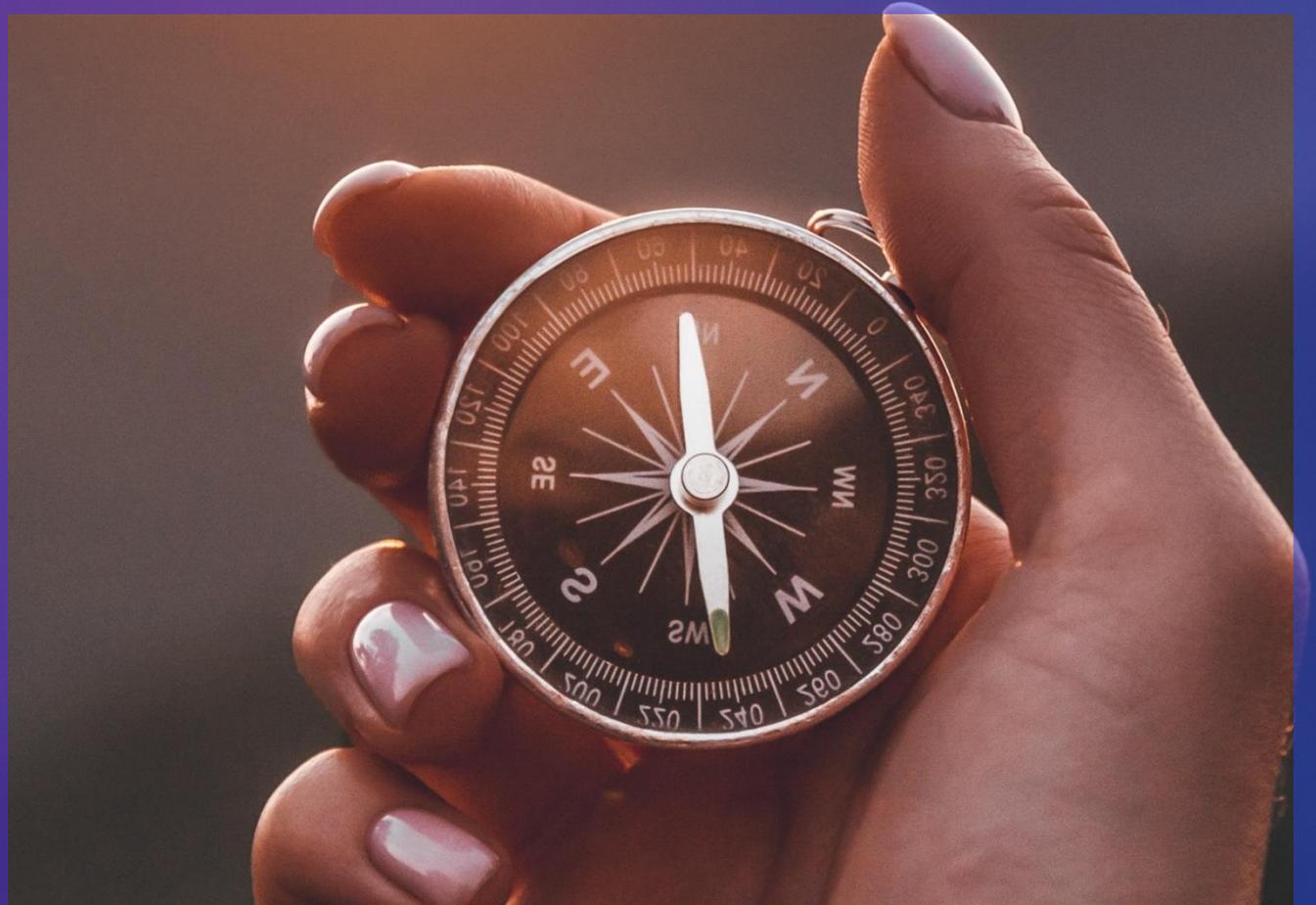


Aktuelles zum Gemeinnützig- keitsrecht -

Ein Überblick

14.09.2023



Agenda

- ❖ Hürden der Gemeinnützigkeitsreform
- ❖ Aspekte verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung im Gemeinnützigkeitsbereich sowie Spendenabzug
- ❖ Weitere aktuelle Rechtsprechung (Auswahl)
- ❖ Ausblick: Wachstumschancengesetz

Hürden der Gemeinnützigkeitsreform

Hürden der Gemeinnützigkeitsreform

Weitere Anpassung des AEAO durch BMF-Schreiben vom 12. Januar 2022, BStBl. I 2022, 82

AEAO zu § 57 Abs. 3 AO Tz. 8:

„Bei **mehreren Kooperationspartnern genügt es**, wenn diese anhand der Satzung konkret **nachvollziehbar** sind, beispielsweise bei einer Kooperation innerhalb eines Konzern- oder Unternehmensverbundes **durch Bezeichnung des Konzerns** oder des Unternehmensverbundes. Eine **namentliche Benennung** der einzelnen Kooperationspartner muss sich dann aus einer **Aufstellung** ergeben, die der Finanzverwaltung bei Beginn der Kooperation und bei Änderung der Kooperationspartner **zusätzlich zur Satzung** vorzulegen ist.“

AEAO zu § 57 Abs. 3 AO Tz. 9:

„Das planmäßige Zusammenwirken kann **bereits vor der zivilrechtlichen Wirksamkeit** (in der Regel Registereintragung oder Anerkennung/Genehmigung) bei den kooperierenden Körperschaften erfolgen, wenn darüber ein wirksamer **Organbeschluss** vorliegt, das Verfahren zum Eintritt der zivilrechtlichen Wirksamkeit eingeleitet wurde und diese später auch eintritt. Die zivilrechtliche Wirksamkeit muss aber grundsätzlich zumindest bei der Körperschaft vorliegen, die sich auf § 57 Abs. 3 AO beruft. Bei Neugründungsfällen siehe Nr. 4 des AEAO zu § 60a.“

AEAO zu § 58 Nr. 1 AO Tz. 1:

„Auch Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen und die Erbringung von Dienstleistungen unterfallen dem **Begriff der Mittel**.“

Hürden der Gemeinnützigkeitsreform

Bestehende Hürden (Auswahl)



Kooperationen (§ 57 Abs. 3 AO):

Wünschenswert sind weitere Erleichterungen beim Umfang der Benennung der Kooperationspartner in der Satzung (Beschränkung auf Konzern- oder Unternehmensverbund könnte ggf. zu kurz greifen) sowie bei der Beschreibung der erbrachten Leistungen.



Umfang der Holdingklausel (§ 57 Abs. 4 AO):

Die Norm wird z.T. durch die Finanzverwaltung so verstanden, dass die Holding ausschließlich Beteiligungen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften halten und daneben keine weiteren (gemeinnützigen) Tätigkeiten ausführen darf.

Damit wird die Holdingklausel u.E. ad absurdum geführt.



Umsatzsteuerliche Organschaft:

Aus den Ausführungen der Finanzverwaltung im AEAO (Zuordnung der Beteiligung zum ideellen Bereich bei Kooperationen i.S.v. § 57 Abs. 3 AO bzw. Geltung der Holdingklausel i.S.v. § 57 Abs. 4 AO) wird z.T. geschlussfolgert, dass sich dies auf die Umsatzsteuer durchschlagen müsse und eine umsatzsteuerliche Organschaft nicht mehr möglich sei.

Dies würde für die Praxis im Ergebnis in vielen Fällen zur Nichtanwendung der positiven Möglichkeiten der Gemeinnützigkeitsreform führen.

**Verdeckte Einlage , verdeckte
Gewinnausschüttung**

Maßstäbe der vGA bei Geschäftsführervergütungen

Anpassung des AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 Nr. 25 Abs. 3 und 4

BMF-Schreiben vom 12. Januar 2022, BStBl. I 2022, 82

Nach Abs. 2 der Nr. 25 werden folgende neue Absätze 3 und 4 eingefügt:

„Zur Feststellung von **Mittelfehlverwendungen** iSv § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO **durch überhöhte Vergütungen an den Geschäftsführer** einer gemeinnützigen Körperschaft ist ein **Fremdvergleich** anzustellen. Dabei sind die **Grundsätze der vGA** zu berücksichtigen. „Unverhältnismäßig“ in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO hat im Grundsatz dieselbe Bedeutung wie „unangemessen“ im Bereich der vGA gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG. Zur Feststellung einer vGA durch überhöhte Vergütungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers kann die Vergütung entweder mit den Entgelten verglichen werden, die Geschäftsführer oder Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens beziehen (**interner Fremdvergleich**), oder mit den Entgelten, die unter gleichen Bedingungen an Fremdgeschäftsführer anderer Unternehmen gezahlt werden (**externer Fremdvergleich**). Maßstab des externen Fremdvergleichs können dabei auch die für vergleichbare Tätigkeiten von Wirtschaftsunternehmen gewährten Vergütungen sein.

Da nicht nur ein bestimmtes Gehalt als „angemessen“ angesehen werden kann, sondern der Bereich des Angemessenen sich auf eine gewisse **Bandbreite** erstreckt, sind unangemessen nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen. Eine nur geringfügige Überschreitung der Angemessenheitsgrenze begründet noch keine vGA; diese liegt erst bei einem „krassen Missverhältnis“ der Gesamtvergütung vor. Dies ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die **Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 % überschritten** wird (BFH-Urteil v. 12.3.2020 – V R 5/17, BStBl. II 2021, 55).“

Maßstäbe der vGA bei Geschäftsführervergütungen

Praxishinweise

- Hinweise des FA hinsichtlich der Angemessenheit von Bezügen ernst nehmen! Noch besser: im Rahmen des TCMS prüfen
- Einhaltung des Medians von vergleichbaren BBE- oder Kienbaum-Studien; hierbei sollte beachtet werden, welche Studie den Anwendungsfall besser bzw. umfänglicher abbildet
- Wichtig: Es ist auf die Gesamtausstattung (Gehalt inkl. z.B. Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Versicherungsbeiträge, PKW-Nutzung, Pensionszusagen etc.) abzustellen und nicht allein auf das Gehalt
- Transparenz und Abstimmung in Grenzfällen ist zu empfehlen
- Positiv: die im Urteil (V R 5/17) benannten Schwellenwerte wurden nicht in en AEAO übernommen; aber wünschenswert: Hinweise zu Bagatellgrenzen

Spende vs. verdeckte Einlage

BFH, Urteil vom 13.07.2022, IR 52/20, BStBl. II 2023, 501

Sachverhalt (verkürzt)



- Der Kläger ist ein gemeinnütziger Verein, welcher wegen der Förderung von Wissenschaft und Forschung als gemeinnützig anerkannt ist.
- Der Kläger ist zu 90 % an der als gemeinnützig anerkannten A gGmbH beteiligt. Unternehmensgegenstand von A ist die Unterhaltung eines Instituts, Forschung und Entwicklung auf einem bestimmten Gebiet, sowie die Aus- und Fortbildung.
- Der Kläger wandte der A aus Mitteln des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs Beträge zu. Spendenbescheinigungen über die zugewendeten Beträge stellte die A jeweils am selben Tag aus. Bei der A flossen die Beträge in den betreffenden Jahren dem ideellen Bereich zu.
- Die Betriebsprüfung gelangte zu dem Ergebnis, dass die Zuwendungen an A nicht als Spende sondern als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung (verdeckte Einlage) zu qualifizieren seien.
- Der hiergegen gerichteten Klage gab das FG Rheinland-Pfalz statt.

Spende vs. verdeckte Einlage

BFH, Urteil vom 13.07.2022, IR 52/20, BStBl. II 2023, 501

Leitsatz: „[...] Ob es sich bei einer Zuwendung an die Tochtergesellschaft um eine verdeckte Einlage oder um eine Spende handelt, ist anhand einer Veranlassungsprüfung in Form eines Fremdvergleichs festzustellen, der im gerichtlichen Verfahren vom FG anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls vorzunehmen ist.“

Gründe (verkürzt)



- Die Spende ist von einer verdeckten Einlage abzugrenzen. Beide Zuwendungen erfolgen im Ergebnis unentgeltlich und freiwillig. Liegt eine verdeckte Einlage vor, verbleibt für einen Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG kein Raum.
- Verdeckte Einlage ist die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten. Ob und inwieweit eine derartige Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist aufgrund eines Fremdvergleichs zu beurteilen. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte.
- Die vom FG vorgenommenen Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat darauf abgestellt, dass das Hauptmotiv der Zuwendungen in der Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der A gelegen habe, während die finanzielle Stärkung der Tochtergesellschaft lediglich ein günstiger Nebeneffekt gewesen sei.

BFH eröffnet damit eine Gestaltungsmöglichkeit, das Ergebnis des wiGB (zulässigerweise) zu mindern

Spendenabzug - Fremdvergleich

BFH, Urteil vom 26.04.2023, X R 4/22, BFHE nn

Sachverhalt (verkürzt)



- Der Kläger gründete im Herbst des Streitjahres 2011 eine Stiftung. Die Stiftung erhielt eine vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit.
- Der Kläger überwies der Stiftung am 19. und 29.12.2011 jeweils einen Betrag von 200.000 € mit dem Verwendungszweck "Einlage Vermögensstock". Hierfür stellte die Stiftung eine Zuwendungsbestätigung aus.
- Am 27.12.2011 schlossen der Kläger und die Stiftung zwei privatschriftliche Darlehensverträge, wonach die Stiftung dem Kläger zwei Darlehen über jeweils 200.000 € gewährte, die mit 3,5 % jährlich zu verzinsen, zum Immobilienerwerb zu verwenden und endfällig am 01.01.2022 zurückzuzahlen waren.
- Die Betriebsprüfung gelangte zu dem Ergebnis, dass die Zahlungen an die Stiftung wegen des engen Zusammenhangs mit den gegenläufigen Darlehensgewährungen nicht als Spenden abgezogen werden dürfen.
- Einspruch und Klage hiergegen blieben erfolglos.

Spendenabzug - Fremdvergleich

BFH, Urteil vom 26.04.2023, X R 4/22, BFHE nn

Gründe (verkürzt)



- Der Spendenabzug ist nicht schon deshalb - ohne Prüfung weiterer Voraussetzungen - ausgeschlossen, weil die Stiftung dem Zahlenden in engem zeitlichen Zusammenhang einen gleich hohen Betrag als verzinsliches Darlehen zur Verfügung gestellt hat und mit den Zinserträgen die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Stiftung gefördert wurden.
- Voraussetzung für den Spendenabzug ist allerdings, dass sich die Zahlung als unentgeltlich darstellt, mit der Darlehensgewährung also kein Vorteil für den Zuwendenden verbunden ist.
- Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn sowohl die Gewährung des Darlehens dem Grunde nach als auch die vereinbarten Darlehensbedingungen **einem Fremdvergleich** standhalten. Die tatsächliche Durchführung des Darlehensvertrags darf keine Zweifel daran begründen, dass die zugewendeten Mittel aus Sicht des Zuwendenden nun Fremdkapital sind.
- Bei Vornahme eines Fremdvergleichs ist eine **Gesamtwürdigung** vorzunehmen; nicht jegliches einzelne Detail schließt die Fremdüblichkeit eines Darlehensvertrags aus.

Weitere aktuelle Rechtsprechung (Auswahl)

Förderung der Allgemeinheit

BFH, Urteil vom 01.02.2022, V R 1/20, BStBl. II 2022, 629

Leitsatz: „Eine Körperschaft, die Kinderbetreuungseinrichtungen betreibt, fördert nicht die Allgemeinheit, wenn sie bei der Belegung der Plätze die Belegungspräferenz ihrer Vertragspartner, bestimmter Unternehmen, in der Weise berücksichtigt, dass sich der geförderte Personenkreis nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt.“

Gründe (verkürzt)



- Es fehlt an der Förderung der Allgemeinheit, da bei drei der vier Betreuungseinrichtungen sämtliche Plätze von den Mitarbeitern bestimmter Unternehmen besetzt werden konnten, und es nur in einer Kinderbetreuungseinrichtung zwei von 20 Plätzen gab, die nicht einem Unternehmen zur Verfügung zu stellen waren.
- Es kommt nicht darauf an, dass nicht belegte Restplätze vertraglich anderweitig vergeben werden konnten, was dazu führte, dass z.B. nach den bindenden Feststellungen des FG in einer Kinderbetreuungseinrichtung deutlich mehr als die Hälfte der Plätze betriebsfremd belegt wurden, da die Körperschaft "darauf gerichtet sein muss, die Allgemeinheit (...) zu fördern", was unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO ohne feste "Restplatzquote" zu verneinen ist.

Praxisthema:

Welche Restplatzquote wäre noch ausreichend?

Verständnis des Begriffs der „Förderung der Allgemeinheit“?

Rückwirkende Aberkennung der Gemeinnützigkeit

FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 19.04.2023, 3 K 475/16 (rkr)

Sachverhalt (verkürzt)



- Die Klägerin ist eine (gemeinnützige) GmbH, welche 2004 gegründet wurde.
- Die Satzung der Klägerin wurde 2012 vollständig neu gefasst und (im Vergleich zur vorherigen Satzung) deutlich gekürzt).
- Der bisherige § 13 der Satzung (Auflösung der Gesellschaft) wurde durch die Neufassung ersatzlos gestrichen, so dass in der Satzung ab diesem Zeitpunkt keine ausdrückliche Regelung mehr enthalten war, an wen das Vermögen der Gesellschaft bei Auflösung oder Liquidation fallen sollte.
- Die Satzungsänderung wurde 2012 im Handelsregister eingetragen.
- 2013 (eingetragen im Handelsregister 2014) wurde in § 3 der Satzung (steuerbegünstigte Zwecke) ein Absatz zur Vermögensbindung eingefügt.
- 2013-2015 wurde eine Betriebsprüfung für die Jahre 2005-2010 durchgeführt. Das Finanzamt gelangte zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit von Anfang an (seit 2005) nicht erfüllt seien.

Rückwirkende Aberkennung der Gemeinnützigkeit

FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 19.04.2023, 3 K 475/16 (rkr)

Orientierungssatz: „ Fehlt in der Satzung einer Körperschaft in einem begrenzten Zeitraum (hier: 17. August 2012 bis 19. Dezember 2013) eine (ausdrückliche) Regelung zur Vermögensbindung im Falle der Auflösung, so kann dies gemäß § 61 Abs. 3 AO zu einer rückwirkenden Aberkennung der Gemeinnützigkeit und damit zu einem rückwirkenden Wegfall der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG für die Vorjahre 2005 bis 2008 führen.“

Gründe (verkürzt)



- Die Klägerin war in den Streitjahren 2005 bis 2008 nicht gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, auch wenn die Satzung in den Streitjahren den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts entsprochen haben mag. Dies ist darin begründet, dass die im Jahr 2012 erfolgte Änderung der Satzung (bzw. deren Aufhebung und Neufassung) hinsichtlich der Vermögensbindung nicht den Vorgaben der §§ 55 Abs. 1 Nr. 4, 61 Abs. 1 AO entspricht. Dies wirkt gem. § 61 Abs. 3 Satz 1 AO in die Streitjahre zurück und führt zur rückwirkenden Aberkennung der Gemeinnützigkeit und der hieraus resultierenden Steuerfreiheit.
- Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht mehr entspricht, so gilt sie gemäß § 61 Abs. 3 Satz 1 AO von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist in diesem Fall mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmungen über die Vermögensbindung entstanden sind.

Rückwirkende Aberkennung der Gemeinnützigkeit

FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 19.04.2023, 3 K 475/16 (rkr)

Überlegungen aus der Praxis

- Jede Satzungsänderung sollte vorab mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden!
- Die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Regelungen können vorab nur schwer abgeschätzt werden. Klare Vorgaben der Finanzverwaltung zum Sanktionsrahmen fehlen bislang. Anhaltspunkte kann bisher nur die Judikatur bieten.
- Ggf. bewusste Nutzung für einen (rückwirkenden) Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit

Ausblick:

Wachstumschancengesetz

Wachstumschancengesetz

Gesetzesinitiative → Stellungnahme → Bundestag → Bundesrat → Verkündung

Regierungsentwurf v. 29.08.2023 (Auswahl)

Einführung einer steuerlichen Investitionsprämie für Klimaschutzmaßnahmen

- Für alle **steuerpflichtigen** Unternehmen **unabhängig** von Rechtsform, Größe und Betätigung
- **Förderzeitraum:** Befristet ≈ 6 Jahre
 - grds. Investitionen, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes und vor dem 1.1.2030 begonnen und abgeschlossen wurden; auch bei Abschluss nach 31.12.2029, sofern zuvor Teilherstellungskosten oder Anzahlungen
- **Förderhöhe:** 15 %, im Förderzeitraum **insgesamt** max. 30 Mio. Euro pro Anspruchsberechtigten
 - Bemessungsgrundlage: Summe der nachgewiesenen AK/HK; max. 200 Mio. Euro pro Anspruchsberechtigten für den gesamten Förderzeitraum
 - Beihilferechtliche Vorgaben zu beachten (30 Mio. Euro je Investitionsvorhaben einschließlich weiterer Beihilfen)
- **Förderfähige Investitionen:** neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens; müssen **zwei Jahre** betrieblich genutzt werden
 - müssen zu einer **Minderung** des **Energieverbrauchs** im Unternehmen beitragen, in einem **Energie- oder Umweltmanagementsystem** oder in einem **Energieaudit** enthalten sein, und in der Lage sein, geltende **Unionsnormen** zu übertreffen
 - Mindestens **5.000 Euro** AK/HK
- **Antragsgebunden:** Zeitpunkt **frei** wählbar, soweit ein Förderanspruch entstanden ist (unabhängig von Steuererklärung) und Bemessungsgrundlage mindestens 10.000 Euro; spätestens bis zum 1.1.2032
 - Maximal **4 Anträge** pro Anspruchsberechtigten im gesamten Förderzeitraum
 - Gesonderte Festsetzung in **Investitionsprämienbescheid**, Auszahlung innerhalb von **einem Monat**
 - **Erfolgsneutrale** Vereinnahmung als **Einlage** (bei KapGes in Gewinnrücklage); übersteigt Investitionsprämie den RBW ist sie gewinnerhöhend zu erfassen
 - **Abschreibung** bemisst sich nach den um die Investitionsprämie **geminderten AK / HK**

Wachstumschancengesetz



Regierungsentwurf v. 29.08.2023 (Auswahl)

Erstattung der Kapitalertragsteuer für ausländische gemeinnützige Organisationen (§ 32 Abs. 6 KStG-E)

- Nachvollziehen der Steuerbefreiung für **ausländische, in EU- und EWR-Staaten ansässige, gemeinnützige Organisationen** (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) auch im Bereich der KapESt
- Aufgrund Kapitalverkehrsfreiheit: Gewährung der Kapitalertragsteuer-Erstattung auch für **Drittstaaten-Organisationen**
- Anwendung auf alle offenen Fälle

Steuersatz von 7 % auf Leistungen von Zweckbetrieben (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG-E)

- Klarstellung: Umsatzsteuerrechtliche **Prüfung der Wettbewerbsrelevanz** findet nur bei Leistungen von **Zweckbetrieben nach §§ 66 bis 68 AO** (nicht nach § 65 AO) statt
- Klarstellung: Begünstigte Leistungen liegen auch dann vor, wenn die vom jeweiligen gemeinnützigen Zweck erfassten Personen entweder Empfänger der Leistung sind oder, wie z.B. bei Inklusionsbetrieben, bei der Leistungserbringung mitwirken
- In-Kraft-Treten am Tag nach Verkündung des Gesetzes

**Vielen Dank
für Ihre
Aufmerksamkeit!**

Kontakt

Kai-Uwe Jäckel

Steuerberater, Director

Public Sector Tax

T 0351 4944-172

kjaeckel@kpmg.com

KPMG AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Galeriestraße 2

01067 Dresden

Dr. Karoline Schwarz

Steuerberaterin, Senior Manager

Public Sector Tax

T 0351 4944-432

kschwarz@kpmg.com

KPMG AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Galeriestraße 2

01067 Dresden



kpmg.de/socialmedia

kpmg.de

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

Document Classification: KPMG Public

© 2023 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.