



UNIVERSITÄT
LEIPZIG

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

1. Praxisseminar
Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht,
Verbrauchsstiftungen und Verbrauchszustiftungen

Prof. Dr. Gregor Roth

I. Übungsleiter

1. Übungsleiterfreibetrag gem. § 3 Nr. 26 EStG
2. Sozialversicherungspflicht des „Übungsleiters“ im Nebenamt

II. Vermögensverwaltung | wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

I.1. – Übungsleiter

1. Übungsleiterfreibetrag gem. § 3 Nr. 26 EStG

a) Regelungsübersicht

Satz 1

- (1) Einnahmen aus
 - (a) nebenberuflicher Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit,
 - (b) nebenberuflicher künstlerischen Tätigkeit
oder
 - (c) der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen
- (2) im Dienste oder im Auftrag
 - einer juristischen Person des öffentlichen Rechts
oder
 - einer steuerbegünstigten Körperschaft iSv § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG
- (3) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke
- (4) bis zu einer Höhe von insgesamt 2.400 EUR im Jahr sind steuerfrei.

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

I.1. – Übungsleiter

Satz 2

„Überschreiten die Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen.“

- zudem: Abzugsverbot nach § 3c Abs. 1 EStG

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

I.1.b) – Übungsleiter

b) BFH, Urt.v. 20.12.2017 – III R 23/15 = BFHE 260, 271

Sachverhalt

Klägerin war im Hauptberuf nichtselbständig tätig. Als Übungsleiterin eines Sportvereins bezog sie zudem Einnahmen iHv 1.200 EUR p.a. Den Einnahmen standen Ausgaben iHv 4.062 EUR gegenüber.

- Klägerin machte einen Verlust iHv 1.962 EUR aus der Übungsleitertätigkeit geltend.
- FA lehnte Verlust unter Verweis auf § 3 Nr. 26 S. 2 EStG ab.
- FG Thüringen gab der Klage statt: Ausgaben seien beachtlich, soweit sie den Freibetrag von § 3 Nr. 26 S. 1 EStG [im maßgeblichen VZ = 2.100 EUR] übersteigen.

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

I.1.b) – Übungsleiter

Leitsatz des BFH

„Erzielt ein Sporttrainer, der mit Einkünfteerzielungsabsicht tätig ist, steuerfreie Einnahmen unterhalb des sog. Übungsleiterfreibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG, kann er die damit zusammenhängenden Aufwendungen insoweit abziehen, als sie die Einnahmen übersteigen.“

1. Kernaussage (Tz. 10 ff.): Einkünfteerzielungsabsicht

- Einnahmen iSv § 3 Nr. 26 S. 1 EStG nur bei Einkünfteerzielungsabsicht (anderenfalls steuerrechtlich irrelevante Liebhaberei)
- Einkünfteerzielungsabsicht trotz § 3 Nr. 26 S. 1 EStG von Bedeutung bei
 - Einnahmen > Freibetrag iHv 2.400 EUR
 - Ausgaben > Einnahmen

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht I.1.b) – Übungsleiter

2. Kernaussage (Tz. 15 ff.): Verlustberücksichtigung

- Verhältnis § 3c Abs. 1 EStG zu § 3 Nr. 26 S. 2 EStG
 - Einnahmen > Freibetrag: Abziehbarkeit von Ausgaben richtet sich nach § 3 Nr. 26 S. 2 EStG
 - Einnahmen < Freibetrag: Abziehbarkeit von Ausgaben richtet sich nach § 3c Abs. 1 EStG
- a.A. FinVerw: Abziehbarkeit von Ausgaben richtet sich IMMER nach § 3 Nr. 26 S. 2 EStG (R 3.26 Abs. 9 LStR)
- Konkretisierung des „soweit“ in § 3c Abs. 1 EStG
 - Aufteilungsgebot bei gemischt veranlassten Aufwendungen
 - Ausgabenabzug nur bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen (anderenfalls Umschlagen des Steuervorteils in einen Steuernachteil)

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht I.1.b) – Übungsleiter

Schlussfolgerungen für die Praxis:

- ehrenamtliche Tätigkeit von Übungsleitern vielfach steuerrechtlich irrelevante Liebhaberei
- Verfahrensrecht: bei Ungewissheit über Liebhaberei = vorläufige Festsetzung (§ 165 Abs. 1 S. 1 AO)

Steuerrechtliche Relevanz von Ausgaben eines Übungsleiters

	Steuerbarkeit Einnahme	Abzugsfähigkeit Ausgaben	§ 3 Nr. 26 S. 2 EStG	§ 3c Abs. 1 EStG
$E < A$	nein	nein	-	-
$A < E < 2.400$	ja	nein	-	✓
$2.400 < A < E$	ja	„soweit“	✓	-
$2.400 < E < A$	ja	„soweit“*	✓	-
$E < A < 2.400$	ja	„soweit“ *	-	✓

*vollständige steuerliche Beachtlichkeit der die Einnahmen übersteigenden Ausgaben

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

I.1.b) – Übungsleiter

Inhaltsgleiche Entscheidungen der FG

- FG Brandenburg, Urt. v. 5.12.2007 - 7 K 3121/05 B
- FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 25.05.2011 - 2 K 1996/10
- FG Mecklenburg-Vorpommern, Urt. v. 16.6.2015 – 3 K 368/14 (Revision anhängig unter: BFH, VIII R 17/16)
- FG Thüringen, Urt. v. 30.9. 2015 – 3 K 480/14 (Vorinstanz zu BFH, III R 23/15)

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

I.1.c) – Übungsleiter

c) Merkmal „Nebentätigkeit“

- BFH, Urt. v. 13.12.2016 – VII R 43/14, Tz. 13 f.
- BFH, Beschl. v. 11.12.2017 – VI B 75/17, Tz. 5

Problem: Nebentätigkeit auch bei gleichzeitiger Haupttätigkeit beim selben Arbeitgeber/Auftraggeber?

Kernaussagen:

- einheitliche Tätigkeit, wenn unmittelbarer Zusammenhang zwischen beiden Tätigkeiten
- unmittelbaren Zusammengang ist zu bejahen:
 - Gleichartigkeit der Tätigkeiten,
 - Nebentätigkeit = rechtlich/faktisch obliegende Nebenpflicht aus der Haupttätigkeit
- oder
 - Nebentätigkeit unterliegt Weisung und Kontrolle des Dienstherrn

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht I.1.d) – Übungsleiter

- d) Qualitative Anforderungen an die Nebentätigkeit
- FG Baden-Württemberg, Urt. v. 8.3.2018 – 3 K 888/16, Tz. 29 ff. (Revision unter BFH: VI R 9/18)
 - „Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen“
 - weite Auslegung
 - mittelbare Bezugnahme auf Pflegeleistungskataloge von § 41 Abs. 1 SGB XI und § 71 Abs. 2 SGB XII
 - ⇒ Hol- und Bringdienst einer Pflegeeinrichtung (+)
 - FG Nürnberg, Urt. v. 15.4.2015 – 5 K 1723/12, Tz.31 ff.
 - „Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, ... oder vergleichbare Tätigkeit“
 - Kernelement: pädagogische Ausrichtung der Tätigkeit durch persönlichen Kontakt mit organisatorischen und institutionellen Rahmen
 - Prüfer = vergleichbare Tätigkeit, wenn Prüfung = Abschluss einer Ausbildung
 - ⇒ Turnierrichter mangels „Abschlussprüfung“ und Neutralitätsgebot (-)
 - ⇒ ggf. aber § 3 Nr. 26a EStG

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht I.1.d) – Übungsleiter

Praktische Relevanz von I.1.c) und d)

- Steuerfreiheit für „Übungsleiter“
- korrekter Lohnsteuerabzug durch Arbeitgeber gem. § 38 Abs. 3 EStG

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

I.2. – Übungsleiter

2. Sozialversicherungspflicht des „Übungsleiters“ im Nebenamt

- eigenständiges und weitergehendes Begriffsverständnis „einheitlichen Beschäftigungsverhältnis“ iSv § 7 SGB IV
- aber Berücksichtigung von § 3 Nr. 26 und 26a EStG im Rahmen der Entgeltbemessung (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 16 SvEV [Verordnung über die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Zuwendungen des Arbeitgebers als Arbeitsentgelt])
- LSG Baden-Württemberg, Urt. v. 24.4.2015 – L 4 R 1621/14
- LSG Baden-Württemberg, Urt. v. 18.10.2016 – L 11 R 3254/14
- BSG, Urt. v. 16.12.2015 – B 12 R 1/14 R
- BSG, Urt. v. 16.08.2017 – B 12 KR 14/16 R

I. Übungsleiter

II. Vermögensverwaltung | wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

1. Status Quo

2. FG Düsseldorf, Urt. v. 18.12.2017 – 6 K 1598/16 K

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

II.1. – Vermögensverwaltung | wirt. Geschäftsbetrieb

1. Status quo

- maßgebliche Norm § 14 AO:

¹Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. ²Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. ³Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

- Abhängigkeit der Steuerpflicht von Zuordnung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG)

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht

II.1. – Vermögensverwaltung | wirt. Geschäftsbetrieb

- Differenzierung zwischen Beteiligung an Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft

- Kapitalgesellschaft = Vermögensverwaltung, es sei denn entscheidende Einflussnahme auf die Geschäftsführung
- Beteiligung an einer Personengesellschaft als MU
 - Grundsatz: Beteiligung = wirt. Geschäftsbetrieb (Grund: § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)
 - Ausnahme: gewerblich geprägte PersG iSv § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, die allein vermögensverwaltend tätig ist (BFHE 234, 59 [1. Senat] und BFHE 253, 228 [5. Senat])

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht II.2. – Vermögensverwaltung | wirt. Geschäftsbetrieb

2. FG Düsseldorf, Urt. v. 18.12.2017 – 6 K 1598/16 K

Sachverhalt:

Der steuerbegünstigten Klägerin (Stiftung) wurde als Zustiftung eine Kommanditbeteiligung an einer Publikums GmbH & Co KG (geschlossener Fonds) geschenkt. Die GmbH & Co KG betrieb ein Wärmekraftwerk. Aufgrund der wirtschaftlichen Krise der KG sollte das Kraftwerk bereits zum Übertragungszeitpunkt verkauft werden. Allein durch einen gewinnbringenden Verkauf bestand die Hoffnung auf einen Ertrag aus der Beteiligung in Form eines Liquidationserlöses. Die Kommanditeinlage war vollständig eingezahlt. Nachschusspflichten waren ausgeschlossen. Die Beschlussfassung erfolgte durch einfache oder 2/3 Stimmenmehrheit. Die Stiftung bilanzierte die Beteiligung (zutreffend) mit 1,00 EUR Erinnerungswert. Der Stiftung wurde im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ein Gewinn iHv 28.563 EUR (anteilige Bruttoeinnahmen: 38.389,90 EUR) zugewiesen.

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht II.2. – Vermögensverwaltung | wirt. Geschäftsbetrieb

Stiftung: widersprach der Zuordnung der Beteiligung zu einem wirt. Geschäftsbetrieb durch FA

- keine MU-Stellung aufgrund der Besonderheiten des Falles
 - kein MU-Risiko wegen Schenkung, Volleinzahlung und Ausschluss der Nachschusspflicht
 - keine MU-Initiative wegen faktischer Unmöglichkeit der Einflussnahme auf GF (Mehrheitsentscheidung und feste Mehrheitsverhältnisse)
- verfassungskonforme Auslegung von § 14 AO im Lichte von Sinn und Zweck der §§ 51 ff. AO
- ungerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen Beteiligung an Publikums-PersG und Publikums-AG
- keine Wettbewerbsrelevanz der Beteiligung
- Beteiligung = bankmäßig vertriebenes Anlageprodukt und keine unternehmerische Beteiligung

Aktuelles Gemeinnützigkeitsrecht II.2. – Vermögensverwaltung | wirt. Geschäftsbetrieb

Entscheidung des FG Düsseldorf

- Bestätigung der ständigen Rspr.
- MU-Risiko (+)
 - Einlageleistung: Beschenkte rückt in Rechtsstellung des Schenkers ein
 - Beteiligung an stR im Fall der Auflösung der KG ausreichend
- MU-Initiativ (+):
kein Ausschluss durch Mehrheitsklausel, da
 - faktische Notwendigkeit bei Publikums-KG
 - Beschränkung der Mehrheitsmacht durch Treuepflicht (Rekurs auf BGH, II ZR 83/15)
- Publikums-KG einer Publikums-AG ähnlich aber dennoch PersG
- Wettbewerbsrelevante Tätigkeit durch „Zurechnung“ der Tätigkeit der KG
- unbeachtlich für Zuordnung: wirt. Krise der KG
- § 64 Abs. 3 AO: anteilige Bruttoeinnahmen maßgeblich



UNIVERSITÄT
LEIPZIG

VIELEN DANK!

Prof. Dr. Gregor Roth
Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht
Universität Leipzig | Juristenfakultät | Burgstraße 21, 04109 Leipzig

E-Mail: gregor.roth@uni-leipzig.de