

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,  
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

der vorliegende Gesetzentwurf zielt in die richtige Richtung. Vor allem das vorgeschlagene Feststellungsverfahren führt zu mehr Rechtssicherheit für gemeinnützige Einrichtungen. Die weiteren Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht schaffen sinnvolle zusätzliche Spielräume bei der Mittelverwendung. Allerdings gibt es in Einzelpunkten auch Anlass zur Kritik. Im Ganzen verweise ich – was den Gesetzentwurf der Bundesregierung anbetrifft – auf meinen Beitrag in der Zeitschrift „Der Betrieb“ 2012, S. 2592 – 2597, den ich in der Anlage beifüge.

Da sich inzwischen auch der Finanzausschuss des Bundesrates mit dem Gesetzentwurf befasst hat, möchte ich meine Stellungnahme zum Gemeinnützigkeitsentbürokratisierungsgesetz gerne um einige Hinweise betreffend die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates ergänzen:

1. Viele Änderungsvorschläge des Finanzausschusses des Bundesrats verdienen Unterstützung. Dies gilt für die Anerkennung des bürgerschaftlichen Engagements als gemeinnützigen Zweck, die Vorschläge zur Ergänzung des § 53 Nr. 2 AO, die Änderungsvorschläge betreffend die §§ 55 Abs. 1 Nr. 5, 62, 63 AO und die Anregung betreffend eine Beweislastregel in § 31a und 31b BGB-E.
2. Nicht zu folgen ist der Anregung, in § 60a AO statt einer gesonderten Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit lediglich die bisherige vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit gesetzlich festzuschreiben. Die Forderung nach einem gesonderten Feststellungsverfahren bildet eine Konstante in den verschiedenen Reformvorschlägen zum Gemeinnützigkeitsrecht seit den 80er Jahren (vgl. bereits das Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Nr. 40, 1988). Mit einem Feststellungsverfahren wird der Tatsache Rechnung getragen, dass der

Gemeinnützigkeitsstatus für die betreffenden Einrichtungen nicht nur erhebliche steuerliche Auswirkungen hat, sondern auf Grund der durch §§ 59, 60 AO geforderten satzungsmäßigen Verankerung der Gemeinnützigkeit auch in verbandsrechtlicher Hinsicht von kardinaler Bedeutung ist. Vor diesem Hintergrund besteht ein berechtigtes Interesse an einer verfahrensrechtlich verbindlichen Klärung etwaiger Zweifelsfragen in Hinsicht auf die satzungsmäßigen Grundlagen. Da die Finanzämter auch schon bisher die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit im Vorfeld einer vorläufigen Bescheinigung prüfen müssen, ist auch nicht erkennbar, weshalb ein gesondertes Feststellungsverfahren mit einem „erheblichen Mehraufwand“ verbunden sein soll. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass die verbindliche Feststellung der Gemeinnützigkeit ein wichtiges vertrauensbildendes Signal gegenüber potentiellen Spendern und ehrenamtlichen Helfern darstellt. Eindeutige verfahrensrechtliche Regelungen sind deshalb auch ein geeignetes Anreizinstrument für „mehr“ bürgerschaftliches Engagement.

3. Nicht einzuordnen ist der Vorschlag des Finanzausschusses des Bundesrates, ausgerechnet das Gesetz zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts zu einem „Omnibusgesetz“ umzufunktionieren, mit dem einige – aus Sicht der Finanzverwaltung „missliebige“ – Entscheidungen des BFH durch punktuelle Gesetzesänderungen aus der Welt geschafft werden sollen. Für ein solches Schnellverfahren besteht kein Anlass, zumal die betreffenden Probleme schon länger bekannt sind und eine gesonderte Problembehandlung verdienen. Besonderer Überprüfung bedürfen dabei die Vorschläge zu „Verpflichtungsübernahmen im Konzern“ (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG-E), wo das Anschaffungskostenprinzip punktuell für konzerninterne Verpflichtungsübernahmen eingeschränkt werden soll (und zwar letztlich mit faktischer Rückwirkung für vor dem 31.12.2012 erfolgte Verpflichtungsübernahmen). Damit werden die in der Sache ohnehin systematisch bedenklichen steuerrechtlichen Passivierungsverbote zum Anlass genommen, das Bilanzsteuerrecht mit zusätzlichen einzelfallbezogenen Ausnahmeregelungen weiter zu „deformieren“.
4. Ein letzter Hinweis betrifft die Kritik an den geplanten Änderungen in §§ 80, 81 BGB, mit der die sog. Verbrauchstiftung ausdrücklich gesetzlich anerkannt werden soll. Angesichts des Umstandes, dass der Vorschlag der Bundesregierung lediglich klarstellenden Charakter hat (die Anerkennungsfähigkeit von Verbrauchsstiftungen entspricht schon zum geltenden Recht der ganz herrschenden Auffassung), muss die immerhin mehrere Seiten lange Kritik des Bundesrates zu diesem Punkt überraschen. Was die Problematik der Verbrauchstiftung angeht, erscheinen die in der Stellungnahme des Bundesrates enthaltenen Befürchtungen deutlich überzogen zu sein, weil der typische Stifter nach wie vor – entsprechend dem traditionellen Leitbild – eine „dauerhafte“ Stiftung anstrebt. Allerdings sollte eine „dauerhafte“ Stiftung auch nur dort anerkannt werden, wo eine für die nachhaltige Zweckerfüllung ausreichende Vermögensausstattung nachgewiesen werden kann. Die Anerkennung von Verbrauchsstiftungen wäre somit eine Alternative zur Anerkennung weiterer „Kleinststiftungen“, die für eine dauerhafte Zweckerfüllung ganz unzureichend ausgestattet sind, deren Vermögen – abgeschmolzen über einen Zeitraum von 10 bis 20 Jahre – aber durchaus sinnvolle Förderungen eröffnet. Natürlich spricht im Übrigen nichts dagegen, das Bundes- und Landesstiftungsrecht zehn Jahre nach der Modernisierung des Jahres 2002 im Ganzen einer erneuten Überprüfung zu unterziehen, zumal in bestimmten Bereichen (z.B. bei der Zusammenlegung von „Kleinststiftungen“ nach § 87 BGB oder der Rechnungslegung und Transparenz) durchaus ein Reformbedarf erkennbar ist. Ob eine „Bund-Länder-Arbeitsgruppe“ nach den

Erfahrungen der letzten Reform dazu den richtigen Rahmen bildet, erscheint indes zweifelhaft. So wünschenswert eine Einbindung der Stiftungsreferentinnen und Stiftungsreferenten der Länder auch ist, kann sie eine breite rechtspolitische Diskussion unter Einbeziehung von Wissenschaft und Stiftungsrechtspraxis nicht ersetzen.

Abschließend möchte ich betonen, dass der Gesetzentwurf der Bundesregierung in seiner vorliegenden Form noch nicht alle sinnvollen Änderungsoptionen im Gemeinnützigkeitsrecht abdeckt. Deshalb sollten die anstehenden Beratungen genutzt werden, um noch weitere Vorschläge aus dem Dritten Sektor zu prüfen. Das Bündnis für Gemeinnützigkeit hat den beteiligten Ministerien schon vor längerem eine Liste mit weiteren Vorschlägen übermittelt. Auch insoweit verweise ich auf meinen Beitrag in „Der Betrieb“ 2012, S. 2592 – 2597 in der Anlage.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Prof. Dr. Rainer Hüttemann

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Bonn

# Bessere Rahmenbedingungen für den Dritten Sektor

– Zum Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts –

► DB0529543

## I. Einleitung

Im Koalitionsvertrag vom 26. 10. 2009 hatten CDU/CSU und FDP unter dem Stichwort „Ehrenamt“ u. a. vereinbart, „ein Gesetz zur Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zu verfolgen“. Nachdem es lange Zeit so aussah, als würden dieser Ankündigung keine Taten folgen<sup>1</sup>, hat sich eine Gruppe von Finanz- und Rechtspolitikern der Regierungsfractionen in den letzten Monaten dieses Themas angenommen und im Zusammenwirken mit den maßgeblichen Bundesministerien ein sog. „Ehrenamtpaket“ geschnürt, das die Bundesregierung am 24. 10. 2012 verabschiedet hat. Der Entwurf eines „Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts (GemEntBG)“<sup>2</sup> ist – anders als der etwas sperrige Titel vermuten lässt – nicht lediglich eine „Entrümpelungsaktion“, sondern enthält neben vielen kleineren Änderungen mit der Einführung eines gesonderten Anerkennungsverfahrens für gemeinnützige Organisationen eine gravierende verfahrensrechtliche Neuerung. Der Titel des Gesetzes ist aber noch in einem weiteren Punkt etwas missverständlich: Im Unterschied zum Referententwurf enthält der Regierungsentwurf neben steuerrechtlichen Elementen auch noch verschiedene vereins- und stiftungsrechtliche Neuregelungen, sodass der Gesetzentwurf über das Gemeinnützigkeitsrecht hinausreicht. Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick über die geplanten Änderungen und unterzieht den vorliegenden Entwurf einer ersten Bewertung.

## II. Gemeinnützigkeitsrecht

### 1. Wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit

Nachdem die Finanzverwaltung die Anforderungen an den Nachweis der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit im neuen Anwendungserlass vom 17. 1. 2012 zunächst verschärft<sup>3</sup> und sodann im BMF-Schreiben vom 15. 8. 2012<sup>4</sup> wieder entschärft hat, sieht der Entwurf des GemEntBG erstmals gesetzliche Erleichterungen vor. Zum einen wird in § 53 Nr. 2 AO-E bestimmt, dass lediglich tatsächlich „gezahlte und empfangene Unterhaltsleistungen“ bei der Ermittlung der Hilfsbedürftigkeit zu berücksichtigen sind. Zum anderen wird – entsprechend dem BMF-Schreiben vom 15. 8. 2012<sup>4</sup> – eine Vermutung eingeführt, dass bei Empfängern bestimmter Sozialleistungen (z. B. nach § 27a BVersG oder § 6a BKinderGG) eine wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit gegeben ist. Es handelt sich aber lediglich um eine mögliche Form des Nachweises („kann den Nachweis . . . führen“), sodass die Körperschaft die Hilfsbedürftigkeit auch auf andere Weise darlegen kann. Die meisten Einrichtungen dürften allerdings die Möglichkeit eines vereinfachten Nachweises gerne aufgreifen, zumal sie auch schwierige eigene Ermittlungen in Hinblick auf das Vermögen der unterstützten Person erspart<sup>5</sup> und eine – in der Praxis z. T. schon heute praktizierte – Vorgehensweise gesetzlich absichert.

### 2. Verlängerung der Frist zur zeitnahen Mittelverwendung

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO müssen gemeinnützige Einrichtungen ihre zeitnah zu verwendenden Mittel (z. B. Spenden) bis-

her bis zum Ende des auf die Vereinnahmung folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahres verwendet haben. Diese Verwendungsfrist soll um ein weiteres Jahr verlängert werden, was den betreffenden Gremien (Vorstand etc.) mehr Zeit bei der Auswahl von geeigneten Projekten oder Fördervorhaben lässt. Dies dürfte vor allem für bilanzierende Körperschaften hilfreich sein, bei denen zwischen der Vorlage des Jahresabschlusses im Folgejahr und dem Ende der Mittelverwendungsfrist bisher manchmal nur ein halbes Jahr gelegen hat. Nimmt man die zusätzlich geplante Möglichkeit zur Nachholung von freien Rücklagen (vgl. II. 4.) hinzu, dürften gemeinnützige Körperschaften künftig über einen deutlich längeren Planungshorizont verfügen, was allerdings auch eine bessere Mittelverwendungsplanung und -kontrolle erfordert.

### 3. Gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

Die wichtigste verfahrensrechtliche Änderung der §§ 51 ff. AO betrifft die Einführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens betreffend die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit (§ 60a AO-E). Auch wenn in der Praxis vielfach davon die Rede ist, das FA habe eine Körperschaft als gemeinnützig „anerkannt“, fehlt ein solches gesondertes Anerkennungsverfahren – das schon in den 80er Jahren<sup>6</sup> gefordert worden ist – bis heute. Zwar hat die steuerliche Praxis mit der sog. Vorläufigkeitsbescheinigung und der Anlage zum Freistellungsbescheid „Mittel und Wege“ gefunden, wie gemeinnützigen Einrichtungen ein gewisser Vertrauensschutz in Hinblick auf ihre satzungsmäßige Gemeinnützigkeit und die Erwerbung von Spenden verschafft werden kann<sup>7</sup>. Es hat sich aber um eine verfahrensrechtliche „Dunkelzone“ gehandelt, wie bereits der Umstand zeigt, dass die sog. Vorläufigkeitsbescheinigung zwar ein gewisses Vertrauen in die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit und die Berechtigung zum Spendenempfang begründet<sup>8</sup>, aber nach Ansicht der Rspr. nicht die Qualität eines Steuerwaltungsakts haben soll<sup>9</sup>. Der geplante § 60a AO-E sieht nunmehr eine ge-

Prof. Dr. Rainer Hüttemann ist geschäftsführender Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität Bonn.

- 1 Dazu Hüttemann, Editorial, npoR 2/2012.
- 2 RegE zum GemEntBG, DB0529539.
- 3 Vgl. BMF-Schreiben vom 17. 1. 2012 – IV A 3 – S 0062/08/10007-12 / IV C 4 – S 0171/07/0038-007, BStBl. I 2012 S. 83 = DB0465185; dazu Hüttemann, DB 2012 S. 250.
- 4 BMF-Schreiben vom 15. 8. 2012 – IV A 3 – S 0062/08/10007-14, BStBl. I 2012 S. 850 = DB0488593.
- 5 Das BMF-Schreiben vom 17. 1. 2012, a.a.O. (Fn. 3), enthielt dazu erstmals nähere Vorgaben in Tz. 9 und 10 zu § 53 AO.
- 6 Vgl. nur das Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, BMF-Schriftenreihe Nr. 40, 1988, S. 266.
- 7 Dazu nur Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl. 2012, § 7 Rdn. 1.
- 8 Vgl. AEAO Tz. 8 zu § 59 AO.
- 9 Vgl. BFH-Urteil vom 20. 5. 1992 – I R 138/90, BFH/NV 1993 S. 150; vom 10. 6. 1992 – I R 107/91, BFH/NV 1993 S. 13; vom 23. 9. 1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000 S. 320 = DB 1998 S. 2249.

sonderte Feststellung (vgl. § 179 AO) der „Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO“ durch Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung vor. Die Bindungswirkung betrifft nicht nur die Körperschaft selbst (einschließlich des Rechts zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen nach § 63 Abs. 5 AO-E), sondern erstreckt sich auch auf die Veranlagung des Spenders und dessen Wohnsitz-FA.

Was die nähere Ausgestaltung des Anerkennungsverfahrens anbetrifft, so erscheint der „Fallbeileffekt“<sup>10</sup> des § 60a Abs. 3 AO-E auf den ersten Blick bedenklich. Allerdings kann die Bindungswirkung des Grundlagenbescheids – nicht anders als der bislang gewährte Vertrauensschutz – immer nur „*ceteris paribus*“ gelten, sodass spätere gesetzliche Änderungen in den betroffenen Fällen auch zum Wegfall der Bindungswirkung führen. Entscheidend wird letztlich sein, dass gesetzliche Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht (z. B. eine Änderung der Mustersatzung) stets mit einer angemessenen Übergangsfrist erfolgen sollten, sodass die betroffenen Einrichtungen die Möglichkeit haben, durch eine rechtzeitige Anpassung der Satzung und Antragstellung eine Unterbrechung der satzungsmäßigen Anerkennung zu vermeiden. I. Ü. ist davon auszugehen, dass der Grundlagenbescheid natürlich auch rückwirkend erteilt werden kann, was allerdings nichts daran ändert, dass die Körperschaft zunächst keine Zuwendungsbestätigungen ausstellen kann (vgl. dazu § 63 Abs. 5 AO-E). Soweit bereits Spenden eingegangen sind, können diese erst nach Erteilung des Grundlagenbescheids – also „nachträglich“ – bestätigt werden<sup>11</sup>. Gemeinnützigkeits-schädliche Satzungsänderungen berechtigen das FA mit Wirksamwerden der Änderung zur Aufhebung des Feststellungsbescheids (§ 60a Abs. 4 AO). Umgekehrt kann das FA materielle Fehler im Feststellungsbescheid nur mit Wirkung für die Zukunft korrigieren (§ 60a Abs. 5 AO).

Der wesentliche Unterschied zum gegenwärtigen Recht liegt somit weniger in der sachlichen Reichweite des Vertrauensschutzes (er umfasst nicht die tatsächliche Gemeinnützigkeit nach § 63 AO, die erst ex post im Rahmen der nachfolgenden Veranlagung geprüft wird), sondern in der verfahrensrechtlichen Ausgestaltung (Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung) und der Verbesserung der Rechtsschutzmöglichkeiten. Nunmehr kann die Körperschaft gegen die Versagung des Feststellungsbescheids Verpflichtungsklage erheben bzw. dieses Anliegen auch im Weg des einstweiligen Rechtsschutzes verfolgen.

Ein heikler Punkt ist allerdings ausgespart worden: In der Begründung heißt es an anderer Stelle lapidar, gemeinnützige Einrichtungen aus EU/EWR-Staaten würden – wenn sie die inländischen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen – wie inländische Körperschaften behandelt. Es fehlt aber eine Zuständigkeitsregelung, d. h. es bleibt offen, bei welchem FA z. B. eine belgische Hilfsorganisation, die in Aachen um Spenden werben will, eine Feststellung nach § 60a AO erhalten kann. Hier könnte eine Zuständigkeit des BZSt weiterhelfen<sup>12</sup>.

Auch wenn das gesonderte Feststellungsverfahren ein wichtiger Schritt nach vorn ist, muss man sich fragen, weshalb der Gesetzgeber nicht auch die endgültige Entscheidung über die Gemeinnützigkeit (nach Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung) zum Gegenstand eines Feststellungsbescheids mit Bindungswirkung macht. Denn auch in Hinsicht auf diese „tatsächliche Gemeinnützigkeit“ besteht ein Bedarf für mehr Rechtssicherheit. Zudem hätte eine solche Bindungswirkung den Vorteil, dass die laufenden Veranlagungen zu den verschiedenen Einzelsteuern von gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorfragen (z. B. in Hinsicht auf die Mittelverwendung etc.) entlastet würden.

#### 4. Rücklagen- und Vermögensbildung

Eine weitere – vor allem redaktionell bedeutsame – Änderung betrifft die bislang im Katalog der „unschädlichen“ Betätigungen (§ 58 AO) verstreuten Ausnahmen von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung, die künftig in einer neuen eigenen Regelung (§ 62 AO-E) zusammengefasst werden sollen.

Für eine solche redaktionelle Änderung lässt sich zwar anführen, dass die praktisch wichtigen Regelungen über die Rücklagen- und Vermögensbildung auf diese Weise systematisch besser als in der rein historisch gewachsenen Aufzählung des § 58 AO hervorgehoben werden. Wenn man aber bedenkt, dass gerade die Vorschriften über die Rücklagenbildung in vielen Satzungen gemeinnütziger Einrichtungen und unzähligen Verfügungen der Finanzverwaltung in Bezug genommen werden, erscheint der mit einer solchen „Umbettung“ verbundene formale Folgeaufwand doch recht hoch, zumal das GemEntBG inhaltlich nur wenige inhaltliche Änderungen bei der Rücklagenbildung vorsieht. In den weiteren Beratungen sollte deshalb noch einmal darüber nachgedacht werden, ob die Vorschriften nicht an ihrem angestammten Platz verbleiben können.

Inhaltlich bringt § 62 AO-E drei Änderungen: Zum einen wird die sog. Wiederbeschaffungsrücklage als eigenständige Rücklage erstmals gesetzlich geregelt (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO-E). Zum anderen erlaubt § 62 Abs. 2 AO-E eine Nachholung der freien Rücklage innerhalb von zwei Jahren. Drittens wird der Zeitpunkt, bis zu dem die Organe über die Bildung einer Rücklage entscheiden müssen, ausdrücklich festgelegt. Im Einzelnen:

Im BMF-Schreiben vom 17. 1. 2012<sup>13</sup> hatte die Finanzverwaltung noch die Ansicht vertreten, dass § 58 Nr. 6 AO nicht automatisch die Bildung einer Wiederbeschaffungsrücklage für abnutzbare Wirtschaftsgüter des sog. nutzungsgebundenen Vermögens i. H. der Regel-AfA erlaube. § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO-E lässt die Bildung einer solchen Rücklage nun ausdrücklich zu, knüpft diese aber weiterhin an eine „Wiederbeschaffungsabsicht“. Diese dürfte aber bei Gebäuden – und hier liegen die praktischen Probleme – kaum nachzuweisen sein, wenn die Neuherstellung z. B. erst in 30 Jahren geplant ist. Es gibt aber keinen Grund, gemeinnützigen Einrichtungen eine vorausschauende Wirtschaftsführung durch Abzug einer Gebäude-AfA zu versagen<sup>14</sup>. Deshalb wäre es wünschenswert, wenn in den weiteren Beratungen eine (widerlegliche) Vermutung zugunsten einer Wiederbeschaffungs- oder Neuherstellungsabsicht nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eingefügt würde, damit der gewünschte Vereinfachungseffekt auch tatsächlich erreicht wird.

Gerade in Zeiten abnehmender Kapitalerträge sehr zu begrüßen ist die zeitliche Flexibilisierung der freien Rücklage<sup>15</sup>. Die Neuregelung wird es insbesondere Stiftungen erleichtern, in den nächsten „schlechten“ Jahren höhere Ausschüttungen vorzunehmen, weil sie davon ausgehen können, dass diese „Mehrausschüttungen“ durch eine höhere Rücklagenbildung in den nachfolgenden Jahren teilweise wieder ausgeglichen werden können. Nimmt man die Verlängerung der Mittelverwendungsfrist auf bis zu drei Jahre hinzu, beträgt der Zeitraum für die Ausnutzung der freien Rücklage praktisch bis zu fünf Jahre.

10 So Spiegel, Stiftung & Sponsoring, Heft 5/2012 S. 28 (30).

11 Zur „nachträglichen“ Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen, die beim Spender nach § 175 Abs. 2 Nr. 2 AO keine verfahrensrechtliche Rückwirkung auslösen, vgl. BFH-Urteil vom 19. 7. 2011 – X R 32/10, BFH/NV 2012 S. 179.

12 So bereits Hüttemann, IStR 2010 S. 118.

13 BMF vom 17. 1. 2012, a.a.O. (Fn. 3).

14 Ebenso Spiegel, Stiftung & Sponsoring, Heft 5/2012 S. 31.

15 Vgl. dazu auch die Vorschläge bei Hüttemann/Weitemeyer, npoR 2009 S. 107.

Schließlich enthält der Entwurf erstmals eine ausdrückliche Regelung dazu, wann eine Rücklagenbildung zu erfolgen hat (§ 62 Abs. 2 AO-E). Insoweit ist zu beachten, dass sich die steuerrechtliche Rücklagenbildung nicht im „luftleeren“ Raum vollzieht, sondern z. B. bei einer gemeinnützigen KapGes. auch einen entsprechenden Gewinnverwendungsbeschluss voraussetzt, damit Mittel bindend in eine Rücklage eingestellt werden. Man wird die neue Regelung aber wohl dahin verstehen müssen, dass zumindest die steuerrechtliche „Zuordnung“ einer zivilrechtlich wirksam gebildeten Rücklage zu den verschiedenen Kategorien des § 62 Abs. 1 Nr. 1-4 AO-E noch bis zum Ablauf der Mittelverwendungsfrist geändert oder nachgeholt werden kann.

In § 62 AO-E sind nicht alle Fälle aufgenommen worden, in denen Mittel in eine Rücklage eingestellt oder dem Vermögen zugeführt werden dürfen. Man denke etwa an Rücklagen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und im Bereich der Vermögensbildung<sup>16</sup> oder die Behandlung von Umschichtungsgewinnen<sup>17</sup>. Es handelt sich also nicht um eine abschließende Aufzählung der zulässigen Rücklagen. Dies sollte zumindest in der Begründung klargestellt werden.

### 5. Tatsächliche Geschäftsführung

Künftig sollen lediglich in zweifacher Hinsicht modifiziert werden. Zum einen soll das FA einer Körperschaft, die „Mittel angesammelt“ hat, immer eine angemessene Frist zur Mittelverwendung setzen können, die zwei Kalenderjahre nicht überschreiten soll. Diese Änderung des § 63 Abs. 4 Satz 1 AO wirkt auf den ersten Blick überraschend, weil die Fristsetzung nicht länger voraussetzt, dass die Mittel *unerlaubt* angesammelt worden sind. Es handelt sich aber offenbar nicht um ein Redaktionsversehen, sondern um eine bewusste Entscheidung der Gesetzesverfasser. Allerdings ist nicht recht erkennbar, welchen Sinn eine Verwendungsaufgabe bei noch nicht abgelaufener Mittelverwendungsfrist haben soll, weil auch das FA an die gesetzlichen Vorgaben gebunden ist. Denkbar ist lediglich, dass künftig schon im Vorgriff auf eine absehbare unerlaubte Mittelsammlung Auflagen erteilt werden sollen. Ob dieser Gesichtspunkt die vorgeschlagene Änderung rechtfertigt, erscheint zweifelhaft. Nicht überzeugend ist auch die Verkürzung der Mittelverwendungsfrist, weil zwei Jahre gerade bei größeren Mittelsammlungen zu kurz sein dürften.

In engem Zusammenhang mit § 60a AO-E steht die Ergänzung des § 63 Abs. 5 AO-E betreffend die Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen, die künftig an eine entsprechende Feststellung nach § 60a AO geknüpft werden soll. Mit dieser Änderung wird die Rechtsgrundlage geschaffen, die der X. Senat in seiner Entscheidung vom 19. 7. 2011<sup>18</sup> bereits im Auslegungsweg den geltenden Bestimmungen zu entnehmen können glaubte<sup>19</sup>. Bemerkenswert ist, dass die Einführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens zum Anlass genommen wird, die „Verfallsdauer“ des neuen Grundlagenbescheids in § 63 Abs. 5 Nr. 2 AO-E gegenüber der bisherigen Rechtslage zu verkürzen (drei bzw. zwei Jahre statt bisher fünf bzw. drei Jahre)<sup>20</sup>. Da diese Fristverkürzung zu mehr Verwaltungsaufwand führt, passt sie nicht recht in ein „Entbürokratisierungsgesetz“.

### 6. Zweckbetriebsgrenze bei sportlichen Veranstaltungen

Eine letzte Änderung der §§ 51 ff. AO betrifft die Zweckbetriebsgrenze bei sog. sportlichen Veranstaltungen, die von 35.000 € auf 45.000 € angehoben werden soll. Eine solche Anpassung erscheint schon mit Rücksicht auf die Geldentwertung

durchaus naheliegend, wenn man bedenkt, dass die Zweckbetriebsgrenze seit ihrer Einführung 1990 erst einmal – von zunächst 60.000 DM auf 35.000 € – angehoben worden ist.

Wenig einsichtig ist, weshalb nicht auch die Gewichtigkeitgrenze bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 64 Abs. 3 AO ebenfalls auf 45.000 € angehoben worden ist. Sie ist seit ihrer Einführung 1990 (damals 60.000 DM) lediglich 2007 geringfügig auf 35.000 € angehoben worden. Zwar ist die Gewichtigkeitgrenze bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben wegen möglicher Wettbewerbsverzerrungen zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art (vgl. auch § 65 Nr. 3 AO) nicht „auf die leichte Schulter zu nehmen“. Unter Vereinfachungsgesichtspunkten wäre aber eine maßvolle Anhebung sicherlich erwägenswert, um ein rein inflationsbedingtes Hineinwachsen von wirtschaftlichen Aktivitäten gemeinnütziger Einrichtungen in die partielle Steuerpflicht zu vermeiden.

## III. Est- und Spendenrecht

### 1. Anhebung der Freibeträge für Übungsleiter und ehrenamtliche Tätigkeiten

Die fiskalisch mit Abstand bedeutendste Änderung des GemEntBG betrifft die geplante Anhebung der steuerlichen Freibeträge nach § 3 Nr. 26 und 26a EStG. Der Übungsleiterfreibetrag soll von 2.100 € auf 2.400 € und der Ehrenamtsfreibetrag von 500 € auf 720 € angehoben werden (sodass jetzt bis zu 60 € im Monat steuerfrei gezahlt werden können). Nicht erfolgt ist jedoch eine Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs der Freibeträge. Es bleibt somit bei den bekannten Abgrenzungsschwierigkeiten, die sich aus der – lediglich historisch erklärbaren – Beschränkung des Übungsleiterfreibetrags auf bestimmte Arten von Tätigkeiten (neben der Tätigkeit als Übungsleiter sind nur künstlerische und pflegerische Tätigkeiten begünstigt) ergeben<sup>21</sup>.

### 2. Änderungen im Spendenrecht

#### a) Spenden in den Vermögensstock von Stiftungen

Die meisten Änderungen im Bereich des Spendenrechts betreffen den besonderen Sonderausgabenabzug für Stiftungsstockspenden nach § 10b Abs. 1a EStG (bzw. § 9 Nr. 5 GewStG). Hier wird zum einen der Begriff der Vermögensstockspende inhaltlich präzisiert und gegenüber Verbrauchsstiftungen (deren stiftungsrechtliche Zulässigkeit ebenfalls geregelt wird; dazu unter IV. 3.) abgegrenzt. Statt „in den Vermögensstock einer Stiftung“ soll es nun „in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock) einer Stiftung“ heißen. Ergänzend soll in einem neuen Satz 2 ausdrücklich bestimmt werden, dass „Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung“ nicht begünstigt sind. Damit bestätigt der Gesetzgeber die schon bisher von der Finanzverwaltung<sup>22</sup> und der wohl überwiegenden Auffassung im Schrifttum<sup>23</sup>

<sup>16</sup> Vgl. dazu AEA0 Tz. 26 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

<sup>17</sup> Vgl. AEA0 Tz. 28 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

<sup>18</sup> BFH vom 19. 7. 2011, a.a.O. (Fn. 11).

<sup>19</sup> Ablehnend Hüttemann, FR 2012 S. 241.

<sup>20</sup> Vgl. dazu BMF-Schreiben vom 15. 12. 1994 – IV B 4 – S 2223 – 235/94, BStBl. I 1994 S. 884.

<sup>21</sup> Überblick bei Hüttemann, a.a.O. (Fn. 7), § 9 Rdn. 33 ff.

<sup>22</sup> OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 13. 6. 2008, DB 2008 S. 2002; vgl. auch die in den neuen Zuwendungsbestätigungen verlangten Angaben betreffend die Zuordnung zum Stiftungsstockvermögen, BMF-Schreiben vom 30. 8. 2012, BStBl. I 2012 S. 884 = DB 2012 S. 2132.

<sup>23</sup> Hüttemann, a.a.O. (Fn. 7), § 8 Rdn. 165; Geserich, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10b Rdn. Ba 67; Heinicke, in: L. Schmidt, EStG, 31. Aufl. 2012, § 10b Rdn. 71; a. A. Schauhoff, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rdn. 94; Wallenhorst, DStR 2002 S. 984.

vertretene Ansicht, dass Zustiftungen zu Verbrauchsstiftungen nicht nach § 10b Abs. 1a EStG begünstigt sind. In der Gesetzesbegründung heißt es dazu ergänzend, die Voraussetzungen für den besonderen Spendenabzug seien bei Spenden in das verbrauchbare Vermögen nicht erfüllt, „da dieses Vermögen endgültig verbraucht werden kann oder soll und daher nicht der dauerhaften Erwirtschaftung von Erträgen dient“.

Man wird aus dieser Passage der Gesetzesbegründung zunächst ableiten können, dass stiftungsrechtliche Verbrauchsklauseln, die lediglich einen Teil des Stiftungskapitals betreffen, den erhöhten Spendenabzug nach § 10b Abs. 1a EStG für den dauerhaft zu erhaltenden Teil unberührt lassen („partielle Verbrauchsstiftung“). Fraglich ist, wie mit Verbrauchsklauseln umzugehen ist, die lediglich einen vorübergehenden Verbrauch von Teilen des Vermögens für satzungsmäßige Zwecke zulassen. Sofern der Stifter angeordnet hat, dass der verbrauchte Teil innerhalb einer kurzen Frist (z. B. acht Jahre) aus späteren Erträgen wieder aufzufüllen ist (nach bisher wohl allgemeiner Ansicht<sup>24</sup> mindert ein freiwilliger „Verwendungsüberhang“ in den nachfolgenden Jahren die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung), würde es für den nur vorübergehend verbrauchten Teil des Vermögens ebenfalls an einem endgültigen Verbrauch fehlen, sodass der erhöhte Spendenabzug durch eine derartige Verbrauchsklausel nicht ausgeschlossen würde. Man wird abwarten müssen, wie die Finanzverwaltung mit solchen Gestaltungen umgeht.

Eine weitere Änderung bei Vermögensstockspenden betrifft den Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten, der bisher nicht befriedigend gelöst ist. Nachdem der BFH<sup>25</sup> bereits aus Art. 6 Abs. 1 GG abgeleitet hatte, dass auch bei Zusammenveranlagung jeder Ehegatte den Höchstbetrag gesondert in Anspruch nehmen kann, wird nunmehr festgelegt, dass sich der Abzugsbetrag bei Ehegatten im Fall der Zusammenveranlagung auf 2.000.000 € verdoppelt. Daraus folgt zugleich, dass die FA künftig nicht mehr prüfen müssen, ob die Stiftungsdotations aus eigenem Vermögen erfolgt ist oder der eine Ehegatte – was eine schenkungssteuerpflichtige Zuwendung darstellen könnte – aus seinem Vermögen für den anderen Ehegatten geleistet hat.

#### b) USt und Spendenhaftung

Schon bisher war allgemein anerkannt, dass sich der Wert einer Sachspende um die USt erhöht, sofern eine solche – wie z. B. bei der Entnahme aus einem Betriebsvermögen – entstanden ist (vgl. R 10b.1 Abs. 1 Satz 5 EStR). Dies wird nun in § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG-E ausdrücklich festgestellt. Eine weitere – seit langem überfällige – Änderung betrifft die bisher abweichenden Haftungsmaßstäbe bei der Spendenhaftung für fehlerhafte Zuwendungsbestätigungen (Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit) und Spendenfehlverwendung (Gefährdungshaftung). Diese Divergenz in § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG wird zugunsten eines einheitlichen Verschuldenserfordernisses aufgelöst (Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit). Entsprechende Änderungen erfolgen auch in § 9 Nr. 5 GewStG und § 9 Abs. 3 KStG.

### IV. Vereins- und Stiftungsrecht

#### 1. Satzungsvorbehalt für Organvergütungen

In § 27 Abs. 3 BGB-E wird ausdrücklich bestimmt, dass die Vorstandsmitglieder eines Vereins „unentgeltlich tätig sind“. Soll den Vorstandsmitgliedern eine Vergütung gezahlt werden, bedarf es somit künftig zwingend einer satzungsrechtlichen Grundlage (§ 40 Satz 1 BGB). Ob sich dies schon heute aus der Verweisung auf die §§ 664 ff. BGB ergibt, ist bekanntlich umstritten<sup>26</sup>. Für einen solchen Satzungsvorbehalt für Organver-

gütungen spricht de lege ferenda, dass er die Vergütungstransparenz erhöht und eine klare Unterscheidung zwischen „ehrenamtlicher“ und „bezahlter“ Tätigkeit schafft. Die Änderung des § 27 Abs. 3 BGB-E soll über § 86 Satz 1 BGB-E auch für Stiftungen gelten, wo ein entsprechender Satzungsvorbehalt nach ganz überwiegender Ansicht bisher nicht erforderlich war<sup>27</sup>. Hier bedarf es u. U. also einer entsprechenden Anpassung der Stiftungsverfassung.

Gemeinnützigkeitsrechtlich dürfte der neue zivilrechtliche Satzungsvorbehalt zumindest bei Vereinen kaum praktische Relevanz haben, weil die Finanzverwaltung schon seit einigen Jahren die steuerunschädliche Zahlung von Vergütungen von einer Satzungsregelung abhängig macht. Gleiches soll nach dem neuen Anwendungserlass vom 17. 1. 2012<sup>28</sup> auch für Stiftungen gelten, was jedoch einen entsprechenden Satzungsvorbehalt voraussetzen würde, der aber erst jetzt mit §§ 86, 27 Abs. 3 BGB-E eingeführt wird.

#### 2. Haftungserleichterungen für Organmitglieder und Vereinsmitglieder

Das GemEntBG sieht ferner vor, dass die im Jahr 2009 eingeführte Haftungsprivilegierung für ehrenamtlich tätige Vorstandsmitglieder nach § 31a BGB auf alle Organmitglieder und besondere Vertreter nach § 30 BGB ausgedehnt wird. Diese Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs ist zu begrüßen, weil ein unterschiedlicher Haftungsmaßstab für ehrenamtliche Vorstandsmitglieder einerseits und ehrenamtliche Mitglieder eines Beirats oder Kuratoriums andererseits nicht zu begründen ist. Überwiegend wurde deshalb im Schrifttum schon bisher eine analoge Anwendung des § 31a BGB befürwortet<sup>29</sup>.

Eine zweite Änderung betrifft ehrenamtlich tätige Vereinsmitglieder, für die bislang eine gesetzliche Haftungsprivilegierung fehlte und denen die Rspr. lediglich eine analoge Anwendung der Grundsätze über die Arbeitnehmerhaftung zugestanden hatte<sup>30</sup>. Indes leuchtet auch hier nicht ein, warum ein einfaches Mitglied bei der ehrenamtlichen Wahrnehmung von Vereinsaufgaben u. U. schärfer haften soll als ein ehrenamtliches Vorstandsmitglied. Deshalb ist es folgerichtig, wenn die Haftungsprivilegierung des § 31a BGB als zwingende Regelung (keine Abdingbarkeit durch Satzung) in § 31b BGB-E auf Vereinsmitglieder übertragen werden soll.

Zu Recht weist die Begründung des Regierungsentwurfs zu § 31b BGB-E darauf hin, dass es bei der Frage der ehrenamtlichen Tätigkeit im Einzelfall zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen kann, wenn ein Vereinsmitglied im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit einmalig gegenüber dem Verein eine Dienstleistung gegen ein marktübliches Entgelt erbringt, das Entgelt aber unter 720 € liegt. Es liegt auf der Hand, dass die Privilegierung in solchen Fällen nicht eingreift, weil das Mitglied hier nicht ehrenamtlich für den Verein, sondern in eigenen Angelegenheiten tätig wird.

#### 3. Zulässigkeit der Verbrauchsstiftung

In den letzten Jahren ist die stiftungsrechtliche Zulässigkeit von sog. Verbrauchsstiftungen unter Hinweis auf das Erfordernis der

24 Nachweise bei Hüttemann, a.a.O. (Fn. 7), § 5 Rdn. 96.

25 BFH-Urteil vom 3. 5. 2005 – XI R 76/03, BStBl. II 2006 S. 121 = DB0122107.

26 Vgl. nur Hüttemann, DB 2009 S. 1205, Arnold, in: FS Reuter, 2010, S. 3.

27 Dazu Lunk/Rawert, Non Profit Law Yearbook 2001, 2002, S. 91; Hüttemann, DB 2009 S. 1205.

28 AEAO Tz. 23 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO.

29 Vgl. nur Arnold, Non Profit Law Yearbook 2009, 2010, S. 89 (106).

30 BGH-Urteil vom 5. 12. 1983 – II ZR 252/82, BGHZ 89 S. 153.

„dauernden und nachhaltigen Erfüllung des Stiftungszwecks“ (§ 80 Abs. 2 BGB) verschiedentlich bestritten worden<sup>31</sup>. Um für die Stiftungspraxis Rechtssicherheit zu schaffen, wird die Zulässigkeit von Verbrauchsstiftungen nunmehr in §§ 80 Abs. 2, 81 Abs. 1 Satz 2 BGB gesetzlich verankert. Gleichsam als „Mindestbeständigkeit“ einer rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts wird ein Zeitraum von mindestens zehn Jahren festgeschrieben.

Auch wenn die Verbrauchsstiftung sicher nicht dem gesetzlichen „Leitbild“ der Stiftung entspricht, ist eine gesetzliche Absicherung wünschenswert, um für kleinere Dotationen zusätzliche Gestaltungsalternativen zu eröffnen. Man denke etwa an Förderstiftungen mit geringem Kapital und einem begrenzten Zeithorizont (z. B. zur Erforschung eines aktuellen Themas), die über einen Kapitalverzehr eine höhere Wirksamkeit erlangen könnten. Über die Zehn-Jahres-Grenze mag man streiten. Allerdings stellt sich die Frage, ob es bei noch kürzeren Engagements überhaupt einer rechtlichen Verselbstständigung bedarf.

Nach bisherigem Verständnis liegt eine Verbrauchsstiftung nur dann vor, wenn das nominelle Stiftungskapital zum Verbrauch bestimmt ist. Gegen diese Sichtweise könnte eingewandt werden, dass eigentlich jede Stiftung, die sich nicht laufend durch entsprechende Rücklagenbildung um eine „reale Kapitalerhaltung“ bemüht, im *wirtschaftlichen* Sinn eine Verbrauchsstiftung darstellt, weil der Ertragswert ihres Stiftungsvermögens über die Jahre abnimmt. Dies kann aber im vorliegenden Zusammenhang nicht entscheidend sein, zumal das geltende Stiftungsrecht keine strikte Pflicht zur realen Vermögenserhaltung kennt<sup>32</sup>. Eine Stiftung wird also nicht schon dadurch zu einer „Verbrauchsstiftung“, dass der Stifter keinen realen Vermögenserhalt bestimmt. Diese Betrachtung muss auch im Rahmen von § 10b Abs. 1a EStG gelten.

## V. Sonstiges

### 1. Firmenrechtliche Zulässigkeit der Abkürzung „gGmbH“

In Abweichung von einer nicht überzeugenden Entscheidung des OLG München<sup>33</sup> sieht der Entwurf vor, dass gemeinnützige Gesellschaften mit beschränkter Haftung weiterhin als „gGmbH“ firmieren können. Auf diese Weise wird eine in der Praxis weit verbreitete firmenrechtliche Bezeichnung gesetzlich abgesichert.

### 2. Sozialrechtliche Folgeänderungen

Schließlich enthält das GemEntBG verschiedene sozialrechtliche Folgeanpassungen zur Anhebung des steuerrechtlichen Freibetrags für ehrenamtliche Tätigkeiten auf 720 €.

### 3. Inkrafttreten

Die steuerrechtlichen Änderungen des GemEntBG sollen – ggf. rückwirkend – zum 1. 1. 2013 in Kraft treten. Abweichend hiervon sollen die zivilrechtlichen Vorschriften am Tage nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten.

Was fehlt, ist eine angemessene Übergangsfrist für die Umstellung auf das gesonderte Anerkennungsverfahren. Dies ergibt sich schon daraus, dass noch nicht alle gemeinnützigen Einrichtungen ihre Satzungen auf die neue gesetzliche Mustersatzung angepasst haben. Dies war nach bisheriger Erlasslage nur dann erforderlich, wenn eine Satzungsänderung erfolgte<sup>34</sup>. Sollten nunmehr alle Einrichtungen bei der erstmaligen Beantragung des Grundlagenbescheids auch noch ihre Satzungen anpassen müssen, dürfte es zu erheblichen Wartezeiten bei der Bearbeitung kommen. Ferner ist nicht klar, wie sich in der Sache die

Umstellung von den alten Vorläufigkeitsbescheinigungen auf die neuen Grundlagenbescheide vollziehen soll. Damit die Entbürokratisierung für alle Beteiligten keine bösen Überraschungen bringt, sollten diese Fragen gesetzlich geregelt werden.

## VI. Gesamtbewertung

Das GemEntBG enthält viele kleine Reformschritte, die in die richtige Richtung zielen und die Arbeit des gemeinnützigen Sektors insgesamt erleichtern werden. Besonders zu begrüßen ist die Einführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens für die satzungsmäßigen Grundlagen der Gemeinnützigkeit (§ 60a AO-E). Damit wird nicht nur eine langjährige rechtspolitische Forderung des Dritten Sektors<sup>35</sup> umgesetzt, sondern auch die verfahrensrechtliche Behandlung gemeinnütziger Einrichtungen auf eine neue Ebene gestellt. Natürlich gibt es im Detail auch kritische Punkte, die während der Beratungen im Finanzausschuss hoffentlich noch bereinigt werden können. Diese Beratungen sollten ferner dazu genutzt werden, das „Ehrenamtspaket“ noch um solche Punkte anzureichern, die im vorliegenden Entwurf fehlen, aber ebenfalls zur Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und zur Entlastung des Dritten Sektors beitragen würden:

Ein erster Punkt betrifft die E-Bilanz nach § 5b EStG („Elektronik statt Papier“), die bei gemeinnützigen Einrichtungen – anders als bisher<sup>36</sup> vorgesehen – auf die Gewinnermittlung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb beschränkt bleiben muss<sup>37</sup>. Dies sollte im GemEntBG klargestellt werden.

Zweitens sollte gesetzlich verdeutlicht werden, dass das bürgerschaftliche Engagement einen eigenständigen gemeinnützigen Zweck darstellt<sup>38</sup>. Es stünde einem Gesetz, das das bürgerschaftliche Engagement stärken will, gut zu Gesicht, diese Frage endlich i. S. des politisch Gewollten zu klären.

Drittens sollten die Vorschriften zur „Mittelbeschaffung und Mittelweitergabe“ (§ 58 Nr. 1 und 2 AO) überarbeitet werden. Der Begriff der „Mittelbeschaffungskörperschaft“ meint längst nicht mehr nur Spendensammelvereine, sondern umfasst auch die zahlreichen Körperschaften, die – wie z. B. die meisten Stiftungen – lediglich „fördernd“ tätig sind, also ihre Mittel lediglich an andere steuerbegünstigte Körperschaften weitergeben. Nicht überzeugend ist auch, weshalb § 58 Nr. 1 und 2 AO unterschiedliche Anforderungen an eine Förderung ausländischer Einrichtungen stellt. Schließlich fehlt immer noch eine zeitgemäße gesetzliche Regelung für gemeinnützige Konzernstrukturen<sup>39</sup>.

Eine weitere Unstimmigkeit des geltenden Rechts betrifft Kooperationen zwischen gemeinnützigen Körperschaften in der Rechtsform der GbR, für die zwar eine umsatzsteuerrechtliche Regelung besteht (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. b UStG), aber eine

31 So etwa *Muscheler*, in: FS Werner, 2009, S. 129; dagegen aber z. B. *Reuter*, npoR 2010 S. 69; *Staudinger-Hüttemann/Rawert*, BGB, 2011, § 81 Rdn. 57.

32 Dazu nur *Hüttemann*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*, Landesstiftungsrecht, 2011, Rdn. 14.20 ff., m. w. N.

33 OLG München, Beschluss vom 13. 12. 2006 – 31 Wx 84/06, GmbHR 2007 S. 267; zu Recht ablehnend *Ullrich*, NZG 2007 S. 656.

34 AEAO Tz. 3 zu § 60 AO.

35 Näher *Hüttemann*, a.a.O. (Fn. 7), § 7 Rdn. 3.

36 BMF-Schreiben vom 28. 9. 2011 – IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl. I 2011 S. 855 = DB 2011 S. 2231, Rdn. 7.

37 Dafür spricht auch, dass die Finanzverwaltung die E-Bilanz bei der öffentlichen Hand ebenfalls auf die BgA beschränkt (vgl. dazu BMF-Schreiben vom 9. 2. 2012 – IV C 2 – S 2706/09/10005, BStBl. I 2012 S. 184 = DB 2012 S. 430).

38 Vgl. dazu *Hüttemann*, a.a.O. (Fn. 7), § 3 Rdn. 146.

39 Dazu näher *Hüttemann*, a.a.O. (Fn. 7), § 4 Rdn. 66 mit eingehenden Nachweisen.

parallele Regelung im GewSt-Recht fehlt, obwohl sich hier ähnliche Steuerfragen stellen<sup>40</sup>.

Wer nach Anregungen für weitere Themen sucht, braucht nur auf die „Verlustliste“ der letzten Reform 2007 zu schauen<sup>41</sup>. Die wichtigsten Stichwörter lauten: Ausnahmen vom Endowmentverbot für die Dotation von Stiftungslehrstühlen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln, gesetzliche Konkretisierung eines steuerschädlichen Wettbewerbs nach § 65 Nr. 3 AO, Einführung einer GrESt-Befreiung bei Umstrukturierungen im gemeinnützigen Bereich. Auch im Stiftungsrecht gibt es weiteren Reformbedarf, z. B. bei der Zusammenlegung von nicht mehr lebensfähigen „Kleinstiftungen“, die bislang an den zu hohen Hürden des § 87 BGB scheitert. Wie zu hören ist, will die Freie und Hansestadt Hamburg über den Bundesrat noch weitere stiftungsrechtliche Reformvorschläge einbringen, die ebenfalls sorgfältig geprüft werden sollten.

## VII. Fazit

Es ist sehr zu begrüßen, dass die schwarz-gelbe Koalition Wort gehalten und noch rechtzeitig vor dem Ende der laufenden Legislaturperiode einen Entwurf für ein Gesetz zur Entbürokrati-

sierung des Gemeinnützigkeitsrechts eingebracht hat. Die vorgeschlagenen Änderungen zielen in eine richtige Richtung und verdienen daher – ungeachtet aller Detailkritik – Unterstützung. Dies gilt insbesondere für das neue gesonderte Feststellungsverfahren für gemeinnützige Körperschaften. Es gibt aber weitere berechnete Reformanliegen, die der Entwurf des GemEntBG ausspart. Deshalb sollte in den weiteren parlamentarischen Beratungen geprüft werden, ob auch diese Punkte noch aufgegriffen werden können.

## Redaktionelle Hinweise:

- Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts online: DB0529539;
- Hüttemann, DB 2012 S. 250 = DB0465219;
- Hüttemann, DB 2009 S. 1205 = DB0327357;
- Hüttemann, DB 2007 S. 127 = DB0205676.

<sup>40</sup> Dazu zuletzt Orth, DStR 2012 S. 116.

<sup>41</sup> Statt vieler Hüttemann, DB 2007 S. 127 (130 f.).

WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz / StB Ann-Cathrin Hütig, beide Köln

# Ende der Trennungstheorie bei § 6 Abs. 5 EStG

– Die BFH-Urteile vom 21. 6. 2012 sowie vom 19. 9. 2012 –

► DB0538160

## I. Einleitung – Ausgangspunkt: Tradierte Anwendung der Trennungstheorie bei teilentgeltlichen Übertragungsgeschäften bei Mitunternehmerschaften

Auf teilentgeltliche Übertragungsvorgänge an Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften im Rahmen von § 6 Abs. 5 EStG wird nach aktueller Auffassung der Finanzverwaltung die sog. Trennungstheorie angewandt, die nach Maßgabe der Wertverhältnisse (Leistung, Gegenleistung) stets zu einer (vollständigen oder teilweisen) Gewinnrealisation beim Übertragenden führt<sup>1</sup>. Eine Übertragung ist ein Vorgang, bei dem ein Rechtsträgerwechsel des Wirtschaftsguts stattfindet; eine Überführung ist – in Abgrenzung dazu – dadurch gekennzeichnet, dass sich die persönliche Zurechnung des Wirtschaftsguts nicht ändert. Die Übertragung kann unentgeltlich, entgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen; Mischformen sind denkbar und üblich. Die zutreffende kategoriale Einordnung von Leistung/Gegenleistung bei derartigen Transaktionen ist für die Besteuerungsfolgen entscheidend. Hier liegen üblicherweise die Praxisprobleme.

Bei der (verdeckten) Einlage eines Wirtschaftsguts in das Gesamthandsvermögen einer PersGes. handelt es sich um eine unentgeltliche Übertragung, sofern eine ausschließliche Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagekonto erfolgt und der Übertragende keine ausdrückliche Gegenleistung in Gestalt einer individuellen Rechtsposition erhält<sup>2</sup>. Demgegenüber stellen Übertragungen eines Wirtschaftsguts sowohl gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als auch gegen Gutschrift auf einem Gesellschafterdarlehenskonto grds. täuschähnliche Vorgänge dar. Für Zwecke des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (Geltung ab 2001) wird die Übertragung gegen Gewährung von Gesell-

schaftsrechten indessen auf gesetzliche Anordnung hin nicht als täuschähnlicher, die Realisation stiller Reserven auslösender Vorgang behandelt. Die Regelung schreibt vielmehr sowohl für unentgeltliche Übertragungen als auch für die Übertragung gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten die zwingende Fortführung der Buchwerte vor.

Ein „teilentgeltlicher Vorgang“ ist die Mischung einer unentgeltlichen mit einer entgeltlichen Übertragung, bei der eine Gegenleistung unterhalb des Verkehrswerts gewährt wird. Beispiele sind eine Immobilientransaktion bei gleichzeitiger Schuldübernahme durch den Empfänger oder ein „Buchwertverkauf“. Teilentgeltliche Vorgänge können nach der Einheits- oder der Trennungstheorie behandelt werden. Bei Anwendung der Einheitstheorie wird trotz teilweiser Entgeltlichkeit insgesamt ein „einheitlich“ zu behandelnder (entgeltlicher/unentgeltlicher) Vorgang angenommen; abgestellt wird auf den (üblicherweise) positiven Vermögenssaldo. Der Vorgang ist dann entweder ganz entgeltlich oder ganz unentgeltlich. Bei Anwendung der Trennungstheorie erfolgt indessen eine Aufteilung des Vorgangs in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil; der unentgeltliche Teil der Übertragung erfolgt zum Buchwert, der entgeltliche Teil der Übertragung stellt eine Veräußerung dar, so-

Prof. Dr. Ulrich Prinz und Ann-Cathrin Hütig sind bei der KPMG AG in Köln tätig.

<sup>1</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 8. 12. 2011, BStBl. I 2011 S. 1279 = DB 2011 S. 2880, Rdn. 15, unter Bezugnahme auf BFH-Urteil vom 11. 12. 2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002 S. 420 = DB 2002 S. 506.

<sup>2</sup> Vgl. z. B. FG Düsseldorf, Urteil vom 6. 7. 2012 – 3 K 2579/11 F, DB0487801, vgl. auch Graw, Strkom, DB0490887.