

DStZ-Themen

Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2006 und ein Ausblick auf 2007

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

Kurz vor Ende des Jahres 2006 kam Bewegung in das Gemeinnützigkeitsrecht. Eine Änderung des Umsatzsteuerrechts, die für gewisse Zweckbetriebe die Regelbesteuerung zur Folge hat, trat – nahezu unbemerkt vom dritten Sektor – noch im Dezember in Kraft.

Auch für 2007 ist für Spannung gesorgt. Geplant ist eine Reform des Gemeinnützigkeitsrechts, die das BMF Ende 2006 unter dem plakativen Namen „Hilfen für Helfer“ vorstellte. Sie scheint parteiübergreifend Zustimmung zu erfahren, so dass mit einer baldigen Umsetzung mit Rückwirkung zum 1. 1. 2007 gerechnet werden darf. Obgleich sie zum Redaktionsschluss des Beitrags noch nicht beschlossen war, soll daher unter Punkt III. kurz auf die wesentlichen Inhalte eingegangen werden.

Neben gesetzgeberischen Änderungen soll in diesem Beitrag im Wesentlichen auf die Fortentwicklung durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung eingegangen werden, die das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht im Jahr 2006 erfuhr. Insbesondere das Europarecht machte hier eindrucksvoll auf sich aufmerksam.

Inhalt	Seite
I. Gesetzgebung 2006.....	166
1. Regelsteuersatz für bestimmte Zweckbetriebe.....	166
2. Gebühren für verbindliche Auskünfte.....	166
II. Rechtsprechung und Finanzverwaltung 2006.....	166
1. Allgemeine Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit.....	166
2. Deutsches Gemeinnützigkeitsrecht im Widerstreit mit europarechtlichen Vorgaben.....	167
a) Steuerbegünstigungen auch für ausländische gemeinnützige Organisationen – Stauffer-Entscheidung des EuGH.....	167
b) Steuervergünstigungen für gemeinnützige Einrichtungen als unzulässige Beihilfen i.S. von Art. 87 EG.....	167
c) Übungsleiterfreibetrag: Vereinbarkeit der Steuerbefreiung ehrenamtlicher Tätigkeit für inländische Einrichtungen mit Gemeinschaftsrecht?.....	167
d) EU-Kommission fordert steuerrechtliche Gleichbehandlung von Spenden an ausländische Einrichtungen.....	168
3. Abgrenzung Zweckbetriebe, Vermögensverwaltung, steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.....	168
a) Link auf Sponsorenhomepage kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.....	168
b) Tätigkeit als Drittmittelverwalter als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.....	168
c) Geschäftsführungs- und Verwaltungstätigkeiten für angeschlossene Mitgliedervereine kein Zweckbetrieb.....	169
d) Medizinische Versorgung bei Fußball-WM als steuerbegünstigter Zweckbetrieb.....	169
4. Umsatzsteuer.....	169
a) Steuerbarkeit von Umsätzen.....	169
aa) Steuerbarkeit von öffentlichen Zuschüssen.....	169
bb) Keine Steuerbarkeit für die Nutzung unentgeltlich überlassener Werbetrikots im Jugendfußball.....	170
cc) Steuerbarkeit einer Vorstandstätigkeit.....	170
b) Steuerfreiheit gemäß § 4 UStG.....	170
aa) Personalgestellung eines Krankenhauses an eine Arztpraxis nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG steuerfrei.....	170
bb) Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG setzt keinen Antrag voraus.....	170
cc) Überlassung von Sportanlagen gegen Mitgliedsbeitrag gemäß § 4 Nr. 22 b UStG steuerfrei.....	170
c) Ermäßigter Umsatzsteuersatz.....	171
5. Grunderwerbsteuer.....	171
6. Spendenabzug und -haftung.....	172
a) Abzugshöchstbetrag bei Stiftungserrichtung für Ehepaare verdoppelt.....	172
b) Zuwendungsnachweis bei Spenden bis 100 €.....	172
c) Abgrenzung Spende – Schulgeld.....	172
d) Spenden von Kapitalgesellschaften.....	172
e) „Spenden“ an den eigenen Verein.....	172
f) Abzug von Mitgliedsbeiträgen für gemeinnützige Organisationen im Kulturbereich.....	173
7. Auskehrungen von Stiftungen sind einkommensteuerpflichtig.....	173
III. Ausblick auf 2007.....	173

Literatur: *Hüttemann*, „Hilfen für Helfer“ – Zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DB 2007, 127; *Krieger*, Das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, DStZ 2007, 77; *Lang*, Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen, StuW 1987, 221; *Wassermeyer*, Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Auskehrungen von Stiftungen, DStR 2006, 1733; *Winheller*, Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2004, DStZ 2005, 177; *Winheller*, Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2005, DStZ 2006, 215.

I. Gesetzgebung 2006

1. Regelsteuersatz für bestimmte Zweckbetriebe

Das JStG 2007¹⁾ enthält eine Ergänzung zu § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG, der bislang für Zweckbetriebe gemeinnütziger Organisationen generell den ermäßigten Steuersatz von 7% vorsah. Zukünftig wird die Steuerbegünstigung an weitere Voraussetzungen geknüpft, so dass nicht mehr jeder Zweckbetrieb zum ermäßigten Steuersatz Umsätze erwirtschaften kann. Hintergrund der Neuregelung sind vermutete Missbrauchsfälle einiger Integrationsprojekte.

Der Wortlaut des neuen Satzes 3, der mit Verkündung des JStG 2007 am 19. 12. 2006 in Kraft getreten ist, lautet:²⁾

„Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 [Anm.: ermäßigter Umsatzsteuersatz] 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.“³⁾

Hinweis: Für Zweckbetriebe nach § 65 AO bleibt damit alles beim Alten, selbst wenn sie in – gemäß § 65 Nr. 3 AO unter engen Voraussetzungen zulässigem – konkretem Wettbewerb mit nicht gemeinnützigen Unternehmen stehen. Gewöhnliche Zweckbetriebe dienen nicht „in erster Linie“ der Erzielung zusätzlicher Einnahmen, sondern sind gemäß § 65 Nr. 1 AO in ihrer gesamten Ausrichtung der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke verpflichtet.

Die Änderung hat aber Auswirkungen auf die in den §§ 66 ff. AO genannten Zweckbetriebe. Das gilt wohl weniger für die erste Alternative (Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch Umsätze, die im Wettbewerb zu anderen Unternehmen erwirtschaftet werden), deren konkreter Anwendungsbereich im Unklaren bleibt. Zwar kommt es vor, dass sich Zweckbetriebe gemäß §§ 66 ff. AO im Wettbewerb mit nicht steuerbegünstigten Unternehmen befinden; eine Bindung an § 65 Nr. 3 AO besteht für sie ja gerade nicht⁴⁾. Aber auch sie werden in aller Regel jedenfalls nicht „in erster Linie“ der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dienen, da sie schon nach der-

zeitiger Rechtslage zumindest die „grundlegenden Erfordernisse“ des § 65 Nr. 1 AO beachten und daher in ihrer Gesamtrichtung danach streben müssen, die satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen.⁵⁾

Im Wesentlichen verbleibt als enger Anwendungsbereich der neuen Vorschrift das Gebot in Alternative 2, die satzungsmäßigen Zwecke durch die Zweckbetriebe der §§ 66 ff. AO „selbst“ zu verwirklichen. Der Begriff „selbst“ dürfte so zu verstehen sein, dass er – anders als der bekannte Begriff der „Unmittelbarkeit“ – die Hinzuziehung von Hilfspersonen (z.B. Subunternehmer) ausschließt (vgl. § 57 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO).

Zusammenfassend lässt sich konstatieren, dass die neue Regelung angesichts ihres engen Anwendungsbereichs viel zu kompliziert geraten ist. Sie ist ferner sprachlich unsauber, da sie von „satzungsgemäßen“ Zwecken spricht, die AO aber durchgehend den Begriff „satzungsmäßig“ verwendet. Und schließlich wirft sie neue Streitfragen auf: Was bedeutet „selbst“? Sind die übrigen unbestimmten Rechtsbegriffe – „in erster Linie“, „Erzielung zusätzlicher Einnahmen“ und „unmittelbarer Wettbewerb“ – entsprechend ihrem sonstigen Gebrauch im Gemeinnützigkeitsrecht auszulegen? Der Gesetzgeber ist damit leider wieder einmal vom Weg zur Vereinfachung des Gemeinnützigkeitsrechts abgekommen.

2. Gebühren für verbindliche Auskünfte

Mit Wirkung vom 19. 12. 2006 gelten die neuen Absätze 3 bis 5 des § 89 AO.⁶⁾ Verbindliche Auskünfte sind seither kostenpflichtig. Eine Ausnahme zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen existiert (bislang) nicht. Insbesondere für aufkommende Fragen zum Regelsteuersatz für Zweckbetriebe (siehe oben Punkt I.1) sind Anträge auf Erteilung verbindlicher Auskünfte zu erwarten – ein unruhliches Beispiel dafür, wie der Staat den dritten Sektor durch unnötige Verkomplizierungen des Rechts bürokratisch und finanziell belastet.

II. Rechtsprechung und Finanzverwaltung 2006

1. Allgemeine Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

Nach einer Entscheidung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder⁷⁾ kommt eine Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft nicht in Betracht, wenn Satzungszweck die Förderung des öf-

1) Jahressteuergesetz (JStG) 2007 v. 13. 12. 2006, BGBl. I 2006, 2878 = BStBl I 2007, 28.

2) Die neue Regelung hat sich offenbar Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b, zweiter Spiegelstrich der Richtlinie 77/388/EWG zum Vorbild genommen.

3) Jahressteuergesetz (JStG) 2007 v. 13. 12. 2006, Art. 7 Nr. 5a.

4) Zum Zweckbetrieb gemäß § 68 Nr. 3 b AO; BFH v. 4. 6. 2003, I R 25/02, BStBl II 2004, 660 m.w.N. sowie Fn. 43.

5) BFH v. 4. 6. 2003, I R 25/02, BStBl II 2004, 660.

6) JStG 2007, Art. 10 Nr. 9 b.

7) Bayerisches Landesamt für Steuern v. 30. 8. 2006, S 0171 – 54 St 31 N, DStZ 2006, 817.

fentlichen Gesundheitswesens durch Reiki (Heilen durch Handauflegen, wobei Energie vom Heiler auf die andere Person fließen und deren Beschwerden heilen oder zumindest lindern soll) ist. Bei Reiki handle es sich nicht um eine medizinische Therapiemethode, sondern um eine esoterische Heilslehre.

Hinweis: Einrichtungen des derzeit boomenden ganzheitlich-esoterischen Sektors müssen sich daher zukünftig auf erheblichen Widerstand einstellen, soweit es um ihre Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft i.S. der §§ 51 ff. AO geht.

2. Deutsches Gemeinnützigkeitsrecht im Widerstreit mit europarechtlichen Vorgaben

a) Steuerbegünstigungen auch für ausländische gemeinnützige Organisationen – Stauffer-Entscheidung des EuGH

§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG befreit gemeinnützige Organisationen von der Körperschaftsteuer. Für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, d.h. insbesondere für Einrichtungen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland, gilt dies bislang nicht (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG i.V.m. § 2 Nr. 1 KStG), selbst wenn die ausländische Organisation alle Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt. Einkünfte, die eine ausländische gemeinnützige Organisation in Deutschland erzielt, waren deshalb bisher steuerpflichtig. Der EuGH⁸⁾ erkannte in dieser Ungleichbehandlung in seiner vielbeachteten „Stauffer“-Entscheidung einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Hinweis: Die Richtung, in die das nationale Gemeinnützigkeitsrecht in Europa tendiert, scheint klar zu sein. Es dürfte nur eine Frage der Zeit sein, bis eine vollständige Gleichstellung inländischer Organisationen mit ihren Mitstreitern aus dem europäischen EU-Ausland erreicht ist. Im Wesentlichen geht es um drei Regelungsbereiche, die nach Veränderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts verlangen:

1. Die Steuerfreiheit für ausländische gemeinnützige Organisationen für ihre Einkünfte im Inland: In Stauffer hat der EuGH hierzu eindeutig Stellung bezogen. Die Entscheidung bedeutet freilich nicht, dass ausländische Organisationen, die die Voraussetzungen für gemeinnützige Einrichtungen nach dem Gesetz ihres Herkunftslandes erfüllen, automatisch auch in Deutschland als gemeinnützig anzuerkennen sind. Der EuGH betont ausdrücklich, dass lediglich der Sitz der Organisation kein Ansatzpunkt für eine Ungleichbehandlung sein darf; alle sonstigen Voraussetzungen, die das nationale Gesetz aufstelle, müssten dagegen beachtet werden.⁹⁾ Um in Deutschland als gemeinnützig und steuerbegünstigt behandelt werden zu können, müssen Organisationen aus dem EU-Ausland daher die §§ 51 ff. AO beachten.

2. Den Übungsleiterfreibetrag für Tätigkeiten für ausländische gemeinnützige Organisationen (siehe hierzu Punkt II.2.c).

3. Den Spendenabzug für Zuwendungen an ausländische gemeinnützige Organisationen (siehe hierzu Punkt II.2.d).

b) Steuervergünstigungen für gemeinnützige Einrichtungen als unzulässige Beihilfen i.S. von Art. 87 EG

Nach einer weiteren Entscheidung des EuGH können steuerliche Begünstigungen für gemeinnützige Einrichtungen nach dem Gemeinschaftsrecht unzulässige staatliche Beihilfen i.S. des Art. 87 EG sein.¹⁰⁾

Nach Art. 87 Abs. 1 EG sind staatliche Beihilfen unzulässig, wenn sie den Wettbewerb verfälschen und auch sonst nicht gerechtfertigt sind.¹¹⁾ Für die Frage, ob dies auch auf gemeinnützige Einrichtungen zutrifft, ist entscheidend, ob sich die gemeinnützige Einrichtung wirtschaftlich betätigt, d.h. sich im Wettbewerb mit anderen Wirtschaftsunternehmen befindet. Bei einer bloßen Kapitalbeteiligung, auch bei einer Mehrheitsbeteiligung, liege – so der EuGH – eine solche wirtschaftliche Betätigung noch nicht vor. Anders sei dies aber, wenn die gemeinnützige Einrichtung – z.B. durch Erteilung von Weisungen – Einfluss auf die Geschäftsführung des Beteiligungsunternehmens ausübe.

Hinweis: Dass eine bloße Kapitalbeteiligung keine wirtschaftliche Betätigung darstellt, ist im deutschen Recht bereits seit langem anerkannt. Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt erst dann vor, wenn die gemeinnützige Einrichtung Einfluss auf die laufenden Geschäfte des Beteiligungsunternehmens ausübt und damit über die Kapitalgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilnimmt.¹²⁾

Die Entscheidung des EuGH wird in Deutschland Auswirkungen auf steuerbegünstigte Zweckbetriebe haben, die im (noch zulässigen, vgl. § 65 Nr. 3 AO) Wettbewerb zu nicht-gemeinnützigen Einrichtungen stehen. Ob die Kommission diese Steuerbefreiungen als Ausnahme vom Beihilfverbot i.S. von Art. 87 Abs. 2 und 3 EG zulassen wird, bleibt abzuwarten. Was den begünstigten Umsatzsteuersatz für Zweckbetriebe angeht, hat der deutsche Gesetzgeber im JStG 2007 eine neue Einschränkung der Begünstigung von im Wettbewerb stehenden Zweckbetrieben vorgenommen bzw. vorzunehmen versucht.¹³⁾

c) Übungsleiterfreibetrag: Vereinbarkeit der Steuerbefreiung ehrenamtlicher Tätigkeit für inländische Einrichtungen mit Gemeinschaftsrecht?

Gemäß § 3 Nr. 26 EStG sind Aufwandsentschädigungen, die von einer inländischen juristischen Person des

8) EuGH v. 14. 9. 2006, C-386/04, EuZW 2006, 625. Zum BFH-Vorlagebeschluss sowie zum einschlägigen BMF-Schreiben bereits Winheller, DStZ 2005, 177, 180 f. sowie Winheller, DStZ 2006, 215, 215 f. m.w.N. Für eine gelungene Zusammenfassung des Urteils siehe Hippel, EuZW 2006, 614.

9) EuGH v. 14. 9. 2006, C-386/04, Rn. 39 f.

10) EuGH v. 10. 1. 2006, C-222/04, EuZW 2006, 306.

11) Ausführlich dazu Frenz/Roth, DStZ 2006, 465.

12) BFH v. 30. 6. 1971, I R 57/70, BStBl II 1971, 753.

13) Zur Kritik an der Neuregelung oben I.1.

öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen Organisation für ehrenamtliche Tätigkeiten bezahlt werden, von der Einkommensteuer befreit, nicht aber Aufwandsentschädigungen, die von ausländischen Institutionen bezahlt werden. Der BFH lässt derzeit durch eine Vorlage zum Europäischen Gerichtshof klären, ob diese Regelungslage mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht in Einklang steht.¹⁴⁾

Hinweis: Im Lichte der Stauffer-Entscheidung¹⁵⁾ dürfte diese Ungleichbehandlung gegen die Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EG verstoßen, sofern man annimmt, dass auch eine ehrenamtliche Tätigkeit von Art. 49 EG erfasst wird.

d) *EU-Kommission fordert steuerrechtliche Gleichbehandlung von Spenden an ausländische Einrichtungen*

Spenden an gemeinnützige Einrichtungen mit Sitz im europäischen Ausland können nach deutschem Steuerrecht bislang nicht als Sonderausgaben in Abzug gebracht werden (vgl. § 49 EStDV).¹⁶⁾

In einem Schreiben hat die Europäische Kommission das Vereinigte Königreich aufgefordert, eine vergleichbare gesetzliche Regelung zu ändern und die Benachteiligung ausländischer gemeinnütziger Organisationen zu beenden.¹⁷⁾ Eine Verweigerung des Spendenabzugs stelle eine Diskriminierung ausländischer Organisationen dar, behindere den freien Kapitalverkehr und verstoße sowohl gegen den Freizügigkeitsgrundsatz als auch gegen die Niederlassungsfreiheit.

Das gegen eine Gleichstellung in- und ausländischer gemeinnütziger Einrichtungen häufig vorgebrachte Argument, es könne von den nationalen Behörden nicht wirksam kontrolliert werden, ob die Spenden im Ausland tatsächlich für gemeinnützige Zwecke verwendet werden,¹⁸⁾ lässt die Kommission nicht gelten. Sie verweist auf die gegenseitige Amtshilfe, die die Mitgliedsstaaten erbringen müssten.

Hinweis: Nachdem mittlerweile auch Irland,¹⁹⁾ Polen²⁰⁾ und Belgien²¹⁾ entsprechende Aufforderungen erhalten haben, ist es nur eine Frage der Zeit, bis auch Deutschland ins Fadenkreuz der Kommission gerät, zumal auch die im Regierungsentwurf²²⁾ vorgeschlagene Neufassung des § 10b Abs. 1 EStG²³⁾ weiterhin nur Zuwendungen an inländische Organisationen begünstigt.

3. Abgrenzung Zweckbetriebe, Vermögensverwaltung, steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

a) *Link auf Sponsorenhomepage kein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb*

Das FG München²⁴⁾ entschied, dass gemeinnützige Organisationen durch die Verlinkung ihrer Website auf eine Seite, auf der das Logo des Sponsors zu sehen ist, keinen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen, sondern entsprechende

Sponsoringzahlungen im steuerfreien Bereich ihrer Vermögensverwaltung verbuchen können.

Hinweis: Nach Ansicht der Finanzverwaltung galt bislang die Verlinkung von der Homepage der gemeinnützigen Körperschaft auf die Internetseiten des Sponsors als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, weil die gemeinnützige Organisation hierdurch an den Werbeleistungen des Sponsors aktiv mitwirke.²⁵⁾ Das Urteil des FG München kann als Argumentationshilfe gegen diese Auffassung genutzt werden. Dabei ist allerdings Vorsicht geboten, da der Fall insoweit ungewöhnlich war, als die Verlinkung nicht direkt auf die Website des Sponsors (offenbar ein Versicherungsunternehmen) verwies, sondern auf die eines Unternehmens, das als Spezialversicherungsagentur für den Sponsor tätig war. Sieht man mit dem FG München die Anbringung des Links als solchen als unschädlich an, dürfte diese Unterscheidung aber letztlich unerheblich sein.

b) *Tätigkeit als Drittmittelverwalter als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb*

Das FG Berlin²⁶⁾ hatte einen Fall zu entscheiden, in dem einem Verein die Aufgabe zukam, Drittmittel für eine Körperschaft des öffentlichen Rechts für deren Forschungsbetrieb hereinzunehmen und zu verwalten. Der Verein behielt 3% der eingehenden Gelder zur Deckung seiner Verwaltungskosten ein. Das Gericht erkannte in dieser Tätigkeit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Die Tätigkeit des Vereins sei als bloße Mittelverwaltung nicht von der Zweckbetriebsfiktion in § 68 Nr. 9 AO erfasst. Dass die Forschungseinrichtung der Körperschaft des öffentlichen Rechts als ein solcher Zweckbetrieb steuerbegünstigt sei, ändere an der

14) BFH v. 1. 3. 2006, XI R 43/02, BStBl II 2006, 685, abhängig beim EuGH unter Az. C-281/06.

15) Siehe oben Punkt II.2.a.

16) Statt aller Hofmeister in Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 10b EStG Rn. 30; FG Münster v. 28. 10. 2005, 11 K 2505/05 E, IStR 2006, 497 m.w.N. (Revision eingelegt, BFH XI R 56/05).

17) Europäische Kommission, Pressemitteilung v. 10. 7. 2006, IP/06/964.

18) So zuletzt wieder FG Münster v. 28. 10. 2005, 11 K 2505/05 E, IStR 2006, 498.

19) Europäische Kommission, Pressemitteilung v. 17. 10. 2006, IP/06/1408.

20) Europäische Kommission, Pressemitteilung v. 17. 10. 2006, IP/06/1408.

21) Europäische Kommission, Pressemitteilung v. 21. 12. 2006, IP/06/1879.

22) Regierungsentwurf für ein Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 14. 2. 2007, online unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Aktuelles/Aktuelle_Gesetze/Gesetzesentwurfe_Arbeitsfassungen/006_a_templateId=raw,property=publicationFile.pdf [14. 2. 2007] (im Folgenden Regierungsentwurf); s. im Einzelnen unter III.

23) Regierungsentwurf, a.a.O. (Fn. 22), Art. 1 Nr. 3a.

24) FG München v. 15. 5. 2006, 7 K 4052/03, EFG 2006, 1362 (Revision eingelegt, BFH I R 42/06).

25) FinMin Bayern v. 11. 2. 2000, 33 - S 0183 - 12/14 - 59 238, Haufe-Index 320183.

26) FG Berlin v. 4. 9. 2006, 8 K 8390/02, EFG 2007, 291.

steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Vereins nichts.

Hinweis: Der Verein hätte seiner Steuerpflicht vermutlich entgehen können, wenn er ordnungsgemäß als Förderverein gemäß § 58 Nr. 1 AO organisiert gewesen wäre. Die eingehenden Mittel hätten nicht für den Forschungsbetrieb der fremden Körperschaft fremdverwaltet werden dürfen, sondern dem Verein selbst zustehen müssen. Die Drittmittelgeber hätten sich in diesem Fall also darauf einlassen müssen, die Gelder zunächst direkt dem Verein für dessen eigene Zwecke zur Verfügung zu stellen.

c) Geschäftsführungs- und Verwaltungstätigkeiten für angeschlossene Mitgliedervereine kein Zweckbetrieb

Ein als gemeinnütziger Verband der freien Wohlfahrtspflege anerkannter Verein erbrachte für ihm angeschlossene Mitgliedsvereine gegen Kostenerstattung verschiedene Verwaltungsdienstleistungen (Kostenabrechnungen, Gehaltsabrechnungen, Führung von Personalakten, Buchhaltung etc.). Das FG Nürnberg²⁷⁾ erkannte darin einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und unterwarf die Umsätze dem Umsatzsteuerregelsatz.

Einen Zweckbetrieb gemäß § 68 Nr. 2 AO verneinte das Gericht. Der in der Vorschrift genannte Begriff der „anderen Einrichtung“ meine nur solche Einrichtungen, die den in § 68 Nr. 2 Buchst. b AO beispielhaft genannten Betrieben (Handwerksbetriebe) vergleichbar seien. Diese enge Auslegung der Norm sei aus Wettbewerbsgründen erforderlich.

d) Medizinische Versorgung bei Fußball-WM als steuerbegünstigter Zweckbetrieb

Bei der Fußball-WM 2006 in Deutschland übernahmen vielfach gemeinnützige Hilfsorganisationen gegen eine pauschale Kostenerstattung die sanitätsdienstliche Betreuung. Soweit die pauschale Kostenerstattung die entstandenen Kosten nicht deckte, war bei einem Einzelnachweis auch die Erstattung der zusätzlichen Kosten möglich.

Die OFD Hannover²⁸⁾ hat zu der Frage, ob die Organisationen mit ihren Tätigkeiten einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder aber einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb begründeten, Stellung bezogen. Sie geht davon aus, dass Sanitäts- und Rettungsdienste, die medizinische Hilfeleistungen erbringen, sowohl gemeinnützige Zwecke i.S. von § 52 AO als auch mildtätige Zwecke i.S. von § 53 AO verfolgen. Dass solche Zwecke im Rahmen von (ggf. kommerziellen) Großveranstaltungen verfolgt werden, spiele für die Beurteilung der Leistungen keine Rolle. Soweit gemeinnützigen Organisationen für solche Tätigkeiten ein Kostenersatz gewährt werde, liege ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb gemäß § 65 bzw. § 66 AO vor. Es sei im Übrigen nicht zu erwarten, dass nicht-gemeinnützige Unternehmen entsprechende Leistungen – noch dazu auf Basis bloßer Kostenerstattung – anbieten könnten (§ 65 Nr. 3 AO).

Hinweis: So bald wird in Deutschland keine weitere Fußball-Weltmeisterschaft mehr ausgerichtet werden. Die Entscheidung der OFD Hannover ist dennoch nicht nur theoretischer Natur, da sie auf alle sonstigen Großveranstaltungen übertragbar ist.

Der Hinweis, es fehle an einer Wettbewerbssituation i.S. von § 65 Nr. 3 AO, ist allerdings fraglich. Gerade Kostendeckungsbetriebe, die ihre Leistungen ohne Gewinnaufschlag anbieten und somit Konkurrenten von vornherein am Marktzugang hindern, agieren besonders wettbewerbsverzerrend.²⁹⁾

4. Umsatzsteuer

a) Steuerbarkeit von Umsätzen

aa) Steuerbarkeit von öffentlichen Zuschüssen

Das Sächsische FG³⁰⁾ hatte sich mit der Steuerbarkeit öffentlicher Zuschüsse zu beschäftigen. Es stellte fest, dass Zuschüsse einer Kommune an einen eingetragenen Verein zur institutionellen Förderung des Vereins und zur Vorbereitung und Durchführung eines Stadtfestes als echte Zuschüsse nicht umsatzsteuerbar seien, wenn es an einer hinreichenden Verzahnung zwischen den Zuschüssen und den Leistungen des Vereins mangle.

Im konkreten Fall konnte ein Leistungsaustausch nicht festgestellt werden. Die Stadt hatte auf die vom Verein zu erbringenden Leistungen weder tatsächlich Einfluss genommen noch dazu die rechtliche Möglichkeit gehabt. Zudem war der Verein aufgrund anderweitiger Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen und Sponsoring zu einem gewissen Grad von den Zuwendungen der Stadt unabhängig.

Hinweis: In einem wenig später veröffentlichten Schreiben stellt das BMF klar, wie nicht steuerbare echte Zuschüsse der öffentlichen Hand von steuerbarem Leistungsentgelt abzugrenzen sind.³¹⁾ Danach sind Zuwendungen aus öffentlichen Kassen, die ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts und der dazu erlassenen Allgemeinen Nebenbestimmungen vergeben werden, grundsätzlich echte Zuschüsse. Die in den Nebenbestimmungen normierten Auflagen reichen nicht für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses aus. Mit einer nicht abschließenden Auflistung sieben verschiedener Nebenbestimmungen, in deren Zusammenhang gewöhnlich von echten Zuschüssen ausgegangen werden soll, stellt das BMF dem Rechtsanwender eine Hilfestellung zur Seite. Gleichzeitig mahnt es freilich eine Prüfung in jedem Einzelfall an. Zusätzliche Auflagen oder sonstige Umstände könnten stets

27) FG Nürnberg v. 4. 8. 2006, II 112/2004, HaufeIndex 1644117 (Revision eingelegt, BFH V R 46/06).

28) OFD Hannover v. 29. 5. 2006, S 0184 – 15 – StO 255, HaufeIndex 1541288; ebenso OFD Rheinland v. 28. 7. 2006, S 0184 – 1001 – St 154, HaufeIndex 1607111.

29) Siehe statt aller Lang, StuW 1987, 221, 241 m.w.N.

30) Sächsisches FG v. 8. 6. 2006, 3 K 2006/03, EFG 2006, 1862 (Revision eingelegt, BFH V R 38/06).

31) BMF v. 15. 8. 2006, IV A 5 – S 7200 – 59/06, BStBl I 2006, 502; siehe auch BFH v. 9. 10. 2003, V R 51/02, BStBl II 2004, 322 sowie Winheller, DStZ 2005, 177, 183.

zu einer anderen Beurteilung und mithin zur Steuerpflicht führen. Als solch steuerschädliche Beispiele führt das BMF auf:

- den Vorbehalt von Verwertungsrechten für den Zuwendungsgeber,
- den Zustimmungsvorbehalt des Zuwendungsgebers für die Veröffentlichung der Ergebnisse,
- die fachliche Detailsteuerung durch den Zuwendungsgeber sowie
- die Vollfinanzierung bei Zuwendungen an Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft.

bb) Keine Steuerbarkeit für die Nutzung unentgeltlich überlassener Werbetrikots im Jugendfußball

Die Nutzung von Werbetrikots im Jugendfußball muss nach einem Urteil des FG Köln³²⁾ nicht der Umsatzsteuer unterfallen. Eine Steuerbarkeit komme nur dann in Betracht, wenn sich der gemeinnützige Sportverein gegenüber dem Unternehmer verpflichte, die Trikots zu Werbezwecken einzusetzen. Dazu sei nicht stets eine ausdrückliche Verpflichtungserklärung erforderlich. Unter bestimmten Umständen könne allein die Nutzung der Trikots als eine derartige Erklärung angesehen werden.

In dem zu entscheidenden Fall wurden die unentgeltlich überlassenen Trikots jedoch nur bis zur D-Jugendmannschaft eingesetzt, bei deren Spielen typischerweise kaum Publikum anwesend ist. Bei dem beworbenen Produkt handelte es sich zudem nicht um ein für Normalverbraucher geeignetes Produkt. Unter diesen Umständen sei die Nutzung unentgeltlich überlassener Werbetrikots nicht als Werbeleistung i.S. des UStG zu verstehen.

cc) Steuerbarkeit einer Vorstandstätigkeit

Nach einem Urteil des FG Hamburg kann die Tätigkeit als Präsident des Vorstands eines Vereins umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig sein.³³⁾

Das Gericht wertete alle Umstände des Einzelfalls und kam zu dem Ergebnis, dass der Vorstandspräsident selbständig als Unternehmer i.S. des § 2 UStG tätig war, da er sowohl Unternehmerinitiative zeigte als auch Unternehmerrisiko trug. Unternehmerinitiative entfaltete er u.a. deswegen, weil er Art, Dauer und Umfang seiner Tätigkeit sowie seine Urlaubszeiten selbst festlegte, nicht weisungsgebunden war, seine Arbeitsabläufe und Organisation weitestgehend selbst und frei bestimmte und ein schriftlicher Vertrag zwischen dem Verein und ihm nicht existierte. Trotz Fortzahlung einer Aufwandsentschädigung in Urlaubszeiten und im Krankheitsfall bejahte das Gericht auch das Merkmal des Unternehmerrisikos, da der Vorstandspräsident eigenes Kapital zur Deckung der Kosten für seine Sekretärin, sein Büro und Repräsentationsaufwendungen einsetzte. Seine Umsätze waren damit umsatzsteuerbar.

Eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 26 b UStG lehnte das Gericht ab. Von einer ehrenamtlichen Tätigkeit

des Vorstandspräsidenten könne man aufgrund des Umfangs und der Art der Tätigkeit sowie der Höhe der Bezahlung nicht sprechen. Die Tätigkeit sei hauptberuflicher Natur, da es sich um eine hochwertige Tätigkeit handle, die in einem Umfang wie eine Vollbeschäftigung ausgeübt werde. Außerdem sei die Vergütung der Höhe nach abstrakt zur Bestreitung des Lebensunterhalts einer Person geeignet.

b) Steuerfreiheit gemäß § 4 UStG

aa) Personalgestellung eines Krankenhauses an eine Arztpraxis nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG steuerfrei

Umsätze aus der Personalgestellung eines Krankenhauses i.S. des § 67 Abs. 1 AO an eine radiologische Gemeinschaftspraxis sind gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG steuerfrei, wenn sie in enger Verbindung mit dem Betrieb des Krankenhauses stehen. Das ist dann der Fall, wenn die Personalgestellung für die Behandlung der Krankenhauspatienten unerlässlich ist, wobei es in Ausnahmefällen unerschädlich ist, wenn auch andere Patienten mitversorgt werden.³⁴⁾

Im konkreten Fall war die Personalgestellung an eine Arztpraxis notwendige Voraussetzung für eine umfassende radiologische Behandlung der Krankenhauspatienten, weil die Arztpraxis kein eigenes Personal beschäftigte und andernfalls eine Nutzung des Computer- und Kernspintomographen nicht möglich gewesen wäre. Es war zudem nicht erkennbar, dass das Krankenhaus mit der Personalgestellung den Zweck verfolgte, in unmittelbarem Wettbewerb mit der Umsatzsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen zu treten.

bb) Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG setzt keinen Antrag voraus

Nach einer Entscheidung des BVerwG wird eine Steuerbefreiungsbescheinigung gemäß § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG auch dann erteilt, wenn der Steuerpflichtige selbst keinen entsprechenden Antrag gestellt hat.³⁵⁾ Sofern die gesetzlichen Voraussetzungen des § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG vorlägen, habe die vom Finanzamt um entsprechende Prüfung ersuchte Bescheinigungsbehörde kein Ermessen. Die Bescheinigung sei vielmehr zu erteilen. Zwingende Konsequenz sei dann die Befreiung von der Umsatzsteuer und damit auch die Versagung des finanziell evtl. vorteilhafteren Vorsteuerabzugs.³⁶⁾

cc) Überlassung von Sportanlagen gegen Mitgliedsbeitrag gemäß § 4 Nr. 22 b UStG steuerfrei

Das FG Rheinland-Pfalz³⁷⁾ hatte einen Fall zu entscheiden, in dem ein Golfverein seinen Mitgliedern

32) FG Köln v. 17. 2. 2006, 11 K 827/03, EFG 2006, 1108.

33) FG Hamburg v. 24. 1. 2006, II 274/04, EFG 2006, 1020 (NZB eingelegt: BFH V B 31/06).

34) BFH v. 25. 1. 2006, V R 46/04, BStBl II 2006, 481.

35) BVerwG v. 4. 5. 2006, 10 C 10/05, DStRE 2006, 1476. So auch schon OFD Nürnberg v. 14. 4. 2004, S 7177 – 53/St 43, Haufe-Index 1141442.

36) Gleiches gilt für § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG, vgl. Winheller, DStZ 2005, 177, 182 m.w.N.

37) FG Rheinland-Pfalz v. 9. 11. 2006, 6 K 2704/04, HaufeIndex 1644095.

gegen Zahlung von Mitgliedsbeiträgen seine Golfanlage zur Verfügung stellte. Es ging um die Umsatzsteuerpflicht der Mitgliedsbeiträge.

Das Gericht verwies zunächst auf die Entscheidung des EuGH in der Sache *Kennemer Golf & Country Club*,³⁸⁾ wonach Mitgliedsbeiträge eines Sportvereins grundsätzlich steuerbar seien. Allerdings sehe Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. M der 6. EG-Richtlinie eine zwingende Umsatzsteuerbefreiung für in engem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistungen gemeinnütziger Einrichtungen vor. Diese Vorschrift habe der deutsche Gesetzgeber bislang nur in § 4 Nr. 22b UStG umgesetzt, der sportliche Veranstaltungen steuerfrei stellt. Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH gelte diese Ausnahmeregel aber nicht für die reine Überlassung von Sportanlagen, da diese nicht unter den Begriff „sportliche Veranstaltungen“ falle.

Das FG widerspricht der BFH-Auslegung ausdrücklich und legt § 4 Nr. 22b UStG richtlinienkonform dahingehend aus, dass auch die Überlassung von Sportanlagen umsatzsteuerfrei ist. Im Urteilsfall hatte dies zur Folge, dass ein Vorsteuerabzug aus den Kosten für die Errichtung der Golfanlage ausgeschlossen war.

Hinweis: Ob sich diese Auslegung des FG halten lässt, wird die Revision zeigen. Auf der Linie des BMF, das sich in der Vergangenheit für die Steuerfreiheit von Mitgliedsbeiträgen stark gemacht hat,³⁹⁾ dürfte sie jedenfalls liegen.

Die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz verdeutlicht noch einmal anschaulich, wie deutsches und europäisches Recht ineinander greifen. Das Gericht betont, dass der Steuerpflichtige sich grundsätzlich auf die für ihn günstigere europäische Richtlinie berufen kann, wenn diese vom deutschen Gesetzgeber nicht in nationales Recht umgesetzt wurde. Ist für den Steuerpflichtigen dagegen das deutsche Recht günstiger, kann er sich hierauf stützen.

Diese Günstigerregelung greift nur dann nicht, wenn der deutsche Gesetzgeber die Richtlinie vollständig in deutsches Recht umgesetzt hat oder – wie im vorliegenden Fall – jedenfalls eine richtlinienkonforme Auslegung der deutschen Regelung möglich ist. Dann muss die deutsche Regelung zwingend im Sinne der Richtlinienvorgaben angewendet werden – auch dann, wenn dies für den Steuerpflichtigen nachteilig sein sollte (z.B. wegen der Versagung des Vorsteuerabzugs).

c) Ermäßigter Umsatzsteuersatz

Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unterliegen gemeinnützige Einrichtungen mit ihren Zweckbetrieben grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz von 7%. Noch vor Inkrafttreten des JStG 2007, das bestimmte Zweckbetriebe von dieser Begünstigung ausnimmt, hatte sich das BMF zur Anwendbarkeit der Norm auf Integrationsprojekte nach § 132 Abs. 1 SGB IX geäußert, die Zweckbetriebe i.S. des § 68 Nr. 3 Buchst. c AO sind.⁴⁰⁾

Um in den Genuss der Steuerbegünstigung zu kommen, müsse, so das BMF, die wirtschaftliche Betätigung die für einen Zweckbetrieb „grundlegenden Erfordernisse“ erfüllen und der gemeinnützige Zweck

der wirtschaftlichen Betätigung das Gepräge geben. Ansonsten komme eine Steuerermäßigung nicht in Betracht. Gleiches gelte, wenn der ermäßigte Steuersatz zu „ungerechtfertigten Steuervorteilen“ führe oder die Einrichtung in erster Linie der Erzielung von Steuervorteilen diene. Maßgebend sei das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. Das BMF stellt einige Vereinfachungsregeln auf und nennt gleichzeitig Indizien, die gegen eine Steuerbegünstigung sprechen können.

Hinweis: § 68 AO hat grundsätzlich rechtsbegründenden Charakter.⁴¹⁾ Alle dort genannten Betriebe sind nach dem Willen des Gesetzgebers Zweckbetriebe, unabhängig von den in § 65 AO genannten Voraussetzungen. Allerdings hat der BFH anerkannt, dass nicht jede Tätigkeit einer Einrichtung, die ihrem Wortlaut nach unter § 68 AO fällt, uneingeschränkt steuerbegünstigt sein kann.⁴²⁾ Vielmehr muss sich die Einrichtung „in ihrer Gesamtrichtung noch als Zweckbetrieb darstell[en]“. Die grundlegenden Erfordernisse des § 65 Nr. 1 AO sind also auch im Rahmen der Anwendung des § 68 AO zu berücksichtigen.⁴³⁾ Das BMF überträgt die Grundsätze dieser zum Ertragsteuerrecht ergangenen Rechtsprechung in seinem Schreiben auf die umsatzsteuerliche Behandlung von Zweckbetrieben.

5. Grunderwerbsteuer

Nach einem Urteil des BFH⁴⁴⁾ ist die zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben erfolgende unentgeltliche Grundstücksübertragung durch einen Träger öffentlicher Verwaltung auf eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter er ist, keine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und deshalb nicht nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen.

Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede *freigebige* Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert ist. Bereits in einer älteren Entscheidung hatte der BFH eine Schenkung bei einer Zuwendung zwischen zwei Trägern der öffentlichen Verwaltung verneint. Die öffentliche Verwaltung ist an die haushaltsrechtlichen Vorschriften gebunden und nimmt demnach Zuwendungen nur zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben vor. Die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben schließt die Annahme einer freigebigen Zuwendung aus. Nur ausnahmsweise kann eine freigebige Zuwendung dann angenommen werden, wenn der Verwaltungsträger hierbei seinen Aufgabenbereich überschreitet.

Im vorliegenden Fall betrieb die mit der Schenkung bedachte GmbH ein Krankenhaus. Die Sicherstellung der Krankenversorgung durch die Bereitstellung und Unterhaltung von Krankenhäusern ist eine öffentliche

38) EuGH v. 21. 3. 2002, C-174/00, DStRE 2002, 642.

39) Siehe BMF, Presseerklärung Nr. 48/2005 v. 15. 4. 2005.

40) BMF v. 2. 3. 2006, IV A 5 – S 7242a – 3/06, BStBl I 2006, 242.

41) BFH v. 4. 6. 2003, I R 25/02, BStBl II 2004, 660 m.w.N.

42) BFH v. 4. 6. 2003, I R 25/02, BStBl II 2004, 660 m.w.N.

43) BFH v. 4. 6. 2003, I R 25/02, BStBl II 2004, 660 m.w.N., wonach die Voraussetzungen des § 65 Nr. 3 AO jedoch nicht zu berücksichtigen sind.

44) BFH v. 29. 3. 2006, II R 15/04, BStBl II 2006, 557.

Aufgabe der Landkreise. Die Zuwendung des Grundstücks durch den Landkreis an die GmbH erfolgte somit in Erfüllung dieser öffentlichen Aufgabe. Die Aufgabenerfüllung war zudem dadurch abgesichert, dass das Grundstück an den Landkreis zurückzuübertragen war, sofern darauf kein Krankenhaus mehr betrieben worden wäre. Eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG kam somit nicht in Betracht.

Hinweis: Das Urteil befasste sich nicht mit dem neuen § 4 Nr. 9 GrEStG, wonach Erwerbsvorgänge, die nach dem 7. 9. 2005 verwirklicht werden, steuerbefreit sein können, wenn sie im Rahmen einer sogenannten Öffentlich Privaten Partnerschaft (Public Private Partnership) erfolgen. Diese Vorschrift wird bei entsprechender Gestaltung der Rechtsbeziehungen zwischen den Beteiligten zukünftig vermehrt Anwendung finden können.

6. Spendenabzug und -haftung

a) Abzugshöchstbetrag bei Stiftungserrichtung für Ehepaare verdoppelt

Seit der Gesetzesänderung im Jahr 2000 gilt ein steuerlich abzugsfähiger Gründungshöchstbetrag von 307 000 € bei Errichtung einer Stiftung. Strittig war bislang, ob bei der Errichtung einer Stiftung durch Ehegatten dieser Betrag nur einmal oder doppelt abzugsfähig ist. Ein Erlass der Finanzbehörden von Bund und Ländern sorgt für Klarheit.⁴⁵⁾ Hiernach steht der Gründungshöchstbetrag bei zusammen veranlagten Ehegatten jedem Ehepartner einzeln zu. Voraussetzung ist, dass jeder Ehegatte eine entsprechende Zuwendung leistet. Die Entscheidung folgt einem Urteil des BFH⁴⁶⁾, der festgestellt hatte, dass Ehegatten gegenüber unverheirateten Paaren aufgrund des grundrechtlich verbürgten Schutzes der Ehe in Art. 6 Abs. 1 GG nicht benachteiligt werden dürften und der Stiftungshöchstbetrag von 20 450 € (§ 10b Abs. 1 Satz 3 EStG) daher jedem Ehegatten einzeln zustehe.

Hinweis: Die Entscheidung der Finanzbehörden wird auch nach Umsetzung der für 2007 erwarteten Reform des Gemeinnützigkeitsrechts Bedeutung für den neuen „Gründungs- und Zustiftungshöchstbetrag“ haben, da der Referentenentwurf für § 10b Abs. 1a RefE-EStG wiederum keine ausdrückliche Regelung für zusammenveranlagte Ehepaare vorsieht. Für den Stiftungshöchstbetrag wird ein Rückgriff auf die BFH-Rechtsprechung obsolet, da er gestrichen werden soll.

b) Zuwendungsnachweis bei Spenden bis 100 €

Bei Spenden bis zu 100 € reicht im Rahmen des Online-Banking der PC-Ausdruck allein nicht für einen Zuwendungsnachweis aus. Wie die OFD Frankfurt a.M. klarstellt, muss ein vom Zahlungsempfänger erstellter Beleg mit Angaben zum steuerbegünstigten Zweck, der Körperschaftsteuerfreistellung des Empfängers und der Einstufung der Zahlung als Spende oder Mitgliedsbeitrag vorgelegt werden.⁴⁷⁾

c) Abgrenzung Spende – Schulgeld

Der BFH hat klargestellt, dass ein Spendenabzug ausgeschlossen ist, wenn die als Spende bezeichnete Ausgabe bei wirtschaftlicher Betrachtung das Entgelt für eine Leistung des Empfängers darstellt.⁴⁸⁾

Im konkreten Fall war streitig, ob Leistungen von Eltern an eine Schule als Schulgeld oder als Spende zu werten waren. Weil die monatlichen Beiträge der Eltern dazu dienten, die Kosten des normalen Schulbetriebs zu decken, die durch staatliche und kirchliche Zuschüsse nicht vollständig ausgeglichen werden konnten, waren sie nicht als Spende, sondern als Entgelt zu beurteilen. Ob die Beiträge für den Schulbesuch freiwillig geleistet wurden, hielt der BFH für nicht ausschlaggebend.

d) Spenden von Kapitalgesellschaften

Nach einem Urteil des FG Köln⁴⁹⁾ können Spenden einer Kapitalgesellschaft an gemeinnützige Einrichtungen verdeckte Gewinnausschüttungen sein, was zu einer Versagung des steuerlichen Abzugs führt.

Im entschiedenen Fall hatte eine GmbH im Wesentlichen nur Zuwendungen an die Kirche erbracht, der die Anteilseigner angehörten. Innerhalb von sieben Jahren waren so ca. 250 000 DM an verschiedene Kirchengemeinden gespendet worden. Zuwendungen an andere Institutionen erfolgten daneben nicht.

Da die GmbH über einen längeren Zeitraum einseitig die Kirche der Anteilseigner unterstützte und dabei Beträge aufwendete, die in keinem angemessenen Verhältnis zur Ertrags- und Vermögenslage der GmbH standen, nahm das Gericht eine verdeckte Gewinnausschüttung an. Die Zuwendungen seien durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und – sie lagen zwischen 18 und 30% des Steuerbilanzgewinns – unangemessen hoch gewesen. In einem Spendenjahr hatte die GmbH sogar Verluste erwirtschaftet.

e) „Spenden“ an den eigenen Verein

Der BFH hat klargestellt, dass Zuwendungen an den eigenen Verein steuerlich nicht als Spenden anerkannt werden können, wenn sie unmittelbar mit einer Gegenleistung verknüpft sind.⁵⁰⁾

Im Urteilsfall hatte ein Mitglied im Zusammenhang mit seiner Aufnahme in einen Golfverein neben den sonstigen Beiträgen eine „Spende“ in Höhe von 15 000 DM geleistet. Von allen Neumitgliedern war eine solche Zahlung erwartet worden, und diese Erwartung war regelmäßig erfüllt worden. Der BFH versagte den steuerlichen Abzug: Zwar könne ein Vereinsmitglied auch „seinem“ Verein spenden. Eine solche Spende sei aber steuerlich nicht anders zu behandeln als jede andere Spende auch. Die Aufwendungen

45) Bayerisches Landesamt für Steuern v. 19. 6. 2006, S 2223 – 15 St 32/St 33, HaufeIndex 1543122.

46) BFH v. 3. 8. 2005, XI R 76/03, BStBl II 2006, 121.

47) OFD Frankfurt a.M. v. 8. 2. 2006, S 2223 A – 109 – St II 2.06, DStZ 2006, 313.

48) BFH v. 20. 7. 2006, XI B 51/05, BFH/NV 2006, 2070.

49) FG Köln v. 23. 8. 2006, 13 K 288/05, EFG 2006, 1932.

50) BFH v. 2. 8. 2006, XI R 6/03, DStZ 2006, 786.

müssten freiwillig, vor allem aber auch unentgeltlich geleistet werden.

Die Unentgeltlichkeit der Zuwendung sei hier nicht gegeben, da die „Spende“ die Möglichkeit eröffnet habe, die Anlagen des Golfclubs zu nutzen, und damit der Finanzierung der eigenen privaten Freizeitgestaltung des Mitglieds gedient habe. Die Zuwendung sei daher als Eintrittsgeld des Vereins und Gegenleistung des Steuerpflichtigen für den Erwerb der Mitgliedschaft und der Spielberechtigung anzusehen. Ein Steuerabzug sei aber ausgeschlossen, wenn die Zuwendung unmittelbar und ursächlich mit einem gewährten Vorteil, der nicht zwingend wirtschaftlicher Natur sein müsse, zusammenhänge. Bei einer einheitlichen Gegenleistung scheide auch eine Aufteilung der Zahlung in ein angemessenes Entgelt und eine den Nutzen übersteigende „unentgeltliche“ Leistung aus.

Hinweis: „Gewöhnliche“ gelegentliche Spenden eines Mitglieds an seinen Verein, die anders als im vom BFH entschiedenen Fall nicht gruppenspezifisch motiviert sind, sollten von der Entscheidung nicht betroffen sein. In der Praxis bleibt es freilich schwierig, zwischen begünstigten und nicht begünstigten Zuwendungen an den eigenen Verein zu unterscheiden.

f) Abzug von Mitgliedsbeiträgen für gemeinnützige Organisationen im Kulturbereich

Das BMF hat mit Schreiben vom 13. 12. 2006⁵¹⁾ die Anwendung seines Schreibens von Anfang 2006⁵²⁾ zur Abgrenzung der Nr. 3 des Abschnitts A (Förderung kultureller Zwecke) von Nr. 2 (Förderung kultureller Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen) des Abschnitts B der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV ausgesetzt. Es hatte in seinem früheren Schreiben im Wesentlichen die Auffassung übernommen, die zuvor schon die OFD Frankfurt vertreten hatte.⁵³⁾ Mitgliedsbeiträge an Organisationen, die kulturelle Zwecke fördern, aber ihren Mitgliedern darüber hinaus auch geldwerte Vorteile zuwenden, waren danach nicht abzugsfähig. Die Gewährung bloßer Annehmlichkeiten sollte dagegen unschädlich sein.⁵⁴⁾

Hinweis: Mit Umsetzung des Regierungsentwurfs (siehe unten Punkt III.) würde sich das frühere BMF-Schreiben ohnehin erledigen.⁵⁵⁾

7. Auskehrungen von Stiftungen sind einkommensteuerpflichtig

Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch Einnahmen aus den Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG, die Gewinnausschüttungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind. Nach einem BMF-Schreiben fallen unter diese Regelung auch alle wiederkehrenden oder einmaligen Leistungen einer Stiftung,⁵⁶⁾ die aus den Erträgen der Stiftung an den Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge

ausgekehrt werden.⁵⁷⁾ Das BMF zählt solche Auskehrungen, auch wenn sie anlässlich der Auflösung der Stiftung erfolgen, zu den nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen.⁵⁸⁾

Hinweis: Die Qualifizierung der Auskehrungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen hat zur Folge, dass die Hälfte der Auskehrungen nach dem Halbeinkünfteverfahren steuerfrei bleibt (vgl. § 3 Nr. 40d EStG). Anders wäre es, wenn Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen i.S. des § 22 Nr. 1 EStG angenommen würden.

III. Ausblick auf 2007

Fast schon vergessen scheint das am 8. August 2006 veröffentlichte Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim BMF. Das Werk mit dem Titel „Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand“⁵⁹⁾ forderte grundlegende Reformen, die in der Tendenz auf einen deutlichen Abbau bestehender Privilegien für gemeinnützige Einrichtungen hinausliefen.

Gutachten zum Gemeinnützigkeitsrecht haben eine kurze Halbwertszeit. Schon das letzte umfassende Gutachten zum Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht aus dem Jahre 1988 wurde vom damaligen Gesetzgeber im Wesentlichen unberücksichtigt gelassen. Entgegen den Empfehlungen der Gutachter wurden die gemeinnützigkeitsrechtlichen Privilegierungen sogar noch ausgeweitet. Dem aktuellen Gutachten wird es wohl nicht anders ergehen. Es ist vom gemeinnützigen Sektor scharf zurückgewiesen worden, worauf sich das BMF veranlasst sah, zu erklären, dass es die große Bedeutung des Ehrenamtes und der Vereine würdigen und das bürgerschaftliche Engagement stärken wolle.⁶⁰⁾

Mit der Initiative „Hilfe für Helfer“⁶¹⁾ hat das BMF Wort gehalten. Der nunmehr vorliegende Regierungs-

51) BMF v. 13. 12. 2006, IV C 4 – S 2223 – 123/06, BStBl I 2007, 75.

52) BMF v. 19. 1. 2006, IV C 4 – S 2223 – 2/06, BStBl I 2006, 216.

53) OFD Frankfurt v. 15. 3. 2005, S 2223 A – 157 – St II 2.06, Haufe-Index 1455194; dazu Winheller, DStZ 2006, 215, 221 f.

54) Zur Kritik hieran bereits Winheller, DStZ 2006, 215, 221 f.

55) Siehe unten III.9.

56) Gemeint sein können nur inländische Stiftungen, die nicht steuerbegünstigt sind, s. auch Wassermeyer, DStR 2006, 1733, 1734 ff.

57) BMF v. 27. 6. 2006, IV B 7 – S 2252 – 4/06, BStBl I 2006, 417.

58) Scharfe Kritik am BMF-Schreiben, vor allem zu der dort nicht erörterten Frage, wann Leistungen einer Stiftung „Gewinnausschüttungen ... wirtschaftlich vergleichbar“ sind, so wie es § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG verlangt, übt Wassermeyer, DStR 2006, 1733.

59) Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Die abgabenrechtliche Privilegierung gemeinnütziger Zwecke auf dem Prüfstand, August 2006, online unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Service/Downloads/Abt_I/0608081a3002,templateId=raw,property=publicationFile.pdf [13. 1. 2007].

60) Siehe BMF, Pressemitteilung Nr. 114/2006 v. 25. 9. 2006.

61) BMF, Hilfen für Helfer – 10 Maßnahmen zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, online unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Aktuelles/049_b,templateId=raw,property=publicationFile.pdf [13. 1. 2007].

entwurf vom 14. 2. 2007⁶²⁾ soll im Wesentlichen rückwirkend zum 1. 1. 2007 in Kraft treten. Seine wichtigsten Punkte sind:

- Einführung eines abgeschlossenen Katalogs gemeinnütziger Zwecke statt der bisherigen Regelung (Generalklausel plus beispielhafte Aufzählung) in § 52 AO sowie Vereinheitlichung derjenigen Zwecke, die eine Organisation als gemeinnützig und spendenbegünstigt erscheinen lassen.

Hinweis: Nicht alle nach § 52 AO steuerbegünstigten Zwecke sind bislang zuwendungsbegünstigt, was eine umständliche doppelte Prüfung erforderlich macht. Diese soll nun entfallen. Spenden sollen für alle gemeinnützigen Zwecke steuerlich absetzbar sein.

Bei einem Katalog mit abschließenden Charakter würde es künftig nicht mehr genügen, dass eine Betätigung einem der aufgeführten Zwecke nur ähnlich ist. Das stößt im gemeinnützigen Sektor auf einhellige Ablehnung. Ein abschließender Katalog wäre gesellschaftlichen Veränderungen gegenüber nicht mehr zugänglich. Das wäre angesichts der guten Erfahrungen, die andere Länder mit offenen Katalogen gemeinnütziger Zwecke gemacht haben, bedauerlich.

Sollte der Entwurf unverändert umgesetzt werden, könnte allerdings dem neuen § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO erhebliche Bedeutung zukommen. Er erkennt als gemeinnützigen Zweck die „Förderung des Wohlfahrtswesens“ an und nennt – in Abweichung vom Referentenentwurf und angesichts des als abschließend gedachten Katalogs etwas überraschend – beispielhaft („insbesondere“) die Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege. Der Begriff der „Förderung des Wohlfahrtswesens“ könnte damit für alle Organisationen, die typische gemeinwohlorientierte Zwecke verfolgen, zum Einfallstor in die Gemeinnützigkeit werden, auch wenn sie nicht unter einen der sonstigen Zwecke des „abschließenden“ Katalogs des § 52 Abs. 2 AO fallen.

- Mit der „Förderung des bürgerschaftlichen Engagements“ führt der Regierungsentwurf einen zusätzlichen gemeinnützigen Zweck in § 52 Abs. 2 AO ein. Von der Vorschrift angesprochen dürften im Wesentlichen Organisationen sein, die durch Fortbildungsveranstaltungen die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke anderer fördern.

Hinweis: Daneben wären auch sonstige unterstützende Aktivitäten, die das bürgerschaftliche Engagement fördern, aber nicht unmittelbar dem Bereich „Bildung“ zurechenbar sind, gemeinnützig. Insoweit könnte der Vorschrift – anders als vom Regierungsentwurf offenbar beabsichtigt –⁶³⁾ eine eigenständige Bedeutung zukommen.

- Einführung eines neuen Abzugs von der Steuerschuld für bestimmte ehrenamtliche Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich i.H.v. 300 € (bei Zusammenveranlagung 600 €, wenn jeder Ehegatte die Voraussetzungen für die Gewährung erfüllt) pro Kalenderjahr.⁶⁴⁾ Der Abzug betrifft die freiwillige, un-

entgeltliche (Erstattung tatsächlicher Aufwendungen ist unschädlich) Betreuung hilfsbedürftiger alter, kranker oder behinderter Menschen, wenn der Steuerpflichtige für die Betreuungsleistungen im Dienst oder Auftrag einer inländischen gemeinnützigen Einrichtung pro Monat mindestens 20 Zeitstunden aufwendet.

Hinweis: Die Tätigkeit muss für eine inländische Organisation erbracht werden. Die Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Organisationen ist gemeinschaftsrechtlich problematisch.⁶⁵⁾ Im Übrigen führt die Neuregelung nicht zur Vereinfachung des Rechts. Besser wäre eine einheitliche Regelung, die alle sich bürgerschaftlich engagierenden Menschen gleichberechtigt entlastet – durchaus unter Aufgabe der bisherigen Übungsleiterpauschale.

- Anhebung der steuerfreien Übungsleiterpauschale von 1848 € auf 2100 € pro Kalenderjahr.
- Vereinheitlichung und Anhebung der Höchstgrenzen für den Abzug von Spenden und Mitgliedsbeiträgen von bisher 5% bzw. 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte auf einheitlich 20% (bzw. 2 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter). Die Unterscheidung zwischen besonders förderungswürdigen und nicht besonders förderungswürdigen Zwecken entfällt. Der Abzug von Mitgliedsbeiträgen bei bestimmten Empfängern (Sportvereine, Vereine, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen etc.), bleibt ausgeschlossen.
- Abschaffung des zeitlich begrenzten Vor- und Rücktrags beim Abzug von Großspenden und der zusätzlichen Höchstgrenze für Spenden an Stiftungen. Dafür Einführung eines zeitlich unbegrenzten Spendenvortrags.
- Anhebung der Umsatzfreigrenze für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von 30678 € auf 35000 €. Gleiches gilt für die Zweckbetriebsgrenze bei sportlichen Veranstaltungen sowie für die Grenze in § 23a Abs. 2 UStG (Durchschnittsatzbesteuerung).⁶⁶⁾
- Anhebung des Höchstbetrags für die Ausstattung von Stiftungen mit Kapital von 307000 € auf 750000 €. Nunmehr sollen auch Zustiftungen, d.h. nicht mehr nur die Ausstattung anlässlich der Neugründung einer Stiftung, in den Genuss des Höchstbetragsabzugs kommen. Die steuerlich günstigere Behandlung solcher Vermögensstockspenden soll rückwirkend für bereits vor dem Inkrafttreten der Reform errichtete Stiftungen gelten, so dass für Aufstockungen des Vermögens von „Altstiftungen“

62) Regierungsentwurf, a.a.O. (Fn. 22). Zum vorausgegangenen Referentenentwurf v. 14. 12. 2006 siehe Krieger, DStZ 2007, 77.

63) Regierungsentwurf, a.a.O. (Fn. 22), 28.

64) Regierungsentwurf, a.a.O. (Fn. 22), Art. 1 Nr. 4.

65) Zum insoweit vergleichbaren Übungsleiterfreibetrag s.o. II.2.c.

66) Anders als die übrigen Änderungen soll § 23a Abs. 2 UStG n.F. erst zum 1. 1. 2008 in Kraft treten: Regierungsentwurf, a.a.O. (Fn. 22), Art. 9.

noch die Differenz zwischen dem bisherigen Höchstbetrag von 307 000 € und dem neuen Höchstbetrag geltend gemacht werden kann.⁶⁷⁾

Hinweis: Nachdem der Referentenentwurf noch mit dem Ausschluss von Spendensammelstiftungen von der günstigen Neuregelung überraschte, findet sich ein solcher im Regierungsentwurf nicht mehr. Damit soll der Höchstbetrag auch für Stiftungen gelten, die als Förderstiftungen für andere gemeinnützige Körperschaften tätig sind.

- Senkung des Satzes, mit dem für unrichtige Bestätigungen und fehlerverwendete Zuwendungen zu hafte ist, von 40% auf 30% der Zuwendung. Der Haftungsbetrag im Gewerbesteuerrecht soll sich von 10% auf 15% erhöhen.⁶⁸⁾
- Die „Rücksichtnahme auf besondere Verhältnisse im kulturellen Bereich durch [einen] verbesserten Sonderausgabenabzug für Mitgliedsbeiträge an Vereine zur Förderung kultureller Einrichtungen.“⁶⁹⁾

Hinweis: Der Entwurf spricht damit die Problematik vieler Kulturfördervereine an, die neben der Förderung kultureller Zwecke ihren Mitgliedern Vergünstigungen bzw. geldwerte Vorteile gewähren. Mitgliedsbeiträge waren bislang in solchen Fällen nicht abziehbar.⁷⁰⁾ Nunmehr soll dies möglich sein.

- Bürokratieabbau durch Rechts- und Verwaltungsvereinfachung. Der Referentenentwurf enthielt dazu die Formulierung, ehrenamtlich tätige Menschen sollten „ihre Zeit nicht mit dem Ausfüllen von Formularen verschwenden müssen“. Der Regierungsentwurf hat diese Aussage, die das Anliegen auf den Punkt bringt, nicht übernommen.

Hinweis: Zu begrüßen ist u.a. die Übernahme bisher in der EStDV enthaltener Normen⁷¹⁾ in die AO und die Einzelsteuergesetze.

- § 61 Abs. 2 AO, der im Rahmen der satzungsmäßigen Vermögensbindung ausnahmsweise zulässt,

weder einen konkreten Zweck noch eine konkrete Empfängerkörperschaft zu benennen, soll aufgehoben werden.

Hinweis: Der Entwurf begründet die Streichung zu Recht damit, dass in der Vergangenheit häufig unklar blieb, ob die Ausnahmeregelung wegen ihrer strengen Voraussetzungen überhaupt zur Anwendung kam.⁷²⁾ Er kündigt außerdem eine Verwaltungsanweisung an, wonach alte Satzungen, die die Klausel noch enthalten, erst dann geändert werden müssen, wenn sie aus anderem Grunde ohnehin geändert werden.⁷³⁾

- § 9 Nr. 5 Satz 6 GewStG-RegE enthält einen Verweis auf § 8 Abs. 3 KStG, so dass zukünftig eine gewerbsteuerliche Kürzung nicht möglich sein soll, wenn die Zuwendungen als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert werden.⁷⁴⁾
- Nach § 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStDV-RegE soll zukünftig der vereinfachte Zuwendungsnachweis für Spenden nicht mehr nur für „Zuwendungen zur Linderung der Not“, sondern stets für „Zuwendungen zur Hilfe“ in Katastrophenfällen möglich sein. Beabsichtigt ist damit, dass die Spenden z.B. auch für den Wiederaufbau von Schulen, Kindergärten etc. verwendet werden dürfen und nicht ausschließlich zur Unterstützung von Menschen in persönlichen Notlagen.⁷⁵⁾
- In § 58 Nr. 3 und 4 AO sollen weitere Adressaten für die Überlassung von Arbeitskräften bzw. Räumlichkeiten zukünftig auch Körperschaften des öffentlichen Rechts sein.⁷⁶⁾

67) Regierungsentwurf, a.a.O. (Fn. 22), 20.

68) Regierungsentwurf, a.a.O. (Fn. 22), Art. 4 Nr. 1.

69) Regierungsentwurf, a.a.O. (Fn. 22), 14; siehe auch BMF, Hilfen für Helfer – 10 Maßnahmen zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, a.a.O. (Fn. 61).

70) Siehe dazu aber das neue BMF-Schreiben oben unter II.6.f.

71) Gemeint sind die §§ 48, 49 EStDV sowie Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV.

72) Siehe BMF, Referentenentwurf, 26 f.; Winheller, DStZ 2006, 215, 216; Winheller, DStZ 2005, 177, 178 f.

73) Regierungsentwurf, a.a.O. (Fn. 22), 29.

74) Siehe hierzu den Fall oben unter I.8.d.

75) Regierungsentwurf, a.a.O. (Fn. 22), 23.

76) Regierungsentwurf, Art. 5 Nr. 2.

Formerfordernisse kontra elektronischen Datenaustausch

Verschlüsselung und elektronische Signaturen im steuerlichen Rechtsverkehr

Gustav F e t t und Dr. Sascha M a r t i n , Erfurt/Leipzig¹⁾

Wenn Finanzämter in diesen Tagen auf Briefbögen eine E-Mail-Adresse angeben, eröffnen sie damit die Möglichkeit der Übermittlung elektronischer Dokumente. Es entspricht praktischer Erfahrung, dass in der Folge zahlreiche Eingänge mit unterschiedlichem Inhalt im elektronischen Postfach des Finanzamtes zu verzeichnen sind. Die Möglichkeiten des elektronischen Verkehrs sind für den Bürger von großem Nutzen, erlauben sie doch einen Nachrichtenaustausch unabhängig von zeitlichen und örtlichen Zwängen. Die Kommunikation per E-Mail ist zudem vielfach zeit- und kostengünstiger als die postalische oder telegraphische Übersendung von Schriftstücken. Im E-Mail-Posteingang der Finanzämter finden sich daher zunehmend einfache Schreiben, aber auch frist- und formgebundene Erklärungen (Einsprüche, Steuererklärungen, Anträge etc.). Darüber hinaus kommt es nicht selten vor, dass die Willenserklärungen als Anlagen zur E-Mail beigefügt werden, ohne dass im Text der E-Mail