

# Themen

## Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2004

Stefan Winheller, Rechtsanwalt, Ettlingen

Das Jahr 2004 hat wieder Neuerungen auf dem Gebiet des Gemeinnützigkeitsrechts gebracht. Wohl hat sich der Gesetzgeber in diesem Jahr – von wenigen Ausnahmen abgesehen – vornehm zurückgehalten (siehe sogleich unter I.); dafür waren Rechtsprechung und Finanzverwaltung umso aktiver (siehe unter II.), was die Auslegung und Fortentwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts anbelangt.

### I. Gesetzliche Änderungen

#### 1. Neue Zweckbetriebe

Durch das „Gesetz zur Förderung der Ausbildung und Beschäftigung schwerbehinderter Menschen“ vom 23. 4. 2004 wurde § 68 Nr. 3 AO geändert.<sup>1)</sup> Zum Katalog der Zweckbetriebe gehören nun – nachdem sie von den Finanzbehörden bislang nicht einheitlich als solche anerkannt wurden – auch:

- a) Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können,
- b) Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, in denen behinderte Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung mit dem Ziel behandelt werden, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen oder die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind, und
- c) Integrationsprojekte i.S. des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 v.H. der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen i.S. des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind.

Die Neuregelung gilt rückwirkend ab dem 1. 1. 2003. § 68 Nr. 3c AO ist allerdings auch für vor diesem Zeitraum beginnende Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit noch keine Bestandskraft eingetreten ist oder Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen.<sup>2)</sup>

#### 2. Keine Satzungspflicht mehr für gemeinnützige Einrichtungen der öffentlichen Hand

Durch das „Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze“ vom 21. 7. 2004 wurde der seit 1. 1. 2001 geltende § 58 Nr. 1, 2. Hs. AO für Einrichtungen im Bereich der *öffentlichen Hand* wieder rückgängig gemacht.<sup>3)</sup> Die Beschaffung von Mitteln durch einen Förderverein für einen unbeschränkt steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts setzt nun nicht mehr vo-

raus, dass dieser selbst steuerbegünstigt ist. Kommunale Kindergärten, Theater, Museen usw. bedürfen somit keiner förmlichen Satzung und Anerkennung der Gemeinnützigkeit mehr, um ihrem Förderverein dessen Steuerbegünstigung zu erhalten. Die neue Fassung ist rückwirkend ab dem 1. 1. 2001 anzuwenden.<sup>4)</sup>

Für Fördervereine gemeinnütziger Einrichtungen in *privater Trägerschaft* gilt die Satzungspflicht des § 58 Nr. 1, 2. Hs. AO jedoch weiter. Diese Fördervereine können nur noch dann gemeinnützig sein, wenn auch die von ihnen geförderte Einrichtung alle Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt.<sup>5)</sup>

#### Tipp:

Die Neuregelung führt zu Ungleichbehandlungen, da § 58 Nr. 1, 2. Hs. AO z.B. weiterhin für eine GmbH gilt, die sich zu 100 % im Besitz einer Kommune befindet. Die Erleichterung der neuen Regelung kommt hier nicht in Betracht, weil es sich bei der GmbH eben nicht um einen Eigenbetrieb handelt, der direkt von der öffentlichen Hand getragen wird.

#### 3. Erbsatzsteuer auf österreichisches Grund- und Betriebsvermögen einer deutschen Familienstiftung

Bislang konnte österreichisches Grund- oder Betriebsvermögen einer deutschen Familienstiftung auf Grund der Freistellung im deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen nicht der deutschen Erbsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG) unterfallen. Auch in Österreich wurde das Vermögen nicht besteuert. Diese Freistellung gilt rückwirkend ab dem 1. 1. 2003 nicht mehr; ab diesem Zeitpunkt wird die Erbsatzsteuer nicht mehr vom Doppelbesteuerungsabkommen erfasst.<sup>6)</sup>

#### 4. Verpflichtung zu elektronischen Steueranmeldungen

Durch das Steueränderungsgesetz 2003 vom 15. 12. 2003 wurden § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG und § 41a Abs. 1 EStG geändert.<sup>7)</sup> Umsatzsteuer-Voranmeldung sowie Lohnsteuer-Anmeldung sind danach ab 2005 elektronisch nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln.<sup>8)</sup> Das gilt uneingeschränkt auch für gemeinnützige Organisationen.

- 1) Art. 1a des Gesetzes v. 23. 4. 2004, BGBl I 2004, 606, BStBl I 2004, 474.
- 2) Art. 97 § 1e Abs. 3 EGAO 1977 i.d.F. v. 23. 4. 2004, BStBl I 2004, 474.
- 3) Art. 1 des Gesetzes v. 21. 7. 2004, BGBl I 2004, 1753.
- 4) Art. 97 § 1a Abs. 1 EGAO 1977 i.d.F. v. 21. 7. 2004.
- 5) S. hierzu auch OFD Koblenz, Vfg. v. 22. 7. 2004, Az. S 0177 A – St 33 1.
- 6) Gesetz v. 3. 7. 2004, BGBl II 2004, 882, BStBl I 2004, 714.
- 7) Siehe Art. 1 Nr. 20 sowie Art. 5 Nr. 22 Buchstabe a des Gesetzes v. 15. 12. 2003, BGBl I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710.
- 8) BMF-Schreiben v. 29. 11. 2004, Az. IV A 6 – S 7340 – 37/04 –/ – IV C 5 – S 2377 – 24/04, BStBl I 2004, 1135.

Für alle Anmeldezeiträume nach dem 31. 12. 2004 muss für diese Steueranmeldungen das elektronische Verfahren „Elster“ benutzt werden. Die aktuelle Version „Elsterformular 2004/2005“ wird seit Mitte Januar 2005 unter [www.elsterformular.de](http://www.elsterformular.de) kostenlos zum Download von der Steuerverwaltung zur Verfügung gestellt. Auch auf CD-ROM ist das Programm seit Ende Januar bei den Finanzämtern gratis erhältlich.

Zur Vermeidung von Härten kann das Finanzamt auf Antrag zulassen, dass die Anmeldungen in herkömmlicher Form (auf Papier oder per Fax) abgegeben werden. Aus Vereinfachungsgründen kann bis zum 31. 3. 2005 die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. der Lohnsteuer-Anmeldung in herkömmlicher Form als entsprechender Antrag angesehen werden. Eine förmliche Zustimmung seitens des Finanzamts ist dann nicht erforderlich.

#### **Tipp:**

Die Übermittlung der Anmeldungen in herkömmlicher Form wird wohl schnell der Vergangenheit angehören. Soll sie dennoch über den 31. 3. 2005 hinaus erfolgen, bedarf dies eines ausdrücklichen begründeten Antrags. Dem Antrag ist insbesondere dann zuzustimmen, wenn dem Unternehmer bzw. Arbeitgeber die Schaffung der technischen Voraussetzungen (d.h. PC-Ausstattung und Internetzugang), die für die Übermittlung erforderlich sind, nicht zuzumuten ist.

## **II. Rechtsprechung und Finanzverwaltung**

### **1. Übungsleiterfreibetrag**

Die nebenberuflich ausgeübte Tätigkeit der Geschäftsführung einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung, deren Zweck es vornehmlich ist, Bedürftige zu unterstützen, stellt keine gemäß § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Pflege- oder Betreuungsleistung dar, da Pflege im Sinne der Vorschrift eine *unmittelbare*, in persönlichem Kontakt zum Empfänger zu erbringende Leistung des Pflegenden voraussetzt. Eine nur *mittelbare* Hilfe durch Geld- und Sachleistungen erfüllt die Voraussetzungen des Begriffs „Pflege“ nicht.<sup>9)</sup>

#### **Tipp:**

Gleiches gilt – darauf weist der BFH hin – selbstverständlich für die Tätigkeit als Vorstandsmitglied, Vereinskassierer oder Gerätewart eines Sportvereins (vgl. auch R 17 Abs. 1 Satz 5 LStR 2004).

### **2. Allgemeine Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit**

#### *a) Förderung der Allgemeinheit*

##### (1) Hohe Beiträge für Internationalen Kindergarten

Internationale Kindergärten, deren Beiträge weit über denen kommunaler oder kirchlicher Kindergärten liegen, fördern nach Ansicht der hessischen Finanzverwaltung die Allgemeinheit, wenn sie von den Eltern der betreuten Kinder angemessene und lediglich kostendeckende Leistungsentgelte verlangen.<sup>10)</sup>

##### (2) Verstoß gegen Diskriminierungsverbot

Die Beschränkung einer Glaubensgemeinschaft auf Personen bestimmter „Rassen“ steht nach Ansicht des FG Hamburg der Gemeinnützigkeit entgegen.<sup>11)</sup> Das FG sah in der Tätigkeit einer an germanischen Glau-

bensvorstellungen orientierten Religionsgemeinschaft aufgrund der rassenorientierten Ausrichtung keine Förderung der Allgemeinheit, da die Bestrebungen der Gemeinschaft im Widerspruch zu den Diskriminierungsverboten des Grundgesetzes (hier: Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG) stünden. Mitglieder der Religionsgemeinschaft sollten ausschließlich Angehörige der „nordischen Menschenart“ sein. Mit einer Anerkennung der Gemeinnützigkeit würde der Staat die Glaubensgemeinschaft sowie die Mitglieder, die den von ihm angesprochenen Menschenrassen zugehören, steuerlich privilegieren und dadurch unter Verstoß gegen Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG bevorzugen.

#### *b) Selbstlosigkeit*

##### (1) Zinszahlungen für nicht benötigtes Darlehen sind gemeinnützigkeitsschädlich

Nach einem Urteil des FG München verstößt ein Verein gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO), wenn er an den Vorstand Zinszahlungen für Darlehen leistet, die der Verein nicht benötigt.<sup>12)</sup>

Das Finanzgericht entschied, dass der Vorstand durch dem Zweck des Vereins fremde Ausgaben begünstigt wurde. Für die vom Vorstand dem Verein gewährten Darlehen gab es keinen wirtschaftlichen Grund, da die Einnahmen des Vereins ohne weiteres ausreichten, die laufenden Ausgaben zu bestreiten.

##### (2) Wahrnehmung hoheitlicher Pflichtaufgaben der Gesellschafter kein selbstlos ideeller Zweck

Das FG Köln entschied, dass eine Körperschaft, die hoheitliche Pflichtaufgaben ihrer Gesellschafter wahrnimmt (hier: Entwicklung, Errichtung und Pflege eines Vergütungssystems für die allgemeinen vollstationären und teilstationären Krankenhausleistungen auf der Grundlage von Diagnosis Related Groups nach Maßgabe des § 17b Abs. 2 KHG), nicht selbstlos tätig sei, weil sie in erster Linie den wirtschaftlichen Interessen ihrer Gesellschafter diene und damit eigenwirtschaftliche Zwecke verfolge. Sie erledige ausschließlich die Aufgaben, zu denen die Gesellschafter gesetzlich verpflichtet seien und handle damit nicht aus Opferwilligkeit gegenüber der Allgemeinheit.<sup>13)</sup>

##### (3) Satzungsregelungen zum Vermögensanfall

Der Grundsatz der Vermögensbindung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 4 und § 61 Abs. 1 AO verlangt in der Satzung entweder die Angabe einer *bestimmten namentlich genannten Empfängerkörperschaft*, die das Vermögen ausschließlich zu eigenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet *oder* die unmissverständliche Angabe eines *konkreten gemeinnützigen Verwendungszwecks*. Die bloße Verpflichtung in der Satzung zur Vermögensauskehrung an eine beliebige Körperschaft, die steuerbegünstigt sein soll, ohne dass sich der Satzung weder eine bestimmte Empfängerkörper-

9) BFH-Beschl. v. 1. 6. 2004, XI B 117/02, BFH/NV 2004, 1405.

10) FinMin Hessen, Erl. v. 22. 7. 2004, Az. S 0171 A – 178 – II 4 a.

11) FG Hamburg, Urt. v. 7. 9. 2004, VII 16/01, EFG 2005, 158, Revision eingelegt (BFH-Az. I R 105/04).

12) FG München, Urt. v. 30. 3. 2004, 6 K 1426/02, Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (BFH-Az. I B 85/04).

13) FG Köln, Urt. v. 15. 7. 2004, 13 K 2530/03, EFG 2005, 222, Revision eingelegt (BFH-Az. I R 90/04).

schaft noch ein konkreter Verwendungszweck entnehmen lässt, reicht nicht aus.

Die Satzung muss außerdem Bestimmungen über den Vermögensanfall für alle in § 61 Abs. 1 AO genannten Alternativen enthalten, d.h. für den Fall der *Auflösung oder Aufhebung* der Körperschaft sowie des *Wegfalls des bisherigen Zweckes*. Beschränkt sich die satzungsmäßige Vermögensbindung auf einzelne Alternativen des § 61 Abs. 1 AO, ist die formelle Satzungsmäßigkeit nicht erfüllt.<sup>14)</sup>

**Tipp:**

Nur wenn der Bestimmung einer konkreten Empfängerkörperschaft oder eines konkreten Verwendungszwecks bei Aufstellung der Satzung *zwingende Gründe* entgegenstehen, genügt es, wenn in der Satzung gemäß § 61 Abs. 2 AO die Verwendung zu – ganz allgemein – „steuerbegünstigten Zwecken“ vorgeschrieben wird und der künftige Verwendungsbeschluss erst nach Einwilligung des Finanzamts ausgeführt werden darf. Sind die zwingenden Gründe entfallen, ist die Satzung allerdings zu ändern.

(4) Tätigkeitsvergütung für Vorstandsmitglieder

Bbeauftragt ein gemeinnütziger Verein seinen Präsidenten im Rahmen eines Vertrages mit der Organisation der Pressearbeit, führen hierfür geleistete Zahlungen zu einer die Gemeinnützigkeit ausschließenden schädlichen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 AO), wenn der Nachweis unterbleibt,

1. dass der Abschluss des Vertrages erforderlich und wirtschaftlich sinnvoll war,
2. dass die Zahlungen angemessen waren und
3. welche konkreten Leistungen entlohnt wurden.<sup>15)</sup>

Der BFH betont, dass die Feststellungslast für die Tatsachen, aus denen sich die Steuerbegünstigung ergibt, den Verein trifft. Nicht entscheidungserheblich sei, ob die Honorarzahungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes oder des ideellen Bereichs erfolgt seien, da sich das Verbot des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO als Ausprägung des allgemeinen Mittelverwendungsgebots des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO auf sämtliche aus Mitteln der Körperschaft aufzubringenden Vergütungen beziehe, d.h. auch auf solche, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gezahlt werden.

**Tipp:**

Wenn Tätigkeiten von Mitgliedern oder Organen vergütet werden sollen, empfiehlt es sich, in einem schriftlichen Vertrag Art, Umfang und Inhalt der Leistung sowie die einem Drittvergleich standhaltende Vergütung genau festzuhalten.

(5) Höchstbetrag für Mitgliederwerbung

Bereits 2003 war die Grenze der zulässigen Ausgaben für die Mitgliederwerbung von 10 % der jährlichen Mitgliedsbeiträge<sup>16)</sup> gestrichen worden.<sup>17)</sup> Die OFD Magdeburg hat nunmehr konsequenterweise festgestellt, dass für Aufwendungen zur Mitgliederwerbung die allgemeine Höchstgrenze des § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 3 AO gilt. Die Aufwendungen für die Werbung neuer Mitglieder dürfen daher zusammen mit den sonstigen

Verwaltungsausgaben insgesamt nicht über 50 % der Einnahmen liegen.<sup>18)</sup>

**Tipp:**

Für die Mitgliederwerbung gemeinnütziger Organisationen bedeutet die Anwendung der allgemeinen 50 %-Grenze in aller Regel eine Verbesserung, da nun im Rahmen der Gesamtausgaben ein höherer Anteil in die Akquisition neuer Mitglieder fließen kann.

(6) Vermögenserhaltung

Das OLG Dresden entschied, dass eine Stiftung ihr ausreichend vorhandenes Vermögen (hier: über 600 000 €) zur Prozessfinanzierung einzusetzen hat. Dass sie nach ihrer Satzung und dem im Stiftungsrecht geltenden Vermögenserhaltungsgebot verpflichtet ist, das Stiftungsvermögen ungeschmälert zu erhalten, begründet keinen Anspruch auf Prozesskostenhilfe nach § 116 Abs. 1 Nr. 2 ZPO. Ansonsten könnte eine Stiftung regelmäßig auf Kosten der Allgemeinheit Prozesse führen.<sup>19)</sup>

Ferner führt das Vermögenserhaltungsgebot nicht dazu, dass einer bei der Anlage des Stiftungsvermögens beratenden Bank über das gewöhnliche Maß hinaus erhöhte Aufklärungspflichten zukommen (hier: Anlage des Stiftungsvermögens zu 3/4 in Aktienfonds). Die Einhaltung der stiftungsrechtlichen Vorschriften obliegt allein der Stiftung selbst. Dritten, die mit einer Stiftung in Geschäftskontakt treten, obliegt die Wahrung der stiftungsrechtlichen Bestimmungen nicht. Dies soll – so das OLG – in gleicher Weise etwa für einen Lieferanten einer teuren – den Vermögensstock tangierenden – Büroeinrichtung gelten wie für eine bei der Geldanlage beratende Bank. Es bleibt in beiden Fällen Aufgabe der Stiftungsorgane, für die Einhaltung der stiftungsrechtlichen Bestimmungen zu sorgen. Der Bank die stiftungsrechtlichen Pflichten aufzuerlegen, würde zu einer Verkehrung der Verantwortlichkeiten und der Risikoverteilung führen.

**Tipp:**

Spekulative Investments sind nicht nur im Hinblick auf die in den Landesstiftungsgesetzen enthaltene Verpflichtung zum Erhalt des Vermögens problematisch. Verluste aus spekulativen Geschäften können auch zur steuerlichen Mittel Fehlverwendung und damit zum – eventuell rückwirkenden – Entzug der Gemeinnützigkeit führen<sup>20)</sup>.

(c) *Mildtätige Zwecke: Berücksichtigung von Unterhaltsansprüchen*

Eine Körperschaft fördert mildtätige Zwecke i.S. des § 53 Nr. 2 AO, wenn ihre Tätigkeit auf die Unterstützung von wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen gerichtet ist. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen

14) Niedersächsisches FG, Urt. v. 18. 3. 2004, 6 K 136/01, EFG 2004, 1650.

15) BFH-Beschl. v. 28. 10. 2004, I B 95/04, BFH/NV 2005, 160.

16) AEA0, Nr. 22 zu § 55.

17) BMF-Schreiben v. 15. 10. 2003, BStBl I 2003, 483; siehe auch BMF-Schreiben v. 15. 5. 2000, BStBl I 2000, 814.

18) OFD Magdeburg, VfG. v. 15. 4. 2004, S 0174 – 16 – St 217, unter Berufung auf AEA0, Nr. 18 zu § 55.

19) OLG Dresden, Beschl. v. 10. 2. 2004, 8 U 2225/03, ZIP 2004, 1498.

20) Dazu Winheller, Vermögensverwaltung und Gemeinnützigkeit, BBV 6/2004, 18.

Hilfsbedürftigkeit sind grundsätzlich auch Unterhaltsansprüche der zu unterstützenden Person zu berücksichtigen.

Abweichend hiervon bleiben Unterhaltsansprüche von unverheirateten minderjährigen Schwangeren und minderjährigen Müttern, die ihr leibliches Kind bis zur Vollendung seines 6. Lebensjahres betreuen und die dem Haushalt ihrer Eltern oder eines Elternteils angehören, gegen ihre Eltern unberücksichtigt. Unberücksichtigt bleiben ferner Unterhaltsansprüche von allen (also auch von volljährigen, verheirateten und nicht bei den Eltern lebenden) Schwangeren oder Müttern, die ihr leibliches Kind bis zur Vollendung seines 6. Lebensjahres betreuen, gegen Verwandte ersten Grades.<sup>21)</sup>

### 3. Zweckbetriebe: Gemeinnützigkeit von Integrationsprojekten

Zur Gemeinnützigkeit von Integrationsprojekten i.S. des § 68 Nr. 3 c AO haben die OFD Düsseldorf und die OFD Münster Stellung genommen:

Danach sind Integrationsprojekte i.S. des § 132 SGB IX rechtlich und wirtschaftlich selbstständige Unternehmen (*Integrationsunternehmen*) oder unternehmensinterne oder von öffentlichen Arbeitgebern i.S. des § 73 Abs. 3 SGB IX geführte Betriebe (*Integrationsbetriebe*) oder Abteilungen (*Integrationsabteilungen*) zur Beschäftigung schwerbehinderter Menschen. Eine Schwerbehinderung setzt einen Grad der Behinderung von mindestens 50 % voraus, wobei behinderte Menschen mit einem Grad der Behinderung von weniger als 50 %, aber wenigstens 30 %, Schwerbehinderten gleichgestellt sind, wenn sie infolge ihrer Behinderung ohne die Gleichstellung einen geeigneten Arbeitsplatz nicht erlangen oder nicht behalten können. Voraussetzung für die Anerkennung als Integrationsprojekt ist u.a., dass den Schwerbehinderten neben der Beschäftigung eine arbeitsbegleitende Betreuung i.S. des § 133 SGB IX angeboten wird.<sup>22)</sup>

#### Tipp:

Im Unterschied zur sozialversicherungsrechtlichen Anerkennung als Integrationsprojekt, für die ein Beschäftigungsanteil schwerbehinderter Menschen von 25 bis 50 % Voraussetzung ist, bedarf es für die steuerliche Eignung als Zweckbetrieb nach dem eindeutigen Wortlaut des § 68 Nr. 3 c AO einer Beschäftigungsquote von mindestens 40 %. Für die Berechnung der Beschäftigungsquote gilt § 75 SGB IX entsprechend, so dass ein Schwerbehinderter nur bei einer Wochenarbeitszeit von mindestens 18 Stunden als ganze Arbeitskraft angerechnet werden kann; ansonsten ist nur eine quotale Berücksichtigung des jeweiligen Arbeitnehmers möglich.

### 4. Grenzen der Steuerbefreiung

#### a) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eines Krankenhauses

Nach einer Entscheidung des FG Mecklenburg-Vorpommern<sup>23)</sup> unterhält ein Krankenhaus mit der entgeltlichen Überlassung eines medizinischen Großgerätes (hier: Magnetresonanztomograph) zur Mitbenutzung an einer Gemeinschaftspraxis einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO. Dies gilt jedenfalls

dann, wenn das Krankenhaus über die reine Vermietungstätigkeit hinaus erhebliche Sonderleistungen erbringt (hier: Stellung von Personal und Verbrauchsmaterial im Wert von 26 % der aus der Überlassung des Gerätes erzielten Umsätze) und die Vermietung damit über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht.

Die Überlassung ist auch nicht Teil des steuerbegünstigten Zweckbetriebes „Krankenhaus“ nach § 67 Abs. 1 AO, weil Krankenhäuser nach der auch im Steuerrecht geltenden Definition des § 2 Nr. 1 Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) nur mit ihren ärztlichen oder pflegerischen Leistungen einen Zweckbetrieb i.S. des § 67 Abs. 1 AO begründen. Zu dem Zweckbetrieb „Krankenhaus“ gehören daher nur solche Einnahmen und Ausgaben, Umsätze und Vermögensgegenstände, die mit den Leistungen an die Patienten des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen.

Selbst eine Umsatzsteuerbefreiung der Geräteüberlassung nach § 4 Nr. 16 UStG, Abschnitt 100 Abs. 2 Nr. 8 UStR führt zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung, da im Gemeinnützigkeitsrecht ertrags- und umsatzsteuerliche Regelungen nicht aufeinander abgestimmt sind. Nach Ansicht des Gerichts lagen auch die Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebs nach § 65 AO nicht vor.

#### b) Steuerbefreiung einer gemeinnützigen ausländischen Stiftung?

Der BFH hatte zu entscheiden, ob einer in Italien ansässigen gemeinnützigen Stiftung die Körperschaftsteuerbefreiung für in Deutschland erzielte Vermietungseinkünfte zuerkannt werden kann, obwohl § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG grundsätzlich keine Steuerbefreiung für beschränkt Steuerpflichtige gewährt.

Der BFH erkannte eine drohende Unvereinbarkeit der Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht und legte dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob die Ungleichbehandlung beschränkt steuerpflichtiger und unbeschränkt steuerpflichtiger Stiftungen eine Verletzung der in der EU geltenden Grundfreiheiten darstelle.<sup>24)</sup>

#### Tipp:

Die hohe Bedeutung, die der EuGH dem Schutz der Grundfreiheiten zuerkennt, lässt eine Entscheidung zugunsten des gemeinnützigen Sektors erwarten. Über kurz oder lang wird die Beschränkung der Steuerbegünstigung allein auf inländische Organisationen vermutlich entfallen. Gemeinnützigen Organisationen, die im EU-Ausland ansässig sind, ist daher zu raten, entsprechende Steuerfestsetzungen offen zu halten, um von einem positiven Urteil des EuGH zu profitieren. Gleiches gilt für in Deutschland ansässige Stiftungen, die im EU-Ausland auf dort erzielte Einkünfte zur Steuer herangezogen wurden, wenn unbe-

21) BMF-Schreiben v. 24. 11. 2004, IV C 4 – S 0172 – 12/04, BStBl I 2004, 1060; s. auch die vergleichbaren Regelungen in § 19 Abs. 4, § 94 Abs. 1 Satz 4 SGB XII.

22) OFD Düsseldorf, VfG. v. 14. 6. 2004, Az. S 0187 – 20 – St 133-K – S 2927 A – St 13; OFD Münster, VfG. v. 14. 6. 2004, Az. S 2729 – 194 – St 13 – 33.

23) FG Mecklenburg-Vorpommern, Urt. v. 16. 6. 2004, 1 K 729/01, EFG 2004, 1745, Revision eingelegt (BFH-Az. I R 85/04).

24) BFH-Beschl. v. 14. 7. 2004, I R 94/02, DStR 2004, 1644; Az. des EuGH C-386/04.

schränkt steuerpflichtige Stiftungen demgegenüber steuerbefreit waren.

## 5. Verfahrensrecht

### a) Regelungsgehalt eines Freistellungsbescheids

Der Regelungsgehalt eines Freistellungsbescheids erstreckt sich nicht auf die der Freistellung zu Grunde liegenden Besteuerungsgrundlagen. Er beschränkt sich allein auf die Zuerkennung der Steuerbefreiungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG. Dies gilt auch angesichts des ab dem Jahr 2000 geltenden § 50 Abs. 1 EStDV, der vorsieht, dass Zuwendungsbestätigungen einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck entsprechen müssen, welcher bei Zuwendungen für mildtätige Zwecke auf die Freistellung wegen mildtätiger Zwecke verweist.<sup>25)</sup>

Im vorliegenden Fall konnte die gemeinnützige Einrichtung einen Freistellungsbescheid wegen Förderung *gemeinnütziger* Zwecke i.S. der §§ 51 AO nicht mit dem Ziel angreifen, von der Körperschaft- und Gewerbesteuer auch wegen Förderung steuerbegünstigter *mildtätiger* Zwecke i.S. des § 53 AO freigestellt zu werden. Hintergrund dieses Begehrens war der Wunsch, Zuwendungsbestätigungen ausstellen zu können, die den Spender zum erhöhten Sonderausgabenabzug für mildtätige Zuwendungen berechtigten. Das Gericht verwarf die Verpflichtungsklage als unzulässig, da die Besteuerungsgrundlagen nicht selbständig anfechtbar seien (§ 157 Abs. 2 AO). Eine allgemeine Leistungsklage scheiterte am fehlenden Anspruch auf Verpflichtung des Finanzamts zur Bejahung mildtätiger Zwecke, da die Anerkennung der Mildtätigkeit nach ständiger Rechtsprechung den Charakter einer Rechtsauskunft hat, auf deren Erteilung es keinen Anspruch des Steuerpflichtigen gibt.

Erfolg hatte die gemeinnützige Körperschaft allerdings mit dem Hilfsantrag auf Feststellung der Befugnis, Zuwendungsbestätigungen auch wegen der Förderung mildtätiger Zwecke auszustellen, weil ihr ein berechtigtes finanzielles Interesse an der Feststellung zuerkannt wurde, sie tatsächlich mildtätige Zwecke verfolgte und auch die formelle Satzungsmaßigkeit gegeben war.

#### Tipp:

Nach Ansicht des Gerichts hat das Verlangen der Finanzverwaltung, den Abzug von Zuwendungen von der Bestätigung der Mildtätigkeit im Freistellungsbescheid abhängig zu machen, keine gesetzliche Grundlage. Der von der Verwaltung vorgegebene Inhalt der Vordrucke für Zuwendungsbestätigungen entspreche insoweit keiner gesetzlichen Vorgabe.

Der Anspruch eines Zuwendenden auf Berücksichtigung eines erhöhten Abzugs nach § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG ist damit auch ohne Vorliegen einer entsprechenden, auf den ausdrücklichen Inhalt eines Freistellungsbescheides Bezug nehmenden, Zuwendungsbestätigung durchsetzbar.

### b) Vertrauensschutz für geprüfte Satzungen

Nicht selten erteilen Finanzämter auf der Grundlage zunächst unbeanstandeter Satzungen vorläufige Bescheinigungen über die Gemeinnützigkeit, beanstanden diese dann aber im Nachhinein. Häufig geschieht

das gerade bei kleineren Finanzämtern, die ohne entsprechende Fachabteilungen bei der Begutachtung von Satzungsentwürfen überfordert sind, da es sich dabei um außergewöhnliche, nicht zur alltäglichen Routine zählende Prüfungen handelt.

Das Bundesfinanzministerium<sup>26)</sup> hat nun angeordnet, dass in einem Fall, in dem zunächst eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit erteilt oder die Steuervergünstigung anerkannt wurde, bei einer späteren Überprüfung der Körperschaft aber festgestellt wird, dass die Satzung doch nicht den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts genügt, aus Vertrauensschutzgründen keine nachteiligen Folgerungen für die Vergangenheit gezogen werden dürfen. Die Körperschaft ist also trotz der fehlerhaften Satzung für abgelaufene Veranlagungszeiträume und für das Kalenderjahr, in dem die Satzung beanstandet wird, als steuerbegünstigt zu behandeln. Das gilt nicht, wenn bei der tatsächlichen Geschäftsführung gegen Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts verstoßen wurde.

Die Vertreter der Körperschaft sind in diesen Fällen unter angemessener Fristsetzung aufzufordern, die zu beanstandenden Teile der Satzung so zu ändern, dass die Körperschaft die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigung erfüllt. Wird die Satzung innerhalb der gesetzten Frist entsprechend den Vorgaben des Finanzamts geändert, ist die Steuervergünstigung für das der Beanstandung der Satzung folgende Kalenderjahr auch dann anzuerkennen, wenn zu Beginn des Kalenderjahres noch keine ausreichende Satzung vorgelegen hat.

Diese Grundsätze gelten nicht, wenn die Körperschaft die Satzung geändert hat und eine geänderte Satzungsvorschrift zu beanstanden ist. Dann fehlt es an einer Grundlage für die Gewährung von Vertrauensschutz.

#### Tipp:

Da Vertrauensschutz nicht in Fällen späterer Satzungsänderungen gewährt wird, ist es angeraten, möglichst von vornherein dem Finanzamt eine „vollständige“ Satzung zur Prüfung vorzulegen, die nicht nur die steuerlichen Mindestanforderungen enthält, sondern auch alle weiteren Regelungen, die im Einzelfall für nötig erachtet werden.

Ferner weist das BMF ausdrücklich darauf hin, dass Satzungen vor der erstmaligen – auch vorläufigen – Anerkennung der Steuerbegünstigung sorgfältig zu prüfen sind. Mit Änderungsverlangen seitens der Finanzämter ist daher verstärkt zu rechnen, so dass es – wie bisher allerdings auch schon – sinnvoll ist, die Stellungnahme des Finanzamts abzuwarten, bevor eine notarielle Beurkundung der Satzung erfolgt. Ansonsten führen später notwendige Änderungen der Satzung zu erneuten Notarsgebühren.

## 6. Spendenrecht

### a) Rück- bzw. Vortragsfähigkeit einer Großspende

Die Rück- bzw. Vortragsfähigkeit einer Großspende i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG setzt voraus, dass der

25) FG Berlin, Urt. v. 23. 3. 2004, 7 K 7175/02, EFG 2004, 1338.

26) BMF-Schreiben v. 17. 11. 2004, Az. IV C 4 – S 0171 – 120/04, BStBl I 2004, 1059.

Spendenbetrag beide in § 10b Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG genannten Höchstsätze überschreitet. Die Einzelzuwendung muss also mindestens 25 565 € betragen und sowohl über 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte als auch über 0,2 % der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter liegen.

Die Überschreitung nur eines Höchstsatzes reicht für den Spendenrücktrag bzw. -vortrag nicht aus. Die Spende ist dann im Rahmen der Höchstsätze im Veranlagungszeitraum der Zuwendung, im vorangegangenen und in den fünf folgenden Veranlagungszeiträumen abzugsfähig.<sup>27)</sup>

#### b) Haftung bei Entzug der Gemeinnützigkeit

Nach Ansicht des FG München haftet eine gemeinnützige Organisation,<sup>28)</sup> der die Gemeinnützigkeit entzogen wurde, nicht nach § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG, § 9 Abs. 3 Satz 2, 2. Alt. KStG, wenn die ihr zugewendeten Mittel tatsächlich zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet wurden. Die unzulässige Erteilung einer Spendenbescheinigung wegen fehlender Gemeinnützigkeit reicht also für eine Inhaftungnahme nicht aus. Eine solche greift erst im Fall einer tatsächlich zweckwidrigen Verwendung von Zuwendungen ein.<sup>29)</sup>

## 7. Umsatzsteuer

### a) Steuerfreiheit, § 4 UStG

#### (1) Leistungen einer Wohlfahrtspflegeeinrichtung an andere steuerbegünstigte Körperschaften

Leistungen einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege an andere steuerbegünstigte Körperschaften sind nicht nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei, wenn sie einer gemeinnützigen GmbH und deshalb nicht *unmittelbar* den in der Satzung bezeichneten hilfsbedürftigen Personen zugute kommen (§ 4 Nr. 18 Buchst. b UStG). Für diese Leistungen kann aber die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG gewährt werden, wenn die Voraussetzungen eines Zweckbetriebes erfüllt sind.<sup>30)</sup>

#### (2) Tanzkurse nicht nach § 4 Nr. 22 UStG befreit

Unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 22a UStG fallen nur solche Leistungen, die entweder der Erziehung von Kindern und Jugendlichen dienen oder dem Schulunterricht und Hochschulunterricht oder der Ausbildung und Fortbildung oder der beruflichen Umschulung. Obwohl auch Tanzkurse (hier: eines gemeinnützigen Vereins) „belehrender Art“ sein können, fallen sie nach richtlinienkonformer Auslegung nicht in den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 22a UStG; auch eine Befreiung nach § 4 Nr. 22b UStG scheidet aus.<sup>31)</sup>

#### (3) Arztähnliche Leistungen durch bei einer Stiftung angestellte Psychologen

Eine Stiftung kann mit bei ihr angestellten Diplompsychologen steuerfreie arztähnliche Leistungen i.S. von § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG durch psychotherapeutische Behandlungen von Patienten in einer Ambulanz erbringen.<sup>32)</sup>

#### (4) Regisseure und Dirigenten nicht nach § 4 Nr. 20 UStG befreit

Die Leistungen von (Theater-)Regisseuren und Dirigenten sind nicht mit denen der Theater, Orchester, Kammermusikensembles und Chöre vergleichbar, weil sie als Solisten nicht fähig sind, sich künstlerisch auszudrücken. Sie sind deshalb – auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 3. 4. 2003 (Rs. C-144/00) – nicht nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG von der Umsatzsteuer befreit.<sup>33)</sup>

#### (5) Bescheinigungsverfahren zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG

Die OFD Nürnberg befasst sich mit dem Bescheinigungsverfahren nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG.<sup>34)</sup>

Für den Unternehmer besteht nach dieser Vorschrift kein Wahlrecht, durch Nichtvorlage einer Bescheinigung auf die Steuerbefreiung zu verzichten und dadurch Vorteile im Wege des Vorsteuerabzugs gegenüber Unternehmen der Gebietskörperschaften zu erlangen. Die Finanzämter haben in eigener Zuständigkeit zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen. Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten, ist daher die zuständige Landesbehörde von Amts wegen einzuschalten, wenn Unternehmer keine Bescheinigung nach § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG vorlegen, aber unter die Befreiungsvorschrift fallen könnten.

Auch im Rahmen des § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG besitzt der Veranstalter kein Wahlrecht zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung. Wird ein Veranstalter für einen Künstler tätig, dem eine Bescheinigung erteilt wurde, führt er steuerfreie Umsätze aus. Das für die Umsatzbesteuerung des Veranstalters zuständige Finanzamt hat grundsätzlich beim für die Umsatzbesteuerung zuständigen Finanzamt des Künstlers nachzufragen, ob eine Bescheinigung vorliegt, und ggf. das Bescheinigungsverfahren von Amts wegen anzuregen.

### b) Steuersatz beim Einstellen und Betreuen von Pferden

Umsätze im Rahmen eines Zweckbetriebes einer gemeinnützigen Organisation sind nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % zu besteuern.<sup>35)</sup> Mangels hinreichender Tatsachenfeststellungen ließ sich im konkreten Fall allerdings nicht abschließend beurteilen, ob die Tätigkeit (hier: Einstellen und Betreuen von Pferden durch einen gemeinnützigen Verein) im Rahmen eines Zweckbetriebs nach § 65 Abs. 1 AO 1977 erbracht wurde und die Steuerermäßigung daher eingreifen konnte.

27) BFH-Urt. v. 4. 5. 2004, XI R 34/03, BStBl II 2004, 736.

28) Zu Einzelfragen dieser Haftung s. auch OFD Frankfurt a.M., Vfg. v. 15. 12. 2003, Az. S 2223 A – 95 – St II 1.03, DStZ 2004, 242.

29) FG München, Urt. v. 30. 3. 2004, 6 K 1186/02; s. auch schon BFH-Urt. v. 10. 9. 2003, XI R 58/01, BStBl II 2004, 352.

30) BFH-Urt. v. 18. 3. 2004, V R 101/01, BStBl II 2004, 798.

31) Niedersächsisches FG, Urt. v. 2. 9. 2004, 5 K 663/00, Revision eingelegt (BFH-Az. V R 53/04).

32) BFH-Urt. v. 1. 4. 2004, V R 54/98, BStBl II 2004, 681.

33) FinMin Niedersachsen, Erl. v. 5. 2. 2004, Az. S 7177 – 54 – 32.

34) OFD Nürnberg, Vfg. v. 14. 4. 2004, Az. S 7177 – 53/St 43.

35) BFH-Urt. v. 19. 2. 2004, V R 39/02, BStBl II 2004, 672.

Zuvor hatte der BFH bereits entschieden, dass das Einstellen und Betreuen von Reitpferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport genutzt werden, nicht gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG begünstigt ist, da es nicht unter den Begriff des „Halte von Vieh“ subsumiert werden kann. Das BMF hat hierzu ergänzend Stellung genommen.<sup>36)</sup>

*c) Zuschüsse als Entgelt i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG*

Die Umsatzsteuerpflicht von Zuschüssen durch die öffentliche Hand hatte der BFH schon in 2003 unter drei Voraussetzungen bejaht:

1. Der Zuschuss kommt dem Abnehmer des Gegenstands oder dem Dienstleistungsempfänger zugute (d.h. der vom Abnehmer bzw. Empfänger zu zahlende Preis muss wegen der dem Unternehmer gewährten Subvention ermäßigt sein),
2. der Zuschuss wird gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstands oder die Erbringung einer bestimmten Leistung gezahlt und
3. die Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle geht einher mit dem Recht des Unternehmers auf Auszahlung des Zuschusses, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.

Nicht steuerpflichtig sind demgegenüber „echte Zuschüsse“, d.h. Zahlungen, die für die allgemeine För-

derung des leistenden Unternehmers gedacht sind und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers für eine bestimmte Leistung bewirkt werden.<sup>37)</sup>

Das FG Sachsen folgt der BFH-Rechtsprechung in einem Fall, in dem die öffentliche Hand mit der Förderung (hier: Mittel des Europäischen Sozialfonds und Landesmittel) nicht den gemeinnützigen Verein, sondern die von ihm beratenen Firmen unterstützen wollte. Die Zuschüsse waren daher Teil des an den Verein gezahlten Entgelts gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG.<sup>38)</sup>

**Tipp:**

Für die Frage der Umsatzsteuerpflicht ist dem Bescheid, der dem Zuschuss zugrunde liegt, besondere Aufmerksamkeit zu schenken. Ist ihm zu entnehmen, dass der Zuschuss der Förderung des Abnehmers bzw. des Empfängers dient, spricht dies – vorbehaltlich der oben genannten Voraussetzungen 2 und 3 – für die Umsatzsteuerpflicht des Zuschusses.

36) BFH-Urt. v. 22. 1. 2004, V R 41/02, BStBl II 2004, 757; BMF-Schreiben v. 9. 8. 2004, Az. IV B 7 – S 7233 – 29/04 – IV B 7 – S 7410 – 25/04, BStBl I 2004, 851.

37) BFH-Urt. v. 9. 10. 2003, V R 51/02, BStBl II 2004, 322.

38) Sächsisches FG, Urt. v. 21. 1. 2004 – 7 K 2347/02.