degradierte „selbst“ aus sich heraus besser verständlich und eindeutig; das BMF-Schreiben ebenfalls.

4. Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen: Schenkungen und Spendenabzug

a) Neue amtliche Vordrucke für Spendenbescheinigungen

Nach Inkrafttreten des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements haben sich – rückwirkend zum 1. 1. 2007 – auch Änderungen in Bezug auf die Ausstellung von Spendenbescheinigungen ergeben. Das BMF hat nunmehr geänderte amtliche Mustervordrucke herausgegeben.³⁵⁾

Hinweis: Obwohl die neuen Muster bereits für Zuwendungen ab dem 1. 1. 2007 gelten, dürfen noch bis zum 30. 6. 2008 die bisherigen Vorlagen verwendet werden. Nach wie vor können die Zuwendungsempfänger den Vordruck individuell anpassen. Die gesetzlichen Mindestvorgaben, die die Vordrucke enthalten, sind jedoch unbedingt zu beachten.

b) Freigebige Schenkung trotz Einflussnahme auf die Mannschaftsaufstellung

Der BFH³⁶⁾ hatte sich mit einem Fall zu beschäftigen, in dem ein Förderer einem Sportverein über Jahre hinweg größere Summen zukommen ließ, die im Wesentlichen für die Finanzierung von Ablösesummen für Spielereinkäufe und von Gehältern und Prämien für Spieler und Trainer verwendet wurden.

Der BFH qualifizierte die Zuwendungen als freigebig im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und damit als Schenkungen. In der Einflussnahme auf die Zusammensetzung der Mannschaft erblickte er keine Gegenleistung, die einer Schenkung entgegenstünde, da das Innehaben einer spielstarken Mannschaft im ureigenen Interesse des Vereins lag. Es handelte sich mithin um unentgeltliche Zweckschenkungen.

Eine Steuerfreiheit der Schenkung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG (Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen) kam nur für einen Teil der Zuwendungen in Betracht, da der Verein für einzelne Jahre wegen Verstößen gegen die tatsächliche Geschäftsführung

nicht als gemeinnützig anerkannt werden konnte. In Abzug gebracht werden konnte allerdings in jedem Fall der Freibetrag gemäß § 18 ErbStG.

c) Achtung bei Zuwendungsbescheinigungen für Mitgliedsbeiträge

Ein Verein, der laut Satzung Zwecke gemäß § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG verfolgt (Sport, Freizeitzwecke etc.), darf keine Zuwendungsbescheinigungen für Mitgliedsbeiträge ausstellen. Dies stellte kürzlich das FG Münster – noch zur alten Rechtslage³⁷⁾ klar.³⁸⁾

Dies gilt selbst dann, wenn der Verein die nicht begünstigten Satzungszwecke in Wirklichkeit gar nicht verfolgt. Für die Beurteilung, welche Zwecke ein Verein verfolgt, sei nicht allein auf dessen tatsächliche Betätigung, sondern stets auch auf dessen Satzung abzustellen. Möchte ein Verein für erhaltene Mitgliedsbeiträge Zuwendungsbescheinigungen ausstellen, muss er also zunächst seine Satzung ändern.

d) Spende, Betriebsausgabe oder verdeckte Gewinnausschüttung? Vorsicht bei „Spenden“ durch Kapitalgesellschaften

Das FG Münster³⁹⁾ hatte zu entscheiden, ob einer GmbH, die der Stadt als Mehrheitsgesellschafterin anlässlich ihres Firmenjubiläums ein Denkmal im Wert von knapp 140 000 DM zukommen ließ, ein Betriebsausgabenabzug oder ein Spendenabzug gewährt werden konnte oder ob gar eine steuerlich nachteilige verdeckte Gewinnausschüttung vorlag.⁴⁰⁾

Das Gericht beschäftigte sich zunächst mit der Abgrenzung zwischen Spende und Betriebsausgabe. Die vom Gesetzgeber vorgesehene betragsmäßige Beschränkung des Spendenabzugs verlange nach einer klaren Abgrenzung anhand der nach außen erkennbaren Spendenmotivation. Solange die Spendenmotivation im Zeitpunkt der Zuwendung deutlich überwiege, handle es sich um eine Spende, selbst wenn für die Aufwendungen ein mehr oder weniger klar hervortretender betrieblicher Neben Anlass bestehe.

Das Geschenk des Denkmals an die Stadt war danach als Spende zu behandeln und damit der Höhe nach nur begrenzt steuerlich abziehbar. Für das Vorliegen einer Spende sprachen gleich mehrere Umstände: So hatte die GmbH in einer vertraglichen Vereinbarung mit der Stadt auf die Ausstellung einer Spendenbescheinigung gepocht. Die Stadt hatte außerdem keine Werbegegenleistung erbracht. Schließlich war der Hinweis auf die GmbH als Spender, der auf dem Denkmal angebracht war, äußerst zurückhaltend und wenig werbewirksam gestaltet. Das bloße Anstreben eines Imagegewinns bzw. das Erheischen öffentlicher Aufmerksamkeit durch eine Berichterstattung in den Medien über die Zuwendung genügte nicht für die Gewährung eines Betriebsausgabenabzugs.

Einen Großteil der Zuwendung an die Mehrheitsgesellschafterin behandelten die Richter außerdem als ver-

35) BMF v. 13. 12. 2007, IV C 4 – S 2223/07/0018, BStBl I 2008, 4.

36) BFH v. 15. 3. 2007, II R 5/04, BStBl II 2007, 472.

37) Vgl. Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV a.F.

38) FG Münster v. 16. 2. 2007, 9 K 4907/02 S, EFG 2007, 1434.

39) FG Münster v. 19. 1. 2007, 9 K 3856/04 K, F, EFG 2007, 1470.

40) Zu letzterem siehe bereits FG Köln v. 23. 8. 2006, 13 K 288/05, EFG 2006, 1932 (Revision anhängig, Az des BFH: I R 83/06), sowie hierzu Winheller, DStZ 2007, 165, 172.

deckte Gewinnausschüttung und schlossen sie dementsprechend vom Abzug aus. Zur Bestimmung der Höhe der berücksichtigungsfähigen Spenden bediente sich das Gericht eines Vergleichs zu den von der GmbH in der Vergangenheit geleisteten jährlichen Spenden an fremde Dritte. Anders als der BFH, der hierfür lediglich auf den durchschnittlichen jährlichen Fremdspendenbetrag abstellt, berücksichtigten die Richter des FG Münster allerdings die Summe der Fremdspenden der letzten vier Wirtschaftsjahre. Argument: Die Durchschnittsbeurteilung des BFH berücksichtige nicht ausreichend, dass – das Urteil erging noch zur alten Fassung vor der Reform des Gemeinnützigkeitsrechts – von Gesetzes wegen auch vereinzelt geleistete Großspenden steuerlich abziehbar seien. Die Berechnung des BFH ignoriere die Zulässigkeit solcher Großspenden.

Hinweis: Um den Betriebsausgabenabzug in Fällen des Sponsorings nicht zu gefährden, sollten Unternehmen über eine Berichterstattung in den Medien hinaus auf Werbebelegleistungen des Zuwendungsempfängers pochen. Auch Begrifflichkeiten wie „Spende“ und „Spendenbescheinigung“ sollten nicht unbedarft verwendet werden. Die Dinge beim Namen zu nennen („Sponsoring“, „Marketing“) ist für den Unternehmer regelmäßig sicherer. Gleichzeitig muss die Empfängerorganisation darauf achten, dass die von ihr zu erbringenden Gegenleistungen nicht als aktive Werbemaßnahmen gewertet werden können. Ansonsten läuft die Empfängerin Gefahr, mit den Sponsoringeinnahmen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu begründen.

5. Übungsleiterpauschale: Komparsen als Künstler?

Die Übungsleiterpauschale gemäß § 3 Nr. 26 EStG gilt auch für Einnahmen aus nebenberuflicher künstlerischer Tätigkeit. Dies entschied der BFH⁴¹⁾ im Fall eines Beamten, der 61 Mal im Jahr für Proben und Auführungen als Statist an der Oper tätig war und sich für seine hieraus erzielten Einnahmen auf § 3 Nr. 26 EStG berief.

Der Senat urteilte, dass sich die Frage, wann von einer künstlerischen Tätigkeit für die Zwecke der Übungsleiterpauschale auszugehen sei, an den gleichen Kriterien zu orientieren habe wie es bei der Qualifizierung von Einkünften aus selbständig-künstlerischer Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Fall sei. Da § 3 Nr. 26 EStG nur nebenberufliche Tätigkeiten erfasse, sei die Prüfung freilich weniger streng. Das künstlerische Niveau einer nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeit müsse nicht zwingend eine professionelle Gestaltungshöhe annehmen.

Ein Komparsen, der nicht nur eine rein mechanische Funktion als „menschliche Requisite“ wahrnehme, sondern die eigentliche künstlerische (Haupt-) Tätigkeit mit seinem Wirken unterstütze und ergänze und sich in das künstlerische Gesamtgeschehen eingliedere, erfülle daher die von § 3 Nr. 26 EStG verlangten Voraussetzungen.

6. Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Stiftungen

a) Schenkungsteuerliche Folgen der Auflösung einer Stiftung

Zur Bestimmung der Steuerklasse für die Schenkungsteuer bei der Auflösung einer Stiftung und Auskehr

des Vermögens an die Anfallberechtigten gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG enthält § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG eine an sich klare Regelung. Hiernach gilt im Verhältnis zum Anfallberechtigten nicht die Stiftung als Schenker, sondern derjenige, der das Vermögen ursprünglich auf die Stiftung übertrug. Hat also bspw. ein Elternteil eine Stiftung errichtet und fließt nach Auflösung derselben das Vermögen an das Kind, muss das Kind den Erwerb gemäß § 15 Abs. 1 ErbStG nur in der günstigen Steuerklasse I versteuern.

Das FG Düsseldorf⁴²⁾ hatte nun zu entscheiden, wie es sich verhält, wenn eine Stiftung nicht nur von einer Person, sondern von mehreren Personen errichtet wurde. Dem FG zufolge fingiert § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG in diesen Fällen zum Zweck der Bestimmung der Steuerklasse, dass jeder Anfallberechtigte von jedem einzelnen Stifter separat erwirbt. Dementsprechend, so das FG, bestimme sich die Steuerklasse nach dem persönlichen Verwandtschaftsverhältnis des Anfallberechtigten zum jeweiligen Stifter. Dem Begünstigungszweck des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG könne nur so Rechnung getragen werden.

Hinweis: Die Entscheidung überzeugt in Bezug auf die Bestimmung der Steuerklasse. Zuwendender ist und bleibt zwar die Stiftung, deren verselbständigt Vermögen – und nicht etwa jenes des Stifters – durch den Erwerbsvorgang geschmälert wird. Nach der gesetzlichen Systematik (Überschriften, Stellung in unmittelbarer Nähe zu § 15 Abs. 2 Satz 1 ErbStG) kommt § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG hingegen lediglich die Rolle zu, eine Regelung über die Berechnung der Steuer, speziell über die anzuwendende Steuerklasse, zu treffen. Die Entscheidung liegt insoweit auf der Linie des BFH, der bereits mit Urteil vom 25. 11. 1992⁴³⁾ entschieden hatte, dass in Fällen des § 7 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG allein die Stiftung Zuwendender ist, § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG aber für Zwecke der Berechnung der Steuer Bedeutung zukommt.

In Bezug auf die Gewährung der Freibeträge gemäß § 16 ErbStG ist das Urteil hingegen widersprüchlich. Das Finanzgericht gewährt den Freibetrag fälschlicherweise nur einmal in Bezug auf den einheitlichen Erwerbsvorgang von der Stiftung auf die Erwerber. Der Freibetrag könne, so die Richter, nur einmal gewährt werden, da bei der Auflösung der Stiftung die Stiftung Zuwendender sei und nicht die dahinter stehenden Stifter.

Bei genauer Betrachtung wird deutlich, dass dieses Ergebnis nicht richtig sein kann und die Fiktion des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG auch im Rahmen des § 16 ErbStG Anwendung finden muss. Ohne § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG müsste die Bestimmung des Freibetrags gemäß § 16 ErbStG, die die Klärung der verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen Erwerber und Schenker verlangt, nämlich scheitern. Der tatsächlich Zuwendende, die Stiftung, lässt sich unter § 16 ErbStG schlicht nicht subsumieren. Es gibt keinen Erwerb eines Ehegatten, eines Kindes oder eines sonst in § 16 i. V. m. § 15 ErbStG aufgeführten Verwandten von einer Stiftung. Es bliebe stets nur

41) BFH v. 18. 4. 2007, XI R 21/06, BStBl II 2007, 702.

42) FG Düsseldorf v. 10. 1. 2007, 4 K 1136/02 Erb, EFG 2007, 533 (Revision anhängig, Az des BFH: II R 6/07).

43) BFH v. 25. 11. 1992, II R 77/90, BStBl II 1993, 238.

ein Erwerb der „übrigen Erwerber“ aus Steuerklasse III gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 15 Abs. 1 a. E. ErbStG. Der Anwendungsbereich des § 16 ErbStG wäre damit immer auf den kleinstmögliche Freibetrag begrenzt.

Dieses Problem erkennen offenbar auch das FG und der BFH⁴⁴⁾, wenn sie zur Klärung der Frage, welcher Freibetrag im Rahmen des § 16 ErbStG anzuwenden ist, wie selbstverständlich davon ausgehen, dass der Erwerber vom Stifter und nicht von der Stiftung erwirbt.⁴⁵⁾ Wenn die Gerichte die Fiktion des § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG aber zur Klärung der Frage heranziehen, welcher Freibetrag im Sinne des § 16 ErbStG anzuwenden ist, es also zum Zweck der Steuerberechnung einen Erwerb nur vom jeweiligen Stifter, nicht aber von der Stiftung selbst gibt, ist es nur logische Konsequenz, für die Erwerbe von jedem einzelnen fiktiven Schenker einen separaten Freibetrag zu gewähren. Wenn das FG nur die Höhe des Freibetrags unter Zuhilfenahme von § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG bestimmt, nicht aber die Zahl der Freibeträge, bleibt es auf halbem Wege stehen. § 15 Abs. 2 Satz 2 ErbStG ist wie § 16 ErbStG eine Regelung zur Steuerberechnung und daher im Rahmen des letzteren in jeder Hinsicht zu berücksichtigen.

b) Halbherzige Vermögensübertragung auf Auslandsstiftung nicht schenkungsteuerpflichtig

Ein deutscher Stifter hatte eine rechtsfähige Stiftung nach liechtensteinischem Recht errichtet und der Stiftung ein Vermögen von über 1 Mio. DM zugewandt. Er behielt sich zu Lebzeiten allerdings sämtliche Rechte am Stiftungsvermögen und Stiftungsertrag sowie umfangreiche Weisungsrechte gegenüber dem Stiftungsrat vor.

Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht sahen in der Übertragung des Vermögens auf die Stiftung einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang. Die dem Stifter zustehenden Gestaltungsmöglichkeiten seien wie ein freier Widerrufsvorbehalt zu behandeln. Letzterer stehe einer steuerpflichtigen Schenkung nach einhelliger Ansicht nicht entgegen.

Der BFH⁴⁶⁾ sah das anders. Die umfassende Herrschaftsbefugnis des Stifters schließe eine freigebige Zuwendung an die Stiftung aus. Eine solche liege nur dann vor, wenn der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert sei und über das Zugewendete im Innenverhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen könne. Das vorliegende „klassische Strohmanngeschäft“ habe diese freie Verfügungsmacht der Stiftung nicht gewährleisten können. Eine Vermögensentäußerung des Stifters könne daher nicht angenommen werden.

Die Konstellation sei im Übrigen anders zu beurteilen als ein gewöhnliches freies Widerrufsrecht, das eine Schenkung nicht ausschließe. Ein solches Widerrufsrecht hindere den Beschenkten bis zur möglichen Ausübung des Widerrufs nämlich nicht an der freien Verfügungsmacht über den zugewendeten Gegenstand. Dies sei im vorliegenden Fall anders gewesen.

7. Entwicklungen am Rande des Gemeinnützigkeitsrechts: Abkürzung „gGmbH“ nicht eintragungsfähig

Bereits über ein Jahr alt ist eine Entscheidung des OLG München, deren Kenntnis für den gemeinnützi-

gen Sektor von großer Bedeutung ist. Das OLG hatte entschieden, dass die übliche Bezeichnung „gGmbH“ als Abkürzung für „gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ nicht in das Handelsregister eingetragen werden kann.⁴⁷⁾

Die Abkürzung „gGmbH“ sei kein zulässiger Rechtsformzusatz im Sinne des § 4 GmbHG. § 4 GmbHG lasse als Abkürzung nur eine solche für die Bezeichnung „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ zu, also z. B. „GmbH“, „G.m.b.H.“ oder „Gesellschaft mbH“. Die Aufnahme weiterer Kürzel für zusätzliche Angaben (das „g“ für den gemeinnützigen Gesellschaftszweck) komme daher nicht in Betracht. Die Hinzufügung weiterer Bestandteile zu der allgemein verständlichen Abkürzung „GmbH“ berge die Gefahr, dass die Gesellschaft im Rechtsverkehr als Sonderform der GmbH angesehen werde und Unklarheit aufkomme, ob und in welchem Umfang sie den für die GmbH geltenden Regelungen unterliege.

Die tatsächlich seit langem geübte und weit verbreitete Nutzung der Abkürzung „gGmbH“ im Rechtsverkehr ändere nichts daran, dass sie als Kennzeichnung der Rechtsform nach § 4 GmbHG nicht zulässig sei. Dies gelte selbst angesichts der Tatsache, dass der Zusatz in der Vergangenheit häufig in das Handelsregister eingetragen worden sei.

Hinweis: Die anstehende Reform des GmbH-Rechts⁴⁸⁾ dürfte einen Boom an Neugründungen von GmbHs bzw. „Mini-GmbHs“ auslösen. Speziell gemeinnützige Einrichtungen dürften verstärkt auf die Rechtsform der GmbH zurückgreifen. Da sie aus gemeinnützigkeitsrechtlichen Gründen sowieso keine Gewinne an ihre Gesellschafter ausschütten dürfen, stellt die vom Gesetzgeber angedachte Verpflichtung zur Ansparung des Stammkapitals für sie kein wesentliches Hindernis dar. Verlockende 1-Euro-Gründungen dürften daher zahlreiche „Social Entrepreneurs“ auf den Plan rufen. In jedem Fall sollten neue Eintragungen auf das kleine „g“ als unzulässige Abkürzung verzichten. Stattdessen sollte auf die Langversion „gemeinnützige GmbH“ oder „gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ o.Ä. zurückgegriffen werden. Ist eine Gesellschaft bereits als „gGmbH“ eingetragen, kann das Registergericht dagegen vorgehen. Im schlimmsten Fall droht die Auflösung, wenn der Aufforderung zur Änderung der Firma nicht nachgekommen wird. Dritten, namentlich Wettbewerbern, können überdies Ansprüche auf Unterlassung des Firmengebrauchs zustehen. Betroffene Gesellschaften sollten daher zügig die Initiative ergreifen.

44) BFH v. 25. 11. 1992, II R 77/90, BStBl II 1993, 238.

45) Das FG legte in seiner Entscheidung v. 10. 1. 2007, 4 K 1136/02 Erb, EFG 2007, 533 den Freibetrag eines Kindes bzw. Enkelkinds zugrunde, der BFH in seinem Urteil v. 25. 11. 1992, II R 77/90, BStBl II 1993, 238 den Freibetrag eines Ehegatten nach § 16 ErbStG und zusätzlich den Versorgungsfreibetrag eines Ehegatten nach § 17 ErbStG.

46) BFH v. 28. 6. 2007, II R 21/05, BStBl II 2007, 669.

47) OLG München v. 13. 12. 2006, 31 Wx 84/06, NJW 2007, 1601.

48) Siehe den Entwurf der Bundesregierung des „Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)“ v. 23. 5. 2007. Das neue Recht soll voraussichtlich im dritten Quartal 2008 in Kraft treten.