

Die Non-Profit-Organisation 2018

**SAVE
THE DATE
NPO 2019**



**NACHBERICHT DER
EUROFORUM-JAHRESTAGUNG 2018**

Inhalt

Seite 3

Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht

Ass. iur. Timur Nayin, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln

Seite 4–6

Überblick über aktuelle Rechtsprechung zum Gemeinnützigkeitsrecht

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Rheinischen Friedrich Wilhelms Universität Bonn

Seite 7–9

Neue gemeinnützigkeitsrechtliche Entwicklungen aus Verwaltungssicht

Carina Leichinger, OFD NRW / Bundesministerium der Finanzen

Seite 10–11

Versagung der Gemeinnützigkeit – Risiken und Streitführung

Dr. Jörn Alvermann, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Partner bei Streck Mack Schwedhelm

Seite 12–13

Tax Compliance für gemeinnützige Organisationen

Dr. Christian Kirchhain, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Partner bei Flick Gocke Schaumburg

Seite 14

Tax Compliance in der Praxis – eine unternehmensindividuelle Fallstudie

Karsten Baum, Bereichsleiter Bilanzen/Steuern, Malteser Deutschland gGmbH

Seite 15–16

Gemeinnützigkeit im Fokus der Betriebsprüfung

Andreas Seeger, Steuerberater, Leiter Geschäftsbereich Steuerberatung und Partner bei CURACON GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Seite 17–19

Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit

Dr. Christoph Wäger, Richter im V. Senat des BFH

Seite 20–22

Steuerfalle Kooperationen

Prof. Dr. Thomas Küffner, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Partner bei KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER

Seite 23–25

Gemeinnützigkeit als Rechtsrahmen für Non-Profit-Organisationen

Prof. Dr. Stephan Schauhoff, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Partner bei Flick Gocke Schaumburg

Seite 26–27

Grunderwerbsteuer bei gemeinnützigen Organisationen und KÖR

Dr. Stefan Behrens, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Partner Clifford Chance Deutschland LLP

Seite 28–29

Neues und Dauerbrenner: Ausblick im Arbeitsrecht für 2018

Dr. Marc Werner, Rechtsanwalt, Partner bei Seitz Rechtsanwälte Steuerberater Partnerschaftsgesellschaft mbB



Impressum

EUROFORUM Deutschland GmbH,
Prinzenallee 3, 40549 Düsseldorf
V. i. S. d. P.: Katrin Marie Schmitz,
Redaktionelle Mitarbeit: Timur Nayin,
Wissenschaftlicher Mitarbeiter,
Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln

© 2018 EUROFORUM Deutschland GmbH.
Alle Rechte vorbehalten. Dieses Werk unterliegt dem Urheberrecht und weiteren Gesetzen zum Schutz geistigen Eigentums. Bei Interesse an einer Weiterverwertung kontaktieren Sie uns bitte vorab mit einem Hinweis auf den Verwendungszweck. Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt. Für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität wird jedoch keine Gewähr übernommen.



Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht

Ass. iur. Timur Nayin,

Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln

Die Jahrestagung, die sich speziell an Non-Profit-Organisationen richtete, fand am 25. und 26. Januar 2018 in Köln statt. In verschiedenen Vorträgen, Podiumsdiskussionen und an unterschiedlichen Thementischen wurden aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht und der sich daraus ergebende Handlungsbedarf vorgestellt und diskutiert.

Auch in diesem Jahr nahmen über 150 Vertreter großer wie kleiner Organisationen aus dem sog. Dritten Sektor teil.

Neben dem obligatorischen Überblick über die aktuelle Rechtsprechung und über neue Entwicklungen aus Verwaltungssicht bildeten die Themen Tax Compliance und das Risiko der Versagung der Gemeinnützigkeit Schwerpunkte. Außerdem wurden spezielle umsatzsteuerliche und grunderwerbsteuerliche Themen, die sich für gemeinnützige Organisationen ergeben, diskutiert. Die Jahrestagung endete mit einem Überblick über die wichtigsten arbeitsrechtlichen Entwicklungen. ■



Überblick über aktuelle Rechtsprechung zum Gemeinnützigkeitsrecht



Prof. Dr. Rainer Hüttemann,
Direktor des Instituts für Steuerrecht an
der Rheinischen Friedrich Wilhelms
Universität Bonn

Nach der Begrüßung und der Vorstellung der Referenten durch Prof. Hüttemann, der am ersten Tag der Tagung auch den Vorsitz innehatte, gab dieser einen kritischen Überblick zur Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs im Gemeinnützigkeitsrecht.

1. Zweckkatalog und Öffnungsklausel (§ 52 AO)

Prof. Hüttemann ging zunächst auf das Schattendasein der seit 2007 in § 52 Abs. 2 S. 2 AO normierten Öffnungsklausel¹ ein, die es erlaubt, weitere Zwecke als die im Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 S. 1 AO genannten anzuerkennen. Dazu erklärte er, dass das Urteil des BFH vom 9.2.2017², mit welchem die Förderung von Turnierbridge auf Grundlage der Öffnungsklausel für gemeinnützig erklärt wurde, kein Dammbbruch sei. Hier habe die Besonderheit bestanden, dass die in § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO geregelte Gleichstellung von Schach und dem gemeinnützigen Zweck der Förderung des Sports die Anwendung der Öffnungsklausel für Turnierbridge als vergleichbaren Denksport erlaubte. Eine extensive Anwendung der Öffnungsklausel sei darüber hinaus nicht zu befürchten. Dr. Alvermann³ wies jedoch darauf hin, dass der nicht zu unterschätzende Bereich des e-Sports, der ständig wachse und im Rahmen zahlreicher Wettkämpfe turniermäßig organisiert würde, über die Öffnungsklausel für gemeinnützig erklärt werden könnte.

Anschließend kritisierte Prof. Hüttemann das viel diskutierte Freimaurer-Urteil des BFH vom 17.5.2017⁴, in dem einer tradi-

tionellen Freimaurerloge, zu der Frauen keinen Zugang haben, wegen der fehlenden Förderung der Allgemeinheit im Sinne von § 52 Abs. 1 AO die Gemeinnützigkeit abgesprochen wurde. Der BFH stützte seine Argumentation dabei nicht auf den Wortlaut des § 52 Abs. 1 S. 2 AO sondern erklärte, dass dem Begriff der Allgemeinheit die objektive Werteordnung der Grundrechte und damit auch Art. 3 Abs. 3 GG zugrunde liege. Prof. Hüttemann wies auch auf die Pressemitteilung des BFH hin, wonach sich das Urteil auch auf Schützenbruderschaften, Männergesangsvereine oder Frauenchöre auswirken könne. Nach Ansicht von Prof. Hüttemann müsse jedoch grundsätzlich danach differenziert werden, ob eine Vereinigung eigen- oder fremdnützige Zwecke verfolge. Während bei fremdnützigen Vereinigungen (z.B. Fördervereine) die Zusammensetzung der Mitglieder unerheblich sei, müssten die Mitglieder einer eigennützigen Vereinigung einen zulässigen Ausschnitt der Allgemeinheit darstellen. Für eine Beschränkung bei der Aufnahme von Mitgliedern in eigennützige Vereine bedürfe es einer sachlichen Rechtfertigung. Beispielsweise nannte Prof. Hüttemann eine bestimmte berufliche Qualifikation bei Fachverbänden oder die Stimmfrage bei Männergesangsvereinen. Es sei jedenfalls im angesprochenen Urteil nicht erforderlich gewesen, das Verfassungsrecht als Maßstab heranzuziehen.

Zum Urteil des BFH vom 20.3.2017⁵ (BUND) erklärte Prof. Hüttemann, dass der BFH damit seine bisherige liberale Haltung gegenüber der politischen Betätigung gemeinnütziger Vereinigungen bestätigt habe. Danach ist eine allgemeinpoli-

1) Eingeführt durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007, BGBl. I 2007, 2332.

2) V R 70/14, BStBl II 2017, 1221.

3) Vorstellung in Fn. 26.

4) V R 52/15, BFH/NV 2017, 1220.

5) X R 13/15, BStBl II 2017, 1110.

tische Betätigung zulässig, wenn die Beschäftigung mit politischen Vorgängen im Rahmen dessen liegt, was das Eintreten für die satzungsmäßigen Ziele und deren Verwirklichung erfordert und zulässt, die von der Körperschaft zu ihren satzungsmäßigen Zielen vertretenen Auffassungen objektiv und sachlich fundiert sind und die Körperschaft sich parteipolitisch neutral verhält. Dagegen zeigte sich Prof. Hüttemann überrascht darüber, dass der BFH der Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts Frankfurt gegen das Urteil des FG Hessen vom 10.11.2017⁶(ATTAC) stattgegeben hat. Die maßgeblichen Kriterien für eine zulässige politische Betätigung seien aus Sicht von Prof. Hüttemann hinreichend geklärt, sodass nur tatsächliche Feststellungen nötig seien.

2. Satzungsmäßige Gemeinnützigkeit, das Selbstlosigkeitsgebot und Mittelverwendung

Mit Verweis auf das BFH Urteil vom 21.6.2017⁷ (Gemeinnützigkeit der Veranstaltung von Kongressen durch einen Verein zur Förderung von Open-Source-Software) und das Kriterium der Öffentlichkeitsarbeit stellte Prof. Hüttemann auch die Gemeinnützigkeit von unabhängigem Journalismus in Aussicht. Mit Hinweis auf das Urteil des FG Hessen vom 28.6.2017 (Biofeedback)⁸ sei außerdem nochmal klargestellt worden, dass die Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO nicht wortwörtlich übernommen werden müsse, die Satzungszwecke und deren ausschließliche Verfolgung jedoch hinreichend bestimmt sein müssen. Im Zusammenhang mit dem Urteil des BFH vom 23.2.2017⁹ zur fehlenden Selbstlosigkeit einer Kunststiftung, die Kunstwerke in privaten, nicht der Allgemeinheit zugänglichen Räumlichkeiten untergebracht hatte, betont Prof. Hüttemann, dass nicht jeder Sondervorteil des Stifters schädlich sei. Erst wenn „in erster Linie“ eigenwirtschaftliche Vorteile angestrebt würden, fehle es an der Selbstlosigkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 S. 1 AO. Bei einer Unterbringung in nicht privaten, aber dennoch für Dritte verschlossenen Räumlichkeiten, fehle es aber möglicherweise an einer Förderung der Allgemeinheit. Außerdem wies Prof. Hüttemann im Zusammenhang zum Selbstlosigkeitsgebot auf ein anhängiges BFH Ver-

fahren¹⁰ hin, bei dem sich der BFH erstmalig näher zur Angemessenheit einer Geschäftsführervergütung im gemeinnützigen Sektor beschäftigen könnte. Das Urteil könne dazu führen, dass eine verstärkte Kontrolle seitens der Finanzverwaltung stattfindet und das Thema in den Fokus der Öffentlichkeit gelangt. In einem anderen Zusammenhang kam Prof. Hüttemann dann nochmal auf das BFH Urteil vom 20.3.2017¹¹ (BUND) zurück und befürwortete die durch den BFH vorgenommene Globalbetrachtung der zeitnah zu verwendenden Mittel. Er betonte, dass die Vorinstanz mit der Auffassung, nur die zuvor auf einem konkreten Projektspendenkonto angesammelten Mittel dürften für ein Projekt verwendet werden (kontobezogene Betrachtung), gravierend falsch gelegen habe.

3. Weitere Rechtsprechung und Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht

Im weiteren Vortrag gab Prof. Hüttemann eine Übersicht über verschiedene Urteile rund um den Zweckbetriebsbegriff der §§ 65 ff. AO¹². Außerdem wies er auf die Ergänzung in § 6 Abs. 3 S. 1 EStG hin, wonach stille Reserven bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen auf gemeinnützige Vereinigungen aufzudecken sind. Er nannte auch die Einfügung von § 34a Abs. 6 Nr. 3 EStG, wonach nun auch eine Nachversteuerung bei einer unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen auf eine Stiftung möglich ist. Im Zusammenhang mit dem Urteil des FG Hamburg vom 26.1.2017¹³ stellte Prof. Hüttemann klar, dass der Vorstand eines gemeinnützigen Vereins trotz Beauftragung eines Steuerberaters für die Abgabe der Steuererklärung hafte. Außerdem erwähnte er auch das Urteil des FG Düsseldorf vom 26.1.2017¹⁴. Danach könne eine Spende in Ausführung einer Schenkungsaufgabe mangels Freiwilligkeit nicht zum Spendenabzug führen. Besondere Beachtung verdiene im Übrigen das Thema des grenzüberschreitenden Spendenabzugs, mit welchem sich der BFH im anhängigen Revisionsverfahren X R 5/16¹⁵ zu beschäftigen habe.

6) K 179/16, DStRE 2017, 1128; jetzt anhängig unter V B 51/17.

7) V R 34/16, BFH/NV 2017, 1649.

8) 4 K 917/16, npoR 2018, 19.

9) V R 51/15, BFH/NV 2017, 882.

10) V R 5/17; Vorinstanz FG Mecklenburg-Vorpommern v. 21.12.2016 – 3 K 272/13, EFG 2017, 1137.

11) X R 13/15, BStBl II 2017, 1110.

12) BFH v. 30.11.2016 – V R 53/15 (Kostümparty in der Karnevalswoche kein Zweckbetrieb); BFH v. 21.9.2016 – V R 50/15 (zwei Drittel Grenze der Wohlfahrtspflege iSv. § 53 AO gilt auch für ein Familienhotel); BFH v. 21.6.2017 – V R 34/16 (Open-Source-Kongress als Zweckbetrieb gem. § 68 Nr. 8 AO); FG Köln v. 19.1.2017 – 13 K 1160/13 (Veranstaltung von Jugendreisen ohne Unterschied zu rein privatwirtschaftlichen Angeboten, Rev. Az. V R 10/17); FG Hessen v. 13.10.2016 – 4 K 1522/16 (Ökopunkte aus Renaturierung gehören zum ideellen Bereich, Verkauf von Fleisch aus der Schlachtung überzähliger Tiere und von nicht benötigtem Heu als Zweckbetrieb); FG Münster v. 22.3.2017 – 9 K 518/14 K (Überlassung von Standflächen kein Zweckbetrieb, Gewinnpauschalierung gem. § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO möglich); FG Münster v. 17.8.2017 – 10 K 2165/15 K und BFH v. 18.10.2017 – V R 46/16 (ambulante Abgabe von Medikamenten im Rahmen des Zweckbetriebs Krankenhaus nach § 67 AO).

13) K 132/16.

14) K 2395/15 E.

15) Vorinstanz FG Köln v. 20.1.2016 – 9 K 3177/14, EFG 2016, 653.

4. Fazit und Ausblick

Es sei bemerkenswert, so Prof. Hüttemann, an wie vielen unterschiedlichen Stellen der Rechtsordnung an die Gemeinnützigkeit im Sinne der AO angeknüpft werde. Das Gemeinnützigkeitsrecht gehe als Organisationsstatut weit über das Steuerrecht hinaus. Er wies in diesem Zusammenhang auch auf den 72. Deutschen Juristentag vom 26.9. bis 28.9.2018 in Leipzig hin. Dort beschäftigt sich die Abteilung Zivil-, Wirtschafts- und Steuerrecht mit der Frage, ob es sich empfiehlt, die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Gründung und Tätigkeit von Non-Profit-Organisationen übergreifend zu regeln. ■

“

*Mit Experten im
Steuerrecht kommt man
hier ins Gespräch.*

Karsten Baum,
Malteser Deutschland gGmbH



“

*Eine rundum tolle
Veranstaltung.*

Andrea Hausmann,
Jahry & Hausmann Steuerberater

“

*Für die NPO-Fachberater
eine unverzichtbare
Institution, auch im
13. Jahr.*

Johnny Kipka,
RSM GmbH



Neue gemeinnützigkeitsrechtliche Entwicklungen aus Verwaltungssicht

Carina Leichinger,
OFD NRW



1. Zum neuen BMF-Schreiben für den Bereich der Wohlfahrtspflege

Leichinger begann ihren Vortrag mit den neuen Entwicklungen im Bereich der Wohlfahrtspflege, namentlich dem BMF-Schreiben vom 6.12.2017¹⁶ bzgl. des unzulässigen Erwerbsstrebens im Sinne von § 66 Abs. 2 AO. Mit dem vorangegangenen BMF-Schreiben vom 26.1.2016¹⁷ habe man versucht, die Vorgaben der Rechtsprechung des BFH¹⁸ umzusetzen. Danach ist eine Erwerbsorientierung schädlich, sofern in einem Zweckbetrieb Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen. Die ursprüngliche Regelung in Nr. 2 zu § 66 AEAO, wonach die Finanzierung anderer Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67a und § 68 AO oder der übrigen ideellen Tätigkeiten nach § 66 AO schädlich sind und lediglich die Finanzierung eines anderen Zweckbetriebs der Wohlfahrtspflege unschädlich ist, sei auf scharfe Kritik der Verbände und gemeinnützigen Organisationen gestoßen. Mit der neuen Definition einer wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre im neuen BMF Schreiben habe man eine vermittelnde Lösung gefunden. Dieser liegt der Gedanke zugrunde, dass der Zweck der Wohlfahrtspflege auch durch Zweckbetriebe im Sinne von §§ 67 und 68 AO verwirklicht werden könne. Es sei aber im Kern auf die Frage abzustellen, welches Erwerbsstreben für den konkreten Finanzierungsbedarf erforderlich sei. Der konkrete Finanzierungsbedarf des abgelaufenen, des vorangegangenen und zweiten vorangegangenen Kalenderjahres sind in der Anlage Gem auf den aktualisierten KSt-Vor-

drucken ab 2017 anzugeben. Gewinne, die den konkreten Finanzierungsbedarf in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen übersteigen, rechtfertigten die Annahme eines schädlichen Gewinnstrebens.

Prof. Hüttemann kritisierte das Anknüpfen an den konkreten Finanzierungsbedarf. Es sei unklar, wie hoch der Finanzierungsbedarf sein dürfe. Große Erweiterungsprojekte begründeten schließlich einen großen Finanzierungsbedarf. Es sei auch nicht verständlich, weshalb eine solche Spezialregelung für Zweckbetriebe der Wohlfahrtspflege getroffen wurde und nicht die allgemeinen Regeln zur gemeinnützigen Mittelverwendung und Rücklagenbildung herangezogen wurden. Grundsätzlich müsse gelten, dass Gewinne in Ordnung sind, solange man weiß, wofür man sie ausgeben wolle. Prof. Hüttemann sprach sich daher für eine Umformulierung von § 66 AO aus, um weiterer Rechtsprechung den Boden zu entziehen.

2. Vergleichbare Zwecke im Sinne der Öffnungsklausel gem. § 52 Abs. 2 S. 2 AO

Auch Leichinger ging auf das sog. Turnierbridge-Urteil des BFH¹⁹ ein und betonte, dass veränderte gesellschaftliche Rahmenbedingungen keine tatbestandliche Voraussetzung der Öffnungsklausel sei. Fördert ein Zweck die Allgemeinheit vergleichbar eines Katalogzwecks, müsse dieser Zweck durch die Finanzverwaltung in einem eigenständigen Verfahren und

16) BStBl. I 2017, 1603.

17) BStBl. I 2016, 155.

18) Beschluss v. 18.9.2007 – I R 30/06, BStBl. II 2009, 126 und Urteil vom 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68.

19) V R 70/14, BStBl. II 2017, 1221.

mit Verwaltungsaktqualität als gemeinnützig anerkannt werden. Ein Ermessen bestehe nicht. Für eine einheitliche Entscheidungspraxis zur Anerkennung – und seit dem BMF-Schreiben vom 24.1.2018 auch zur Ablehnung – bestimmter Zwecke solle eine bundeseinheitliche Abstimmung erfolgen. Die anerkannten Gründe sollen schließlich im AEAO veröffentlicht werden, kündigte Leichinger an.

Prof. Hüttemann wies darauf hin, dass die Entscheidung über die Anerkennung oder Ablehnung als Rechtsfrage durch die Rechtsprechung getroffen werde. Eine Abstimmung der Finanzbehörden sei daher nicht erforderlich und im Übrigen zu Rechtsfragen auch nicht möglich. Leichinger antwortete, dass es ihr jedoch weiterhin wichtig sei, dass eine Kommunikation zwischen den Behörden stattfinde und ggf. sinnvolle Erweiterungen des gesetzlichen Zweckkatalogs angestrebt würden.

3. Leistungen von Jugendherbergen

Leichinger wies außerdem auf das BFH Urteil vom 10.8.2016²¹ hin. Danach gilt die umsatzsteuerliche Steuersatzermäßigung gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG für Leistungen im Zweckbetrieb Jugendherbergen (§ 68 Nr. 1 Buchst. b AO) nicht für Leistungen an allein reisende Erwachsene. Ertragsteuerlich galt bislang, dass auch Leistungen an allein reisende Erwachsene vom Zweckbetrieb der Jugendherbergen erfasst wurden, solange diese im Durchschnitt nicht mehr als 10 Prozent der Beherbergungen ausmachten und die Leistungen etwa im Hinblick auf den Preis zu gleichen Bedingungen erbracht wurden. Die Finanzverwaltung hat das BFH Urteil nun auch für die ertragsteuerliche Behandlung herangezogen. Für den VZ 2018 gilt, dass Leistungen von Jugendherbergen an allein reisende Erwachsene einen selbstständigen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen²².

4. Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei steuerbegünstigten Körperschaften

Die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug gem. § 44a Abs. 7 S. 1 Nr. 1 EStG für steuerbegünstigte Körperschaften auf Kapitalerträge aus girosammelverwahrten Aktien, die nicht in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, wurde durch das BMF Schreiben vom 19.12.2017 beschränkt. Soweit die Gemeinnützigkeit der Körperschaft durch Vorlage eines Feststellungsbescheids nach § 60a AO nachgewiesen wird, erfolgt eine Abstandnahme vom Kapitalertrag-

steuerabzug nur für Kapitalerträge aus girosammelverwahrten Aktien i.H.v. maximal 20.000 Euro. Damit werde einem neuerlichen Betrugsmuster entgegengewirkt, so Leichinger. Eine gesetzliche Grundlage werde zeitnah geschaffen.

5. Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe zu Umstrukturierungen

Als Schwerpunkte der Arbeit der AG nannte Leichinger die Leistungsbeziehungen in Holdingstrukturen, einen praxisgerechten Umgang mit Umstrukturierungen (insb. Ausgliederungsfälle), eine Reform der Regeln und Schaffung von Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben sowie die Möglichkeit eines geplanten Ausstiegs aus der Gemeinnützigkeit.

Im weiteren Vortrag widmete sich Leichinger den Schwierigkeiten in Holdingstrukturen. Als Umstrukturierungshemmnisse identifizierte sie den Unmittelbarkeitsgrundsatz gem. § 57 Abs. 1 S. 1 AO und das Wiederaufleben der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

Derzeit entspreche das reine Halten einer Beteiligung bzw. die Ausübung der Geschäftsleitung durch die Konzernmutter nicht dem Unmittelbarkeitsgrundsatz. Auch reine Vorbereitungsleistungen oder sonstige Dienstleistungen genügen nicht. Prof. Hüttemann merkte an, dass er es befürworte, den Unmittelbarkeitsgrundsatz abzuschaffen und verwies insoweit auf sein in Kürze erscheinendes Gutachten zum 72. Deutschen Juristentag. Die Hilfspersonenregelung nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO helfe nur im Hinblick auf solche Tochtergesellschaften, welche die satzungsmäßigen Zweckbestimmungen der Muttergesellschaft erfüllen, fuhr Leichinger fort. Auch beim Ausnahmetatbestand für Mittelbeschaffungskörperschaften gem. § 58 Nr. 1 AO gebe es Schwierigkeiten bei der Auslegung. So sei nicht geklärt, ob auch Dienstleistungen Mittel im Sinne der Vorschrift sein können und ob das Beschaffen nur eine endgültige Weitergabe der Mittel oder auch eine nur vorübergehende unentgeltliche oder verbilligte Verschaffung von Nutzungsvorteilen erfasse.

Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO führe dazu, dass durch den Sphärenwechsel in den steuerpflichtigen Bereich bzgl. solcher Wirtschaftsgüter, die mit zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft wurden, die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung wertmäßig wieder auflebe.

Als Lösungsmöglichkeit schlug Leichinger Regelungen zur

20) Nr. 2.6 AEAO zu § 52 AO n.F.

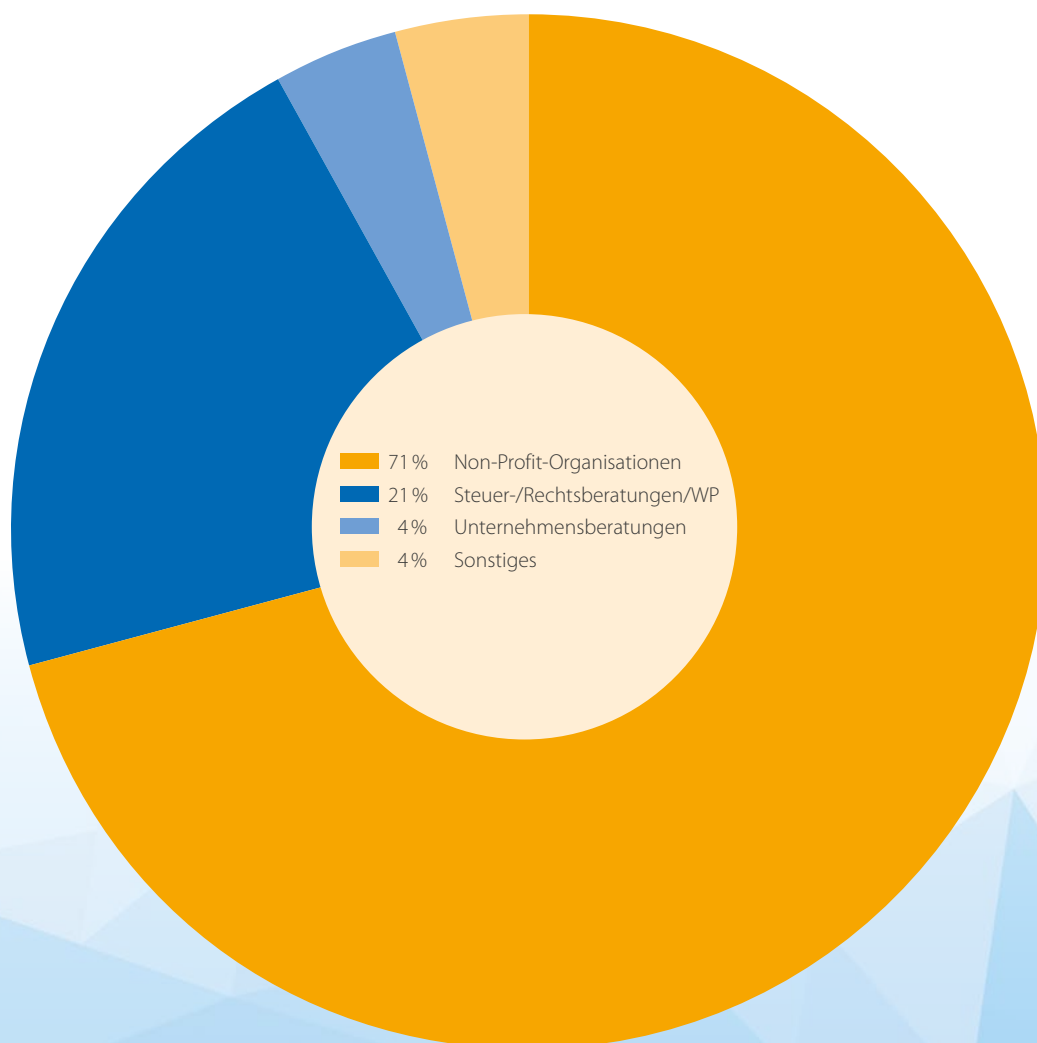
21) V R 11/15, BFH/NV 2017, 139.

22) Nr. 3 AEAO zu § 68 Nr. 1 AO n.F.

Gesamtbetrachtung von Kooperationen in Holdingstrukturen vor. Voraussetzung dafür wäre, dass mehrere Körperschaften satzungsgemäß und planmäßig gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck verfolgen. In einer solchen Holdingstruktur solle das Kriterium der Unmittelbarkeit für alle beteiligten Körperschaften insoweit als erfüllt gelten. Die ausgeübten Tätigkeiten und die Beteiligung an Tochtergesellschaften der Holding wären dem Bereich des Zweckbetriebs zuzuordnen. Diese Lösung würde gemeinsames arbeitsteiliges Zusammenwirken fördern und die vorhandenen Probleme lösen. Nachteil seien jedoch erhöhte Bürokratiekosten (insb. im Hinblick auf erhöhte Dokumentationspflichten) und ein Abhängigkeitsverhältnis der Holdinggesellschaften zur unmittelbar gemeinnützig tätigen Körperschaft.

Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe strebe eine rechtssichere gesetzliche Lösung an. Eine zeitliche Prognose konnte Leichinger nicht abgeben. Auf Nachfrage von Prof. Hüttemann konnte Leichinger auch keine Auskunft darüber geben, ob die Ergebnisse der Arbeitsgruppe vor der Einleitung eines Gesetzgebungsverfahrens veröffentlicht würden. Dies würde sie persönlich aber befürworten. ■

Die NPO 2018 nach Branchen:



Versagung der Gemeinnützigkeit – Risiken und Streitführung

Dr. Jörn Alvermann,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Partner bei Streck Mack Schwedhelm



Dr. Alvermann unterschied zu Beginn seines Vortrags zwischen Verstößen gegen die tatsächliche Geschäftsführung und Verstößen gegen die Vermögensbindung. Grundsätzlich führten Verstöße im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung gem. § 63 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 60 Abs. 2 AO zur Versagung der Gemeinnützigkeit nur im betroffenen Besteuerungszeitraum. Bei einem Verstoß gegen die Vermögensbindung sehe das Gesetz gem. § 63 Abs. 2 i.V.m. § 61 Abs. 3 AO unter Durchbrechung der Bestandskraft eine Versagung mit bis zu zehnjähriger Rückwirkung vor. Nach der Rechtsprechung und aus Sicht der Finanzverwaltung sei eine solche rückwirkende Versagung aber auch bei einer nachhaltigen Mittelfehlverwendung möglich²³. Zwischen Anerkennung und Versagung gebe es auf Rechtsfolgenseite keine weitere Abstufung („Schwarz-Weiß-System“). Die Rechtsfolge der Versagung der Gemeinnützigkeit müsse aber als einschneidende Maßnahme dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unterliegen, kritisierte Dr. Alvermann. Hierbei könnten Kleinstverstöße nicht zu einer Versagung führen. Man könne dagegen weitere Kriterien wie die Betragshöhe, die Schwere des Verstoßes oder eine Schadensbeseitigung miteinbeziehen. Er könne zwar den Hintergrund für die schwere Sanktion gem. § 61 Abs. 3 AO nachvollziehen, es müsse dennoch gesetzgeberisch weiter differenziert werden. Rechtsprechung zum Thema der Verhältnismäßigkeit auf Rechtsfolgenseite bestehe nicht. Als vermittelnde Lösung nannte Dr. Alvermann beispielsweise die Einräumung einer zweijährigen Frist zur Beseitigung einer Mittelfehlverwendung, korrespondierend zur Mittelverwendungsfrist. Prof. Hüttemann ergänzte, dass die Versagung der Steuerbegünstigung für einzelne Besteuerungszeiträume und die anschließende Rückkehr zum steuerbegünstigten

Status zu einem enormen Berechnungsbedarf führten. Aus seiner praktischen Erfahrung berichtete Dr. Alvermann, dass die Versagung der Gemeinnützigkeit eher selten und regelmäßig nur bei strafrechtlich relevanten Verstößen vorkäme. Häufig werde die Versagung nur als Drohmittel eingesetzt. Die Streitverfahren würden in diesem Bereich jedoch zunehmen. Anlass für die Prüfung gemeinnütziger Vereinigungen gäben häufig strafrechtliche Ermittlungen, Medienveröffentlichungen, Anzeigen durch Dritte, Parallelverfahren oder wiederholte Verstöße.

Als typische Praxisfälle beschrieb Dr. Alvermann defizitäre Mitgliederveranstaltungen bei denen Verluste mangels kostendeckender Entgelte durch Gewinne aus anderen Geschäftsbetrieben ausgeglichen werden oder einen der Höhe nach wechselnden anteiligen Abzug von Betriebsausgaben bei gemischt-veranlassten Kosten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. In beiden Fällen werde regelmäßig mit dem Entzug der Gemeinnützigkeit gedroht. Letztlich einige man sich aber darauf, dass kein Verlustausgleich erfolge, kein Vorsteuerüberhang entstehe oder die Betriebsausgaben gekürzt würden, dafür aber die Gemeinnützigkeit erhalten bleibe.

Ein Verstoß gegen § 63 Abs. 3 AO wegen fehlerhafter Aufzeichnungen und Bücher genügen mit Rücksicht auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip nach Ansicht von Dr. Alvermann nicht, um die Gemeinnützigkeit zu versagen. Auch die verspätete Abgabe einer Steuererklärung, was bei kleinen Vereinen in der Praxis häufig vorkomme, sei kein ausreichend schwerer Verstoß. Die aus Sicht der Finanzverwaltung²⁴ zwingende Versagung der Gemeinnützigkeit bei missbräuchlicher Ausstel-

23) BFH v. 12.10.2010 – I R 59/09, BStBl. II 2012, 226; Nr. 6 AEAO zu § 61 AO.

24) Nr. 3 AEAO zu § 63 AO.

lung von Zuwendungsbestätigungen kritisierte Dr. Alvermann unter wiederholtem Verweis auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Selbst bei Steuerhinterziehung müsse dieser beachtet werden. Steuerhinterziehung könne auch durch das Verschweigen von Tatsachen, die zur Versagung der Gemeinnützigkeit führen könnten, begangen werden. Dr. Alvermann wies darauf hin, dass eine Selbstanzeige zwar zur Straffreiheit führe, den steuerlichen Verstoß aber nicht beseitige. Eine Selbstanzeige könne dagegen durch Aufdeckung steuerlicher Verstöße zu einer Versagung der Gemeinnützigkeit für den Nacherklärungszeitraum führen. Nach Auffassung von Dr. Alvermann müsse die rückwirkende Versagung der Gemeinnützigkeit bei einer Selbstanzeige aber nicht antizipiert werden.

Positiv hob Dr. Alvermann die Bereitschaft der Finanzverwaltung zu Einigungen hervor, wenn man als Steuerpflichtiger proaktiv auf sie zugehe. Als Einigungsinstrumente zum Erhalt der Gemeinnützigkeit kämen der Rechtsmittelverzicht, Sonderzahlungen, eine begrenzte Versagung für einzelne Zeiträume oder eine Einigung unter Einbeziehung nachfolgender Besteuerungsjahre in Betracht. Als milderer Mittel gelte auch die Mittelverwendungsaufgabe gem. § 63 Abs. 4 AO. Hierbei sei das Ermessen der Finanzverwaltung bei nicht vorsätzlichen Verstößen regelmäßig reduziert, so Dr. Alvermann. In der Praxis werde zudem häufig eine deutlich längere Frist als die von der Finanzverwaltung früher empfohlenen zwei bis drei Jahre gesetzt.

Zur Haftung von Geschäftsleitern gem. §§ 34, 35, 69 oder 71 AO erklärte Dr. Alvermann, dass diese nur subsidiär greife, wenn die Steuerfolgen nicht durch die steuerbegünstigte Körperschaft beglichen würden. Für die erforderliche grobe Fahr-

lässigkeit gebe es jedoch keine Privilegierung im gemeinnützigen Sektor, es gelte die niedrige Schwelle der BFH-Rechtsprechung insb. bei den Bereichen Lohnsteuer und Umsatzsteuer. Außerdem drohe bei einer Versagung der Gemeinnützigkeit unter Umständen ein zivilrechtlicher Rückgriff der Körperschaft gegen den Geschäftsleiter. Aus der Praxis stellte Dr. Alvermann außerdem die sog. Nacherklärungsfalle für neue Geschäftsleiter vor. Diese besteht für neue Geschäftsleiter, wenn sie bei ihrem Eintritt erkennen, dass in der Vergangenheit steuerliche Pflichten verletzt wurden. Ohne eine Nacherklärung gem. § 153 AO drohe die eigene Strafbarkeit und das persönliche Haftungsrisiko gem. §§ 69, 71 AO. Bei einer Nacherklärung könne es zur Steuernachzahlungen zzgl. 6 % Zinsen, strafrechtlichen Ermittlungen, zum Verlust der Gemeinnützigkeit und zu Spendenhaftung kommen. Hierbei müsse man schließlich auch Schadensersatzansprüche gegen den Vorgänger prüfen. Außerdem erklärte Dr. Alvermann, dass bei einer Versagung der Gemeinnützigkeit für den Aussteller von Zuwendungsbestätigungen gem. § 10b Abs. 4 S. 2 1. Alt. EStG ein Haftungsrisiko bis zu 30 % des Spendenvolumens des jeweiligen Versagungszeitraums drohe. Bei der Frage der groben Fahrlässigkeit sei nach Auffassung von Dr. Alvermann maßgeblich, ob der Aussteller angesichts seines Fehlverhaltens mit der Versagung der Gemeinnützigkeit rechnen musste. Schließlich empfahl Dr. Alvermann als Vorsorgemaßnahmen zur Erhaltung der Gemeinnützigkeit u.a. klare Vergütungsregelungen, Transparenz im Ausgabeverhalten und das Leben einer Gemeinnützigkeitskultur. Einer besonderen Kontrolle bedürften Verträge mit nicht gemeinnützigen Partnern, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, Zweckbetriebe und Zuwendungsbestätigungen. ■



Tax Compliance für gemeinnützige Organisationen

Dr. Christian Kirchhain, LL.M.,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Steuerberater, Partner bei Flick Gocke
Schaumburg



Dr. Kirchhain widmete sich dem Thema Tax Compliance aus Sicht des gemeinnützigen Sektors. Dazu stellte er zunächst klar, dass die Finanzverwaltung den Begriff Tax Compliance als Internes Kontrollsystem für Steuern (IKS) übersetze²⁵. Es gehe bei Tax Compliance um die effektive Kontrolle der Einhaltung steuerrechtlicher Pflichten, d.h. steuerliche Risiken möglichst rechtzeitig zu erkennen und Fehler zu vermeiden. Gerade im gemeinnützigen Bereich betonte Dr. Kirchhain die erheblichen Sanktionsrisiken und einen gestiegenen Druck durch die Finanzverwaltung. Es lohne sich daher, über die Einführung eines Tax Compliance Management Systems (Tax CMS) nachzudenken. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann ein solches System ein Indiz darstellen, das bei einer steuerstrafrechtlichen Prüfung gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit sprechen kann²⁶. Tax Compliance sei eine Aufgabe der Unternehmensorganisation, erklärte Dr. Kirchhain. Dabei müssen Regelungen zu internen Zuständigkeiten, Weisungs- und Kontrollrechten, Verhaltenspflichten und Sanktionsmöglichkeiten implementiert werden. Aber auch die legale steuerliche Optimierung sei Bestandteil von Tax Compliance. Häufig würden bereits vorhandene Maßnahmen wie etwa Checklisten nicht ausreichend kontrolliert. So müsse beispielsweise bei einer Checkliste zur Mittelweitergabe an andere steuerbegünstigte Körperschaften durch den Bearbeiter auch geprüft werden, ob es sich beim Empfänger überhaupt um eine Körperschaft handle.

Die Implementierung eines Tax CMS sei zwar gesetzlich nicht vorgeschrieben, und ohne ein solches bestünden grundsätzlich auch keine steuer- oder strafrechtlichen Nachteile. Gleichwohl verringere es das Risiko einer strafrechtlich relevanten Steuerverkürzung, außerdem könne es vorsatzausschließend

wirken. Zudem schaffe es ein erhöhtes Vertrauen der Finanzverwaltung. Letzteres könne wiederum zu schnellerer Erledigung von Steuerfällen, mithin zu schnellerer Rechts- und Planungssicherheit für die Organisation führen. Insgesamt sei die Implementierung eines angemessenen, schlanken Tax CMS trotz des zeitlichen Aufwands und der Kosten eine zweckmäßige Investition, hielt Dr. Kirchhain fest.

Zu Beginn der praktischen Umsetzung bestehe häufig das Problem, dass die Verantwortlichen nicht wüssten, wie sie beginnen sollten. Die Implementierung eines Tax CMS falle zunächst in die Generalzuständigkeit des obersten Leitungsorgans der Körperschaft. Bei der Delegation sei es häufig zweckmäßig, einen Compliance-Beauftragten zu bestimmen. Beim Aufbau eines Tax CMS könne man sich am IDW Praxishinweis 1/2016 orientieren, der zwar eine hohe faktische Wirkung habe, jedoch einen betriebswirtschaftlichen Ansatz verfolge und keine rechtlich sichere Entlastung biete. Dr. Kirchhain stellte zur praktischen Umsetzung fünf Arbeitsschritte vor:

Als erstes seien die Grundlagen von Tax Compliance zu beschreiben. Dazu gehöre es, eine Tax Compliance-Kultur auf jeder Ebene zu etablieren und Tax Compliance-Ziele zu definieren. „Best practice“ hält Dr. Kirchhain für nicht realistisch und solle besser mit „good practice“ beschrieben werden. Er warnte auch davor, dass eine Zero Tolerance Policy arbeitsrechtlich häufig nicht durchsetzbar sei. Gemeinnützigkeits-spezifische Tax Compliance-Ziele bestehen bspw. in der Anerkennung der Gemeinnützigkeit, der fehlerfreien Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen und einer ertragsteuer- sowie umsatzsteuerlich optimierten Mittelbeschaffung.

25) BMF-Schreiben v. 23.5.2016, BStBl. 2016, 490, Tz. 2.6.

26) BMF-Schreiben v. 23.5.2016, BStBl. 2016, 490, Tz. 2.6.

In einem zweiten Schritt müssten die wesentlichen steuerlichen Risiken analysiert und in Risikoklassen eingeordnet werden, ggfs. in Zusammenarbeit mit einem externen Berater. Aus den Risikoklassen lasse sich eine Risiko-Matrix entwickeln, anhand derer man den Bedarf einzelner Compliance-Maßnahmen im Hinblick auf drohende Risiken auswählen könne. Als Beispiele für besondere gemeinnützigkeitsrechtliche Risiken nannte Dr. Kirchhain wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (insb. im Bereich der Wohlfahrtspflege), das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (insb. bei Umstrukturierungen), die Rücklagenbildung, Vergütungen an Organmitglieder, die Bewertung von Sachspenden und Aufwandsspenden oder die Mittelbeschaffung aus Beteiligungen und Darlehen. Daneben stellte er ertragsteuer, umsatzsteuer und steuerverfahrensrechtliche Risiken vor. Aktuell bestehe zudem Handlungsbedarf aufgrund von Meldepflichten zum neueingeführten Transparenzregister und im Hinblick auf die Neuregelungen im Datenschutz ab Mai 2018.

Im dritten Arbeitsschritt sei der konkrete Handlungsbedarf zu ermitteln. In der Praxis beschränke sich dieser häufig auf die Überprüfung, Ergänzung und Aktualisierung vorhandener Vorkehrungen. Bei organisatorischen Untergliederungen etwa in einem Gesamtverein oder einem Konzern gehöre zum Handlungsbedarf auch das Ausschöpfen arbeits- und/oder gesellschaftsrechtlicher Weisungsrechte.

In einem vierten Arbeitsschritt fasste Dr. Kirchhain drei Bausteine des IDW Praxishinweises zusammen. Zur Ausarbeitung eines Tax CMS im engeren Sinne gehört dabei die Entwicklung eines präventiven und reaktiven Compliance-Programms, eine Compliance-Organisation mit Regelungen

zu Verantwortlichkeiten (Organigramm) und die Compliance-Kommunikation in adressatenorientierter leicht verständlicher Sprache, am besten immer mit „hartem“ Bezug zu einem praktischen Anwendungsfall und nach Möglichkeit ohne steuerjuristisches Fachchinesisch. Gerade die mangelnde Compliance-Kommunikation stelle in der Praxis die größte Schwachstelle dar. Zu einem geeigneten Compliance-Programm gehörten Kontrollmaßnahmen (bspw. Vier-Augen-Prinzip bei Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen oder eine IT-gestützte Echtzeit-Kontrolle bzgl. der Zwei-Drittel-Regel gem. § 66 Abs. 3 Satz 1 AO oder Sollprozessbeschreibungen) und präventive Maßnahmen (bspw. Leitfäden zum Sponsoring, Checklisten bei Mittelweitergaben nach § 58 Nr. 1 AO oder Sollprozessbeschreibungen) vor. Als wichtiges Instrument der Compliance-Organisation hob er ein geeignetes Hinweisgeber-System hervor. Dabei unterschied er interne Ansprechpartner, die Einrichtung von Telefonhotlines, einer E-Mail-/Web-Schnittstelle und den Einsatz einer externen Ombudsstelle (z.B. Rechtsanwalt) jeweils nach den Kriterien Meldevertraulichkeit, Anonymität, Dialogmöglichkeit und Erreichbarkeit.

Letztlich müsse für ein erfolgreiches Tax CMS im Rahmen des fünften Arbeitsschrittes die laufende Überwachung und Verbesserung sichergestellt werden.

Zum Ende seines Vortrags ging Dr. Kirchhain kurz auf die weitere Digitalisierung der Steuerfunktion ein. Tax Compliance und Digitalisierung gingen miteinander einher. Mit wachsenden Tax Compliance-Anforderungen wachse der Bedarf nach zunehmend IT-gestützten Compliance-Maßnahmen. Bei der Personalplanung gehe der Trend dahin, gezielt Experten für die Schnittstelle zwischen Steuern und IT zu suchen. ■

“

Der direkte Austausch mit Steuer-Experten aus der Finanzverwaltung, Beratern und anderen Einrichtungen ist sehr lohnenswert.

Matthias Schyra,
Stiftung Liebenau

“

Unerlässlich für Beschäftigte in der Gemeinnützigkeit (ob Kanzlei o. e.V./Stiftung).

Charlin-Clarissa Brandt-Peter,
BRB Revision und Beratung KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

“

Die hohe Qualität der Vorträge in Inhalt + Präsentation wieder noch einmal gesteigert! Ein Must-have für alle NPO's und WP's.

Artur Krause,
Neuapostolische Kirche Nordrhein-
Westfalen K.d.ö.R.

Tax Compliance in der Praxis – eine unternehmensindividuelle Fallstudie

Karsten Baum,
Bereichsleiter Bilanzen/Steuern,
Malteser Deutschland gGmbH



Anknüpfend an das Thema Tax Compliance stellte Baum die dazu geplanten Maßnahmen der Malteser Deutschland gGmbH als Praxisbeispiel vor. Nach der Vorstellung des organisatorischen Aufbaus des Malteser Verbunds, den Tätigkeitsfeldern und weiteren Kennzahlen zu den Maltesern in Deutschland erläuterte er das ausgearbeitete Konzept zu einem Compliance Management-System, in welchem das Tax CMS einen abgegrenzten Teilbereich darstellt.

Man habe sich beim Compliance Management System am IDW Prüfungsstandard 980²⁷ orientiert. Die Verantwortung für das (Gesamt-)CMS sei auf einen Compliance-Beauftragten delegiert worden, der an die Geschäftsführung berichte und den Aufsichtsrat informiere. Er leite außerdem ein Compliance-Komitee. Diesem Beratungsgremium gehörten außer dem Compliance-Beauftragten auch der Datenschutzbeauftragte sowie die Leiter der Bereiche Quality & Risk-Management, Recht, Innenrevision, Personal, Steuern, IT und Einkauf an. Aufgabe des Compliance-Komitees sei es, die relevanten Bereiche zu verknüpfen, Doppelarbeiten zu vermeiden und eine Anlaufstelle für die Compliance-Verantwortlichen der verschiedenen Tochtergesellschaften zu bieten.

Der weitere Vortrag von Baum orientierte sich an beschriebenen Arbeitsschritte (hier Tax Compliance-Kultur, -Ziele, -Organisation, -Risiken, -Programm, -Kommunikation und -Überwachung des IdW PS 980). Zur Compliance-Organisation, erklärte er, sei die zentrale Steuerabteilung Anlaufstelle für alle Körperschaften im Verbund. Außerdem habe man steuerrelevante Sachverhalte teilweise in einem bundesweit zugänglichen Organisationshandbuch erfasst und arbeite derzeit an einer internen Steuerrichtlinie. Er präsentierte außerdem Auszüge aus

der Risikoanalyse in einer Tabelle und einer Matrix. Dabei wurden 24 typische steuerliche Risiken anhand ihrer Wahrscheinlichkeit (6 Relevanzklassen von außerordentlich unwahrscheinlich bis außerordentlich wahrscheinlich) und der möglichen Schadenhöhe (6 Klassen von unerheblich bis außerordentlich kritisch) farblich zugeordnet. Eine falsche Zuwendungsbescheinigung wurde im äußerst roten Bereich verortet.

Im präventiven Tax Compliance-Programm sei neben einer Verhaltensrichtlinie, einem Organisationshandbuch und einheitlichen Softwarelösungen auch ein Produktkatalog mit steuerlicher Bewertung aller Geschäftsvorfälle bereits vorhanden. Zu den Softwarelösungen ergänzte Dr. Kirchhain, dass die Qualität eines Tax CMS maßgeblich von der Herrschaft über die eigenen Daten abhängt. Es sei daher richtig und wichtig, bei der Datenverarbeitung eine einheitliche Softwarelösung, anstelle von vielen kleinen Softwareinseln, zu finden.

Zum Abschluss seines Vortrags ermutigt Herr Baum die Vertreter anderer gemeinnütziger Organisationen dazu, ein Tax CMS einzuführen. Vieles sei in den Organisationen schon vorhanden und müsse nur systematisiert werden. Außerdem entdeckte man bei der Erarbeitung des CMS offene Flanken die es zu schließen gilt.

In der anschließenden Diskussion fragte Prof. Hüttemann, ob es Möglichkeiten gebe, sich das implementierte Tax CMS durch Dritte zertifizieren zu lassen. Dies wurde nicht bestätigt. Ebenso gebe es keine bekannten Pläne des IDW für einen speziell auf Tax CMS im gemeinnützigen Bereich zugeschnittenen Prüfungsstandard. ■

27) IDW PS 980: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen.

Gemeinnützigkeit im Fokus der Betriebsprüfung



Andreas Seeger,
Steuerberater, Leiter Geschäftsbereich
Steuerberatung und Partner bei CURACON
GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Im letzten Vortrag des ersten Tagungstages berichtete Seeger von aktuellen Schwerpunkten bei der Betriebsprüfung gemeinnütziger Körperschaften. Dazu gab er zunächst einen Überblick über ständige steuerliche Risiken und Schwachstellen im Bezug zu den Steuerarten Ertragsteuern (u.a. Abgrenzung Zweckbetrieb, zeitnahe Mittelverwendung), Lohnsteuer (u.a. Private Dienstwagennutzung, Ehrenamtsfreibetrag), Umsatzsteuer (u.a. Steuerbefreiung und Aufteilungsmaßstäbe), Grunderwerbsteuer sowie zu Risiken durch vertragliche Vereinbarungen (u.a. Angemessenheit von Geschäftsführergehältern, Kooperationen und Ressourcenbündelung durch Pool-Konzepte).

Einen ersten aktuellen Schwerpunkt in der Betriebsprüfung identifizierte Seeger in der Kontrolle auf Satzungsmängel. Hierbei führten unvollständige Zweckbestimmungen und eine unpräzise Beschreibung der Art der Verwirklichung häufig zu Problemen. Der Betrieb eines Altenheims erfordere beispielsweise die Förderung der Altenhilfe und des Wohlfahrtswesens als weiteren satzungsmäßigen Zweck. Möchte ein Krankenhaus ein medizinisches Versorgungszentrum mit ambulanten Leistungen und Fortbildungsangeboten im Bereich der medizinischen Vorsorge gründen, müssten neben der Förderung des Gesundheitswesens auch die Förderung des Wohlfahrtswesens, der Bildung und Erziehung und ggf. die Förderung der Kinder- und Jugendhilfe als satzungsmäßige Zwecke aufgenommen werden.

Einen weiteren aktuellen Problemkreis bildet die Mittelbeschaffung und Mittelweitergabe gem. § 58 Nr. 1 und 2 AO. Dazu kritisierte Seeger, dass die Finanzverwaltung die Auffassung vertrete, dass Mittel, die vor Aufnahme des Satzungs-

zwecks „Beschaffung von Mitteln“ (sog. Förderklausel) beschafft wurden (Altvermögen), nicht nach § 58 Nr. 1 AO weitergeleitet werden dürften. Damit wären alle Mittel die bislang für die eigenen steuerbegünstigten Zwecke genutzt werden bereits dem Grunde nach ausgeschlossen. Nach herrschender Auffassung gelte dies für die teilweise Mittelweitergabe gem. § 58 Nr. 2 AO nicht. Es bedürfe daher einer entsprechenden Klarstellung für § 58 Nr. 1 AO.

Besondere Vorsicht sei außerdem bei der Personalüberlassung im Bereich der Wohlfahrtspflege zwischen steuerbegünstigten Körperschaften geboten. Hier müsse geprüft werden, ob das bereitgestellte Personal Pflegeleistungen an die in § 53 AO genannten Personen erbringe (Zweckbetrieb gem. § 66 AO) oder nur Verwaltungsleistungen (kein Zweckbetrieb gem. § 66 AO).

Zur Leistungsverrechnung zwischen steuerbegünstigten Körperschaften wies Seeger auf ein Schreiben der OFD NRW vom 18.1.2017²⁸ hin. Danach könne auch bei gemeinnützigkeitsrechtlich gem. § 58 Nr. 1 oder 2 AO unschädlichen Leistungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gegenüber einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 KStG zu prüfen sein. Eine verdeckte Gewinnausschüttung könnte vorliegen, wenn das vereinbarte oder tatsächlich gezahlte Entgelt unter dem marktüblichen Entgelt liegt. Seeger empfahl daher klare und eindeutige Regelungen über die Leistungsverrechnung im Vorhinein und die regelmäßige Überprüfung der Fremdüblichkeit der Preise. Vertraglich sollte die Vergütung wie unter fremden Dritten üblich vereinbart werden, dabei

können für Kalkulationszwecke der Entgelte hilfsweise auch die tatsächlich angefallenen Kosten eine Grundlage bieten.

In seinem weiteren Vortrag ging Seeger auf den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung und die Regeln zur Rücklagenbildung gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO ein. Aus einer Erfahrung bei einer Betriebsprüfung kritisierte er, dass aufgrund eines Jahresfehlbetrags, der auf Verluste aus den Zweckbetrieben zurückzuführen war, keine Bildung der 10%-Rücklage zugelassen wurde, obwohl ausreichend Bruttoeinnahmen des ideellen Bereichs vorhanden waren. Er verwies dazu auf den AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO, der regelt, dass Verluste aus den Zweckbetrieben, die nicht mit entsprechenden Überschüssen verrechnet werden können, die Bemessungsgrundlage für die Rücklagenbildung nicht mindern.

Seeger wies außerdem darauf hin, dass sich im Vergleich zur früheren Praxis, bei der kurzfristige Forderungen in der Mittelverwendungsrechnung nur angesetzt wurden, soweit ihnen Verbindlichkeiten mit einer vergleichbaren Laufzeit gegenüberstanden, aus der neuen Auffassung nun ein Mittelverwendungsrückstand ergeben könne. Nach neuer Auffassung

der Literatur und der Finanzverwaltung seien Forderungen entsprechend der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften unabhängig von ihrer Laufzeit in voller Höhe anzusetzen. Außerdem fragte Seeger, ob bei der Feststellung einer fehlerhaften Rücklagenbildung, eine Fristsetzung gem. § 63 Abs. 4 AO zulässig sei, wenn trotz Kürzung von Teilbeträgen der gebildeten Rücklagen ein Mittelverwendungsüberhang verbleibe. Eine insoweit von der Betriebsprüfung für den BP-Bericht in Aussicht gestellte Verwendungsaufgabe habe nach der Neufassung des § 63 Abs. 4 AO keine Rechtsgrundlage mehr.

Abschließend wies Seeger auf die besondere Bedeutung einer gut vorbereiteten und vernünftig geführten Schlussbesprechung bei der Betriebsprüfung hin. ■



Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit

Dr. Christoph Wäger,
Richter im V. Senat des BFH

1. Steuerfreie Heil- und Krankenhausbehandlungen

Anhand von zwei Beispielen und aktueller Rechtsprechung des BFH erklärte Dr. Wäger die Steuerbefreiungen gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG in unionsrechtskonformer Auslegung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL. Nach dem BFH-Urteil vom 24.8.2017²⁹ seien medizinische Analysen, die von einem privatrechtlich organisierten Labor außerhalb der Praxisräume des praktischen Arztes durchgeführt werden, der sie angeordnet hat, nicht nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG sondern nur Buchst. b steuerfrei. Er wies außerdem auf eine EuGH-Vorlage vom 11.10.2017³⁰ hin. Dort gehe es um die Frage, ob sich die Steuerfreiheit von Heilbehandlungen eines Facharztes für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c oder Buchst. b MwStSystRL bestimmt.

Zur Frage, ob Ärzte die Steuerfreiheit von Leistungen in Krankenhäusern nach den Regeln für Ärzte beanspruchen können, erklärte Dr. Wäger anhand der einschlägigen Rechtsprechung³¹, dass dies für bestimmte infektionshygienische Leistungen und grundsätzlich für Belegärzte³² möglich sei. Problematisch sei es jedoch für Heilbehandlungen durch Ärzte, die ein Krankenhaus betreiben. Nicht ärztliche Krankenhausbetreiber könnten die Steuerbefreiung jedenfalls nicht beanspruchen. Schließlich erklärte Dr. Wäger, dass § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 Doppelbuchst. aa UStG nach Ansicht des BFH³³ aufgrund des Bedarfsvorbehalts für den Krankenhausbereich

unionsrechtswidrig sei. Dies könne aufgrund des Verweises auf § 95 SGB V auch für den Bereich Diagnostik und Befunderhebung gelten.

2. Steuerfreie Pflegeleistungen: Anforderungen an die Kostentragung durch öffentliche Kassen

Dr. Wäger erklärte in seinem Vortrag außerdem, dass ein Hausnotrufsystem als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt sei und es sich damit auch um eine Einrichtung zur Betreuung hilfsbedürftiger Personen im Sinne von § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG handle. Neben dieser sachbezogenen Voraussetzung müsse jedoch auch die vergütungsbezogene Voraussetzung erfüllt sein. Dabei stelle der BFH nicht auf die tatsächliche Kostentragung, sondern auf den Anspruch auf Kostentragung durch die Pflegekasse ab. Es genüge die Zuerkennung einer Pflegestufe für den Leistungsempfänger.

3. Eingeschränkte Berufbarkeit auf die Richtlinie im Sozialbereich

Nach dem BFH-Urteil vom 9.3.2017³⁴ sei § 4 Nr. 16 Buchst. h UStG, der Einbringungsleistungen von Unternehmern befreit, mit denen eine Vereinbarung nach § 75 SGB VII besteht, unionsrechtskonform. Dies ergebe sich nach Ansicht des BFH daraus, dass eine Differenzierung nach einem unternehmensbezogenen Qualitätsmerkmal, wie es in § 75 Abs. 3 S. 1 Nr. 1, S.

29) V R 25/16, UR 2017, 961.

30) VI R 23/15; EuGH: C-700/17 (Peters).

31) BFH v. 18.8.2011 – V R 27/10, BFHE 235, 58.

32) UStAE 4.14.2 Abs. 2 S. 2.

33) BFH v. 23.10.2014 – V R 20/14, BStBl. II 2016, 7859.

34) V R 39/16, BFHE 257, 456.

3 SGB VII zum Ausdruck kommt, nicht gegen den Neutralitätsgrundsatz verstoße. Hierbei könne aber anders als bei § 77 SGB XI nicht auf die bloße Möglichkeit eines Vertragsschlusses abgestellt werden. Außerdem wies Dr. Wäger auf zahlreiche weitere BFH-Urteile aus dem Sozialbereich hin³⁵.

4. Eingeschränkte Berufbarkeit auf die Richtlinie im Kultur- und Sportbereich

Im Kulturbereich ging Dr. Wäger auf das EuGH-Urteil vom 15.2.2017³⁶ ein. Danach komme der Steuerfreiheit für kulturelle Leistungen keine unmittelbare Wirkung zu. Ein Steuerpflichtiger, der kulturelle Dienstleistungen erbringe, (im Beispiel ging es um einen Unternehmer der gegen Entgelt privat gedrehte Filme zeigt) könne sich nicht unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. n MwStSystRL berufen. Hier liege die Befreiung also im Ermessen der Mitgliedsstaaten. Dr. Wäger stellte in diesem Zusammenhang die unmittelbare Berufbarkeit auf die Richtlinie im Sportbereich, was bislang durch den BFH bejaht werde³⁷, anhand des Beispiels eines Golfklubbetreibers in Frage.

5. Unterrichtsleistungen: Erweiterte Auslegung

Im weiteren Vortrag wies Dr. Wäger auch auf die anhängige EuGH-Vorlage C-449/17 (A&G Fahrschul-Akademie)³⁸ und die damit verbundenen Fragen der Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i (Einrichtung mit schulischer Zielsetzung) und Buchst. j (Privatlehrerbegriff) MwStSystRL ein. Außerdem erwähnte er in diesem Bereich auch das EuGH-Urteil vom 4.5.2017³⁹ (Bockenhurst College), wonach die Leistungen eines Ausbildungsrestaurants einer Kochschule als mit dem Unterricht eng verbundene und hierfür unerlässliche Leistungen steuerfrei seien. Im Übrigen verneine der EuGH eine Wettbewerbssituation.

6. Erzwungene Steuerfreiheit aufgrund Vorwendung

Mit Hinweis auf das BFH-Urteil vom 21.9.2016⁴⁰ erklärte Dr. Wäger, dass § 4 Nr. 28 UStG richtlinienkonform sei. Als Anwendungsbeispiel nannte er die Fälle, in denen eine Refinanzierung von Krankenhausinventar durch eine sog. sale-and-lease-back-Vereinbarung mit einer Bank erfolge.

7. Steuersatzermäßigung bei Gemeinnützigkeit

Im Hinblick auf Kongressveranstaltungen und die Anerkennung als Zweckbetrieb im Sinne von § 68 Nr. 8 AO durch den BFH (Kongress über Open Source Software)⁴¹ wies Dr. Wäger daraufhin, dass der BFH die Anwendung der Steuersatzermäßigung gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 3 UStG offen gelassen habe. Anhand eines Beispiels und mit Hinweis auf das BFH-Urteil vom 10.5.2017⁴² erklärte Dr. Wäger, dass die Finanzierung einer Forschungseinrichtung im Sinne eines Zweckbetriebs nach § 68 Nr. 9 AO durch Vermögensverwaltung nicht die entgeltliche Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem und beweglichem Vermögen umfasse. Eine überwiegende Finanzierung darüber sei somit schädlich. Schließlich wies Dr. Wäger noch auf das unter XI R 2/17 anhängige BFH-Verfahren⁴³ bezüglich Integrationsprojekten gem. § 68 Nr. 3 c AO a.F. hin.

8. Vorsteuerabzug, Vorsteueraufteilung, Vorsteuerberichtigung

In Bezug auf das unter V R 45/17 anhängige Verfahren hinterfragte Dr. Wäger die Entscheidung der Vorinstanz, wonach ein Berufsverband steuerbare Leistungen an seine Mitglieder auch insoweit erbringen könne, als er satzungsmäßige Zwecke wie Öffentlichkeitsarbeit wahrnehme und mithin zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei.

35) BFH v. 28.6.2017 – XI R 23/14, BFHE 258, 517 (§ 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. war richtlinienkonform), BFH v. 29.3.2017 – XI R 6/16, BFHE 257, 471 (Lotsendienst durch Rechtsanwalt für Gründungswillige sind nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL steuerfrei), BFH v. 7.12.2016 XI R 5/15, BFHE 256, 550 (nach alter Rechtslage genügte für Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL die Möglichkeit zum Vertragsschluss nach § 77 Abs. 1 S. 1 SGB XI; § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG stellt nunmehr aber auf bestehenden Vertrag ab), BFH v. 31.5.2017 V R 31/16, BFH/NV 2017, 1334 (Anerkennung als landwirtschaftlicher Betriebshelfer gem. § 9 KVLG i.V.m. §§ 28 ff. Satzung der Landwirtschaftlichen Krankenkassen ist Voraussetzung für Steuerfreiheit gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL).

36) C-592/15, British Film Institute.

37) Z.B. BFH v. 16.10.2013 – XI R 34/11, BFHE 243, 435.

38) BFH v. 16.3.2017 – V R 38/16, BStBl. II 2017, 1024.

39) C-699/15.

40) V R 43/15, BFHE 255, 449.

41) BFH v. 21.6.2017 – V R 34/16, BFHE 259, 9.

42) V R 7/15, BFHE 257, 478.

43) zuvor FG Berlin-Brandenburg v. 7.11.2016 – 5 K 5372/14, EFG 2017, 1396.

Dr. Wäger ging außerdem auf das BFH Urteil vom 16.11.2016⁴⁴ ein und betonte, dass es richtig sei, dass bei dem Betrieb eines Blockheizkraftwerks die Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemenge aufgeteilt werde. Damit folge der BFH dem Prinzip, dass bei einer Umsatzsteuer auch die Vorsteueraufteilung nach Umsätzen und nicht nach technischen Kriterien vorzunehmen sei.

Eine rege Diskussion löste die Frage aus, ob eine Vorsteueraufteilung in den Fällen, in denen etwa eine Privatschule eine Schulsporthalle an einen Elternsportverein vermiete, einen fiktiven Vermietungsanteil berücksichtigen müsse⁴⁵. Der BFH entschied mit Urteil vom 28.6.2017⁴⁶, dass ein nicht kostendeckendes Nutzungsentgelt für den teilweisen Vorsteuerabzug unschädlich sei. Die Aufteilung nach einem fiktiven Umsatzschlüssel wurde unter den Tagungsteilnehmern überwiegend kritisiert und für nicht sachgerecht empfunden.

Zum Schluss erklärte Dr. Wäger mit Hinweis auf das anhängige Verfahren V R 61/17, dass die Vorinstanz entschieden habe, dass die Einstellung einer steuerpflichtigen Tätigkeit durch eine gemeinnützige Körperschaft innerhalb eines gemischt genutzten Gebäudes (Anbau einer Cafeteria an Alten- und Pflegeheim) durch die Änderung der Nutzungsanteile auch zur Vorsteuerberichtigung führe. ■

“

Die Veranstaltung darf man nicht verpassen, wenn man auf dem Laufenden bleiben will!

Tina Palme,
Bundesverband Materialwirtschaft,
Einkauf und Logistik e.V.



44) Nr. 2.6 AEAO zu § 52 AO n.F.

45) V R 11/15, BFH/NV 2017, 139.

46) Nr. 3 AEAO zu § 68 Nr. 1 AO n.F.

Steuerfalle Kooperationen



Prof. Dr. Thomas Küffner,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Partner bei
KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER

Prof. Küffner identifizierte zu Beginn seines Vortrags fünf typische Problemfelder bei Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften: 1. Der Entgeltbegriff, wenn lediglich Aufwendungsersatz vereinbart wurde, 2. Personalgestellung und Lohnabrechnung, 3. Tauschgeschäfte, die buchhalterisch nicht erkennbar werden, 4. Die Besteuerung des Spitzenausgleichs ohne Berücksichtigung der zivilrechtlichen Grundlagen, 5. Das Abstellen auf Zahlungsflüsse und Entgelte von dritter Seite.

Nach einer kurzen Übersicht über die rechtlichen Grundlagen in §§ 1, 2 UStG und Art. 2 und 9 MwStSystRL stellte Prof. Küffner insgesamt acht verschiedene Lösungsansätze in Aussicht. Die ersten drei Lösungsansätze knüpfen an den Unternehmerbegriff an, zwei weitere an den Entgeltbegriff, einer an die Steuerbefreiung gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL und schließlich noch ein Lösungsansatz bzgl. des Vorsteuerabzugs bei Bruchteilsgemeinschaften.

1. Nichtwirtschaftliches Tätigwerden

Prof. Küffner erklärte zunächst, dass die beteiligten Personen im gemeinnützigen Bereich auch nichtwirtschaftlich tätig werden können. Dies liege etwa vor, wenn es an einem individualisierbaren Leistungsempfänger fehle oder es an einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung, mithin an einem Entgelt fehle. Nichtwirtschaftlich sei außerdem das Tätigwerden von Einrichtungen des

öffentlichen Rechts gem. Art. 13 MwStSystRL. Mit Hinweis auf das EuGH-Urteil vom 12.2.2009⁴⁷ sei auch die Wahrnehmung allgemeiner Interessen für die Mitglieder der gemeinnützigen Vereinigung nichtwirtschaftlich.

2. Gesetzlich begünstigte Kooperationen

Eine gesetzliche Begünstigung wie sie die öffentliche Hand bei Kooperationen in § 2b Abs 3 UStG erhalte, wünscht sich Prof. Küffner auch für privatwirtschaftliche gemeinnützige Körperschaften. Die Regelung knüpfe u.a. daran an, dass die Leistungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen, sie dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur, der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen und ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden.

3. Organschaft

Beim Thema Organschaft ging Prof. Küffner zunächst auf die Frage der Organschaft unter Beteiligung von Personengesellschaften ein. Dazu stellte er die Rechtsprechung des V. Senats⁴⁸ und die Rechtsprechung des XI. Senats⁴⁹ vor, die im Anschluss an das EuGH-Urteil Larentia + Minerva⁵⁰ ergangen ist, und deren Umsetzung durch die Finanzverwaltung in Abschnitt 2.8. UStAE durch BMF-Schreiben vom 26.5.2017.

47) C-515/07 (VNLTO).

48) u.a. BFH v. 2.12.2015 – V R 25/13, BStBl. II 2017, 547.

49) u.a. BFH v. 19.1.2016 – XI R 38/12, BStBl. II 2017, 567.

50) EuGH v. 16.7.2015, C-108/14 und C-109/14, BStBl. II 2017, 604.

Außerdem sprach Prof. Küffner das EuGH-Urteil Landkreis Potsdam-Mittelmark⁵¹ und die Entscheidung des BFH v. 16.11.2016⁵² an. Danach war § 15 Abs. 1 S. 2 UStG in den Besteuerungszeiträumen bis 2008 nicht richtlinienkonform. Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs für Eingangsleistungen, die zu mehr als 90 % für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, war unzulässig. Deutschland wurde allerdings zu einer Neufassung ermächtigt.

4. Nicht steuerbarer Zuschuss

Im weiteren Vortrag widmete sich Prof. Küffner der Frage nach der Steuerpflicht von Zuschüssen. Hierbei sei abzugrenzen, ob es sich um ein Leistungsentgelt oder einen nicht steuerbaren Zuschuss handle. Bezugnehmend auf die Unterscheidung im Abschnitt 10.2. UStAE zwischen Leistungsentgelten an den Zuschussgeber, zusätzlichen Entgelten eines Dritten oder echten Zuschüssen betonte er als maßgebliche Kriterien für einen nicht steuerbaren (echten) Zuschuss das Fehlen einer vertraglichen Bindung des Zahlungsempfängers und das Zahlungsziel der Förderung des Allgemeininteresses.

5. Aufwandspool

Prof. Küffner ging sodann auf die Steuerbarkeit von Leistungen innerhalb eines Aufwandspoolkonzepts und das EuGH-Urteil vom 29.4.2004⁵³ (EDM) ein. Dazu erklärte er zunächst die unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung von Forschungszusammenschlüssen, die als reine Innengesellschaften wie einzelne Gesellschaften auftreten, und Außengesellschaften, die selbst als Unternehmer im Sinne des UStG umsatzsteuerpflichtig sind. Der EuGH hatte in der Rechtssache EDM entschieden, dass die Leistungen innerhalb eines nicht rechtsfähigen Zusammenschlusses an die Mitglieder des Aufwandspools nicht zu einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch führen, solange sie im Rahmen der vereinbarten Beitragspflicht erfolgen. Solange damit das gemeinsame Interesse verfolgt werde, fehle es an einem Entgelt. Dies gelte gem. Abschnitt 1.6 Abs. 8 UStAE jedoch nicht für Ausgleichszahlungen für solche Leistungen, die über den vereinbarten Rahmen hinausgehen (sog. Spitzenausgleich). Bei der Umsetzung von solchen Aufwandspoolkonzepten sei darauf zu achten, dass ein gemeinsamer Forschungszweck vereinbart werde. Bei einem Zusammenschluss um lediglich Kosten zu

sparen, handele es sich dagegen um tauschähnliche Vorgänge, die der Besteuerung zu unterwerfen seien.

6. Steuerbefreiung gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL

Prof. Küffner stellte im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung für selbständige Zusammenschlüsse gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL vier aktuelle EuGH-Urteile⁵⁴ vor. Danach bedürfe ein selbständiger Zusammenschluss eine eigene Rechtspersönlichkeit und die Mitglieder dürfen grundsätzlich nur steuerbefreite oder nicht steuerbare Tätigkeiten nach Art. 132 MwStSystRL gegenüber anderen Mitgliedern erbringen. Problematisch sei die Zuordnung von Leistungsbezügen im Sinne der unmittelbaren Verwendung für die begünstigte Tätigkeit. Ob dazu etwa auch Verwaltungsleistungen gehörten, was durch den BFH und die Finanzverwaltung abgelehnt werde, sei bislang noch nicht durch den EuGH geklärt worden. Höchststrichterlich ungeklärt sei auch, ob die Steuerbefreiung lediglich bei genauer Kostenerstattung greife. Der EuGH habe dazu bislang nur auf eine Ermittlung mit Hilfe von Kostenzurechnungsmethoden verwiesen. Zum Wettbewerbskriterium habe der EuGH entschieden, dass ein hypothetischer Wettbewerb nicht ausreiche, sondern eine Gefahr von realer Natur vorliegen müsse⁵⁵. Prof. Küffner wies aber darauf hin, dass das Merkmal des fehlenden Wettbewerbs bei enger Auslegung des Kostenbegriffs ohnehin bedeutungslos sei. Eine unmittelbare Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL wurde bislang nur von den Finanzgerichten⁵⁶, explizit aber noch nicht durch den BFH bestätigt.

7. Vorsteuerabzug bei Bruchteilsgemeinschaften

Mit Hinweis auf das BFH Urteil vom 1.10.1998⁵⁷ erklärte Prof. Küffner, dass die Gemeinschaftler einer Bruchteilsgemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit als einzelne Leistungsempfänger anzusehen und bezüglich ihres jeweiligen Anteils zum Vorsteuerabzug berechtigt seien. Mit Urteil vom 28.8.2014⁵⁸ habe der BFH entschieden, dass auch bei unentgeltlicher Überlassung eines in Bruchteilsgemeinschaft erworbenen Gegenstands an einen der Gemeinschaftler weder eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinschaft begründet werde, sodass die einzelnen Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen seien.

51) EuGH v. 15.9.2009, C-400/15.

52) XI R 15/13, BFH/NV 2017, 421.

53) C-77/04, UR 2004, 292.

54) EuGH Urteil v. 4.5.2017 C-274/15 (Kommission/Luxemburg); v. 21.9.2017 C-326/15 (DNB Banka); v. 21.9.2017 C-605/15 (Aviva); v. 21.9.2017 C-616/15 (Kommission/Deutschland).

55) EuGH Urteil vom 20.11.2003 C-8/0163 (Taksatorringen).

56) z.B. FG Münster, Urteil v. 12.01.2017 – 5 K 23/15 U, EFG 2017, 703.

57) V R 31/98, BStBl. II 2008, 497.

58) V R 49/13, DStR 2014, 2386.

8. Nicht kostendeckende Entgelte

Im letzten Abschnitt seines Vortrags widmete sich Prof. Küffner dem Themenkomplex der nicht kostendeckenden Entgelte. Einleitend stellte er das EuGH-Urteil vom 12.5.2016⁵⁹ vor, in dem der EuGH eine wirtschaftliche Tätigkeit einer Gebietskörperschaft ablehnte. Im Fall betrieb eine Gemeinde einen Schülertransportdienst, für den nur ein Drittel der Eltern der Schulkinder eine Vergütung zahlen musste und die gezahlte Vergütung gerade mal 3 % der gesamten Transportkosten deckten. Prof. Küffner ging in diesem Zusammenhang auf das BFH Urteil vom 15.12.2016⁶⁰ ein. Im zugrundeliegenden Fall errichtete eine Gemeinde einen Freizeit und Erholungskomplex, verpachtete diesen an eine GmbH bei der sie über eine zweite GmbH alleinige Gesellschafterin ist. Über Ausgleichszahlungen, die den Pachtzins deutlich überstiegen, verpflichtete sich die Gemeinde zum Verlustausgleich. Bei der Frage nach dem Recht zum Vorsteuerabzug aus den Baukosten gab der BFH es dem FG auf, zu prüfen, ob von einer Asymmetrie zwischen Pachteinnahmen und Kosten entsprechend dem EUGH-Urteil Gemeinde Borsele auszugehen sei. Dazu betonte Prof. Küffner, dass der BFH auf den Vortrag der Gemeinde verwies, in dem diese angab, sie habe nicht wie ein wirtschaftlich orientierter Marktteilnehmer gehandelt.

Schließlich ging Prof. Küffner noch auf das BFH Urteil vom 28.6.2017⁶¹ ein. Auch in diesem Fall ging es um den Vorsteuerabzug zugunsten einer Gemeinde, die eine Sporthalle betreibt. Die Sporthalle überließ die Gemeinde neben dem Schulsport teilweise auch Vereinen gegen eine nicht kostendeckende Nutzungspauschale. In den Entscheidungsgründen erklärte der BFH, dass auch ein geringer Kostendeckungsgrad einen entgeltlichen Umsatz nicht ausschließe, sondern lediglich auf eine nicht-wirtschaftliche Tätigkeit hindeuten könne. Die Abhängigkeit von Leistung und Gegenleistung spreche dagegen für eine wirtschaftliche Tätigkeit. Das Anbieten einer Sporthalle gegen Entgelt an Dritte entspreche außerdem eher dem Bild eines am Markt teilnehmenden Verbrauchers als dem eines Endverbrauchers. Im zugrundeliegenden Fall sei die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs durch die Gemeinde nicht rechtsmissbräuchlich gewesen. Im Übrigen urteilte der BFH, dass die Regelung zur Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG eng auszulegen und bei defizitären Leistungstätigkeiten von Gemeinden nicht entsprechend anwendbar sei. ■



59) C-520/14 (Gemeente Borsele).

60) V R 44/15, BFH/NV 2017, 707.

61) XI R 12/15, BFH/NV 2017, 1400.

Gemeinnützigkeit als Rechtsrahmen für Non-Profit-Organisationen

Prof. Dr. Stephan Schauhoff,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Partner bei Flick Gocke Schaumburg



Das Gemeinnützigkeitsrecht entwickle sich über das Steuerrecht hinaus zu einem übergreifenden Ordnungsrecht für Non-Profit-Organisationen, erklärte Prof. Schauhoff einleitend und merkte an, dass diese Ordnungsaufgabe keine Aufgabe der Finanzverwaltung sei. Zivilrecht, Stiftungsrecht, GmbH-Recht, etc. müssten den Rechtsrahmen für gemeinnützige Organisationen nicht neu erfinden, sondern könnten die im Steuerrecht entwickelten Vorgaben nutzen.

Im ersten Teil seines Vortrags präsentierte Prof. Schauhoff verschiedene denkbare Reformpunkte zum Gemeinnützigkeitsrecht und wies auf fehlende konkrete Bestrebungen in den zum Tagungszeitpunkt laufenden Sondierungsgespräche hin.

Im Sinne einer Gleichbehandlung der Fördertätigkeiten, wie sie in § 58 AO zugelassen wurden, und den operativen Tätigkeiten sprach er sich zunächst für die Streichung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes gem. § 57 AO aus. Das Kriterium der Selbstlosigkeit im Sinne von § 55 AO müsse zudem wieder auf die verbotene eigenwirtschaftliche Motivation der Beteiligten zurückgeführt werden. Die Organe gemeinnütziger Organisationen bräuchten außerdem im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung mehr Freiheit. So sei es bei der Vermögensanlage rechtlich unklar, inwieweit eine Anlage in Aktien zulässig sei. Aus seiner praktischen Erfahrung berichtete er von Vorgaben der Stiftungsaufsicht, die eine Aktienquote in Höhe von maximal 50 % vorschrieben. Im Gemeinnützigkeitsrecht fehle es an einem Maßstab. Auch die Frage der Angemessenheit von Geschäftsführergehältern beschäftige die Organe

gemeinnütziger Organisationen zunehmend. Demgegenüber stehe ein Sanktionssystem, dass keine Abstufung zulasse. Prof. Schauhoff appellierte für ein abgestuftes Sanktionssystem, wie es auch im Ausland bestehe. Denkbar seien dabei auch Strafzahlungen anstelle der Aberkennung der Gemeinnützigkeit.

Es sei erforderlich, dass man Zivilrecht, Gesellschaftsrecht und Gemeinnützigkeit verknüpfe. Möglich sei auch ein bindender Feststellungsbescheid über die Gemeinnützigkeit für alle Steuerarten. Schließlich bedürfe es endlich einer Möglichkeit für einen geregelten Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit, ggf. mit Hilfe einer Pauschalbesteuerung⁶². Kritik übte Prof. Schauhoff außerdem am neuen Anwendungserlass im Bereich der Wohlfahrtspflege⁶³. Dieser führe zu deutlich mehr Bürokratie.

Im zweiten Teil seines Vortrags ging Prof. Schauhoff auf die geplante Reform des Stiftungsrechts ein. 2018 werde die Bund-Länderkommission ihre Arbeiten dazu abschließen, so dass ein Gesetzesentwurf vielleicht schon in der zweiten Jahreshälfte vorliegen könne. Ein Schwerpunkt der Reform sei es, die Bedeutung des Stifterwillens zu stärken. Dazu solle die Satzung gemeinnütziger Stiftungen festlegen, wieviel Entscheidungsspielraum den Organen zukommen solle und wieviel Risiko-/Chancenbereitschaft bei der Vermögensanlage gewollt sei. Unabhängig von der gemeinnützigkeitsrechtlichen Mustersatzung solle der eigentliche Stiftungszweck definiert werden. Prof. Schauhoff begrüßte es, dass durch die Reform einheitliche Regelungen im BGB geschaffen werden

⁶²) vgl. Schauhoff, DStJG 26 (2002), 133 ff.

⁶³) BMF-Schreiben vom 6.12.2017, BStBl. I 2017, 1603.

sollen. Mit Hinweis auf das neue Transparenzregister und die sich daraus ergebenden Veröffentlichungspflichten für Stiftungen erklärte Prof. Schauhoff, dass die Einführung eines, von ihm seit langem befürworteten, Stiftungsregisters nicht in Sicht sei.

Als nächstes thematisierte Prof. Schauhoff den sog. Kita-Beschluss des BGH⁶⁴ bezüglich der Indizwirkung der steuerlichen Anerkennung eines Vereins als gemeinnützig für die Eintragung in das Vereinsregister. In diesen und vergleichbaren Fällen ging es um die Löschung von Vereinen aus dem Vereinsregister, da sie aufgrund ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten nicht mehr als ideelle Vereine im Sinne von § 21 BGB anzusehen seien. Der BGH, und inzwischen auch der Gesetzgeber im laufenden Gesetzgebungsverfahren zur Änderung des Genossenschaftsrechts⁶⁵, erklärte, dass Größe und Umfang der wirtschaftlichen Betätigung für den Idealvereinstatus nicht maßgebend seien. Dagegen sei die Gemeinnützigkeit ein starkes Indiz, was Prof. Schauhoff mit dem Hinweis unterstützte, dass die Finanzverwaltung die Gemeinnützigkeit und damit auch den Idealvereinstatus effektiver prüfen könne als dies durch Registergerichte zu erwarten sei. Er betonte, dass letztlich auf die Endausrichtung des Vereins ankomme.

Dem vierten Abschnitt seines Vortrags stellte Prof. Schauhoff voran, dass Gemeinnützigkeit und der Betrieb eines Unternehmens miteinander vereinbar seien, sofern der Rechtsrahmen des Gemeinnützigkeitsrechts beachtet werde. Im Konzernrecht, welches regelmäßig an die zentralen Begriffe des beherrschenden und abhängigen Unternehmens anknüpfe, sei es denkbar, dass NPOs Konzernfunktionen ausfüllen und die Rechtsfolgen (z.B. Konzernabschluss, Haftung, faktischer Konzern etc.) entsprechend Anwendung fänden. Im Bereich der Publizitäts- und Rechnungslegungspflichten bestünden für Vereine und Stiftungen zwar keine rechtsformbezogene handelsrechtliche Pflichten, aber vollunternehmerisch tätige Vereine und Stiftungen müssten bei Überschreiten der Grenzen des § 241a HGB als Kaufleute einen Jahresabschluss gem. §§ 238 ff. HGB aufstellen und in das Handelsregister eingetragen sein⁶⁶. Speziell auf gemeinnützige Organisationen zugeschnittene IDW Rechnungslegungsstandards bestünden derzeit nicht und seien auch nicht in Aussicht, so Prof. Schauhoff.

Zu den widerstreitenden Themen der Gewinnerzielung und dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung stellte Prof. Schauhoff die Frage, ob Gemeinnützigkeit wirklich Gewinnlo-

sigkeit verlange. Er kritisierte zunächst eine Ansicht der Literatur, die dies im Zivilrecht für die Abgrenzung des Idealvereins verlange. Im Gemeinnützigkeitsrecht kritisierte er das neue Kriterium des „konkreten Finanzierungsbedarfs“ als Maßstab für die zulässige Gewinnerzielung durch Betriebe der Wohlfahrtspflege im Sinne von § 66 AO. Nach der Rechtsprechung des BFH⁶⁷ und dem neuen BMF Schreiben vom 6.12.2017⁶⁸ sei danach maßgeblich, dass durch die Einrichtung der Wohlfahrtspflege keine Gewinne angestrebt werden, die über den konkreten Finanzierungsbedarf hinausgehen.

Prof. Schauhoff kritisierte, dass der konkrete Finanzierungsbedarf regelmäßig nicht bezifferbar sei. Aus seiner Sicht hätte es dieses eigenen Kontrollregimes für den Bereich der Wohlfahrtspflege neben den allgemeinen Regelungen im Gemeinnützigkeitsrecht nicht bedurft. Nach den allgemeinen Regeln dürften gemeinnützige Körperschaften etwa Gewinne in Höhe der AfA eines Wirtschaftsguts unabhängig vom tatsächlichen Erhaltungsaufwand oder Erhaltungszustand verdienen (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO), dabei Preissteigerungen für Ersatzinvestitionen berücksichtigen und Risiken unabhängig von der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO) durch eine Betriebsmittelrücklage für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abfedern (Tz. 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 AEAO). Es sei wichtig, betonte Prof. Schauhoff, dass gemeinnützige Organisationen nicht auf die Erhaltung des status quo beschränkt werden, sondern mit sich ändernden Märkten wachsen können. Die Gemeinnützigkeit dürfe keine künstliche Wachstumsbremse darstellen. Daher bedürfe es im Hinblick auf das neue BMF-Schreiben einer weiteren Klarstellung durch die Finanzverwaltung.

Bedarf an eigenen Corporate Governance Regelungen für gemeinnützige Unternehmen erkennt Prof. Schauhoff nicht. Er verwies auf die bestehende Gestaltungsfreiheit im Vereins-, Stiftungs- und Kapitalgesellschaftsrecht, welche eine gute Ausgestaltung der Corporate Governance ermögliche. Gesetzgeberische Klarstellung bedürfe es dagegen für die sozial- und arbeitsrechtliche Behandlung von ehrenamtlich Tätigen. Prof. Schauhoff wies dazu auf das Urteil des BSG v. 16.8.2017⁶⁹ hin. Darin hatte das BSG ein versicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis eines ehrenamtlich tätigen Kreishandwerkmeisters trotz der Wahrnehmung seiner organischen Aufgaben und der Gewährung einer Aufwandsentschädigung abgelehnt. Diese Rechtsprechung dürfe nicht durch steuerstrafrechtliche Sanktionen unterlaufen werden. Prof. Schauhoff appellierte dafür, dass für ehrenamtlich Tätige

64) BGH Beschl. v. 16.5.2017 – II ZB 7/16, JZ 2017, 894.

65) BT-Drs. 18/11506.

66) vgl. OLG Frankfurt v. 24.1.2017 – 20 W 290/14, npoR 2017, 250; OLG Köln v. 24.5.2016 – 2 Wx 78/16, npoR 2017, 152.

67) BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68

68) BMF Schreiben v. 6.12.2017, BStBl. I 2017, 1603

69) B 12 KR 14/16 R.

jedenfalls eine Entschädigung in Höhe des Verdienstausfalls zulässig sein sollte.

Abschließend erklärte Prof. Schauhoff, dass das Gemeinnützigkeitsrecht als Ordnungsrecht den Rechtsrahmen für Non-Profit-Organisationen vorgebe und viele Rechtsfragen präge. Die Überwachung der Non-Profit-Organisationen erfolge im Wesentlichen durch die Finanzämter. Dabei dürfe jedoch nicht jeder Fehler der tatsächlichen Geschäftsführung zur gesetzlich vorgesehenen Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen. Derzeit diskutierte Fragen wie etwa die Angemessenheit von Geschäftsführergehältern oder politischer Betätigungen im dritten Sektor gehörten zur Ausgestaltung des Gemeinnützigkeitsrechts. Mit Hinweis auf das Urteil des BVerwG v. 17.11.2017⁷⁰ wies Prof. Schauhoff daraufhin, dass es mit Art. 12 GG vereinbar sei, wenn der Staat Gemeinnützige anders fördere als kommerzielle Anbieter. Die Gemeinnützigkeit allein sei aber ohne eine weitere gesetzliche Grundlage noch kein Grund für eine vergaberechtliche Vorzugsbehandlung⁷¹. ■



70) 3 B 14/16.

71) vgl. Vergabekammer Münster v. 21.12.2017 – VK 1 40/17.

Grunderwerbsteuer bei gemeinnützigen Organisationen und KöR

Dr. Stefan Behrens,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Steuerberater, Partner Clifford Chance
Deutschland LLP



Zu Beginn seines Vortrags erklärte Dr. Behrens, dass es im GrEStG keine generellen Befreiungen für gemeinnützige Organisationen im Sinne der §§ 51 ff. AO gebe. Er präsentierte daher die Anwendbarkeit der allgemeinen Befreiungen nach §§ 3 bis 6a GrEStG für Grundstücks- und Anteilsgeschäfte zwischen gemeinnützigen Organisationen, auch unter Beteiligung juristischer Personen des öffentlichen Rechts.

1. Grundstücks- und Anteilsgeschäfte unter gemeinnützigen Organisationen

In seinem Vortrag unterschied Dr. Behrens grundsätzlich zwischen Grundstücks- und Anteilsgeschäften unter gemeinnützigen Organisationen ohne und mit bestehender gesellschaftsrechtlicher Verknüpfung untereinander.

Eine Schenkung im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts von Grundstücken oder Anteilen sei gem. § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG steuerfrei, solange damit keine Auflage oder Gegenleistung verbunden ist. Ist mit der Schenkung eine Auflage verbunden, die bei der Schenkungsteuer dem Grunde nach abziehbar wäre, sei die Schenkung aber Grunderwerbsteuerpflichtig. Dazu kritisierte Dr. Behrens die Rechtsprechung des BFH, wonach er die unterschiedliche Bewertung einer solchen Auflage (für die Schenkungssteuer nach § 16 BewG und für die Grunderwerbsteuer nach § 17 Abs. 3 S. 2 BewG) akzeptiere. Dies entspreche nicht dem Zweck, Doppelbelastungen mit beiden Steuerarten zu vermeiden.

Dr. Behrens stellte als Beispiel die schrittweise Umgestaltung

eines gemeinnützigen e.V., der ein mit einem Grundpfandrecht belastetes Vereinsgrundstück hält, in eine rechtsfähige gemeinnützige Stiftung vor und differenzierte danach, ob die mit dem Grundpfandrecht besicherte Verbindlichkeit besteht oder nicht. Übernehme die Stiftung die bestehende Verbindlichkeit, gelte dies insoweit als grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung im Sinne von § 8 Abs. 1 GrEStG. Bestehe die Verbindlichkeit nicht mehr, sei der Erwerb des Vereinsgrundstücks gem. § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG steuerfrei. Daran ändere sich auch dadurch nichts, dass der Erwerb auch gem. § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG befreit sei.

Als weiteres Beispiel beschrieb Dr. Behrens schrittweise den Formwechsel eines gemeinnützigen e.V. in eine gGmbH. Grundsätzlich falle hierbei keine Grunderwerbsteuer an, da kein Rechtsträgerwechsel statfinde. Ungeklärt sei aber die Frage, ob ein Formwechsel auf Ebene einer gemeinnützigen Stiftung eine Anteilsvereinigung gem. § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG auslösen könne.

Zu den Übertragungen zwischen gemeinnützigen Organisationen mit gesellschaftsrechtlicher Verknüpfung stellte Dr. Behrens zuerst den Fall der Bestellung eines Erbbaurechts durch einen gemeinnützigen Gesellschafter (z.B. gemeinnütziger e.V.) an seine gemeinnützige GmbH ohne Gegenleistung dar. Diese sei grundsätzlich steuerbar. Selbst bei gemeinnütziger Zwecksetzung könne nach der Rechtsprechung des BFH⁷² aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses nicht von einer freigebigen Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ausgegangen werden. Daran ändere auch die Möglichkeit der Mittelweitergabe gem. § 58 Nr. 2 AO nichts. Im umgekehrten

72) BFH Urteil vom 17.10.2007 – II R 63/05, BStBl. II 2008, 381.

Fall, der Grundstücksschenkung durch die gemeinnützige Gesellschaft an ihren gemeinnützigen Gesellschafter sei es unklar, ob es sich um eine grunderwerbsteuerfreie freigebige Zuwendung handle. Nach Dr. Behrens liegt jedenfalls unter Beachtung der Mittelverwendungsregeln aus §§ 51 ff. AO keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

2. Grundstücksschenkungen durch juristische Personen des öffentlichen Rechts an gemeinnützige Organisationen

Grundsätzlich sei § 3 Nr. 2 GrEStG bei Übertragungen durch juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht anwendbar, weil Träger der öffentlichen Verwaltung nur in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig handeln könnten. Dazu verwies er auf ein Urteil des BFH⁷³, bei dem ein Landkreis einer GmbH, deren alleiniger Gesellschafter er ist, ein Grundstück mit einem Krankenhaus übertragen hatte. Dies diene dem öffentlichen Zweck der Krankenversorgung, welcher auch dadurch abgesichert wurde, dass die Klägerin bei Wegfall der Nutzung für Krankenhauszwecke zur Rückübertragung verpflichtet war.

Etwas anderes gelte jedoch bei der Grundstücksschenkung durch eine kirchliche Körperschaft des öffentlichen Rechts an einen gemeinnützigen Rechtsträger. So könne nach der Rechtsprechung des BFH⁷⁴ eine Kirchengemeinde einer kirchlichen Einrichtung mit karitativer Zielsetzung ein Erbbaurecht an einem Grundstück mit aufstehendem Alten- und Pflegeheim im Sinne einer steuerbefreiten Schenkung bestellen, wenn der vereinbarte Erbbauzins so lange nicht zu zahlen ist, wie der Heimbetrieb durch die kirchliche Einrichtung fortgeführt werde. Kirchen seien nämlich nicht daran gehindert, freigebige Zuwendungen zu erbringen.

3. Antrag auf verbindliche Auskunft betreffend Grunderwerbsteuer

Schließlich gab Dr. Behrens noch wichtige praktische Hinweise zu einem Antrag auf verbindliche Auskunft bezüglich der Grunderwerbsteuer. Bei einer Mehrzahl von potentiellen Steuerschuldern im Sinne von § 13 GrEStG sollte für jeden potentiellen Steuerschuldner ein Antrag gestellt werden. Gem. Tz. 3.6.2. AEAO zu § 89 erlösche nämlich die Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft in Fällen der Einzelrechtsnachfolge. Bei Anträgen mehrerer Rechtsträger, z.B. innerhalb einer Organschaft, in Bezug auf den gleichen Sachverhalt falle nach der Rechtsprechung des BFH⁷⁵ nur eine Auskunftsgebühr an. Diese richte sich nach der Differenz im GrESt-Betrag aus der Auffassung des Antragstellers und der abweichenden Auffassung der Finanzverwaltung⁷⁶. Abschließend wies Dr. Behrens darauf hin, dass man bei einem Antrag auf verbindliche Auskunft darauf achten müsse, dass der geschilderte Sachverhalt mit der tatsächlichen Verwirklichung übereinstimme. Als Negativbeispiel nannte er den Fall der Zusammenlegung einer Kirchengemeinde, der dem Urteil des FG Münster v. 7.6.2017⁷⁷ zugrunde lag. Das Verfahren ist unter II R 35/17 beim BFH anhängig. ■

73) BFH, Urteil vom 29.3.2006 – II R 15/04, BStBl. II 2006, 557.

74) BFH, Urteil vom 17.5.2006 – II R 46/04, BStBl. II 2006, 720.

75) BFH, Urteil vom 9.3.2016 – I R 66/14, BStBl. II 2016, 706.

76) BFH, Urteil vom 22.4.2015 – IV R 13/12, BStBl. II 2015, 989.

77) 8 K 3992/14 GrE, EFG 2017, 1286.

Neues und Dauerbrenner: Ausblick im Arbeitsrecht für 2018



Dr. Marc Werner,
Rechtsanwalt, Partner bei
Seitz Rechtsanwälte Steuerberater
Partnerschaftsgesellschaft mbB

Dr. Werner präsentierte aktuelle Themen aus dem Arbeitsrecht und wies insbesondere auch auf die Haftungsrisiken für Organe gemeinnütziger Körperschaften hin.

1. Entgelttransparenzgesetz

Zunächst stellte Dr. Werner das neue Entgelttransparenzgesetz vor, welches erstmals ab 2018 einen individuellen Auskunftsanspruch des Arbeitnehmers bezüglich der Kriterien und des Verfahrens der Entgeltfindung und eines Vergleichsentgelts regelt. Der Anspruch bestehe für Beschäftigte in Betrieben mit in der Regel mehr als 200 Beschäftigten. Auskunftspflichtig sei primär der Betriebsrat, sollte keiner gebildet sein, der Arbeitgeber. Damit der Betriebsrat Auskunft geben könne, bestehe für Arbeitgeber die neuerliche Pflicht, Entgeltlisten vorzuhalten. Dr. Werner empfahl hierzu, eine freiwillige Betriebsvereinbarung zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat über Zuständigkeiten und Dokumentationspflichten. Um sich gegen einen möglichen Folgeanspruch eines Beschäftigten auf Lohnanpassung und Entschädigung für möglicherweise sogar lang zurückliegende Zeiträume zu schützen, empfahl Dr. Werner wirksame Ausschlussklauseln in Arbeitsverträge aufzunehmen. Das außerdem im neuen Gesetz empfohlene freiwillige betriebliche Prüfverfahren über das eigene Vergütungssystem und die Entgeltgleichheit bei über 500 Beschäftigten eines privaten Arbeitgebers sollte nach Ansicht von Dr. Werner möglichst restriktiv gehandhabt werden. Dieses verursache auch bei regelmäßig positivem Ergebnis Kosten und könne bei negativen Ergebnissen zu Klagewellen führen. Verpflichtend sei dagegen für Arbeitgeber mit über 500 Beschäf-

tigten, die auch zur Erstellung eines Lageberichts verpflichtet sind, alle 3 bzw. 5 Jahre einen Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit zu erstellen. Zu der Bedeutung dieses Berichts wies Dr. Werner auf besondere Gründe der Reputation hin und empfahl eine frühzeitige Planung von Maßnahmen zur Förderung der Gleichstellung, die in diesem Bericht beschrieben werden könnten.

2. Unbillige Weisungen des Arbeitgebers

Dr. Werner wies kurz auf das Urteil des BAG vom 18.10.2017⁷⁸ hin, indem das BAG seine Rechtsprechung hinsichtlich der Pflicht eines Arbeitnehmers zur Befolgung unbilliger Weisungen durch den Arbeitgeber geändert hat. Danach müsse der Arbeitnehmer unbillige Weisungen des Arbeitgebers grundsätzlich nicht mehr befolgen und könne sich ggf. sogar mit einer einstweiligen Verfügung dagegen wehren. Er sei grundsätzlich zur Selbsthilfe berechtigt, ohne unmittelbare arbeitsrechtliche Sanktionen fürchten zu müssen. Der Arbeitnehmer trage dabei jedoch das Risiko seines Rechtsirrtums.

3. Fremdpersonal und Scheinselbstständigkeit

Im Hinblick auf die Nutzung von Fremdpersonal wies Dr. Werner auf das Risiko hin, dass sich Tatbestände der Scheinselbstständigkeit oder der verdeckten Arbeitnehmerüberlassung realisieren könnten. Dieses Risiko bestehe regelmäßig beim Abschluss von Dienst- oder Werkverträgen mit selbstständigen Dienstleistern oder Werkunternehmern, bei arbeit-

78) 10 AZR 330/16, DB 2017, 2869.

nehmerähnlichen Zuständen. Letztlich komme es hierbei aber immer auf die tatsächliche Durchführung an. Hinweise auf arbeitnehmerähnliche Zustände seien beispielsweise ein zu unbestimmter Leistungsgegenstand, die Unterstützung im Tagesgeschäft oder die Einladung zu Betriebsveranstaltungen. Dr. Werner empfahl daher das Outsourcing von kompletten Auftragsbereichen, die möglichst wenige Schnittstellen mit dem Kerngeschäft aufweisen (z.B. Kantine, Sicherheitsdienst, Gärtner). Auch der Einsatz von ausländischen Unternehmen beuge den Risiken vor. Zu den Hauptkriterien der Rechtsprechung für das Vorliegen einer Arbeitnehmerstellung zählte Dr. Werner individuelle Weisungen hinsichtlich der Aufgabenerledigung, die nachträgliche Präzisierung des Arbeitserfolgs, die Eingliederung und arbeitsteilige Zusammenarbeit. Weitere Nebenkriterien seien eine Anwesenheitspflicht, das Fehlen unternehmerischen Risikos, regelmäßige und gleichförmige Arbeitszeiten und eine feste statt einer erfolgsabhängigen Vergütung.

4. EuGH Rechtsprechung zu dynamischen Bezugnahmeklauseln und Fremdgeschäftsführern

In seinem weiteren Vortrag ging Dr. Werner noch auf das EuGH-Urteil vom 27.4.2017⁷⁹ (Asklepios) ein. Darin habe der EuGH das BAG darin bestätigt, dass dynamische Bezugnahmeklauseln auf einen Tarifvertrag in Arbeitsverträgen zwischen Arbeitnehmern und tarifungebundenen Arbeitgebern auch nach einem Betriebsübergang dynamisch fortgelten. Der Erwerber kann danach nicht an einer bestimmten, zum Zeitpunkt des Betriebsübergangs gültigen, Fassung statisch festhalten. Dies schütze Arbeitnehmer in großer Zahl vor nachteiligen einvernehmlichen Änderungen. Nur wenn eine Entgeltreduzierung allein zur Verhinderung einer Stilllegung des Betriebs oder des Abbaus von Arbeitsplätzen diene, ist eine Änderungskündigung denkbar. Schließlich ermögliche die gefestigte Rechtsprechung ein besseres Einpreisen des Risikos aus dynamischen Bezugnahmeklauseln bei Unternehmenskäufen.

Außerdem merkte Dr. Werner eine Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung bezüglich der Behandlung von Fremdgeschäftsführern an. Dazu wies er einerseits auf das EuGH-Urteil vom 9.7.2017⁸⁰ (Balkaya) hin, wonach ein Fremdgeschäftsführer einer GmbH beim Schwellenwert für Masseneinstellungen als Arbeitnehmer zu berücksichtigen sei und andererseits auf das EuGH-Urteil vom 11.11.2010⁸¹ (Danosa) bei dem einem GmbH-Geschäftsführer Arbeitnehmerschutz gewährt wurde. Es bleibe in 2018 zu beobachten, inwiefern der EuGH den arbeitnehmerähnlichen Schutz von Fremdgeschäftsführern ausdehne.

5. Neues vom Gesetzgeber

Abschließend ging Dr. Werner kurz auf unterschiedliche neue gesetzliche Regelungen ein. Das Gesetz zur Neuregelung des Mutterschutzrechts regle seit dem 1.1.2018 auch den Mutterschutz für Schülerinnen und Studentinnen. Außerdem sei ein branchenunabhängiges Verbot der Nacht- und Sonntagsarbeit und ein behördliches Genehmigungsverfahren für die Arbeit nach 20 Uhr gesetzlich geregelt worden. Eher ungewiss sei im Hinblick auf die laufenden Koalitionsverhandlungen die weitere Entwicklung im Hinblick auf das Gesetz zur Weiterentwicklung des Teilzeitrechts. Das Gesetz zur Stärkung der Altersversorgung sehe seit Jahresbeginn eine stärkere Förderung der Betriebsrente durch staatliche Zuschüsse vor. Wie bereits Dr. Kirchhain erinnerte auch Dr. Werner an die neuen Regelungen zum Datenschutz mit Wirkung ab dem 25.5.2018.



79) C-680/15, NZA 2017, 571.

80) C-229/14, NZA 2015, 861.

81) C-232/09, NZA 2011, 143.

EUROFORUM

AUF EIN WIEDERSEHEN IN 2019

Die Non-Profit-Organisation 2019

14. EUROFORUM-Jahrestagung | 5. und 6. Februar 2019 | Köln

Spezialtag „Rechnungslegung in Non-Profit-Organisationen“ | 4. Februar 2019 | Köln

**Diese Experten sind auch in 2019
wieder für Sie da:**



Dr. Jörg Alvermann,
Streck Mack Schwedhelm

Dr. Reinhard Berndt,
BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Prof. Dr. Rainer Hüttemann,
Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Dr. Christian Kirchhain L.L.M.,
Flick Gocke Schaumburg



Prof. Dr. Thomas Küffner,
KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER

Carina Leichinger,
Oberfinanzdirektion NRW *
*nicht in dienstlicher Eigenschaft



Prof. Dr. Stephan Schauhoff,
Flick Gocke Schaumburg

Harald Spiegel,
SPIEGEL Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer
Steuerberater Partnerschaft mbB

INFOLINE

+49 (0)211.96 86 – 38 64

Haben Sie Fragen zu dieser Veranstaltung?
Wir helfen Ihnen gerne weiter.



INHALT & KONZEPTION
Katrin Marie Schmitz
Senior-Konferenz-Managerin
katrin.schmitz@euroforum.com



SPONSORING UND AUSSTELLUNG
Sabrina Hoffmann, Sales-Managerin
Telefon: +49 (0)2 11.96 86–37 05
sabrina.hoffmann@euroforum.com

**SAVE
THE DATE
NPO 2019**



[Zurück zum Inhaltsverzeichnis](#)