



Ehrenamtliche Tätigkeiten gesetzlich gestärkt

In dieser Ausgabe lesen Sie:

■ **Editorial** 2

■ **Brennpunkt**

Haftungsprivilegierung für ehrenamtlich tätige Vorstände von Vereinen und Stiftungen .. 2

■ **Steuerrecht**

Vergütungen an ehrenamtliche Helfer und Vorstände von gemeinnützigen Vereinen 4

Drohende Einschränkung des Vorsteuerabzugs für Non-Profit-Organisationen 6

Gemeinnützige Tätigkeit im Ausland..... 8

Neuregelung des Abzugs von Spenden in das EU-Ausland .. 9

■ **Stiftungsrecht**

Nießbrauchslösung zur Versorgung von Angehörigen 10

■ **Kurz notiert**

Umsatzsteuer: Anhebung der Umsatzgrenze für die Ist-Versteuerung • Muster-satzung zu § 60 AO

Editorial

Die ehrenamtlichen Tätigkeiten sind im Rahmen der Gesetzgebung des Jahres 2009 als besonders förderungswürdig behandelt worden. So ist z.B. ein Gesetz mit Haftungserleichterungen für ehrenamtlich tätige Vorstände von Vereinen und Stiftungen zu nennen, das zum Ende der vorherigen Legislaturperiode noch verabschiedet worden ist. Über die verschiedenen Facetten dieses Gesetzes, das allerdings Haftungsrisiken für Steuerschulden ausklammert, berichten wir ausführlich im nachfolgenden Brennpunkt dieses Themenhefts.

Zuvor war bereits das Gesetz zur Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements in Kraft gesetzt worden: Insbesondere wurden damit die Möglichkeiten erweitert, steuerfreie Vergütungen an Helfer von gemeinnützigen Körperschaften und Vorstände von gemeinnützigen Vereinen zu zahlen – mehr dazu lesen Sie ab S. 4. In diesem Zusammenhang besteht für Sie u. U. akuter Handlungsbedarf, da im Falle von Vergütungen an Vereinsvorstände entsprechende Satzungsänderungen bis zum 31.12.2010 vorgenommen werden müssen.

Weitere Themen in diesem Heft sind neben einem Beitrag über die drohende Einschränkung des Vorsteuerabzugs für NPO vor dem Hintergrund des Globalisierungsdrucks die Voraussetzungen und Pflichten bei grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit; im Anschluss daran erläutern wir Ihnen den Einsatz der Nießbrauchslösung im Rahmen von Versorgungsfragen bei Angehörigen des Stifters.

Eine informative Lektüre und Alles Gute für 2010 wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

Brennpunkt

Haftungsprivilegierung für ehrenamtlich tätige Vorstände von Vereinen und Stiftungen

Gesetzliche Neuregelung reduziert Haftungsrisiken in Ehrenämtern

Als eines der letzten von der alten Bundesregierung verabschiedeten Gesetze bringt dasjenige zur Begrenzung von ehrenamtlich tätigen Vereins- und Stiftungsvorständen eine Haftungserleichterung für den genannten Personenkreis. Insoweit nicht eingeschlossen ist allerdings die Haftung für Steuerschulden.

1. Ziel der Neuregelung

Mit dem Gesetz, das am 3.10.2009 in Kraft getreten ist, wird das Ziel verfolgt, das Bürgerschaftliche Engagement weiter zu stärken. Zu diesem Zweck wurde in das Bürgerliche Gesetzbuch (BGB) ein neuer § 31a eingeführt. Dort heißt es, dass Vereinsvorstände, die 500 € oder weniger pro Jahr als Vergütung für ihre Tätigkeit erhalten, nur noch für grobe Fahrlässigkeit oder Vorsatz haften. Diese Haftungsbegrenzung bezieht sich auf Ersatzansprüche gegenüber dem Verein und seinen Mitgliedern (§ 31a Abs. 1 BGB).

Nach § 86 BGB findet § 31a BGB auf Stiftungsvorstände entsprechende Anwendung. Nachfolgend werden sowohl der Vereins- als auch der Stiftungsvorstand als „Vorstand“ bezeichnet.

2. Regelungsgegenstände des Gesetzes

2.1 Beschränkung der Haftung gegenüber dem Verein

Wesentlicher Inhalt der Neuregelung ist eine Beschränkung der Haftung des ehrenamtlich tätigen Vorstands **gegenüber dem Verein / der Stiftung** auf vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführte Schäden.

Die Haftungsbeschränkung auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit bedeutet, dass eine Haftung nur entsteht, wenn der Vorstand einen Schaden wissentlich herbeigeführt hat bzw. wenn er gegen seine Sorgfaltspflichten als Vorstand in besonders grober Art und Weise verstoßen hat.

Es besteht die Möglichkeit, die Haftungsbegrenzung nach § 31a BGB in der Vereinssatzung wieder aufzuheben. Wenn der Vorstand gegenüber dem Verein haftet, dann mit seinem gesamten Privatvermögen.

2.2 Ehrenamt

Die neue Haftungsbeschränkung begünstigt nur ehrenamtliche Vorstände. Eine Vorstandstätigkeit ist ehrenamtlich, wenn dafür ein jährliches Honorar von maximal 500 € gewährt wird. Bei dem Honorar kann es sich um Geld, aber auch um Sachleistungen handeln. Nicht als Honorar gelten Kostenerstattungen, im Wesentlichen also die Erstattung von Reisekosten des Vorstands in seiner Funktion als Vereinsvorstand. Diese können zusätzlich zum Honorar gewährt werden.

**Hauptamtliche
Vorstandsmitglieder von
§ 31a BGB nicht erfasst**

Für hauptamtliche Vorstände von Vereinen und Stiftungen ändert sich durch § 31a BGB nichts. Seinem Wortlaut nach erstreckt sich sein Anwendungsbereich auch nicht auf eventuell ehrenamtlich tätige Geschäftsführer von gemeinnützigen GmbH, wobei in diesen Ausnahmefällen eine analoge Anwendung von § 31a BGB unserer Einschätzung nach durchaus denkbar wäre.

2.3 Freistellung von der Haftung gegenüber Dritten

Nicht von der Haftungsbegrenzung erfasst sind Schadenersatzansprüche Dritter, die gegen das Vorstandsmitglied gerichtet sind und aus dessen Tätigkeit als Organ des Vereins resultieren. Gegenüber diesen Dritten haftet das Vereinsmitglied nach den allgemeinen Verschuldensmaßstäben, also auch schon bei einfacher Fahrlässigkeit.

**Neu:
Rückgriffsmöglichkeit
des Vorstands
gegen den Verein**

Neu ist, dass § 31a BGB dem Vorstand nunmehr die Möglichkeit des Rückgriffs gegen den Verein bietet, sofern der Vorstand den Schaden nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht hat. Konkret bedeutet dies, dass der Verein am Ende für diejenigen Schäden aufzukommen hat, die der Vorstand fahrlässig im Rahmen seiner Tätigkeit verursacht hat. Wenn der Verein jedoch wirtschaftlich nicht in der Lage ist, den Rückgriffsanspruch des Vorstands zu erfüllen, dann wird der Vorstand nicht deswegen von der Haftung gegenüber den Dritten frei. Der Vorstand haftet gegenüber Dritten mit seinem gesamten Privatvermögen.

3. Fortführung bisheriger Bestimmungen

3.1 Haftung für die steuerlichen Pflichten des Vereins

Die Neuregelung ändert die Haftung des Vereinsvorstands nach § 69 AO für vom Verein zu entrichtende Steuern nicht. Die Organhaftung im Steuerrecht war auch bislang schon auf die vorsätzliche bzw. grob fahrlässige Verletzung der steuerlichen Pflichten des Vereins beschränkt. Weitergehende Einschränkungen, die der ursprüngliche Gesetzentwurf vorgesehen hatte, sind nicht umgesetzt worden. Man muss davon ausgehen, dass der Maßstab für die grobe Fahrlässigkeit bei der Verletzung steuerlicher Pflichten sehr streng ist. In der Regel wird jede unterlassene Steuererklärung, Steueranmeldung oder Steuerzahlung von der Finanzverwaltung und Rechtsprechung als vorsätzlich erfolgt angesehen.

Im Falle eines mehrköpfigen Vorstands kann durch schriftliche Bestimmung (Geschäftsordnung des Vorstands) die Zuständigkeit für die steuerlichen Pflichten wirksam auf ein oder mehrere Vorstandsmitglieder delegiert werden. Dies führt dazu, dass der von diesen Zuständigkeiten befreite Vorstand grundsätzlich nicht für die Steuern haftet. Wenn dem nicht zuständigen Vorstandsmitglied jedoch Unregelmäßigkeiten auffallen oder der Verein sich in der Krise befindet, so lebt die Haftung aller Vorstandsmitglieder wieder auf.

3.2 Haftung für Sozialversicherungsbeiträge

Auch im Falle der Nichtabführung von Beiträgen zur Sozialversicherung verbleibt es bei der bisherigen umfassenden Haftung nach § 28e SGB IV.

4. Sonstige Rechtsgrundsätze

4.1 Weisung/Beschluss der Mitgliederversammlung

Der Vorstand eines Vereins ist an die Weisungen der Mitgliederversammlung gebunden. Wenn der Vorstand sein Han-

deln auf einen (rechtmäßigen) Beschluss der Mitgliederversammlung stützen kann oder es durch nachträglichen Beschluss genehmigen lässt, so entfällt seine Haftung.

Entsprechendes bewirkt ein Entlastungsbeschluss. Die Entlastung des Vorstands durch die Mitgliederversammlung hat zur Folge, dass eine Haftung des Vorstands für alle der Mitgliederversammlung bekannten Geschäfte ausgeschlossen ist.

Sofern der Gläubigerschutz dem nicht entgegensteht, steht es der Mitgliederversammlung frei, einen Vergleich über oder sogar einen Verzicht auf die Haftungsansprüche des Vorstands herbeizuführen. Hierzu bedarf es in der Regel eines Mehrheitsbeschlusses. Dies gilt nicht für Stiftungen, die naturgemäß keine Mitgliederversammlung haben.

4.2 Business Judgement Rule

Obwohl es an einer Kodifizierung im Vereinsrecht fehlt, gilt der Rechtsgrundsatz der in § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG niedergelegten Business Judgement Rule auch für Vereinsvorstände. Danach scheidet eine Pflichtverletzung aus, wenn eine Entscheidung des Vorstands auf der Grundlage angemessener Information erfolgt und die Entscheidung zum Wohle des Vereins getroffen worden ist.

Maßgeblich ist hier, dass vor der Entscheidung ausreichende Informationen eingeholt worden sind. Grundsätzlich gilt, dass eine Entscheidung, die sich auf den Rat eines Fachmanns stützt, in der Regel keine Pflichtverletzung des Vorstands darstellt.

5. Handlungsempfehlungen

Der neue § 31a BGB schafft zwar eine gewisse Erleichterung für die ehrenamtlich tätigen Vorstände von Vereinen und Stiftungen. Eine vollständige Haftungsfreistellung bewirkt er aber nicht. Gerade im Bereich der Steuern und Sozialversicherungsabgaben bleibt ein nicht unerhebliches Haftungsrisiko bestehen. Zur weiteren Reduzierung der Haftungsrisiken haben wir einige Gestaltungsempfehlungen in der nachstehenden Tabelle zusammengestellt.

Bereich	Empfehlung
Vorstandszusammensetzung und Zuständigkeitsverteilung	Der Vorstand sollte möglichst aus mehreren Personen bestehen, wovon mindestens eine mit den zivilrechtlichen und steuerlichen Mindestanforderungen vertraut ist. In einer schriftlichen Geschäftsordnung sollte der Vorstand seine Zuständigkeiten verbindlich zuordnen.
Sachverhaltsaufklärung und -dokumentation	Vor Entscheidungen, die mit einem ernsthaften wirtschaftlichen Risiko behaftet sind, sollte in jedem Fall eine umfangreiche Sachverhaltsaufklärung betrieben werden. Zu späteren Beweis Zwecken sollte diese lückenlos dokumentiert sein. Auch die Hinzuziehung fachmännischen, externen Rats sollte erfolgen.
Einbezug der Mitgliederversammlung	Der Vorstand sollte bei weitreichenden Problemstellungen eine Entscheidung der Mitgliederversammlung herbeiführen.
Vermögensschadenshaftpflichtversicherung	Für ehrenamtliche Vorstände größerer Vereine / Stiftungen sollte der Abschluss einer Vermögensschadens-Haftpflichtversicherung (sog. D&O-Versicherung) in Erwägung gezogen werden.

Steuerrecht

Vergütungen an ehrenamtliche Helfer und Vorstände von gemeinnützigen Vereinen

Praxisanwendung der Neuregelung wirft zahlreiche Zweifelsfragen auf

Mit dem „Gesetz zur Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ wurden u.a. die Möglichkeiten

erweitert, steuerfreie Vergütungen an Helfer von gemeinnützigen Körperschaften und Vorstände von gemeinnützigen Vereinen zu zahlen. In der Praxisanwendung erweist sich, dass dazu immer wieder Zweifelsfragen auftreten.

Weite Auslegung des Pflegebegriffs erfordert kein genau spezifiziertes Tätigkeitsprofil

Für Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten sieht das EStG in den §§ 3 Nr. 26 und 26a eine Begünstigung in Form von Steuerfreibeträgen in Höhe von 2.100 bzw. 500 € im Jahr vor, wenn weitere Voraussetzungen erfüllt sind.

1. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung

1.1 Unentgeltlichkeit

Zunächst ist zu beachten, dass die Finanzverwaltung unter einer ehrenamtlichen Tätigkeit stets eine unentgeltliche versteht. In diesem Rahmen wären allenfalls Aufwandsentschädigungen an die entsprechenden Personen möglich. Um in den Anwendungsbereich der oben genannten Vorschriften zu gelangen, muss eine nebenberufliche Tätigkeit vorliegen, die über das Maß des Aufwandsersatzes hinweg vergütet wird.

1.2 Nebenberufliche ...

Als nebenberuflich wird eine Tätigkeit angesehen, die nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs in Anspruch nimmt. Nicht erforderlich ist, dass gleichzeitig auch ein Hauptberuf ausgeübt wird. Rentner, Hausfrauen und Studenten können daher einen Nebenberuf in diesem Sinne ausüben.

1.3 ... und verschiedenartige Tätigkeiten

Werden verschiedenartige Tätigkeiten im Sinne der obigen Vorschriften ausgeübt, so ist die Nebenberuflichkeit für jede Tätigkeit getrennt zu beurteilen. Mehrere gleichartige Tätigkeiten (z.B. mehrere Pflegetätigkeiten für verschiedene gemeinnützige Einrichtungen) sind zusammenzufassen.

Geichzeitige Inanspruchnahme beider Begünstigungen nicht zulässig

1.4 Gleichzeitige Haupttätigkeit

Wird gleichzeitig eine Haupttätigkeit in demselben Bereich ausgeübt, so ist eine etwaige weitere geringfügige Beschäftigung in diesem Bereich nicht nebenberuflich, sondern wird der Haupttätigkeit zugerechnet.

1.5 Tätigkeit im Dienst oder Auftrag bestimmter Personen

Begünstigt sind die Einnahmen zudem nur, wenn die Tätigkeit im Dienst oder Auftrag bestimmter Personen erfolgt. Hierzu zählen u.a. die unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtungen zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke. Anders als bei den Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher etc. unterliegt die Tätigkeit im Bereich der Pflege alter, kranker und behinderter Menschen keinem bestimmten Tätigkeitsprofil.

Der Begriff der Pflege wird sehr weit ausgelegt. D.h. hier sind auch solche Tätigkeiten begünstigt, die nicht der primären Pflegetätigkeit zuzuordnen sind, wie z.B.

- Hilfsdienste bei häuslicher Betreuung,
- Reinigung der Wohnung,
- Hilfestellung beim Schriftverkehr etc. (R 3.26 LStR 2008).

2. Verhältnis der Vorschriften in § 3 Nr. 26 und 26a EStG

§ 3 Nr. 26a EStG wurde später in das Gesetz eingeführt, ist aber die weiter reichende Vorschrift. Diese nimmt nämlich keinen Bezug zum Inhalt der Tätigkeit, sondern verlangt nur, dass diese für bzw. im Auftrag einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ausgeführt wird. § 3 Nr. 26 EStG verlangt hingegen eine bestimmte Tätigkeit. Eine gleichzeitige Inanspruchnahme beider Vorschriften für dieselbe Tätigkeit, um dadurch faktisch einen steuerfreien Betrag von 2.600 € (2.100 + 500) zu erreichen, ist ausgeschlossen: § 3 Nr. 26a Satz 2 EStG verbietet dies eindeutig.

3. Für die auszahlende Einrichtung bedeutsame Faktoren

3.1 Steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Abzugsbeträge

Für die auszahlende Einrichtung ist es von Bedeutung, ob zwischen der nebenberuflich tätigen Person und der Einrichtung ein Abhängigkeitsverhältnis („Arbeitsvertrag“) besteht. Das Gegenstück zur abhängigen Beschäftigung ist die selbständige Tätigkeit. Im Zweifelsfall sollte beim Sozialversicherungsträger ein Statusfeststellungsverfahren durchgeführt werden.

Wird die Tätigkeit danach in einem solchen Dienstverhältnis ausgeübt, fallen die Einnahmen beim Bezieher unter § 19 EStG und unterliegen bei der auszahlenden Stelle den Vorschriften der Lohnversteuerung. Soweit die in den §§ 3 Nr. 26 und 26a EStG genannten Freibeträge nicht überschritten sind, ergeben sich keine weiteren Folgen.

Auch sozialversicherungsrechtlich sind die Bezüge insoweit freigestellt. Allerdings muss sich die auszahlende Einrichtung von dem jeweiligen „Angestellten“ schriftlich bestätigen lassen, dass dieser die oben genannten Freibeträge nicht bereits im Rahmen eines anderen Dienstverhältnisses in Anspruch genommen hat. Diese Bescheinigung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

Sollte die Tätigkeit nach den obigen Abgrenzungskriterien selbständig ausgeführt werden, was die Ausnahme sein dürfte, so kann das Entgelt (Honorar) stets ohne Abzug etwaiger Abzüge ausgezahlt werden, da der Empfänger insoweit selbst für die Versteuerung verantwortlich ist.

Werden im Falle der abhängigen Beschäftigung die Freibeträge nach §§ 3 Nr. 26, 26a EStG überschritten, so ist die Vergütung der Lohnversteuerung zu unterwerfen.

3.2 Besonderheiten bei Vereinsvorständen

Nach § 3 Nr. 26a EStG können auch Vorstände von Vereinen im Rahmen der Höchstbeträge dieser Vorschrift eine steuerfreie Vergütung erhalten. Dies hat aber im Einklang mit der Vereinssatzung zu geschehen. Im Gegensatz zu

anderen Vereinsmitgliedern oder Nichtmitgliedern, die eine Vergütung beziehen, muss bei Vorständen explizit geregelt sein, dass diese eine Vergütung erhalten dürfen.

Die Finanzverwaltung verlangt keine speziellen Formulierungen. Passagen in der Satzung wie z.B.:

■ „Der Vorstand kann für seine Tätigkeit eine angemessene Vergütung erhalten.“

oder mit Bezugnahme auf den Freibetrag

■ „Der Vorstand kann sich für seine Tätigkeit eine Vergütung im Rahmen der Ehrenamtspauschale nach § 3 Nr. 26a EStG gewähren.“

genügen den Anforderungen.

4. Fristen für die Satzungsänderung

Für die Änderung der Satzung wurden bereits verschiedene Fristen seitens der Verwaltung gesetzt. Mit Schreiben vom 14.10.2009 hat das BMF diese Frist erneut bis zum 31.12.2010 verlängert. Vereine, die Ihren Vorständen seit Geltung des § 3 Nr. 26a EStG bereits Vergütungen gezahlt haben, können dies demnach rückwirkend heilen, wenn sie die Satzung bis 31.12.2010 entsprechend ändern. Zu der dann notwendigen

Einhaltung der Mustersatzung zu § 60 AO verweisen wir auf den Beitrag unter der Rubrik „Kurz notiert“ auf S. 11 dieses Themen-Hefts.

Gegebenenfalls Chancen einer rückwirkenden Heilung bis 31.12.2010 nutzbar

Drohende Einschränkung des Vorsteuerabzugs für Non-Profit-Organisationen

Einflüsse aktueller Vorschläge der EU-Kommission

Ein Vorschlag der EU-Kommission sieht vor, dass ein Vorsteuerabzug nur noch in Höhe der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung zugelassen werden soll. Dies wurde am 9.6.2009 bereits vom ECOFIN bestätigt; mit entsprechendem gesetzlichen Anpassungsbedarf dürfte auch in Deutschland schon bald zu rechnen sein.

1. Einschränkungen des umsatzsteuerlichen Gestaltungsspielraums

Für Non-Profit-Organisationen (NPO) wird der umsatzsteuerliche Gestaltungsspielraum immer mehr eingeschränkt. Über die Ausweitungen der Steuerbarkeit von Leistungen an Mitglieder sowie bei Zuschüssen hatten wir in unserer letzten Ausgabe bereits berichtet. Aufgrund einer drohenden Änderung der MwSt-SystRL sowie eines Urteils des EuGH vom 12.2.2009 in der Rechtssache VNLTO (C-515/07) droht jetzt auch noch das Ende der seit dem „Seeling“-Urteil (EuGH vom 8.5.2003, Az.: C-269/00) als gesichert geltenden Praxis zum Vorsteuerabzug bei größeren Sachinvestitionen von NPO.

Gesetzlicher Anpassungsbedarf in Deutschland?

2. Steuerbarkeit von unentgeltlichen Wertabgaben: Bisher erhebliche Liquiditätsvorteile für NPO

Die Vorteile für NPO entstanden bisher insbesondere bei Immobilieninvestitionen. Voraussetzung für einen weitgehenden Vorsteuerabzug aus den Baukosten war dabei eine Gebäudenutzung von mehr als 10% für unternehmerische Zwecke. Dies reichte aus, um das Gesamtgebäude dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuzuordnen. Zur Erreichung der 10%-Quote kamen neben einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wie z.B. durch den Betrieb eines Restaurants auch Zweckbetriebe oder Vermögensverwaltungen durch Vermietungen an andere zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer in Frage.

Die Nutzung der übrigen Teile (maximal 89,9%) des Gebäudes für satzungsmäßige Zwecke war bisher als unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbar und aufgrund § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG mit dem reduzierten Steuersatz von 7% steuerpflichtig. Nach einer entsprechenden Versteuerung über einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren entfiel die Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG. Haben die Eingangsrechnungen überwiegend dem vollen Steuersatz von 19% unterlegen, so verblieb neben dem für alle Unternehmer vorhandenen Liquiditätsvorteil aus der Vorsteuererstattung auch noch der absolute Vorteil aus dem Steuersatzunterschied.

3. Vorschlag der EU-Kommission und mögliche Folge für deutsche NPO

Ein bereits seit Anfang November 2007 bestehender Änderungsvorschlag der Europäischen Kommission zur MwSt-SystRL könnte Zweifelsfragen zulasten der Steuerpflichtigen lösen. So wird gem. Art. 168a-neu der MwStSystRL ein Vorsteuerabzug nur noch in Höhe der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung zugelassen.

Am 9.6.2009 hat sich der Rat „Wirtschaft und Finanzen“ (ECOFIN) grundsätzlich auf die Annahme der Änderungen verständigt. Nach einer Anhörung im Europaparlament sollen die Änderungen im Rat beschlossen werden. Bis zum 1.1.2011 sollen die neuen Regeln auch national in Kraft treten.

Spätestens nach einer Annahme der geplanten Änderung der MwStSystRL bestünde auch für Deutschland gesetzlicher Anpassungsbedarf. Damit wären die beschriebenen positiven Liquiditätseffekte stark eingeschränkt.

4. Notwendigkeit einer Übergangsregelung für Altfälle

Nach der Übernahme der geplanten Änderungen in deutsches Recht wäre für NPO eine großzügige Übergangsregelung notwendig. Diese sollte für bereits begonnene oder durchgeführte Baumaßnahmen eine Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben wie bisher zumindest bis zum Ende des Vorsteuerberichtigungszeitraums von 10 Jahren ermöglichen. Anderenfalls drohen erhebliche Steuernachforderungen, was aufgrund der engen Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts auch für die Steuerbefreiung gefährlich sein könnte.

Hinweis: Falls im Rahmen zukünftiger Maßnahmen maßgebliche Refinanzierungen aus Vorsteuererstattungen geplant sind, sprechen Sie uns bitte an, damit wir Sie über die weitere Rechtsentwicklung informieren können.

Gemeinnützige Tätigkeit im Ausland

Voraussetzungen und Pflichten bei grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit

Im Zuge eines zusammenwachsenden Europas und einer zunehmend globalisierten Welt tritt die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke im Ausland immer mehr in den Fokus inländischer Non-Profit-Organisationen. Damit auch diese Aktivitäten steuerbegünstigt sind, müssen bestimmte Bedingungen erfüllt sein.

1. Begünstigte Aktivitäten

Eine steuerbegünstigte inländische Körperschaft kann ihre gemeinnützige Tätigkeit sowohl im Inland als auch im Ausland verwirklichen. Der Auslandsbezug ist bei einigen Zwecken sogar wesensimmanent (z.B. Entwicklungshilfe, Völkerverständigung) bzw. nur im internationalen Zusammenhang sinnvoll zu verfolgen (z.B. Umwelt und Artenschutz, Wissenschaft, Kultur).

Über die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke hinaus soll die Tätigkeit der Körperschaft auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen. Dieser strukturelle Inlandsbezug für Auslandsaktivitäten wurde durch das Jahressteuergesetz 2009 in § 51 Abs. 2 der Abgabenordnung verankert.

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt wird davon ausgegangen, dass dieses Kriterium nur praktikabel ist, wenn es relativ großzügig gehandhabt wird: Denn was das Ansehen der Bundesrepublik mehrt, kann regelmäßig nur aus der Sicht des Auslands beurteilt und nur schwerlich von den deutschen Finanzbehörden eingeschätzt werden.

2. Nachweis- und Mitwirkungspflichten

Auslandsaktivitäten gemeinnütziger Körperschaften unterliegen erhöhten Nachweis- und Mitwirkungspflichten. Damit die inländischen Finanzbehörden die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendungen jederzeit prüfen können, muss die satzungsmäßige Mittelverwendung ohne Einschränkung nachgewiesen werden.

Bei ausländischen Projektpartnern ist es deshalb sinnvoll, vor der Zuwendung der Mittel entsprechende Nachweispflichten zu vereinbaren. Die konkrete Verwirklichung ist mit ordnungsgemäßer Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu belegen.

Als Nachweis kommen dabei gemäß den Anweisungen der OFD Hannover in ihrer Verfügung vom 15.6.2001 (Az.: S 2729-325-StO 214/S 2729-326-StH 233) die folgenden – ggf. in die deutsche Sprache übersetzten – Unterlagen in Betracht:

- im Zusammenhang mit der Mittelverwendung abgeschlossene Verträge und entsprechende Vorgänge;
- Bestätigung über den Abfluss der Mittel in das Ausland und des Zahlungsempfängers über den Erhalt der Mittel;
- ausführliche Tätigkeitsbeschreibungen der im Ausland entfaltetten Aktivitäten;
- Material über die getätigten Projekte, z.B. Prospekte, Presseveröffentlichungen, Fotos;
- Gutachten eines Wirtschaftsprüfers bei großen oder andauernden Projekten;
- Verwendungsbescheide ausländischer Behörden, wenn die Maßnahmen dort durch Zuschüsse und Ähnliches gefördert werden;
- Bestätigung einer deutschen Auslandsvertretung, dass die Projekte durchgeführt wurden;
- Bestätigung einer staatlichen Institution;
- Bestätigung einer kirchlichen Einrichtung;
- Originalsatzung bei gemeinnützigen Empfängern sowie eine Übersetzung in die deutsche oder englische Sprache;
- Sachberichte über den Projektverlauf, bei mehrjährigen Projekten Zwischennachweise.

Welche Nachweise im konkreten Einzelfall vorzulegen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalls und unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit zu entscheiden.

Erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflichten bei Auslandsverhalten durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz nochmals verschärft

Die erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht beinhaltet, dass die Mittelverwendung aufzuklären ist und die entsprechenden Beweismittel der Finanzbehörde zur Verfügung zu stellen sind. Dabei kann die Körperschaft sich nie darauf berufen, dass sie diesen Verpflichtungen nicht nachkommen kann, wenn sie bei der Gestaltung der Verhältnisse die Möglichkeit hatte oder entsprechende Vereinbarungen vor Zuwendung der Mittel hätte treffen können.

**Wirtschaftsprüfer kann
Nachweis durch Gutachten
unterstützen.**

Durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz vom 29.7.2009 wurden die Mitwirkungspflichten bei Auslandsverhalten erweitert. So können z.B. von der Finanzverwaltung eidesstattliche Versicherungen über die Richtigkeit und Vollständigkeit von Angaben verlangt werden, die die Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in den Staaten betreffen, die den umfassenden Auskunftsaustausch nach den Standards der OECD nicht erfüllen.

3. Fazit

Gemeinnützige Tätigkeiten im Ausland werden grundsätzlich anerkannt. Allerdings verlangt die Finanzbehörde erhöhte Nachweis- und Mitwirkungspflichten, durch die der Zugang des Geldes im Ausland und dessen tatsächliche und zweckentsprechende Verwendung kontrolliert und dokumentiert werden soll.

Neuregelung des Abzugs von Spenden in das EU-Ausland

Referentenentwurf des BMF zu § 10b EStG

Am 17.11.2009 hat das BMF einen Referentenentwurf zur Änderung des § 10b EStG im Rahmen der Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie weiterer steuerrechtlicher Regelungen veröffentlicht. Wer wird betroffen sein?

1. Grundzüge der geplanten Neuregelung

Die Abziehbarkeit von Spenden, die ab 1.1.2010 an Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Euro-

päischen Union ansässig sind, geleistet werden, soll in Reaktion auf die Rechtsprechung des EuGH (EuGH-Urteil vom 27.1.2009 - C-318/07 in der Rechtssache „Persche“) in Abs. 1 des § 10b EStG neu geregelt werden.

Inhaltlich sind danach drei Arten möglicher Zuwendungsempfänger vorgesehen:

1. juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder in einem Staat belegen sind, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Staaten) Anwendung findet;
2. steuerbefreite Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG;
3. Körperschaften in der EU bzw. in EWR-Staaten, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 in Verbindung mit § 5 Abs. 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz KStG steuerbefreit wären, wenn sie inländische Einfünfte erzielen würden (fiktive inländische Steuerbefreiung).

Dies gilt über den ebenfalls geänderten § 10b Abs. 1a EStG auch für Zuwendungen an Stiftungen sowie über Änderungen des KStG und GewStG auch für Körperschaften und Gewerbetreibende.

2. Zu erfüllende Nachweispflichten

Nebenbedingung ist die Erfüllung der Regeln zum Amtshilfeersuchen durch die jeweiligen „Empfängerländer“. Ferner wird vom inländischen Spender verlangt, Nachweise zu erbringen, dass inländische Personen oder das Ansehen Deutschlands gefördert werden. Damit wird faktisch der für ausländische Körperschaften geltende strukturelle Inlandsbezug des § 51 Abs. 2 AO (Reaktion auf EuGH-Urteil in der Rechtssache „Stauffer“) auch für Spender eingeführt.

Auf die aus Sicht der Finanzverwaltung zu erfüllenden Nachweispflichten für Auslandsaktivitäten gemeinnütziger Körperschaften (s. Beitrag ab S. 8 unter Abschn. 2) dürften analog bestehen. Die theoretisch somit möglichen Auslandsspenden werden in der Praxis folglich mit hohen Nachweispflichten für die zuwendenden Steuerpflichtigen auf Ausnahmefälle beschränkt.

Hinweis: Grundsätzlich ist die Einschränkung nationaler steuerlicher Förderungen durch die Rechtsprechung des EuGH zwar gedeckt. Strittig ist aber die technische Umsetzung durch den deutschen Gesetzgeber. Die Frist zur Äußerung zu dem Referentenentwurf lief am 30.11.2009 ab. Wir werden Sie über den Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens informieren.

Stiftungsrecht

Nießbrauchslösung zur Versorgung von Angehörigen

Empfehlungen für Stifter

Wie bewerkstelligen es Stifter, trotz der Vermögenshingabe die eigene Versorgung und ggf. auch die zu unterstützender nahestehender Personen zu gewährleisten?

1. Grundsätze der Stiftungsgründung

Der Wille eines Stifters, sein Vermögen oder wesentliche Teile davon nicht den gesetzlichen Erben zukommen zu lassen, sondern es über eine Stiftung endgültig gemeinnützigen Zwecken zu widmen, wird oftmals von dem berechtigten Wunsch begleitet, den Erben zumindest eine angemessene Versorgung zukommen zu lassen. Stifter, die sich bereits zu Lebzeiten zu einer Übertragung auf eine gemeinnützige Stiftung entschieden haben, müssen zudem auch ihren persönlichen Unterhalt gesichert wissen.

Stifter bleibt frei in seinem Bestimmungsrecht hinsichtlich der zu unterhaltenden Personen und der Unterhaltshöhe.

Dazu bieten sich zwei grundsätzliche Wege an:

(1) Beispielsweise kann der Stifter sein gesamtes Vermögen stiften und die Stiftung verpflichten, aus den Erträgen oder aus dem übertragenen Vermögen die Versorgung zu gewährleisten.

(2) Oder der Stifter stiftet lediglich einen Teil seines Vermögens und behält den Rest zu Versorgungszwecken zurück. Die Versorgung kann dann entweder aus den Erträgen oder – wenn diese nicht ausreichen – solange aus dem zurückbehaltenen Vermögen erfolgen, bis dieses verbraucht ist.

2. Beachtung von Einschränkungen zwecks Erhalt der Gemeinnützigkeit

Entscheidet sich der Stifter für die erste Alternative, so sind bestimmte Einschränkungen zu beachten, um die Gemeinnützigkeit der Stiftung nicht zu gefährden.

Gemeinnützige Stiftungen dürfen bis zu einem Drittel ihres Einkommens dazu verwenden, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihre Andenken zu ehren (§ 58 Nr. 5 AO). Der Anwendungsbereich dieser Ausnahme zu dem allgemeinen Gebot, mit Stiftungsmitteln ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte satzungsmäßige Zwecke zu verfolgen, wird von der Finanzverwaltung – die sich damit in Teilbereichen in Widerspruch zur höchstrichterlichen Rechtsprechung und zu gewichtigen Literaturmeinungen setzt – eng begrenzt:

Beispielsweise können mit dem Stifter verwandte Personen, die ohne das Stiftungsgeschäft von Gesetzes wegen zu den Erben des Vermögens gehören würden, gerade einmal bis einschließlich zum 2. Grad unterhalten werden. Bereits Tanten/Onkel, Nichten/Neffen, Urgroßeltern und Urenkelkinder gehören nicht mehr zum Kreis der möglichen Begünstigten.

Weitere Einschränkungen ergeben sich daraus, dass die Finanzverwaltung einen sehr restriktiven Maßstab bei der Prüfung der Angemessenheit zugrundelegt. Dieser unterscheidet sich oftmals von den Verhältnissen des i.d.R. wohlhabenden Stifters bzw. von dessen Vorstellungen für eine angemessene Versorgung.

3. Empfehlungen für Stifter

Stifter, die einerseits ihr Vermögen gemeinnützigen Zwecken zur Verfügung stellen und andererseits die Unterhaltung auch von weiter entfernten Angehörigen unabhängig von deren persönlichen Verhältnissen sicherstellen wollen, sollten dafür sorgen, dass die Stiftung den Unterhalt nicht aus ihrem Einkommen bestreitet.

Dazu bietet es sich an, dass der Stifter zunächst einen vererblichen Nießbrauch für sich selbst (sog. Vorbehaltsnießbrauch) oder für die zu unterhaltenden Angehörigen (sog. Zuwendungsnießbrauch) an dem zu übertragenden Vermögen begründet.

Sind mehrere Angehörige gleichzeitig zu unterhalten, ist die Begründung quotaler Nießbrauchsrechte jeweils an einem Teil des Vermögens denkbar. Anschließend wird das nießbrauchsbelastete Vermögen gestiftet. Dabei muss das jeweilige Nießbrauchsrecht so ausgestaltet sein, dass die Erträge steuerlich eindeutig dem Nießbraucher zugerechnet werden.

Auf diese Weise wird erreicht, dass die Vermögenserträge von vornherein nicht zum Einkommen der Stiftung gehören. Die Stiftung verwendet damit nicht ihr Einkommen zur Unterhaltung des Angehörigen, so dass die Beschränkungen des § 58 Nr. 5 AO nicht gelten. Der Stifter ist auf diese Weise weitestgehend frei in seinem Bestimmungsrecht hinsichtlich der Personen, die ihren Unterhalt aus den Erträgen des unterhaltenen Vermögens erhalten sollen, und hinsichtlich der Unterhaltshöhe.

4. Andere Lösungswege eher problematisch

Andere wirtschaftlich gleichwertige Lösungen, wie beispielsweise eine Stiftung unter der Auflage, bestimmte Personen aus den Vermögenserträgen zu unterhalten, sind steuerlich nicht optimal. Die Finanzverwaltung vertritt in solchen Fällen die Auffassung, die Auflage sei in die Drittelberechnung einzubeziehen, d.h. eine Stiftung dürfe auch dann maximal ein Drittel ihres Einkommens zum Unterhalt verwenden, wenn der Stifter sie über eine Auflage dazu verpflichtet habe.

Vorsorglich sollte aber auch die Nießbrauchslösung vorab mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden.

Hinweis: Ertrag- und erbschaftsteuerliche Aspekte für den Stifter und seine Angehörigen sollten vorab individuell beurteilt werden.

Kurz notiert

Umsatzsteuer: Anhebung der Umsatzgrenze für die Ist-Versteuerung

§ 20 UStG sieht vor, dass auf Antrag eine Besteuerung der Umsätze nicht nach vereinbarten Entgelten (so der Grundsatz in § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG), sondern nach den vereinnahmten Entgelten berechnet wird. Die Möglichkeit zur Nutzung der damit verbundenen Liquiditätsvorteile ist an die Unterschreitung bestimmter Grenzen der Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr gebunden. Diese Grenzen lagen bisher für Unternehmer in den „neuen Bundesländern“ bei 500.000 € und für solche in den „alten Bundesländern“ bei 250.000 €.

Stattdessen ist nunmehr mit Wirkung ab dem 1.7.2009 bundeseinheitlich bis zum 31.12.2011 eine einheitlich auf 500.000 € festgelegte Grenze zu beachten.

Hinweis: Ferner hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 10.7.2009 (Az.: IV B 8-S 7368/09/1001) ausgeführt, dass entgegen Abschn. 254 Abs. 1 Satz 4 UStR die Genehmigung auch mit Wirkung vom 1.7.2009 an erfolgen kann, wenn der Gesamtumsatz des Unternehmers im Kalenderjahr 2008 nicht mehr als 500.000 € betragen hat. Die Umsätze im ersten Halbjahr 2009 bleiben bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes außer Betracht.

Mustersatzung zu § 60 AO

Durch Art. 10 des Jahressteuergesetzes 2009 wurde § 60 Abs. 1 AO folgender Satz 2 AO angefügt: „Die Satzung

muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.“ Damit hat die entsprechende Mustersatzung, die wir Ihnen auf Nachfrage gerne zur Verfügung stellen, aus Sicht der Finanzverwaltung faktisch Gesetzescharakter. Aufgrund der in Art. 97 § 1f Abs. 2 EGAO vorgesehenen erstmaligen Anwendung auf Gründungen und Satzungsänderungen von Körperschaften nach dem 31.12.2008 kommt es aktuell bereits bei geringfügigen Anpassungen bestehender Satzungen oder Gesellschaftsverträge zu Beanstandungen durch die Finanzämter.

In der Praxis sind insbesondere die gegenüber früheren Mustersatzungen der Finanzverwaltung verschärften Bestimmungen zur Vermögensverwendung bei Auflö-

sung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke Anlass für Diskussionen. Außerdem gibt es Finanzämter, die eine 1:1-Umsetzung der Mustersatzung fordern, ohne die zwingenden gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten zu berücksichtigen.

Empfehlung: Aufgrund der meist zeit- und kostenintensiven Verabschiedung geänderter Satzungen und Gesellschaftsverträge in Haupt- bzw. Gesellschafterversammlungen empfehlen wir vorab einen Vergleich der bestehenden Regelungen mit der neuen Mustersatzung. Geplante Änderungen sollten vorab mit dem zuständigen Finanzamt abgestimmt werden.

Impressum

PKF Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 (0) 40 355 52-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 | www.pkf.de

Die Autoren dieser Ausgabe sind Mitglieder des PKF* Kompetenzarbeitskreises „NPO“. In ihm wirken derzeit folgende PKF Partnerbüros mit: PKF PIOREK THUM STENGER BEIER, Berlin · PKF FASSELT SCHLAGE LANG UND STOLZ, Braunschweig, Duisburg, Hamburg · PKF HERFORT VAN KERKOM STREIT, Köln · PKF ZINK & PARTNER, Oldenburg

Die Inhalte der PKF* Themen Non-Profit-Organisationen 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 der PKF* Themen Non-Profit-Organisationen 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 Deutschland 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 Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen.