

# PKF themen



## Non-Profit-Agenda für 2017

Klärungsbedarf von A wie Arbeitnehmerüberlassung bis Z wie Zuschuss

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

der Regulierungsrahmen für den Bereich der Non-Profit-Organisationen ist in wichtigen Aspekten geändert worden, so dass wir Ihnen zum Jahresende 2016 ein eher langes Themenheft auf den Gabentisch legen dürfen (bzw. müssen). So werden beispielsweise neben der (teilweise rückwirkend) angepassten Pflegebuchführungs-Verordnung (dazu ab S. 18) auch die Änderungen im Arbeitnehmerüberlassungsgesetz erhebliche Auswirkungen im NPO-Bereich mit sich bringen – eine Übersicht folgt dazu im Brennpunkt ab S. 3.

Es schließen sich zwei Beiträge zum Stiftungsrecht an. Die Errichtung und Kündigung einer Stiftung werfen vielfältige Fragestellungen auf. Da könnte eine Systematik helfen, die kürzlich vom OVG Münster ausgearbeitet wurde und die wir deshalb ab S.5 behandeln. Das Thema der zulässigen Anlageformen von Stiftungen ist in der Rechtsprechung nach drei wichtigen Entscheidungen in 2014/2015 nun fortgeführt worden: Konkretisierungen hierzu und zu den Untergrenzen der Vermögensbewirtschaftung finden Sie ab S. 7.

In steuerrechtlicher Sicht standen Spendengelder kürzlich im Fokus der Rechtsprechung, wie Sie den Ausführungen zur Mittel Fehlverwendung und Spendenhaftung ab S.15 entnehmen können. Ob der BFH der sehr engen Auffassung des Finanzgerichts Hamburg folgt, bleibt abzuwarten. Bereits ergangen sind BFH-Entscheidungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuschüssen sowie zum Problem der Abgrenzung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bei Beteiligungen gemeinnütziger Körperschaften an Personengesellschaften – lesen Sie mehr ab S. 13 bzw. ab S. 10.

Da auch die Finanzverwaltung nicht untätig war, finden Sie weitere steuerrechtliche Beiträge in diesem Heft, die die steuerliche Behandlung von Aufwands- und Sachspenden betreffen (S. 17) sowie zuvor ab S. 12 die Besteuerung von Tafeln und der sie beliefernden Unternehmer.

Wir hoffen, dass in diesem breiten Themenspektrum für Sie nutzbringende Hinweise und Gestaltungsimpulse enthalten sind, die Sie – gerne mit uns – in 2017 in Handlungsoptionen umsetzen können. Zuvor wünschen wir Ihnen in Anbetracht der nahenden Festtage Tafelfreuden eigener Art und viel Erfolg im Neuen Jahr.

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

- » **BRENNPUNKT**
  - » Änderungen im Arbeitnehmerüberlassungsgesetz ab 1.4.2017 – Erhebliche Auswirkungen im NPO-Bereich ..... **S. 3**
- » **STIFTUNGSRECHT**
  - » Kündigung eines Stiftungsvertrags – Alternative Vertragstypen gem. Systematisierung des OVG Münster ..... **S. 5**
  - » Zulässige und unzulässige Anlageformen für Stiftungen – Weitere Konkretisierungen seitens der Rechtsprechung ..... **S. 7**
- » **VEREINSRECHT**
  - » Idealverein und unternehmerische Tätigkeit – Neue Berliner Entscheidung sorgt für Verunsicherung ..... **S. 8**
- » **STEUERRECHT**
  - » Beteiligungen gemeinnütziger Körperschaften an Personengesellschaften – Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb? ..... **S. 10**
  - » Besteuerung von Tafeln und der sie beliefernden Unternehmer – Voraussetzungen der Steuerbefreiung und Bewertungsansätze .. **S. 12**
  - » Umsatzsteuer bei echten und unechten Zuschüssen – Voraussetzungen der Umsatzbesteuerung von Zahlungen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ..... **S. 13**
  - » Mittel Fehlverwendung und Spendenhaftung – Spendengelder im Fokus der Rechtsprechung ..... **S. 15**
  - » Steuerliche Anerkennung von Aufwands- und Rückspenden – Zum Abzug von Aufwand aus einer regelmäßigen Tätigkeit ..... **S. 17**
- » **BILANZRECHT**
  - » Änderungen der Pflegebuchführungsverordnung – Erneute Anpassungen erforderlich ..... **S. 18**
- » **KURZ NOTIERT**
  - » Werkstätten für behinderte Menschen ..... **S. 20**

## » BRENNPUNKT

# Änderungen im Arbeitnehmerüberlassungs- gesetz ab 1.4.2017

## Erhebliche Auswirkungen im NPO-Bereich

*Auch bei gemeinnützigen Organisationen ist eine entgeltliche Arbeitnehmerüberlassung erlaubnispflichtig. Unerheblich ist, ob die Arbeitnehmerüberlassung Hauptzweck des Unternehmens ist oder nur gelegentlich erfolgt. Auch kommt es nicht darauf an, ob die Arbeitnehmerüberlassung ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Mithin sind die nunmehr verabschiedeten Änderungen des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) auch für NPO erheblich. Der Beitrag vermittelt eine Übersicht über die wichtigsten Änderungen.*

### 1. Höchstüberlassungsdauer von 18 Monaten

#### 1.1 Grundregel

Beginnend mit dem 1.4.2017 dürfen Arbeitnehmer nur noch maximal 18 Monate bei einem Entleiher tätig werden. Bei Überschreitung dieser 18 Monate wird nach dem neuen AÜG automatisch ein Arbeitsverhältnis zwischen Leiharbeiter und Entleiher fingiert.

#### 1.2 Ausnahmen

**(1) Festhaltungserklärung des Leiharbeitnehmers:** Der Leiharbeiter kann das „automatische“ Arbeitsverhältnis mit dem Entleiher verhindern, wenn er eine sog. Festhaltungserklärung abgibt. Die Erklärung soll nur wirksam sein, wenn:

- der Leiharbeiter diese vor ihrer Abgabe persönlich in einer Agentur für Arbeit vorlegt,
- die Agentur für Arbeit die abzugebende Erklärung mit dem Datum des Tages der Vorlage und dem Hinweis versieht, dass sie die Identität des Leiharbeitnehmers festgestellt hat, und
- die Erklärung spätestens am dritten Tag nach der Vorlage in der Agentur für Arbeit dem Verleiher oder dem Entleiher zugeht.

### (2) Abweichung gem. Tarifvertrag der Einsatzbranche:

Von der Höchstüberlassungsdauer kann durch einen Tarifvertrag der Einsatzbranche oder aufgrund eines solchen Tarifvertrags in einer Betriebs- oder Dienstvereinbarung abgewichen werden. Entscheidend ist somit der Tarifvertrag beim Entleiher und nicht der der Zeitarbeitsbranche. Es gilt somit genau zu beobachten, ob die Tarifverträge der jeweiligen Einsatzbranche hier eine Änderung erfahren werden, indem sie die Höchstüberlassungsdauer ausdehnen.

**(3) Unterbrechung für mind. 3 Monate:** Die Höchstüberlassungsdauer beginnt neu zu laufen, wenn der Leiharbeiter für mindestens 3 Monate seine Tätigkeit bei dem Entleiher unterbricht.

#### 1.3 Bußgeld

Der Verstoß gegen die Höchstüberlassungsdauer stellt eine Ordnungswidrigkeit dar, die mit einem Bußgeld von bis zu 30.000 € geahndet wird.

### 2. Equal-Pay ab dem zehnten Monat

#### 2.1 Grundregel

Schon jetzt gilt grundsätzlich für die gesamte

---

Entscheidend ist der Tarifvertrag beim Entleiher und nicht der der Zeitarbeitsbranche.



**Leiharbeitnehmer dürfen nicht mehr anonym eingesetzt werden.**

Zu prüfen ist, ob Zuschlagstarifverträge für die Zeitarbeit bestehen.

Zeit der Überlassung das Equal-Pay-Prinzip. Durch Tarifvertrag der Zeitarbeitsbranche kann davon (auch nach unten) abgewichen werden. Diese Möglichkeit wird ab dem 1.4.2017 auf neun Monate ab Beginn der Überlassung befristet. Ab dem zehnten Monat der Überlassung sind nunmehr die Leiharbeitnehmer mit den Stammarbeitnehmern des Entleihers gleich zu bezahlen.

## 2.2 Ausnahmen vom Equal-Pay-Prinzip

**(1) Branchenzuschlagstarifvertrag:** Nur soweit für das Arbeitsverhältnis ein Branchenzuschlagstarifvertrag gilt, der eine stufenweise Heranführung des Arbeitsentgelts an das Equal-Pay-Niveau vorsieht, besteht der Anspruch auf Equal-Pay nicht bereits nach neun, sondern erst nach einer Einsatzdauer von 15 Monaten. Mithin gilt es hier in der Zukunft zu beobachten, ob in der entsprechenden Einsatzbranche diese sog. Zuschlagstarifverträge für die Zeitarbeit vereinbart werden.

## (2) Unterbrechung für mind. 3 Monate:

Hierzu gelten die obigen Ausführungen unter Abschn. 1.2 entsprechend.

## 2.3 Bußgeld

Bei einem Verstoß gegen das Equal-Pay-Prinzip wird ein Bußgeld von bis zu 500.000 € fällig.

## 3. Vorsorgliche Arbeitnehmerüberlassungserlaubnis

Unternehmen haben nicht mehr die Möglichkeit, durch das Vorhalten einer Arbeitnehmerüberlassungserlaubnis (sog. Vorratserlaubnis) die Rechtsfolgen einer illegalen Arbeitnehmerüberlassung zu verhindern. Des Weiteren müssen in Zukunft die Arbeitnehmerüberlassung im Vertrag als solche ausdrücklich gekennzeichnet und die Person des Leiharbeitnehmers konkretisiert sein.

## 4. Personalgestellung

Eine Personalgestellung ist die auf Dauer

angelegte Beschäftigung bei einem Dritten unter Fortsetzung des bestehenden Arbeitsverhältnisses. Soweit in der Einsatzbranche ein Tarifvertrag des öffentlichen Dienstes Anwendung findet, der eine solche Personalgestaltung als zulässig ansieht, finden die Vorschriften des AÜG (d.h. z.B. die Höchstüberlassungsdauer und das Equal-Pay-Prinzip) keine Anwendung.

## 5. Arbeitnehmerüberlassung zwischen Konzernunternehmen

Die Ausnahme für Konzernunternehmen bleibt auch

nach der AÜG-Reform bestehen. Danach ist eine Arbeitnehmerüberlassung zwischen Konzernunternehmen nicht erlaubnispflichtig, wenn der Arbeitnehmer nicht zum Zwecke der Überlassung eingestellt und beschäftigt wird.

## 6. Fazit

Das neue AÜG zeigt die Grenzen der Arbeitnehmerüberlassung nunmehr detaillierter auf. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob und wie in Zukunft die Tarifverträge hinsichtlich der Höchstüberlassungsdauer, des Equal-Pay oder der Personalgestaltung angepasst werden.

## » STIFTUNGSRECHT

# Kündigung eines Stiftungsvertrags

## Unselbständige Stiftungen gem. Systematisierung des OVG Münster

Das OVG Münster hat die verschiedenen gesetzlichen Möglichkeiten, aus denen sich ein Recht zur ordentlichen oder zur außerordentlichen Kündigung eines Stiftungsvertrags ergeben kann, in einer kürzlich ergangenen Entscheidung (Urteil vom 31.5.2016, Az.: 16 A 172/13) systematisch aufgearbeitet. Nachfolgend wird diese Systematik in einer Grafik auf S.6 veranschaulicht und eine Empfehlung für den Errichtungszeitpunkt abgeleitet.

### 1. Allgemeines

Unselbständige Stiftungen sind keine Körperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit, sondern letztlich lediglich Verträge zwischen einem Stifter und einem Stiftungsträger. Sind sich die Vertragsparteien einig, so können sie jederzeit eine Rückabwicklung der unselbstständigen Stiftung, einen Austausch des Stiftungsträgers oder sonstige Änderungen vertraglich vereinbaren.

Will allerdings nur ein Vertragspartner gegen den Willen des anderen eine Änderung durchsetzen (beispielsweise den Stiftungsvertrag kündigen), so gelten die Regeln des Stiftungsvertrags. Eine ordentliche Kündigung ist im Regelfall nur möglich, wenn dies ausdrücklich oder kon-

kludent vereinbart wurde. Eine konkludente Vereinbarung kann in der Wahl eines bestimmten Vertragsmodells liegen. Wird der Stiftungsvertrag in Form eines Treuhandverhältnisses geschlossen, so handelt es sich rechtlich um ein (unentgeltliches) Auftragsverhältnis oder um einen (entgeltlichen) Geschäftsbesorgungsvertrag mit dienstvertraglichen Elementen. In beiden Fällen gilt von Gesetzes wegen § 671 Abs. 1 BGB. Damit kann der Stifter das Treuhandverhältnis jederzeit widerrufen, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes vereinbart ist. Der Stiftungsträger kann es jederzeit kündigen, wenn bestimmte Rahmenbedingungen beachtet werden.

Die Alternative ist eine Schenkung unter einer Auflage. Hier kann der Stifter die Schenkung nur unter engen Voraussetzungen – beispielsweise wegen Verarmung oder wegen groben Undanks – zurückverlangen. Gleiches gilt, wenn der Stiftungsträger die Auflage schuldhaft nicht erfüllt.

### 2. Der vom OVG Münster entschiedene Fall

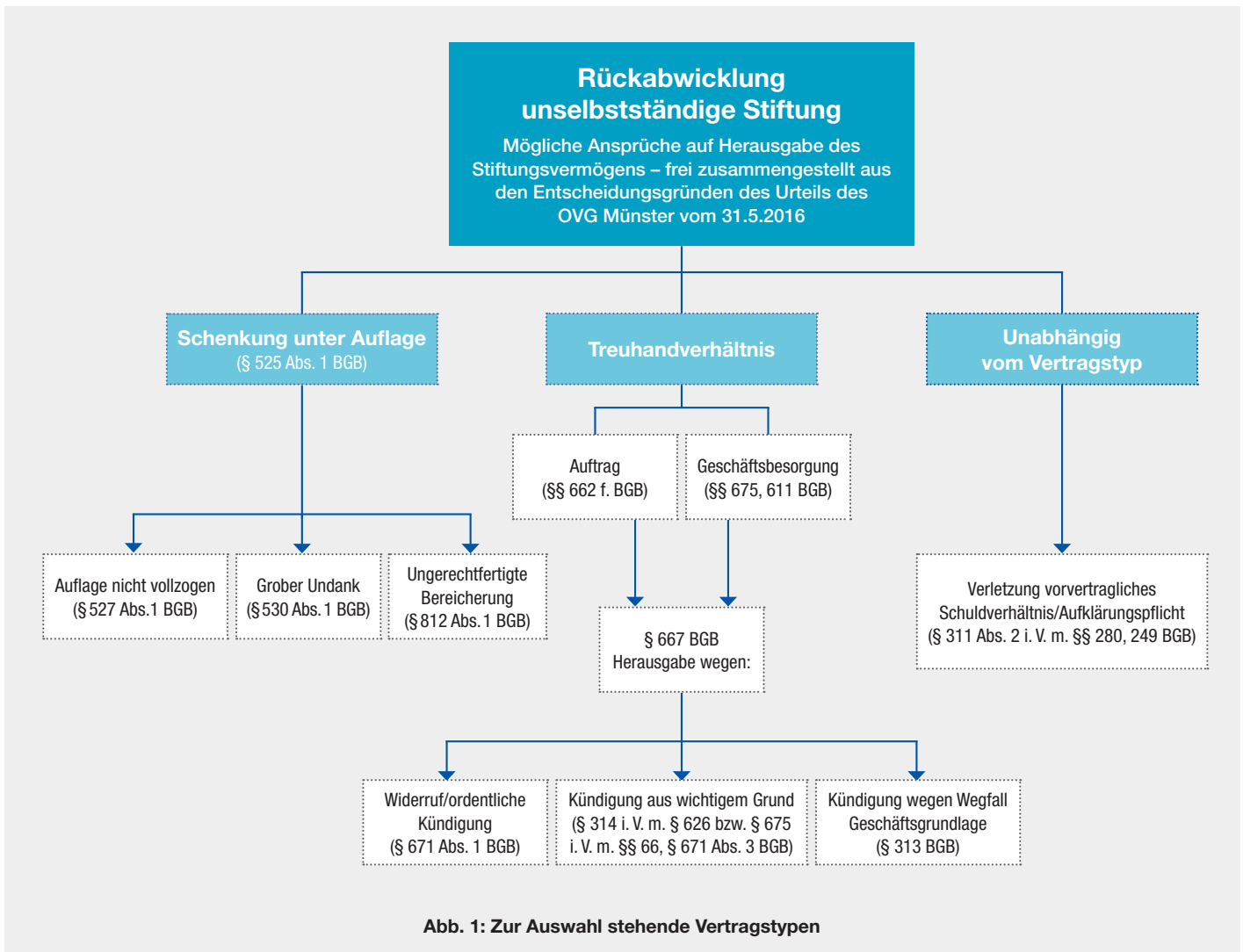
In dem Münsteraner Fall hatte ein Stifter letztendlich erfolglos die Rückabwicklung „seiner“ Stiftung von dem Stiftungsträger verlangt. Seine Begründung, die beklagte Universität setze seine Stiftungs-idee (die Bekanntmachung und Förderung des Demokratiege-

dankens in aller Welt, insbesondere aber in Ländern, die den Begriff noch nicht umfassend kennen und ihn deshalb nicht wertschätzen können) nicht seinen Vorstellungen entsprechend um, hielt das Gericht für nicht ausreichend.

### 3. Alternative Vertragstypen: Auswahl und Konsequenzen

Die Entscheidung gibt einen guten Überblick über die zur Auswahl stehenden Vertragstypen für eine unselbstständige Stiftung sowie die Auswirkungen der Wahl auf die Möglichkeiten zur einseitigen Beendigung. In der nachfolgenden Abb. 1 haben wir diese Möglichkeiten einmal grafisch aufgearbeitet.

Welchen Regeln eine unselbstständige Stiftung unterfallen soll, sollte im Errichtungszeitpunkt ausdrücklich entschieden werden. Die Interessenlagen des Stifters und des Stiftungsträgers decken sich zuweilen nicht. Der Stiftungsträger ist i.d.R. an einer dauerhaften Bindung des Stifters und seiner Erben interessiert, will aber selbst flexibel bleiben. Stifter wählen dagegen zuweilen gerade deshalb eine unselbstständige Stiftung, weil ihnen die Endgültigkeit einer selbstständigen Stiftung im ersten Schritt noch zu weit geht. Sie wollen zumindest „das Gefühl haben“, zu Lebzeiten noch Herr „ihres“ Stiftungsvermögens zu sein. Dieser potenzielle Konflikt sollte im Errichtungszeitpunkt nicht verdrängt, sondern bereits dann eindeutig geregelt werden.



# Zulässige und unzulässige Anlageformen für Stiftungen

## Weitere Konkretisierungen seitens der Rechtsprechung

Zum Ende des Jahres 2015 haben wir über drei bemerkenswerte Entscheidungen der Zivil- und der Steuergerichte aus 2014 und 2015 berichtet, in denen es um Anlageentscheidungen der Stiftungsorgane ging, die sich als Fehlinvestitionen herausgestellt hatten. Nun liegt weitere Rechtsprechung vor, die sich mit der Konkretisierung stiftungsrechtlich zulässiger Anlageformen und den Untergrenzen der Vermögensbewirtschaftung befasst.

In den drei zuvor behandelten Fällen (vgl. PKF-Themenheft NPO 2/2015) gingen die Gerichte davon aus, dass die konkret gewählten Anlageformen nicht mit dem Stiftungsrecht vereinbar waren:

- Überhöhte Aktienquote (BGH vom 20.11.2014)
- Vergabe von ungesicherten Darlehen an ein mittelständisches Unternehmen (FG Münster vom 11.12.2014)
- Investition in fremdwährungsfinanzierte geschlossene Immobilienfonds (OLG Frankfurt/M. vom 28.1.2015)

In diesem Jahr ist über je eine weitere zivilgerichtliche und eine steuergerichtliche Stellungnahme zu Anlageentscheidungen von Stiftungen zu berichten.

### 1. Konkretisierung stiftungsrechtlich zulässiger Anlageformen

In einer kürzlich veröffentlichten Entscheidung des Landgerichts (LG) Frankfurt/M. vom 26.7.2016 (Az.: 2-12 O 189/15) erfolgte eine weitere Konkretisierung stiftungsrechtlich zulässiger bzw. unzulässiger Anlageformen. Anlass war die Haftungsinanspruchnahme einer Bank durch die Stiftung wegen fehlerhafter Anlageberatung.

Das LG hat zunächst die Rechtsprechung des OLG Frankfurt/M. vom 28.1.2015 weiter ausgedehnt und Investitionen in geschlossene Immobilienfonds nicht nur bei Fremdwährungsfinanzierung für nicht stiftungsgerecht erklärt, sondern generell. Eine Bank dürfe einer Stiftung allein schon aus stiftungsrechtlichen Gründen (Notwendigkeit des Kapitalerhalts) nicht zur Zeichnung eines geschlossenen Immobilienfonds raten. Aufgrund der

besonderen Risiken solcher Fonds seien diese ungeeignet, um den Stiftungszweck zu realisieren. Darauf, ob die Finanzierung (wie in dem Fall des OLG Frankfurt/M.) in Fremdwährung erfolge oder nicht, komme es nicht an. Die Stiftung hatte ihr bisher in 170.000 Stammaktien angelegtes Vermögen teilweise in geschlossene Immobilienfonds umgeschichtet.

Aus einem Nebensatz in den Entscheidungsgründen des LG lässt sich schließen, dass das Gericht zur Begründung für derartige (und wohl auch andere) risikoreiche Anlagen den Verweis auf das aktuelle Niedrigzinsumfeld nicht gelten lassen würde. Im konkreten Fall kam es zwar nicht darauf an, das Gericht machte aber dennoch aus seiner Meinung keinen Hehl, indem es formulierte: „Ob dieser Einwand generell zurückzuweisen ist, muss die Kammer vorliegend nicht entscheiden. Denn die streitgegenständlichen Anlageempfehlungen erfolgten nicht in einem Niedrigzinsumfeld.“

» **Hinweis:** Allerdings schließt das Gericht eine Beimischung von risikoreicheren Anlagen im Rahmen einer Gesamtstrategie zur Strukturierung des Stiftungsvermögens offensichtlich nicht aus. Es hält den zulässigen Rahmen einer Beimischung jedoch für überschritten, wenn sie mehr als 10 % des Gesamtvermögens ausmacht.

### 2. Untergrenzen der Vermögensbewirtschaftung

In einem summarischen Verfahren hat sich das FG München ebenfalls in einer Randbemerkung ausnahmsweise einmal mit den Untergrenzen der Vermögensbewirtschaftung befasst (Beschluss vom 15.1.2016, Az.: 7 V 2906/15). Die Münchener Richter haben dort unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Gemeinnützigkeit ausgeführt, dass die Tätigkeit einer Stiftung zwar nicht auf die Mehrung ihres Vermögens angelegt sein dürfe, sie dürfe das Vermögen aber auch nicht „brachliegen lassen“. Sie müsse ihre Geschäftstätigkeit darauf ausrichten, mit ihrem Vermögen – soweit es sich nicht um liquide Mittel handele oder es für eine zweckdienliche Nutzung gebraucht werde – eine möglichst hohe Rendite zu erwirtschaften (die dann für gemeinnützige Zwecke eingesetzt werden muss).

### 3. Fazit

Soweit Stiftungsorgane der Auffassung sind, dass die Beimischung (unter 10 %) von risikoreichen Anlagen im Rahmen einer Gesamtstrategie erforderlich ist, um das Stiftungsvermögen nicht brach liegen zu lassen, wird in Zukunft die sorgfältige Dokumentation noch wichtiger sein. Wenn der Stifter derartige Anlagen nicht ausdrücklich erlaubt hat, muss nachvollziehbar sein, dass der Anlageentscheidung

eine sorgfältige Abwägung vorausgegangen ist und ausnahmsweise besondere Gründe dafür sprechen, gerade das konkrete erhöhte Anlagerisiko einzugehen. Bei einer Anlage in einen geschlossenen Immobilienfonds, den die Stiftungsorgane für nicht besonders risikoreich halten, werden sie außerdem eine Begründung dafür vorhalten müssen, warum im Einzelfall die Ausnahme von der Regelauffassung der Rechtsprechung gelten soll.

## » VEREINSRECHT

# Idealverein und unternehmerische Tätigkeit

## Neue Berliner Entscheidung sorgt für Verunsicherung

Zwischen Idealverein und „unternehmerischer“ Tätigkeit eines Vereins bricht gelegentlich ein Spannungsverhältnis auf. Während einige Oberlandesgerichte (OLG) unternehmerische Tätigkeiten großzügig zulassen, legen andere sehr strenge Maßstäbe für die Eintragung des Vereins in das Vereinsregister an. Für die Vorstände und Mitglieder betroffener Vereine kann dies erhebliche Auswirkungen haben. Das für seine eher restriktive Handhabung wirtschaftlicher Tätigkeiten bekannte Kammergericht Berlin hat kürzlich mit einer Entscheidung zu einem Kita-Trägerverein zur weiteren Verunsicherung beigetragen.

### 1. Der Ausgangspunkt: Anerkennung der Rechtsfähigkeit gem. § 21 BGB

Die Frage der Rechtsfähigkeit ist für einen Verein von hoher Bedeutung. Nur der rechtsfähige Verein ist eine juristische Person; fehlt es an der Rechtsfähigkeit, gibt es keine Beschränkung der Haftung auf das Vereinsvermögen und der Verein wird wie eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts („GbR“) behandelt. Dies gilt im

Zivil- ebenso wie im Steuerrecht. Insbesondere kann der wirtschaftliche Verein, der wie eine GbR behandelt wird, nicht als gemeinnützig im Sinne des Steuerrechts anerkannt werden.

Schlüsselnormen für die Anerkennung der Rechtsfähigkeit eines Vereins sind die §§ 21 und 22 BGB: Der Zweck des Vereins darf nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 22 BGB) gerichtet sein, damit eine Eintragung in das Vereinsregister erfolgen und der Verein seine Rechtsfähigkeit erlangen kann (§ 21 BGB).

### 2. Kita-Träger als Idealverein?

#### 2.1 Unternehmerische Tätigkeit

In seinem Beschluss vom 11.4.2016 hat das KG Berlin (Az.: 22 W 40/15) nun überprüft, ob ein Verein, dessen Zweck auf den Betrieb einer Kindertagesstätte gerichtet ist, den Anforderungen des § 21 BGB an einen sog. „Idealverein“ entspricht.

Im Ergebnis hat das KG dies verneint: Eine wirtschaftliche Tätigkeit des Vereins liege vor, wenn der Verein am Markt gegen Entgelt gegenüber Dritten unternehmerisch tätig wird.

Berliner Richter haben Kita-Träger verunsichert.



Es reiche aus, wenn der Verein diese unternehmerische Tätigkeit ausschließlich gegenüber seinen Mitgliedern ausübt. Dass die Erbringung von Kinderbetreuungsleistungen gegen Entgelt eine unternehmerische Tätigkeit in diesem Sinne darstellt, dürfte nicht weiter überraschend sein.

## 2.2 Gemeinwohlorientierung ohne Bedeutung

Sehr ausführlich setzt sich das KG mit der Frage auseinander, ob die Gemeinwohlorientierung, die auch in der steuerlichen Gemeinnützigkeit und in der Gewährung öffentlicher Fördermittel zum Ausdruck komme, diese Beurteilung beeinflusst. Dies wird aber verneint: Es komme für die Frage der unternehmerischen Tätigkeit nur auf das Erbringen von Leistungen gegen Entgelt an, nicht auf einen Gemeinwohlbezug. Grund für die Regelung des § 22 BGB sei ein Schutz der übrigen Marktteilnehmer, nicht das öffentliche Interesse an der Leistungserbringung oder deren Bezug zum Gemeinwohl.

## 3. Nur eine Einzelfallentscheidung?

Es gibt eine Vielzahl von Entscheidungen, die sich mit Kita-Trägervereinen befassen. Nicht alle OLG teilen die

strenge Auslegung des KG Berlin, weshalb die Rechtsbeschwerde zum BGH zugelassen wurde. Das KG Berlin, das mit dieser Entscheidung seiner Linie treu bleibt, erkennt auch ausdrücklich an, dass diverse andere OLG in diesem Punkt sehr viel großzügiger entscheiden, und deutet in seiner Begründung außerdem an, dass Vereine durchaus Kitas betreiben können:

- entweder wenn es sich nicht um den Hauptzweck des Vereins handelt („Nebenzweckprivileg“)
- oder wenn von einer Elterninitiative auszugehen ist, in deren Kita nur eigene Kinder der Mitglieder betreut werden.

Somit ist auch in Berlin die Organisation einer Kindertagesstätte in der Rechtsform des e.V. nicht gänzlich tot; sie ist allerdings wesentlich schwerer zu erreichen als in einigen anderen Bundesländern.

» **Hinweis:** Wir werden in einem unserer nächsten Hefte einen Schwerpunkt zu diesem Thema setzen und uns ausführlich mit den Möglichkeiten der unternehmerischen Betätigung von Idealvereinen auseinandersetzen.



Auch in Berlin ist die Organisation einer Kindertagesstätte in der Rechtsform des e.V. noch möglich.

» **STEUERRECHT**

# Beteiligungen gemeinnütziger Körperschaften an gewerblich geprägten Personengesellschaften

---

## Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?

Soweit gemeinnützige Körperschaften Beteiligungen an Personengesellschaften eingehen, ist die Frage hoch steuerrelevant, ob dies mit der Entstehung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verbunden ist. Der BFH hat nun für den Fall einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG Entwarnung gegeben.

### 1. Allgemeines

Steuerbefreite Körperschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG), die sich an Personengesellschaften beteiligen, erzielen aus dieser Beteiligung gewerbliche Einkünfte, wenn die Einkünfte der Personengesellschaft weder aus einem Zweckbetrieb noch aus einer Vermögensverwaltung generiert werden.

Die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ist grundsätzlich ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

### 2. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder Vorteilen, die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 AO). Aus der gesetzlichen Definition ergibt sich, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.d.R. durch die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 EStG begründet wird; denn dabei ist begrifflich auch der Rahmen einer Vermögensverwaltung i.S. des § 14 Satz 3 AO überschritten.

Da im Bereich der Vermögensverwaltung der Wettbewerb regelmäßig eine zu vernachlässigende Rolle spielt und die Vermögenseinkünfte dem begünstigten Zweck zugeführt werden, sind die Einkünfte aus einer Vermögensverwaltung steuerunschädlich.

## 3. Einkünfte aus Beteiligungen

### 3.1 Grundsätzliche Differenzierung

Grundsätzlich lassen sich Einkünfte aus Beteiligungen an Personengesellschaften danach unterscheiden, ob sie (unter verschiedenen Voraussetzungen)

- aus Zweckbetrieben,
- aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder
- aus Vermögensverwaltungen stammen.

### 3.2 Einkünfte aus Zweckbetrieben

Schließen sich z.B. mehrere steuerbegünstigte Körperschaften zu einer GbR (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) zusammen, um gemeinsam steuerbegünstigte Zwecke zu verwirklichen, wird insoweit ein Zweckbetrieb begründet. Die Beteiligung an der GbR ist dann für die steuerbegünstigte Körperschaft ein Zweckbetrieb und die Einkünfte sind steuerbefreit.

### 3.3 Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder Vermögensverwaltungen

Die Beteiligung an einer Personengesellschaft mit Einkünften aus Gewerbebetrieb oder an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) begründet grundsätzlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da deren Betätigung über eine Vermögensverwaltung hinausgeht. In materiell-rechtlicher Hinsicht erzielen gewerblich geprägte Personengesellschaften aber konstitutiv nur aufgrund der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Gehen die (gemeinnützigen) Gesellschafter einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) aber einer vermögensverwaltenden und nicht einer gewerblichen Tätigkeit nach, dann erzielen die Gesellschafter keine gewerblichen, sondern vermögensverwaltende Einkünfte.



#### Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder nicht?

#### 4. Aktuelle Rechtsprechung

Mit Urteil vom 18.2.2016 (Az.: V R 60/13) hat der BFH seine schon im Urteil vom 25.5.2011 (Az.: I R 60/10) vertretene Rechtsauffassung bestätigt, wonach die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet. Somit festigt der BFH seine Rechtsprechung.

Im Ergebnis unterhält eine gemeinnützige Körperschaft auch dann keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn sie zwar an einer gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist, selbst wenn diese in der Vergangenheit gewerblich tätig gewesen war.

#### 5. Auffassung der Finanzverwaltung

Auch wenn die Finanzverwaltung bislang die Anwendbarkeit der o.g. BFH-Rechtsprechung noch nicht bestätigt hat, ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung dieser Rechtsprechung folgt. So wird in einer bundesweit abgestimmten Verfügung der

OFD Frankfurt/M vom 31.3.2016 die Auffassung vertreten, dass auf die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, die nicht originär gewerblich tätig ist, auf eine gemeinnützige Körperschaft der § 6 Abs. 3 EStG (Buchwertprivileg) nicht anwendbar sei. Dies wird damit begründet, dass die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG zwingend voraussetze, dass der Übernehmer der betrieblichen Einheit (des Mitunternehmeranteils) ebenfalls betriebliche Einkünfte erzielt. Da der Anteil an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft bei der übernehmenden gemeinnützigen Körperschaft aber zu keinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt, erzielt die gemeinnützige Körperschaft daraus keine betrieblichen Einkünfte.

» **Hinweis:** Die Nichtanwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG führt in Fällen, in denen der übertragene Mitunternehmeranteil Verbindlichkeiten umfasst, zwingend zur Aufdeckung der in dem Mitunternehmeranteil verhafteten stillen Reserven, da eine unentgeltliche Übertragung in diesem Fall nicht vorliegt.

---

OFD: Gemeinnützige  
Körperschaft ohne  
betriebliche Einkünfte

# Besteuerung von Tafeln und der sie beliefernden Unternehmer

## Voraussetzungen der Steuerbefreiung und Bewertungsansätze

Die OFD Niedersachsen hat in einem Schreiben vom 9.2.2016 Grundsätze zur steuerlichen Behandlung der Tafeln und der Unternehmer, die Lebensmittel unentgeltlich an sie abgeben, zusammengestellt. Erfasst sind auch Fragen des Spendenabzugs.

### 1. Allgemeines

Die überregional bekannten Tafeln erhalten Lebensmittel unentgeltlich und geben diese an bedürftige Menschen ab. Dabei ermittelt jede Tafel die Bedürftigkeit der Empfänger unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten. Sie können auch Artikel des täglichen Bedarfs ausgeben, der Schwerpunkt muss aber auf dem Sammeln und Ausgeben von Lebensmitteln liegen.

Die Tafeln werden in der Rechtsform eines Vereins betrieben, oft auch in der Trägerschaft von z.B. DRK, AWO oder Kirche; sie können Mitglied im Bundesverband Deutsche Tafeln e.V. sein, der wiederum Mitglied des paritätischen Gesamtverbands ist.

### 2. Gemeinnützigkeit – Befreiung von Körperschaft- und Gewerbesteuer

Da die Tafeln Lebensmittel unentgeltlich an Bedürftige (§ 53 AO) ausgeben, erfüllen die Tafeln gemeinnützige Zwecke i.S. des § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO (Förderung des Wohlfahrtswesens). In aller Regel sind die Tafeln nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit.

Wenn die Tafeln Lebensmittel oder auch Artikel des täglichen Bedarfs gegen einen Kostenbeitrag abgeben, dann begründen sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der unter den Voraussetzungen des § 66 AO (Einrichtung der Wohlfahrtspflege) ebenfalls von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit ist.

» **Hinweis:** Voraussetzung dieser Steuerbefreiung nach § 66 AO ist, dass die Tafeln zu mindestens 2/3 bedürftige Menschen nach § 53 AO speisen und das auch nachweisen.

Von dieser Nachweispflicht können sich die Tafeln befreien lassen, wenn sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen i.S. des § 53 AO unterstützt werden. Davon ist bei den Tafeln im Regelfall auszugehen, wobei die besonderen Leistungen vor Ort zu berücksichtigen sind.

Bei Einrichtungen, die vergleichbare Leistungen sowohl an bedürftige als auch an nicht bedürftige Menschen erbringen, ist dies nicht der Fall. Sie müssen sich hinsichtlich der persönlichen Hilfsbedürftigkeit i.S. des § 53 Nr. 1 AO davon überzeugen, dass derartige Umstände vorliegen und dies dann auch dokumentieren.

Grundsätzlich ist der Nachweis einer wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit in Form einer Berechnung der maßgeblichen Einkünfte, Bezüge und des Vermögens vorzunehmen.

» **Empfehlung:** Aus Vereinfachungsgründen kann auf diesen Nachweis verzichtet werden, wenn die Leistungsempfänger Leistungen nach dem SGB II, SGB XII oder nach § 6a BKG beziehen. In diesem Fall ist eine Kopie des Leistungsbescheids oder der Bescheinigung des Sozialleistungsträgers über den Leistungsbezug aufzubewahren.

### 3. Umsatzsteuer

#### 3.1 Beurteilung der Tafeln

Wenn Tafeln Lebensmittel gegen einen Kostenbeitrag ausgeben, dann ist diese Ausgabe (Lieferung) steuerbar. Die Umsätze einer Tafel können nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei sein, wenn eine mittelbare Mitgliedschaft der Tafel in einem in § 23 UStDV genannten Verband (anerkannte Wohlfahrtsverbände) besteht. Das ist z.B. der Fall, wenn eine Tafel Mitglied des Bundesverbands Deutsche Tafeln e.V. ist.

Steuerpflichtige Lieferungen der Tafeln sind mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern (§ 12 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 8a UStG). Geben die Tafeln die Lebensmittel unentgeltlich ab, dann unterliegt die Abgabe nicht der Umsatzsteuer, weil den Tafeln aus dem Erwerb der Lebensmittel kein Vorsteuerabzug zusteht.

### 3.2 Beurteilung der die Lebensmittel abgebenden Unternehmer

Die unentgeltliche Abgabe der Lebensmittel durch Unternehmer an eine Tafel ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist beim unentgeltlich liefernden Unternehmer der fiktive Einkaufspreis zum Zeitpunkt der Warenabgabe.

» **Hinweis:** Da die Lebensmittel kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums stehen, wird der fiktive Einkaufspreis gegen 0 € tendieren.

### 4. Bewertungsfragen beim Spendenabzug

Die Tafeln können Zuwendungsbestätigungen über den Empfang von Lebensmitteln und anderen Artikeln des täglichen Bedarfs nach den allgemeinen Grundsätzen für Sachspenden ausstellen. Hier gilt folgende Systematik:

Der zuwendende Unternehmer hat die Warenabgabe zunächst als Entnahme (gewinnerhöhend) aus seinem Betriebsvermögen zu erfassen. Derartige Entnahmen sind im Rahmen der jeweiligen Gewinnermittlungen grundsätzlich zum Teilwert (also dem Verkehrswert inkl. Umsatzsteuer) anzusetzen; werden die entnommenen

Gegenstände (hier die Lebensmittel) unmittelbar nach der Entnahme einer gemeinnützigen Körperschaft zur Verwendung für gemeinnützige Zwecke zugewendet, kann alternativ auch der Buchwert angesetzt werden (sog. „Buchwertprivileg“).

Wurde das Wirtschaftsgut zum Teilwert entnommen, ist die Sachspende in der Zuwendungsbestätigung mit dem Teilwert anzusetzen; wurde es zum Buchwert entnommen, ist die Sachspende mit dem Buchwert anzusetzen.

In der Regel sind die an die Tafeln abgegebenen Lebensmittel im allgemeinen Wirtschaftsprozess nicht mehr verwendbar und haben somit einen Teilwert von Null, so dass es weder zur Berücksichtigung einer Entnahme noch zur Berücksichtigung einer Spende kommt; vielmehr entsteht der steuerlich wirksame Aufwand in diesem Fall aus dem Wareneinkauf und damit dem erhöhten Wareneinsatz. Der leistende Unternehmer kann jedoch auch das Buchwertprivileg nutzen, was unter bestimmten steuerlichen Gegebenheiten vorteilhaft sein kann. In diesem konkreten Fall wäre die Zuwendungsbescheinigung über den Einkaufspreis der Ware, ggf. gemindert um Teilwertabschreibungen, anzusetzen.

## Umsatzsteuer bei echten und unechten Zuschüssen

### Voraussetzungen der Umsatzbesteuerung von Zahlungen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts

Hinsichtlich der Grundsätze zur Abgrenzung von steuerbaren Leistungen gegen Entgelt und nicht steuerbaren Zuschüssen bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen hat der BFH mit Beschluss vom 12.4.2016 seine bisherige Rechtsprechung bestätigt. Das nehmen wir zum Anlass, diese für die Praxis bedeutenden Grundsätze hier kurz aufzugreifen und um Hinweise bzw. Empfehlungen zu ergänzen.

#### 1. Rechtsgrundlagen und Sachverhalt

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt ausführt, der Umsatzsteuer. Entgelt ist nach § 10

Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, abzüglich der Umsatzsteuer.

In dem o.g. Streitfall (Az.: V B 3/15) musste sich der BFH mit der Frage beschäftigen, unter welchen Voraussetzungen bei Geschäften mit Körperschaften des öffentlichen Rechts (KdöR) ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch besteht. Der Begründung ist zu entnehmen, dass für Leistungen gegenüber einer KdöR hinsichtlich der Umsatzbesteuerung keine Besonderheiten gelten. Erbringt eine Gesellschaft zur Erfüllung eines gegenseitigen Vertrags mit einer KdöR Leistungen gegen Entgelt, ist grundsätzlich von einem steuerbaren Leistungsaustausch auszugehen. Ob die Leistung im öffentlichen Interesse liegt, ist für ihre Steuerbarkeit nicht entscheidend.

» **Hinweis:** Zahlungen von KdöR können trotz ihrer Bezeichnung als Zuschuss, Zuwendung, Beihilfe oder Ähnl. ein Entgelt i.S. des UStG darstellen und eine Umsatzbesteuerung zur Folge haben.

## 2. Zahlungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts

Bei Zahlungen von KdöR an Unternehmen kann es sich – unabhängig von ihrer Bezeichnung – handeln um

- einen echten nicht steuerbaren Zuschuss (echter Zuschuss),
- Entgelt für eine Leistung an die KdöR (unechter Zuschuss) oder
- ein (zusätzliches) Entgelt eines Dritten (Entgelt von dritter Seite).

### 2.1 Echter Zuschuss

Ein echter nicht steuerbarer Zuschuss liegt vor, wenn der Zuschuss der KdöR unabhängig von einer konkreten Leistung des Zuschussempfängers gezahlt wird, wenn also kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Zuschuss und einer Leistung des Zuschussempfängers besteht. Echte Zuschüsse werden aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen

Gründen gewährt und dienen damit vorrangig der Förderung der Tätigkeit des Zuschussempfängers.

» **Hinweis:** Echte Zuschüsse sind nicht steuerbar, so dass eine weitere Prüfung hinsichtlich der Besteuerung entfällt.

### 2.2 Unechter Zuschuss

Wird eine Gesellschaft aber zwecks Erfüllung eines gegenseitigen Vertrags gegenüber der KdöR tätig, ist grundsätzlich ein steuerbarer Leistungsaustausch anzunehmen. Der Zuschuss stellt dann Entgelt für eine Leistung dar und man spricht von einem sog. unechten Zuschuss. Ein Entgelt für eine Leistung liegt vor, wenn

- ein Leistungsaustausch zwischen Zahlungsempfänger und Zahlungsgeber besteht,
- ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und der Zahlung vorhanden ist,
- der Zahlungsgeber einen Gegenstand oder einen Vorteil erhält, aufgrund dessen er als Leistungsempfänger angesehen werden kann, und wenn
- ein Verbrauch im Sinne des Umsatzsteuerrechts vorliegt.

» **Zwischenergebnis:** Der unechte Zuschuss kann – im Gegensatz zum echten Zuschuss – eine Umsatzbe-



Entgelte von Dritten können Steuereinnahmen sprudeln lassen

steuerung zur Folge haben. Bei Vorliegen eines unechten Zuschusses (also eines Leistungsaustausches) ist dann zu prüfen, ob eine Steuerpflicht besteht oder ob ggf. ein Steuerbefreiungstatbestand greift.

### 2.3 Entgelt von dritter Seite

Zum Entgelt gehört auch das, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Leistenden, also dem Zahlungsempfänger, für die Leistung gewährt. In einem solchen Fall spricht man von zusätzlichem Entgelt. Es muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Zahlungsempfängers und der Zahlung des Dritten bestehen.

» **Hinweis:** Auch Entgelt von dritter Seite kann eine Umsatzbesteuerung begründen, so dass hier zu prüfen ist, ob eine Steuerpflicht besteht.

### 3. Fazit und Empfehlung

Die bisher ergangene Rechtsprechung des BFH zur Abgrenzungsfrage „echte nicht steuerbare Zuschüsse

und Leistungsaustausch“ lässt eine Tendenz hin zum Leistungsentgelt erkennen.

Um zu beurteilen, ob Zahlungen einer KdöR Leistungsentgelt i.S. des UStG darstellen und eine Besteuerung zur Folge haben, kann folgendes Prüfungsschema herangezogen werden:

- Besteht ein gegenseitiger Vertrag, also ein konkretes Rechtsverhältnis zwischen Zahlungsempfänger und Zahlungsgeber?
- Ist ein Leistungsempfänger vorhanden?
- Besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Zahlung?
- Liegt ein Verbrauch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vor?

Lassen sich diese Fragen alle mit „nein“ beantworten, ist von echten nicht steuerbaren Zuschüssen auszugehen. Anderenfalls ist eine tiefergehende Prüfung vorzunehmen.

## Mittelfehlverwendung und Spendenhaftung

### Spendengelder im Fokus der Rechtsprechung

Das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO wirft häufig Abgrenzungsfragen auf. Eine besonders wichtige geht dahin, ob eine Mittelfehlverwendung vorliegt, wenn projektbezogene Aufwendungen nicht von dem dafür eingerichteten Projektkonto, sondern von einem anderen Bankkonto der gemeinnützigen Körperschaft bezahlt werden. Zu entscheiden hat jetzt der BFH auf Vorlage des FG Hamburg. Darüber hinaus gibt das FG-Urteil Veranlassung, die Voraussetzungen der Spendenhaftung näher zu betrachten.

#### 1. Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung?

##### 1.1 Sachverhalt

Der Entscheidung des FG (Urteil vom 25.2.2015, Az.: 5-K-135/12) lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreiter Verein, der berechtigt ist, Zuwendungsbestätigungen auszustellen, organisierte zusammen mit anderen Organisationen eine

Initiative. Zur Finanzierung der anfallenden Kosten der Initiative richtete der Verein ein Spendenkonto (Projektkonto) ein, auf das in den Spendenaufrufen der Initiative hingewiesen wurde. Außerdem wurde mitgeteilt, dass für erfolgte Spenden eine Bescheinigung ausgestellt werde.

Die angefallenen Kosten, die insgesamt das Spendenvolumen überstiegen, wurden jedoch nicht über das eingerichtete Projektkonto, sondern über das allgemeine Geschäftskonto des Vereins abgewickelt; die Spenden waren nach wie vor auf dem Projektkonto vorhanden.

##### 1.2 Ansicht des FG Hamburg

Nach im Urteil vom 25.2.2015 vertretener Auffassung des FG Hamburg liegt ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO vor, wenn die projektbezogenen Aufwendungen nicht von dem mit Spenden gespeisten Projektkonto, sondern von einem anderen Bankkonto der gemeinnützigen Körperschaft bezahlt werden.

Das FG ist der Ansicht, dass für die Einhaltung des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung grundsätzlich auf den nämlichen Spendeneingang abzustellen ist. Die Spenden seien für ein bestimmtes Projekt eingeworben und somit von den Spendern mit einer speziellen Zweckbestimmung versehen worden. Da die Spendengelder aber nach Abschluss des Projekts noch immer auf dem Projektkonto vorhanden waren, also eine vollständige Nichtverwendung der Gelder vorgelegen habe, sei dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung nicht Genüge getan.

» **Hinweis:** In der Literatur wird u.a. die Ansicht vertreten, dass es für die Mittelverwendung allein auf den Wert der Mittel, also auf deren betragsmäßige Verwendung, ankommt und nicht auf die Verwendung einer bestimmten Spende, eines bestimmten Geldscheins. Nach Auffassung des FG gilt dies aber im vorliegenden Fall gerade nicht, da es sich um Spenden handelt, die mit einer bestimmten Zweckbestimmung versehen wurden.

Der Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung erfüllt außerdem, so die Hamburger Richter, die Voraussetzungen für die sog. Veranlasserhaftung.

Grundsätzlich sei ein von den Spendern bestimmter Verwendungszweck für die Veranlasserhaftung ohne Bedeutung, sofern die tatsächliche Verwendung der Spende innerhalb des bescheinigten steuerbegünstigten Zwecks liegt bzw. eine Verwendung zu dem bescheinigten Zweck noch möglich erscheint. Bei gravierenden Verstößen gegen die allgemeinen Regelungen für gemeinnützige Körperschaften, die einen engen Bezug zu der (gemeinnützigen) Verwendung der Spendengelder aufweisen, sei jedoch die Schlussfolgerung gerechtfertigt, dass ein objektiv rechtmäßiger Spendenabzug nicht vorliegt und die Folge der Spenderhaftung gerechtfertigt ist. Ein solcher Verstoß ist nach Ansicht des FG gegeben, wenn (wie im vorliegenden Fall) der Verein wissentlich ausdrücklich spezifisch zweckbezogene Spenden nicht zu diesem Zweck verwendet.

Die weiteren Voraussetzungen für eine Veranlasserhaftung – das schuldhafte Handeln sowie der Vertrauensschutz des Zuwendenden – lagen nach der Erkenntnislage des FG ebenfalls vor.

» **Fazit:** Es bleibt abzuwarten, ob der BFH der Ansicht des FG Hamburg folgt und ebenfalls eine Mittelfehlverwendung bejaht, wenn projektbezogene Aufwendungen nicht von dem dafür eingerichteten Projektkonto, sondern von einem anderen Bankkonto bezahlt werden.

## 2. Voraussetzungen der Spendenhaftung

Das aktuelle Verfahren nehmen wir zudem zum Anlass, nachfolgend kurz grundsätzlich auf die Voraussetzungen für eine Spendenhaftung hinzuweisen.

### 2.1 Veranlasserhaftung

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer des Zuwendenden. Die entgangene Steuer (Einkommen- oder Körperschaftsteuer) ist pauschal mit 30 % des zugewendeten Betrags anzusetzen. Bislang traf die Veranlasserhaftung gesamtschuldnerisch den Zuwendungsempfänger und die für ihn handelnde natürliche Person. Zum Schutz des ehrenamtlichen Engagements wurde aber eine Haftungsreihenfolge festgelegt, so dass vorrangig der Zuwendungsempfänger haftet. Die handelnde natürliche Person kann nur dann in Anspruch genommen werden, wenn eine Inanspruchnahme des Zuwendungsempfängers erfolglos bleibt. Erfolglos bleibt eine Inanspruchnahme des Zuwendungsempfängers dann, wenn der Haftungsanspruch nicht durch Zahlung, Aufrechnung, Erlass oder Verjährung erloschen ist und auch Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht zum Erfolg geführt haben.

» **Hinweis:** Der Nachweis der Fehlverwendung bzw. die Darlegung der Art der Verwendung der gespendeten Gelder im Rahmen des Verfahrens um Spendenhaftung obliegt grundsätzlich dem FA. Das FG Hamburg sah es im o.g. Urteilsfall als sachgerecht an, das Beweismaß zu reduzieren, da bei Eingang der Spenden auf einem Sammelkonto die Verwendung der jeweiligen Spende nur schwer nachvollziehbar sein werde.

### 2.2 Austellerhaftung

Von der Veranlasserhaftung ist die sog. Ausstellerhaftung abzugrenzen. Bei dieser haftet derjenige, der vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige, also eine von der objektiven Sach- und Rechtslage abweichende Zuwen-



dungsbestätigung ausstellt. Auch in einem solchen Fall ist die entgangene Steuer pauschal mit 30 % des zugewendeten Betrags anzusetzen. Haftungsschuldner ist der Zuwendungsempfänger, sofern ihm das Handeln derjenigen natürlichen Person zugerechnet werden kann, die die Bestätigung ausfertigt. Nur wenn die Ausfertigung der Bestätigung nicht innerhalb der zugewiesenen Aufgaben der natürlichen Person liegt, haftet nicht der Zuwendungsempfänger, sondern die natürliche Person.

» **Hinweis:** Grob fahrlässig handelt derjenige, der die nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten gebotene und zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und nicht entschuldbarer Weise verletzt.

» **Empfehlung:** Da der Zuwendungsempfänger verpflichtet ist, sich Kenntnisse im Zuwendungsrecht zu verschaffen, ist hier im Einzelfall besondere Vorsicht geboten.

## Steuerliche Anerkennung von Aufwands- und Rückspenden

### Zum Abzug von Aufwand aus einer regelmäßigen Tätigkeit

Am 24.8.2016 hat das Bundesfinanzministerium (BMF) sein Grundsatz-Schreiben zur steuerlichen Anerkennung von Aufwands- bzw. Rückspenden, das in unserem Themenheft „Sach- und Geldspenden im Behördenfokus“ (Mai 2015) ausführlich behandelt wurde, ergänzt. Das neue BMF-Schreiben befasst sich mit der Klarstellung der Voraussetzungen für die Anerkennung des steuerlichen Abzugs von Aufwand aus „regelmäßigen Tätigkeiten“.

#### 1. Bisherige Rechtslage

Wie in unserem NPO-Themenheft aus Mai 2015 ausgeführt, müssen zwecks steuerlicher Anerkennung von Aufwands- bzw. Rückspenden nachstehende Voraussetzungen erfüllt sein:

- die Ernsthaftigkeit von Ansprüchen auf Aufwendungsersatz sowie
- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers und
- der Rechtsanspruch auf Zahlung.

Aufwendungsersatzansprüche müssen ernsthaft eingeräumt sein und dürfen nicht bereits im Vorfeld unter der Bedingung des Verzichts stehen. Neben der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers ist auch die zeitliche Nähe der Verzichtserklärung zur Fälligkeit des Anspruchs wesentliches Indiz für die Ernsthaftigkeit von Ansprüchen auf Aufwendungsersatz.

Bislang hatte das BMF für Ansprüche aus regelmäßigen Tätigkeiten die Auffassung vertreten, dass eine zeitliche Nähe gegeben ist, wenn hier alle drei Monate ein Verzicht erklärt würde.

#### 2. Klarstellungen des BMF zur regelmäßigen Tätigkeit

Nach dem nun vorliegenden o.g. BMF-Schreiben vom 24.8.2016 ist bei Ansprüchen aus einer regelmäßigen Tätigkeit eine Verzichtserklärung dann noch als zeitnah einzuordnen, wenn der Verzicht innerhalb eines Jahres nach Fälligkeit des Anspruchs erklärt wird.

Eine Tätigkeit wird von der Finanzverwaltung als regelmäßig eingestuft, wenn sie gewöhnlich monatlich ausgeübt wird. Bei einmaligen Ansprüchen verbleibt es wie bisher dabei, dass eine zeitliche Nähe vorliegt, wenn der Verzicht innerhalb von drei Monaten erklärt wird.

» **Hinweis:** Das BMF-Schreiben gilt für alle offenen Fälle. Zum Vorliegen einer regelmäßigen Tätigkeit hatte das BMF bisher keine Stellung genommen.

» **Empfehlung:** Bei Verzicht auf einen Aufwendungsersatzanspruch oder auf einen sonstigen Anspruch ist weiterhin höchste Vorsicht geboten. Um die Versagung des Spendenabzugs beim Zuwendenden oder eine möglicherweise drohende Spendenhaftung beim Zuwendungsempfänger abzuwehren, sollten Zuwendungsempfänger unbedingt die Erfüllung der genannten Voraussetzungen überprüfen.

## » BILANZRECHT

## Änderungen der Pflegebuchführungs-Verordnung

### Erneute Anpassungen erforderlich

Mit dem im Juli 2015 in Kraft getretenen Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) sind wichtige Anpassungen des Handelsgesetzbuchs (HGB) und damit verbunden auch der Pflegebuchführungs-Verordnung (PBV) in Kraft gesetzt worden. Nunmehr sind mit der „Zweiten Verordnung zur Änderung von Rechnungslegungsverordnungen vom 2.11.2016“ weitere Anpassungen vorgenommen worden. Diese Anpassungen betreffen zum einen bereits für das Geschäftsjahr 2016 rückwirkend anzuwendende Änderungen der PBV, mit denen die bisher vom Gesetzgeber versäumten Anpassungen der PBV an das BilRUG nachgeholt werden. Daneben werden Folgeänderungen aus dem Zweiten Pflegestärkungsgesetz (PSG II) mit Wirkung ab dem 1.1.2017 in der PBV umgesetzt. Bei von der PBV betroffenen Unternehmen besteht daher dringender Handlungsbedarf.

#### 1. Änderungen aufgrund des BilRUG

Mit dem BilRUG wurde bereits die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) gem. Anlage 2 zur PBV dahingehend geändert, dass der gesonderte Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen entfallen ist. Über die damit verbundenen Änderungen im Kontenrahmen (Anlage 4 zur PBV) hatten wir schon im Themenheft Dezember 2015 ab S. 15 berichtet.

Eine zentrale Änderung durch das BilRUG betrifft die Umsatzerlösdefinition nach § 277 Abs. 1 HGB. Nach der neuen Definition sind unter den Umsatzerlösen „Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen“ auszuweisen, auch wenn sie nicht zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit oder zum typischen Leistungsangebot gehören.

Der Gesetzgeber hat es mit der Umsetzung des BilRUG aber versäumt, die neue Umsatzerlösdefinition des § 277

HGB in der PBV umzusetzen. Dies wird nunmehr wie folgt nachgeholt:

Nach den Posten 1 bis 4 der GuV gem. Anlage 2 zur PBV, unter denen die Erträge aus den Leistungsentgelten im Kernbereich der Pflegeeinrichtung ausgewiesen werden, wird ein neuer Posten „4a. Umsatzerlöse nach § 277 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs soweit nicht in den Nummern 1 bis 4 enthalten“ eingefügt. Unter diesem Posten sollen nunmehr die Kontenuntergruppen 480 bis 485, 488 und die Kontengruppe 55 lt. Anlage 4 zur PBV ausgewiesen werden, d.h. also

- Erstattungen des Personals und sonstige Erstattungen,
- Erträge aus Hilfs- und Nebenbetrieben,
- sonstige Erträge aus Sonderrechnungen sowie
- sonstige ordentliche Erträge.

Daneben wurde der Posten „22. Sonstige ordentliche Aufwendungen“ in „22. Sonstige betriebliche Aufwendungen“ umbenannt und der Posten „28. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ gestrichen.

» **Hinweis:** Diese Änderungen sind bereits auf Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden.

Daneben sind die nachfolgend unter Abschn. 3 genannten Änderungen bezüglich des Anhangs zu beachten.

#### 2. Änderungen aufgrund des PSG II

Zur Anpassung der PBV an das PSG II sind neben den vorgenannten Änderungen weitere Änderungen hinsichtlich der Gliederung der GuV (Anlage 2 zur PBV), des Kontenrahmens (Anlage 4 zur PBV) sowie des Kostenstellen- und Kostenträgerrahmens (Anlagen 5 und 6 zur PBV) erfolgt. Diese Änderungen sind erstmals auf Jahresabschlüsse für nach dem 31.12.2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Im Einzelnen sieht die Regierungsverordnung die in den Abschnitten 2.1 bis 2.3 aufgeführten Anpassungen vor.

## 2.1 Anpassungen in der GuV (Anlage 2 zur PBV)

Neben den vorstehend unter Abschn. 1 erläuterten Änderungen wird die GuV gem. Anlage 2 zur PBV in folgenden Posten umgestellt:

- Nr. 1: Hier wurde die Bezeichnung in „Erträge aus ambulanten, teilstationärer und vollstationärer Pflege sowie aus Kurzzeitpflege“ umbenannt. Es werden aber weiterhin die Kontengruppen 40 bis 43 ausgewiesen.
- Nr. 2: Unter der Nr. 2 (Erträge aus Unterkunft und Verpflegung) werden die Kontenuntergruppen 416, 426 sowie 436 ausgewiesen.
- Nr. 3: Sie weist „Erträge aus Zusatzleistungen und Transportleistungen“ in den Kontenuntergruppen 417, 4191 (Sonstige Erträge), 427 und 437 aus.
- Nr. 8: Hier werden unter der Bezeichnung Sonstige betriebliche Erträge
  - die Kontenuntergruppen 486 (Erträge aus Betriebskostenzuschüssen für sonstige ambulante Leistungen außerhalb des SGB XI) und 487 (Erträge aus der Erstattung von Ausgleichsposten aus Darlehens- und Eigenmittelförderung) sowie
  - die Kontengruppen 52 (Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens und aus Zuschreibungen zu Gegenständen des Anlagevermögens) und 53 (Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen) ausgewiesen.

## 2.2 Neugliederung von Kontenklassen in Anlage 4

Der Kontenrahmen gem. Anlage 4 zur PBV wurde im Wesentlichen in den Kontenklassen 4 und 6 neu gegliedert.

In der **Kontenklasse 4** (Betriebliche Erträge) wurden die Kontengruppen 40 bis 43 (Erträge aus ambulanten, teilstationären, vollstationären bzw. Kurzzeitpflegeleistungen) an die durch das PSG II eingeführten Pflegegrade 1 bis 5 angepasst und jeweils um einen Kontenbereich für „Erträge aus zusätzlicher Betreuung und Aktivierung“ (§ 43b SGB XI) erweitert.

In der **Kontenklasse 6** (Aufwendungen) wurde in die Gliederung der Personalaufwendungen (Kontengruppen 60 bis 64) der „Betreuungsdienst“ als neue Personalgruppe eingefügt. Die Dienstarten werden danach wie folgt gegliedert:

- Leitung
- Pflegedienst

- Betreuungsdienst
- Hauswirtschaftlicher Dienst
- Verwaltungsdienst
- Technischer Dienst
- Sonstige Dienste

## 2.3 Kostenstellenrahmen und Kostenträgerübersicht

In der Anlage 5 wurde die Bezeichnung „Pflegestufe“ durch die Bezeichnung „Pflegegrade“ ersetzt. Die „Pflegestufe III – Härtefälle“ wurde durch die Bezeichnung „Pflegegrad 4“ ersetzt und mittels Erweiterung der Kostenstellen jeweils der Pflegegrad 5 hinzugefügt.

Ebenso wurde in der Kostenträgerübersicht in der Anlage 6 der PBV die Bezeichnung Pflegestufe durch „Pflegegrade“ ersetzt und es wurden für die Pflegegrade 4 und 5 zwei weitere Kostenträger hinzugefügt.

## 3. Ergänzende Anhangangaben

Mit dem BilRUG sowie der vorgesehenen Anpassung der PBV an die neue Umsatzerlösdefinition sind darüber hinaus ergänzende Anhangangaben zu beachten:

- Nach wie vor sind in der Bilanz und der GuV grundsätzlich die Vergleichszahlen des Vorjahres anzugeben. Aufgrund der geänderten Umsatzerlösdefinition sind die Werte nicht mehr mit dem Vorjahr vergleichbar. Um dennoch eine Vergleichbarkeit herzustellen, sind die Änderungen aufgrund von Umgliederungen im Anhang zu erläutern.
- Auch die nicht mehr in der GuV gesondert ausgewiesenen außerordentlichen Erträge und Aufwendungen sind im Anhang nach Art und Betrag anzugeben.
- Ebenso sind wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag unter Darstellung ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen zwingend im Anhang zu erläutern. Hierfür bietet sich ein gesonderter Gliederungspunkt im Anhang an.
- Eine weitere Änderung durch das BilRUG sieht vor, dass im Anhang von den gesetzlichen Vertretern ein Vorschlag bzw. Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses anzugeben ist.
- Für Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften bestehen Angabepflichten der Firma, des Sitzes, des zuständigen Registergerichts und der Handelsregisternummer.

#### 4. Fazit

Das BilRUG sowie die vorliegende Verordnung der Bundesregierung zur Anpassung der PBV führen im Rechnungswesen und der Kostenrechnung zu einem erheblichen Anpassungsaufwand. Dieser muss infolge der teilweise rückwirkenden Anwendung der Gesetzesänderungen sehr kurzfristig vom rechnungslegenden Unternehmen umgesetzt werden.

#### » KURZ NOTIERT

#### Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM)

Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM) nach § 68 Nr. 3 Buchst. a AO konnten den ermäßigten Steuersatz

von 7 % bisher nur auf den Verkauf von Waren, die in einer Werkstatt für behinderte Menschen selbst hergestellt worden sind, sowie auf den Verkauf von zugekauften Waren anwenden, wenn diese be- oder verarbeitet wurden und hierdurch eine Wertschöpfungsgrenze überschritten wurde. Mit BMF-Schreiben vom 25.4.2016 wurde Abschn. 12.9 Abs. 12 des Umsatzsteueranwendungserlasses dahingehend geändert, dass nunmehr auch die Handelsumsätze sowie sonstige Leistungen von Betrieben, die nach § 142 SGB IX als zusätzlicher Arbeitsbereich, zusätzlicher Betriebsteil oder zusätzliche Betriebsstätte einer WfbM anerkannt sind, zum Zweckbetrieb gehören und somit den ermäßigten Steuersatz anwenden können.

» **Hinweis:** Die geänderten Grundsätze sind in allen offenen Fällen anwendbar.

#### Impressum

**PKF INDUSTRIE- UND VERKEHRSTREUHAND GMBH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Maximilianstraße 27 | 80539 München | Tel. +49 (0) 89 290 32-0 | Fax +49 (0) 89 290 32-133

[www.pkf-muenchen.de](http://www.pkf-muenchen.de)

Die Inhalte dieser PKF\* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF\* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

\*PKF INDUSTRIE- UND VERKEHRSTREUHAND GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF INDUSTRIE- UND VERKEHRSTREUHAND GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf-muenchen.de](http://www.pkf-muenchen.de) einsehbar.