

Kompakt

Neues zur Gemeinnützigkeit

3

2017

THEMA 1

Einführung eines Transparenzregisters

THEMA 2

BMF: Umsatzsteuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten



Lutz Meyer, LL.M. (Taxation)
 Rechtsanwalt · Steuerberater ·
 Fachanwalt für Steuerrecht

Telefon: 0441 9710-123
 E-Mail: meyer@treuhand.de



Ina Pfeiffer
 Wirtschaftsprüferin · Steuerberaterin

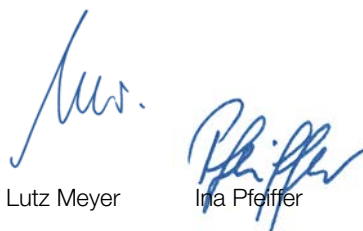
Telefon: 0441 9710-145
 E-Mail: pfeiffer@treuhand.de

EDITORIAL

Liebe Mandanten und Geschäftspartner,

die Anforderungen an z. B. Stiftungen im Hinblick auf Dokumentationspflichten steigen: Mit Wirkung zum 1. Oktober 2017 treten die neuen Regelungen zum Transparenzregister als Maßnahme der Geldwäschebekämpfung in Kraft. Dies bedeutet, dass jetzt auch Stiftungen – die bislang (anders als Kapitalgesellschaften im Handelsregister oder Vereine im Vereinsregister) in keinem offiziellen Register verzeichnet sind – die so genannten „wirtschaftlich Berechtigten“ erfassen und den Kreis der gemeldeten Personen auch aktuell halten müssen. Andere juristische Personen, die bereits in einem Register verzeichnet sind (etwa steuerbegünstigte gGmbH) erfüllen diese Pflicht durch das Handelsregister; allerdings haben die Regelungen zum Transparenzregister auch hier Auswirkungen auf die Liste der Gesellschafter.

Bitte nehmen Sie dies als Stiftungsvorstand ernst: Hohe Bußgelder sind möglich, wenn die Verpflichtungen nicht erfüllt werden – in zinsschwachen Zeiten wäre die Festsetzung eines Bußgeldes eine unnötige Belastung für das Stiftungsvermögen und vor dem Hintergrund der Anforderungen an eine ordnungsgemäße „tatsächlichen Geschäftsführung“ auch in gemeinnützigkeitsrechtlicher Hinsicht sensibel.



Lutz Meyer Ina Pfeiffer

INHALT

GEMEINNÜTZIGKEIT	4
Gemeinnützigkeit eines britischen Colleges.....	4
Förderung von Turnierbridge ist gemeinnützig.....	4
Dienstleistungen zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften.....	5
Vermögensanfall an öffentliche Einrichtungen in einem anderen EU-/EWR-Staat	6
ERTRAGSTEUER	7
Vermögenszugänge bei einer GmbH aufgrund einer Erbschaft.....	7
Gewinnpauschalierung bei Überlassung von Ausstellungsflächen.....	7
UMSATZSTEUER	9
Steuerbefreiung für Sportlehrgänge	9
Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen der Eingliederungshilfe für behinderte Menschen.....	9
Leistungen einer Pferdepension – Umsatzsteuerbefreiung und Umsatzsteuerbegünstigung	10
Steuerbefreiung von Vereinigungen im Sinne des § 4 Nr. 24 S. 2 UStG	10
Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Saunaleistungen in Schwimmbädern	11

Umsatzsteuerbefreiung für Leistungsaustausch zwischen einer Kooperationen und seinen Gesellschaftern?	12
Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei Auftragsforschung	12
Bemessungsgrundlage bei Leistungen von Vereinen an Mitglieder	13
Mit dem Betrieb von Krankenhäusern eng verbundene Umsätze	14
Umsatzsteuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten nach § 4 Nr. 26 UStG.....	15
Umsatzsteuerliche Behandlung von Sachspenden	16
Unionsrechtskonformität des § 4 Nr. 28 UStG.....	16
SONSTIGES.....	18
Keine Selbstständigkeit einer Pflegefachkraft.....	18
Einführung eines Transparenzregisters – Folgen für gemeinnützige Organisationen.....	19
Auswirkungen der Investmentsteuerreform 2018 auf gemeinnützige Körperschaften	20

GEMEINNÜTZIGKEIT

Gemeinnützigkeit eines britischen Colleges

BFH zur Gemeinnützigkeit einer britischen Bildungseinrichtung.

Der Bundesfinanzhof hatte sich mit der Frage zu befassen, ob ein britisches College, das vor Jahrhunderten als „immer währendes Kollegium des Studiums der Wissenschaften, der heiligen Theologie, der Philosophie und der guten Künste“ errichtet wurde, in Deutschland als steuerbegünstigt anerkannt werden kann.¹

Prüfung anhand eines typisierenden Vergleichs.

Das College war Eigentümerin eines Wohn- und Geschäftsgrundstücks in Deutschland und erzielte daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Vorinstanz hatte die Statuten großzügig ausgelegt und die Steuerbefreiung der in Deutschland erzielten Einkünfte bestätigt. Der BFH wies das erstinstanzliche Gericht nun an, im Wege eines typisierenden Vergleichs zu überprüfen, ob das College einem deutschen Körperschaftsteuersubjekt entspreche und ob die tatsächliche Geschäftsführung des Colleges ausschließlich und unmittelbar auf die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke gerichtet sei. Zwar müsse die Satzung einer ausländischen Stiftung die Begriffe „ausschließlich“ und „unmittelbar“ nicht ausdrücklich enthalten; aus dem Text der Satzung muss sich aber ergeben, dass die gemeinnützigen Zwecke in einer Art und Weise verfolgt werden, die den Vorgaben des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts entsprechen.

Förderung von Turnierbridge ist gemeinnützig

Bridge ist mit anderen Sportarten vergleichbar: Es wird im Rahmen eines Ligasystems gespielt mit nationalen und internationalen Wettkämpfen.

Der BFH hatte zunächst entschieden, dass Turnierbridge kein Sport (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) und auch keine sog. privilegierte Freizeitbeschäftigung (im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 23 AO) sei und die Klage eines Dachverbands von Bridge-Vereinen in Rechtsform des eingetragenen Vereins abgewiesen². Der BFH hatte in einem zweiten Urteil³ einer Verpflichtungsklage des Vereins stattgegeben und entschieden, dass die zuständige oberste Finanzbehörde des Landes verpflichtet sei, die Förderung von Turnierbridge für gemeinnützig zu erklären, indem sie die Fiktion in § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO („Schach gilt als Sport“) auf Bridge ausdehnt. Insofern ist davon auszugehen, dass § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO geändert wird und Turnierbridge in den Klammerzusatz aufgenommen wird.

Ein Zweck kann für gemeinnützig erklärt werden, sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter Satz 1 fällt (Ziff. 1 bis 25), aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird. Eine „entsprechende“ Förderung im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO verlange, so der BFH, dass der Zweck die Allgemeinheit in vergleichbarer Weise fördere wie die 25 Katalogzwecke. Der BFH gibt eine detaillierte Begründung, dass Turnierbridge in Anlehnung zu anderen Sportarten organisiert sei und ebenso wie verschiedene andere Sportarten in einem deutschen Ligasystem sowie weiteren nationalen und internationalen Wettbewerben betrieben werde.

Praxis-Tipp

Mit dieser Begründung erscheint es erst einmal fraglich, ob die „Bridgeabteilung“, die häufig Teil von Spartenvereinen ist, zukünftig gemeinnützig sein kann. Dies wird man

¹ BFH-Urteil v. 25.10.2016, I R 54/14.

² BFH vom 09.02.2017 (V R 69/14).

³ BFH vom 09.02.2017 (V R 70/14).

wohl nur dann bejahen können, wenn die Bridgeabteilung an dem deutschen Ligasystem teilnimmt. Wird dagegen Bridge als integrativer Bestandteil eines funktionierenden Vereinslebens betrieben, erscheint es fraglich, ob auch die Bridgesparte vom Finanzamt als gemeinnützig anerkannt wird. Hier bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung positioniert.

Dienstleistungen zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften

Auch steuerbegünstigte Körperschaften sind häufig in Konzernen organisiert. Dabei werden oft bestimmte Funktionen in einzelnen steuerbegünstigten Unternehmen konzentriert, um zentral Dienstleistungen an andere steuerbegünstigte Konzernunternehmen zu erbringen.

Die OFD Nordrhein-Westfalen hat sich mit Verfügung vom 18. Januar 2017 zu der ertragsteuerlichen und gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung unentgeltlicher oder gegen Kostenersatz erbrachter Dienstleistungen im Konzern geäußert.

1. Gemeinnützigkeitsrechtliche Auswirkungen

In gemeinnützigkeitsrechtlicher Hinsicht liegt ein Verstoß gegen die Unmittelbarkeit nicht vor, wenn die Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 oder Nr. 2 AO zulässig ist. Hiervon ist auszugehen, wenn die Leistungen für den ideellen Bereich oder einen Zweckbetrieb des Empfängers erfolgen und auch die übrigen Voraussetzungen des § 58 Nr. 1 oder Nr. 2 AO erfüllt sind.

2. Ertragsteuerliche Behandlung

Die OFD Nordrhein-Westfalen legt dar, dass die allgemeinen Grundsätze für die ertragsteuerliche Behandlung von verbilligten Leistungen zwischen gemeinnützigen Konzerngesellschaften anzuwenden sind, so dass auch das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen ist.

2.1 Unentgeltliche Leistungen

Unentgeltlich erbrachte Leistungen ziehen ertragsteuerlich für die leistende Gesellschaft keine Folgen nach sich, da es an der Einnahmeerzielungsabsicht fehlt und damit auch kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.

2.2 Verbilligte Leistungen an nachgeordnete Gesellschaften

Verbilligte oder unentgeltliche Leistungen an nachgeordnete Gesellschaften stellen keine verdeckte Einlage dar, da es an einem einlagefähigen Wirtschaftsgut fehlt. Daher ist auch keine Einkommenserhöhung bei der leistenden Gesellschaft hinsichtlich des Entgeltverzichts zu prüfen.

2.3 Verbilligte Leistungen in anderen Fällen

Entgeltliche Leistungen (z. B. IT-, Buchführungs- oder Geschäftsführungsleistungen) begründen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. In der Regel ist dieser auch steuerpflichtig. Werden diese Leistungen an steuerbegünstigte Schwester- oder Muttergesellschaften erbracht, kann es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe des Differenzbetrags zwischen tatsächlichem und marktüblichem Entgelt kommen, was zu einer Einkommenserhöhung führen kann. Voraussetzung ist, dass das Entgelt unter dem marktüblichen Entgelt liegt, das regelmäßig auch einen Gewinnaufschlag beinhaltet.

Dies gilt allerdings nicht, wenn die verbilligte Leistung ausnahmsweise einem Zweckbetrieb zuzurechnen ist, da dieser von der Ertragsteuer befreit ist.

OFD Nordrhein-Westfalen zu Dienstleistungen im Konzern.

Gemeinnützigkeitsrechtlich sind verbilligte Leistungen ggf. unschädlich.

Ertragsteuerlich finden die allgemeinen Grundsätze Anwendung.

Keine ertragsteuerlichen Folgen bei unentgeltlichen Leistungen.

Keine verdeckte Einlage bei Leistungen an nachgeordnete Gesellschaften.

Verbilligte Leistungen an Mutter- oder Schwes-tergesellschaften können zur verdeckten Gewinnausschüttung führen.

Vermögensanfall an öffentliche Einrichtungen in einem anderen EU-/EWR-Staat

Die OFD Frankfurt hat sich mit Verfügung vom 28. Februar 2017 zu der Benennung einer in einem EU-/EWR-Staat ansässigen juristischen Person des öffentlichen Rechts als Anfallsberechtigte in der Satzung einer gemeinnützigen Körperschaft geäußert.

Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft muss bei Auflösung, Aufhebung und Wegfall des bisherigen Zwecks für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO darf das Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, bei Auflösung oder Aufhebung oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). Dabei ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll. Gemäß § 61 Abs. 1 AO liegt eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.

Satzung muss hierzu Regelungen enthalten.

In der Satzung einer steuerbegünstigten Körperschaft muss demnach entweder die präzise Angabe einer Körperschaft mit der Maßgabe enthalten sein, dass das Vermögen ausschließlich und unmittelbar für eigene steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden ist, oder es muss ein bestimmter Verwendungszweck angegeben sein. Auch juristische Personen des öffentlichen Rechts kommen als konkret in der Satzung benannte Körperschaften in Betracht, denen das Vermögen zur Verwirklichung eigener steuerbegünstigter Zwecke zukommen darf.

Benennung einer jPöR im EU-/EWR-Ausland ist zulässig.

Die OFD Frankfurt führt hierzu aus, dass die Voraussetzung der satzungsmäßigen Vermögensbindung auch dann erfüllt ist, wenn der Anfallsberechtigte eine in einem EU-/EWR-Staat ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

Vermögenszugänge bei einer GmbH aufgrund einer Erbschaft

Erhält eine GmbH eine Erbschaft, unterliegt der Vermögenszugang bei der Gesellschaft auch dann der Körperschaftsteuer, wenn der Erbanfall zugleich der Erbschaftsteuer unterliegt.⁴

In dem vom Bundesfinanzhof zu entscheidenden Fall betrieb eine GmbH ein Seniorenpflegeheim. Die Gesellschaft wurde mit notariell beurkundetem Testament von einem Heimbewohner als Alleinerbin eingesetzt. Das vererbte Vermögen sollte nach dem Wunsch des Erblassers allein für Zwecke des Heimbetriebs verwendet werden. Nach Eintritt des Erbfalls setzte das Finanzamt zunächst Erbschaftsteuer fest. Es erhöhte außerdem den von der GmbH erklärten Gewinn um das nach Abzug der Testamentsvollstreckungskosten verbliebene ererbte Vermögen und setzte dementsprechend Körperschaftsteuer fest. Einspruch und Klage gegen die Körperschaftsteuerfestsetzung blieben ohne Erfolg.

Der BFH bestätigte die Klageabweisung. Eine GmbH als Kapitalgesellschaft verfüge ertragsteuerrechtlich über keine außerbetriebliche Sphäre. Der Bereich der gewerblichen Gewinnerzielung umfasse sämtliche Einkünfte und erstrecke sich damit auch auf Vermögensmehrungen, die nicht unter die Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes fallen. Dies gelte auch für Vermögenszugänge aufgrund unentgeltlicher Zuwendungen aus einem Erbanfall. Eine verfassungsrechtlich unzulässige Kumulation der Ertragsteuerbelastung mit der Erbschaftsteuer verneinte der BFH, da das Verfassungsrecht nicht gebiete, alle Steuern aufeinander abzustimmen.

Gewinnpauschalierung bei Überlassung von Ausstellungsflächen

Das FG Münster hat mit Urteil vom 22. März 2017 (Az. 9 K 518/14 K) entschieden, dass die pauschale Gewinnermittlung durch Ansatz von 15% der Einnahmen auch anzuwenden ist, wenn ein gemeinnütziger Verein Ausstellungsflächen an Unternehmen für Werbezwecke während eines Zweckbetrieb-Kongresses überlässt und das Entgelt für die Standflächenüberlassung untrennbar mit der Kongressveranstaltung verbunden ist.

Nach der Ausnahmenvorschrift des § 64 Abs. 6 AO können Einnahmen aus bestimmten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf Antrag pauschal i. H. v. 15% des Überschusses besteuert werden. Hierunter fällt auch die Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet.

Der Kläger ist ein gemeinnütziger Verein, dessen Satzungszwecke insbesondere durch die Durchführung von Fortbildungsveranstaltungen und Seminaren verwirklicht werden. Für einen medizinischen Kongress mietete er Veranstaltungsräume an und überließ einen Teil der Flächen auch an Pharmaunternehmen aufgrund von Ausstellerverträgen. Im Gegenzug hatten die Pharmaunternehmen ein Entgelt zu zahlen. Der Kläger wendete die Gewinnpauschalierung nach § 64 Abs. 6 AO an. Das Finanzamt lehnte dies ab, wogegen sich der Kläger wendete.

Erbschaft kann Körperschaft- und Erbschaftsteuer unterliegen.

Kein verfassungsrechtliches Gebot aufeinander abgestimmter Steuern.

FG Münster: Gewinnpauschalierung bei Überlassung von Ausstellungsflächen ist möglich.

Gemeinnütziger Verein hat Ausstellungsflächen überlassen.

⁴ BFH-Urteil v. 06.12.2016, I R 50/16.

FG Münster: Die bloße entgeltliche Gestattung der Eigenwerbung genügt.

Das FG Münster hat entschieden, dass für die Gewinnpauschalierung nicht Voraussetzung ist, dass eine gemeinnützige Körperschaft aktiv Werbung für ein Unternehmen betreibt. Vielmehr lasse der Gesetzeswortlaut auch die Auslegung zu, dass die bloße entgeltliche Gestattung der Werbung von Unternehmen für sich selbst durch eine gemeinnützige Organisation im Zusammenhang mit deren steuerbegünstigten Tätigkeit ebenfalls eine derartige pauschale Gewinnermittlung rechtfertigt. Das Gericht begründet seine Auslegung mit der Entstehungsgeschichte und dem Sinn und Zweck der Vorschrift.

Das FG Hamburg hat anders entschieden.

Die Entscheidung des FG Münster steht im Widerspruch zu einer Entscheidung des FG Hamburg vom 15. Juni 2006, wonach nur eine Werbung der gemeinnützigen Körperschaft für ein Unternehmen unter § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO fällt, nicht jedoch die Werbung von Unternehmen für sich selbst anlässlich einer gemeinnützigen Kongressveranstaltung.

Revision ist beim BFH anhängig.

Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, die unter dem Aktenzeichen I R 27/17 beim BFH anhängig ist.

Steuerbefreiung für Sportlehrgänge

Der BFH hatte mit Urteil vom 26. November 2014 (XI R 25/13, BFH/NV 2015, 531) entschieden, dass Umsätze eines mit Gewinnstreben betriebenen Reiterhofs, der nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt ist, weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht umsatzsteuerfrei sind.

Aus diesem Grund hat das BMF mit Schreiben vom 26. Januar 2017 (III C 3 – S 7181/13/10001, DStR 2017, 265) zur Umsatzsteuerbefreiung für Sportlehrgänge gemäß § 4 Nr. 23 UStG Stellung genommen und Abschnitt 4.23.1 des Umsatzsteueranwendungserlasses geändert.

Danach ist die Anwendung des § 4 Nr. 23 UStG zu verneinen, wenn die Leistungen nicht von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts oder anderen (privaten) Einrichtungen, die von dem betreffenden Mitgliedsstaat als Einrichtung mit im Wesentlichen sozialem Charakter anerkannt worden sind, erbracht werden. Vergleichbare privatrechtliche Einrichtungen sind insbesondere Kinder- und Jugendhilfeeinrichtungen, die als solche formal durch staatliche Einrichtungen anerkannt sind oder deren Kosten überwiegend von hierfür zuständigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts übernommen werden. Dazu gehört vorbehaltlich des Absatzes 2 Satz 16 des Abschnitt 4.23.1 UStAE u.a. auch die sportliche Erziehung. Die Befreiungsvorschrift kommt deshalb sowohl bei von einer anerkannten Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung durchgeführten Sportlehrgängen für Berufssportler als auch bei Amateursportlern in Betracht.

Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen der Eingliederungshilfe für behinderte Menschen

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 7. Dezember 2016 (XI R 5/15, DStRE 2017, 683) festgestellt, dass Leistungen der Eingliederungshilfe (EGH) und im Rahmen eines „individuellen Services für behinderte Menschen“ (ISB) nach SGB XI erbrachte Leistungen zwar nicht nach nationalem Recht, aber nach Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL auch für Subunternehmer steuerfrei sein können.

Der Kläger war in den Streitjahren Mitglied in einem gemeinnützigen Verein und dieser Verein wiederum Mitglied im paritätischen Wohlfahrtsverband. Der Verein dient der Altenhilfe sowie der Unterstützung von behinderten Menschen mit Hilfebedarf im Gemeinwesen, in der häuslichen Umgebung und in gemeinschaftlichen Wohnformen. Im Jahr 2005 schloss der gemeinnützige Verein mit dem Landschaftsverband eine Vereinbarung für die Wohnbetreuung schwerstbehinderter Menschen zur Konkretisierung eines ambulanten Rahmenvertrags gemäß § 79 SGB XI. Die Mitglieder des Vereins boten Hilfe wie etwa Dienstleistungen eines individuellen Services für Menschen mit Behinderungen gemäß des SGB V, SGB XI und SGB XII mit dem Hinweis an, dass diese Leistungen mit den unterschiedlichen Kostenträgern abrechnungsfähig seien. Der Kläger hat keine Ausbildung zur Pflegekraft nach § 71 Abs. 3 SGB XI. Er rechnete gegenüber dem gemeinnützigen Verein seine erbrachten Leistungen ab. Der Kläger wurde dabei aufgrund von vertraglichen Beziehungen zwischen den Betreuten und dem gemeinnützigen Verein tätig. Es bestanden keine vertraglichen Beziehungen zwischen dem Kläger und den betreuten Personen. Der gemeinnützige Verein stellte die vom Kläger ausgeführten Leistungen den Sozialversicherungsträgern vertragsgemäß in Rechnung.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Leistungen des Klägers an den gemeinnützigen Verein weder nach § 4 Nr. 16 Buchst. e) UStG a.F. noch nach § 4 Nr. 18 UStG

Umsätze aus Sportlehrgängen sowohl für Berufs- als auch Amateursportler können steuerbefreit sein, wenn diese von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts oder privaten Einrichtungen, mit im Wesentlichen sozialen Charakter erbracht werden.

Der klagende Leistungserbringer erbrachte die Leistungen aufgrund vertraglicher Beziehungen zwischen den Betreuten und dem Verein, in dem er selbst Mitglied ist (Subunternehmer).

Soweit die Kosten der Leistungen des Subunternehmers von einem Träger der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit getragen werden, sind diese im Verhältnis zur begünstigten Einrichtung im Sinne von § 4 Nr. 16 UStG umsatzsteuerfrei.

Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden weder nach nationalem noch Unionsrecht steuerbefreit.

Von Privatpersonen betriebene Jugendherbergen und ähnliche Einrichtungen nur steuerbefreit, wenn sie die gleichen Aufgaben unter denselben Voraussetzungen erfüllen.

steuerfrei seien. Nach erfolglosem Einspruch des Klägers gab das Finanzgericht Münster in seinem Urteil vom 9. Dezember 2014 (15 K 4571/10 U, EFG 2015, 508) der Klage nur teilweise statt und wies diese im Übrigen ab.

In seiner oben genannten Entscheidung gelangte jedoch der BFH zu der Auffassung, dass Leistungen der EGH und im Rahmen eines ISB, die eine Pflegekraft auf der Grundlage von § 77 Abs. 1 S. 1 SGB XI gegenüber einem auf dem Gebiet der Pflege von Menschen tätigen Verein erbringt, umsatzsteuerfrei sind. Allerdings gilt dies nur, wenn die Kosten der Leistungen aufgrund gesetzlicher und vertraglicher Regelung von einem Träger der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit getragen werden.

Auch nach dem Urteil des BFH bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung die Entscheidung auch über die am Streitfall beteiligten Parteien hinaus für anwendbar erklären wird. Denn nach gegenwärtig geltender Auffassung der Finanzverwaltung sollen Subunternehmerleistungen, jedenfalls bezogen auf die Neuregelung in § 4 Nr. 16 S. 1 Buchst. I) UStG, nicht begünstigt sein, sofern der Subunternehmer nicht selbst eine begünstigte Einrichtung im Sinne von § 4 Nr. 16 UStG ist.

Leistungen einer Pferdepension – Umsatzsteuerbefreiung und Umsatzsteuerbegünstigung

Der BFH hat mit Urteil vom 10. August 2016 (V R 14/15, DStR 2017, 152) zur Umsatzsteuerbefreiung und Umsatzsteuerbegünstigung von Leistungen einer Pferdepension Stellung genommen. Im Streitfall war zwischen den Parteien streitig, ob die Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden von der Umsatzsteuer befreit sind und ob sie ggfs. dem Regelsteuersatz oder dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Während der Kläger, ein eingetragener Reitverein, seine Umsätze aus der Pferdepensionshaltung in seiner Umsatzsteuererklärung mit dem ermäßigten Steuersatz erklärt hatte, unterwarf das beklagte Finanzamt die Umsätze dem Regelsteuersatz.

In der Vorinstanz hatte das Finanzgericht Schleswig-Holstein mit Urteil vom 18. Februar 2015 (4 K 27/14, DStRE 2015, 1512) entschieden, dass der Kläger einheitliche steuerbare sonstige Leistungen erbracht habe, die weder nach § 12 Buchst. a) UStG von der Umsatzsteuer befreit seien, noch nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG bzw. § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterlägen. Eine Berufung auf Artikel 13 Teil A Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG (ab 01.01.2007 Artikel 132 Abs. 1 MwStSystRL) lehnte es ebenfalls ab, weil die streitigen Pensionsleistungen nicht den Kernbereich der Befreiung nach dieser Vorschrift betrafen und im Wesentlichen dazu bestimmt gewesen seien, dem Kläger zusätzliche Einnahmen zu verschaffen.

Der BFH hat in dem o.g. Urteil die Revision des Klägers als unbegründet zurückgewiesen und das Urteil des Finanzgerichts in allen Punkten bestätigt. Der BFH hatte sich zuletzt mit Urteil vom 10. September 2014 (XI R 33/13, DStR 2015, 111) und vom 21. Januar 2015 (XI R 13/13, DStRE 2015, 541) zur Umsatzbesteuerung von Pferdepensionsleistungen geäußert.

Steuerbefreiung von Vereinigungen im Sinne des § 4 Nr. 24 S. 2 UStG

Mit Beschluss vom 21. September 2016 (XI R 2/15, DStRE 2017, 426) hat der BFH die Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 5. November 2014 (2 K 2274/10, BeckRS 2015, 95561) bestätigt, wonach die von einer erwerbswirtschaftlich tätigen „privaten“, nicht gemeinnützigen GmbH im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Jugendbegegnungsstätte erbrachten Beherbergungs- und Beköstigungsleistungen nur

dann nach § 4 Nr. 24 S. 2 UStG steuerfrei sind, wenn die GmbH die gleichen Aufgaben wie das (gemeinnützige) deutsche Jugendherbergswerk unter denselben Voraussetzungen erfüllt.

Die Klägerin ist eine gewerblich tätige GmbH, die eine Jugendbegegnungsstätte betreibt. Nach einer Außenprüfung wurde bei der Klägerin festgestellt, dass es sich bei den Beherbergungs- und Beköstigungsleistungen nicht um steuerbefreite Leistungen, sondern um steuerpflichtige Umsätze handele. Das beklagte Finanzamt folgte dieser Beurteilung durch die Außenprüfung und erließ einen entsprechenden Umsatzsteuer-Änderungsbescheid. Der dagegen eingelegte Einspruch und auch die gegen die Einspruchsentscheidung erhobene Klage hatten keinen Erfolg.

Bereits das Finanzgericht Berlin-Brandenburg stellte in der o.g. Entscheidung fest, dass eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 24 UStG nicht bestehe. Nach dieser Vorschrift sind Leistungen des Deutschen Jugendherbergswerkes, Hauptverband für Jugendwandern und Jugendherbergen e.V. (DJH) und vergleichbarer Einrichtungen steuerfrei. Anders als das DJH verfüge die Klägerin aber nicht über ein Netz von Niederlassungen. Beim DJH können Inhaber entsprechender Ausweise zu ermäßigten Preisen bzw. ohne Ausweise zu Normalpreisen von den einzelnen Niederlassungen zu anderen Niederlassungen wandern und dort übernachten. Das Wandern ist nach wie vor Bestandteil der Satzung des DJH. Vor allem aber sei nach Feststellung des Finanzgerichts der DJH anders als die Klägerin gemeinnützig.

Eine Vergleichbarkeit mit dem Angebot der Klägerin von ihrem Standort aus ist für das Gericht nicht nachvollziehbar. Von Privatpersonen betriebene Jugendherbergen und ähnliche Einrichtungen, die sich selbst als Jugendherbergen bezeichnen, sind vielmehr nach der geltenden Fassung des Gesetzes nur steuerbefreit, wenn sie die gleichen Aufgaben unter denselben Voraussetzungen erfüllen. Der BFH gelangte in der o.g. Entscheidung zu dem Ergebnis, dass die Entscheidungsgründe des Finanzgerichts revisionsrechtlich nicht zu beanstanden sind.

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Saunaleistungen in Schwimmbädern

Das BMF hat mit Schreiben vom 12.04.2017 Stellung genommen zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Saunaleistungen in Schwimmbädern und zur Aufteilung eines Gesamtentgelts für die Nutzung von Sauna und Schwimmbad.⁵

Die unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbads verbundenen Umsätze sind nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG ermäßigt zu besteuern, während Saunaleistungen mit dem Regelsteuersatz von 19% der Umsatzsteuer unterliegen.

Werden in einem Schwimmbad neben der Gelegenheit zum Schwimmen weitere Leistungen (wie z.B. die Nutzung der Sauna, eines Solariums oder von Fitnessgeräten) angeboten, ist ein einheitliches vom Schwimmbadbetreiber erhobenes Gesamtentgelt umsatzsteuerlich aufzuteilen. Das BMF-Schreiben zeigt anhand einer Reihe von Beispielen, wie aus Sicht der Finanzverwaltung die Aufteilung zu erfolgen hat.

Saunaleistungen unterliegen dem Regelsteuersatz.

Ggf. ist ein einheitliches Gesamtentgelt aufzuteilen.

⁵ BMF-Schreiben v. 12.04.2017 IIC2-S7243/07/10002-03.

Umsatzsteuerbefreiung für Leistungsaustausch zwischen einer Kooperationen und seinen Gesellschaftern?

Voraussetzung für eine Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 lit. f MwStSystRL für eine „Vergütung“ der Mitglieder: Kostenerstattung bemisst sich nach dem jeweiligen Anteil an den Kosten; die Steuerbefreiung darf nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen.

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL ist ein Leistungsaustausch zwischen einer BGB-Gesellschaft (Kooperation) und seinen Gesellschaftern umsatzsteuerfrei. Die Steuerbefreiung ist davon abhängig, dass vereinbart wird, dass die Gesellschaft von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert. Außerdem darf die Steuerbefreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen.

Viele gemeinnützige Einrichtungen schließen sich zu Kooperationen zusammen. Sie begründen damit rechtlich eine BGB-Gesellschaft, die entweder nur nach innen oder auch nach außen auftritt. Eine Außengesellschaft erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen eines Unternehmers im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG. Bei einem Leistungsaustausch zwischen der Kooperation und dem Gesellschafter stellt sich regelmäßig die Frage, ob ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt vorliegt. Gestaltet man die Kooperation so, dass die „Zahlungen“ der Gesellschafter Gesellschafterbeträge sind, fehlt es an einem Leistungsaustausch. Dies ist jedoch in der Praxis nicht immer umsetzbar.

Insofern ist das Urteil des FG Münster⁶ interessant. Das Gericht hatte einen Sachverhalt zu beurteilen, in dem eine Bürogemeinschaft aus selbstständigen Berufsbetreuern in der Rechtsform einer BGB-Gesellschaft nach dem Gesellschaftsvertrag sämtliche Kosten anteilig nach den jeweiligen Umsätzen auf die Gesellschafter ohne Gewinnaufschlag umlegte. Das FG Münster sah die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL für eine Kostenumlage als nicht erfüllt an, weil eine Wettbewerbsverzerrung vorliege.

Der deutsche Gesetzgeber hat lediglich für sog. Apparategemeinschaften (§ 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG) die Befreiung nach europäischem Recht umgesetzt. Aktuell sind drei EuGH-Verfahren anhängig⁷. In diesen Verfahren wird es auch um die Frage gehen, wann eine Wettbewerbsverzerrung vorliegt.

Die europäischen Entscheidungen könnten eine Hilfe für viele gemeinnützige Kooperationen sein, das Risiko einer (nicht abziehbaren) Umsatzsteuer im Rahmen von gemeinnützigem Zusammenwirken zu vermeiden. Insofern gilt es, die deutsche Rechtsprechung, jedoch insbesondere die europäische Rechtsprechung im Blick zu behalten.

Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei Auftragsforschung

BFH: Umsatzsteuer ist nicht zu berücksichtigen. Vermögensverwaltung sind nur nichtwirtschaftliche Tätigkeiten.

Bei der Prüfung, ob sich der Träger eine Wissenschafts- und Forschungseinrichtung i. S. v. § 68 Nr. 9 i. V. m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand finanziert, ist die Umsatzsteuer nach dem Urteil des BFH vom 10. Mai 2017 (Az. V R 43/14) nicht zu berücksichtigen. Zudem umfasst der Begriff der Vermögensverwaltung gem. § 68 Nr. 9 i. V. m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG nur nichtunternehmerische (nichtwirtschaftliche) Tätigkeiten, nicht aber auch entgeltliche Leistungen wie etwa die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem oder beweglichem Vermögen.

⁶ FG Münster, Urteil vom 12.01.2017, 5 K 23/15 U, Revision eingelegt, Az.: BFH XI R 14/17.

⁷ C-616/15, Kommission/Deutschland; C-605/15, Aviva; C-326/15, DNB Banka

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG unterliegen Leistungen von Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, dem ermäßigten Steuersatz. Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der kein Zweckbetrieb ist, ausgeführt werden. Ein unschädlicher Zweckbetrieb liegt nach § 68 Nr. 9 AO bei Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen vor, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert.

Die Klägerin, eine gemeinnützige GmbH, war im Bereich der Auftragsforschung tätig. Sie vereinnahmte insbesondere Beteiligungserträge und Mieteinnahmen. Das Finanzamt unterwarf die Leistungen im Bereich der Auftragsforschung dem Regelsteuersatz, wogegen sich die Klägerin mit ihrer Klage wendete. Streitig war, ob sich die Klägerin überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand und aus der Vermögensverwaltung finanziert.

Der BFH hat entschieden, dass bei der Vergleichsrechnung, ob eine Finanzierung überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder aus der Vermögensverwaltung erfolgt, die Umsatzsteuer nicht miteinzubeziehen ist. Dies ergibt sich schon daraus, dass sich die Trägereinrichtung aus der einbehaltenen Umsatzsteuer nicht „finanzieren“ kann. Sie nimmt die Umsatzsteuer im Rahmen der indirekten Besteuerung ihrer Leistungsempfänger nur als „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates“ ein.

Für den Begriff der Vermögensverwaltung legt der BFH dar, dass diese nur bei nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten, wie dem bloßen Halten von Beteiligungen, umsatzsteuerlich vorliegt. Die hieraus zufließenden Erträge sind kein Entgelt für eine umsatzsteuerbare Leistung. Daher konnten die Einnahmen der Klägerin aus den Beteiligungen in die Vergleichsrechnung einbezogen werden.

Vermietungs- und Verpachtungserträge von beweglichem und unbeweglichem Vermögen zählen hingegen umsatzsteuerlich im Rahmen von § 14 AO sowie § 68 Nr. 9 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG nicht zur Vermögensverwaltung. Bei der Vermietung und Verpachtung handelt es sich umsatzsteuerlich um eine entgeltliche und wirtschaftliche Tätigkeit. Die Erträge aus der Vermietung waren somit zulasten der Klägerin nicht in die Vergleichsberechnung einzubeziehen.

Praxis-Tipp

Ertragsteuerlich handelt es sich bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken hingegen häufig um Vermögensverwaltung. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dann nicht vor, so dass eine gemeinnützige Körperschaft mit diesen Einnahmen nicht der Ertragsteuer unterliegt.

Bemessungsgrundlage bei Leistungen von Vereinen an Mitglieder

Die OFD Karlsruhe hat sich mit Verfügung vom 31. Januar 2017 zur Bemessungsgrundlage bei Leistungen von Vereinen an seine Mitglieder geäußert.

Wenn ein Verein zur Erfüllung seiner den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke tätig wird und hierfür echte Mitgliedsbeiträge erhebt, fehlt es an einem Leistungsaustausch mit einem einzelnen Mitglied und die Betätigung ist insoweit nicht umsatzsteuerbar. Anders ist dies allerdings, wenn Leistungen von dem Verein erbracht werden, die den Sonderbelangen eines Mitglieds dienen. In diesem Fall liegt ein Leistungsaustausch vor, der grundsätzlich umsatzsteuerbar ist (vgl. A 1.4 Abs. 1 UStAE), sog. Sonderleistungen gegen Entgelt.

Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen können Zweckbetrieb sein.

Klägerin bezog Beteiligungserträge und Mieteinnahmen.

Umsatzsteuer dient nicht der Finanzierung.

Halten von Beteiligungen ist umsatzsteuerlich Vermögensverwaltung.

Vermietung und Verpachtung ist hingegen umsatzsteuerlich keine Vermögensverwaltung.

Echte Mitgliedsbeiträge unterliegen nicht der Umsatzsteuer; Entgelte für Sonderleistungen hingegen schon.

Bei die Entgelte übersteigenden Kosten kommt die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage in Betracht.

Bei Zweckbetrieben ist die Mindestbemessungsgrundlage erst dann zu ermitteln, wenn die Entgelte offensichtlich nicht kostendeckend sind. Mitgliedsbeiträge sind ggf. aufzuteilen.

Besonderheiten bestehen bei bestimmten Vereinen.

OFD zu eng mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen verbundenen Umsätzen.

Die OFD zählt beispielhaft auf, welche Leistungen umsatzsteuerfrei...

Häufig werden Vereine von ihren Mitgliedern, von Sponsoren oder staatlichen Stellen bezuschusst, da die Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen und Entgelten nicht ausreichen, um den Finanzbedarf zu decken. Die OFD Karlsruhe legt dar, dass die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage für Sonderleistungen in Betracht kommt, wenn die vorsteuerbelasteten Kosten die Entgelte übersteigen. Mit der Mindestbemessungsgrundlage soll sichergestellt werden, dass Umsätze, die zu einem unangemessen niedrigen Entgelt ausgeführt werden, umsatzsteuerlich genauso belastet werden wie eine unentgeltliche Leistung.

Die OFD Karlsruhe führt an, dass die Mindestbemessungsgrundlage bei Zweckbetrieben gemeinnütziger Vereine aus Vereinfachungsgründen erst dann zu ermitteln ist, wenn die Entgelte offensichtlich nicht kostendeckend sind, was in den Fällen zu prüfen sein soll, in denen die Sonderleistungsentgelte nicht mindestens 50 % der Aufwendungen betragen. Hierzu gehören auch Ausgaben, die aus Zuschüssen finanziert werden.

Wenn der Verein Sonderleistungen und Leistungen erbringt, die den Gesamtbelangen der Mitglieder dienen, sind die Beitragszahlungen in Entgelte für steuerbare Leistungen und echte Mitgliedsbeiträge aufzuteilen (A 1.4 Abs. 7 UStAE).

Nach der OFD Karlsruhe soll der als pauschaliertes Sonderleistungsentgelt zu behandelnde Teil dabei dem Betrag der Mindestbemessungsgrundlage entsprechen. Für bestimmte Vereine (z. B. Fremdenverkehrsvereine, land- und forstwirtschaftliche Beratungsdienste) ist die Körperschaftsteuerliche Aufteilung auch für die Umsatzbesteuerung maßgeblich. Bei landwirtschaftlichen Beratungsvereinen ist aus Vereinfachungsgründen der Mitgliedsbeitrag im Verhältnis 50:50 in Sonderleistungsentgelt und Mitgliederbeitrag aufzuteilen, wenn der Verein kein anderes Verhältnis im Einzelfall darlegt.

Mit dem Betrieb von Krankenhäusern eng verbundene Umsätze

Nach § 4 Nr. 14 b) UStG sind mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen eng verbundene Umsätze von der Umsatzsteuer befreit.

Mit Schreiben vom 22. November 2016 äußert sich die OFD Frankfurt zu Leistungen, die als eng mit dem Betrieb der Einrichtungen verbundene Umsätze angesehen werden können. Die OFD Frankfurt legt zunächst dar, dass solche Umsätze mit dem Betrieb der Einrichtungen eng verbunden sind, die für diese Einrichtung nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen.

1. Eng mit dem Betrieb verbundene Umsätze

Beispielhaft führt die OFD Frankfurt auf, dass ergänzend zu den Ausführungen im Umsatzsteueranwendungserlass u.a. folgende Leistungen als „eng verbundene Umsätze“ umsatzsteuerfrei sein sollen:

- Beherbergung und Verpflegung ärztlich verordneter Begleitpersonen von Patienten, wenn diese an der Versorgung des Patienten beteiligt sind, die Anwesenheit medizinisch notwendig ist und ein Nachweis hierfür erbracht wird.
- Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten und die damit verbundene Gestellung von Personal. Die OFD Frankfurt zählt hierzu beispielhaft einzelne Großgeräte auf.
- Personalgestellung an einen niedergelassenen Arzt, wenn sie für die ärztliche Versorgung von Krankenhauspatienten unerlässlich ist und nicht dazu bestimmt ist, dem Krankenhaus zusätzliche Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.

- Personal- und Sachmittelgestellungen an einen beim Krankenhaus angestellten Arzt für das Betreiben einer eigenen Praxis im Krankenhaus.
2. Nicht eng mit dem Betrieb verbundene Umsätze
- Die OFD Frankfurt zählt u. a. folgende Leistungen auf, die nicht von der Umsatzsteuerbefreiung umfasst sein sollen:
- Lieferung von Waren (zusätzliche Getränke, Süßigkeiten, Zeitschriften) an Patienten, Heimbewohner, Personal oder Besucher.
 - Lieferung von Speisen und Getränken einer Krankenhausküche an Dritte außerhalb des Krankenhauses.
 - Beherbergung, Beköstigung oder sonst. Naturalleistungen an das Personal
 - Überlassung von Büchern und Fernsehgeräten an Patienten, Heimbewohner, Personal oder Besucher zur Mitnutzung.
 - Beherbergung und Verpflegung von Besuchern und Gästen. Dies gilt auch für Beherbergung und Verpflegung von Patienten im Zusammenhang mit der Durchführung offener Badekuren.
 - Gestellung von Personal einer Krankenhausapotheke an die Krankenhausapotheke eines anderen Krankenhausträgers.
3. Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter Krebstherapien
- Zur Abgabe von Zytostatika haben wir bereits im Rundschreiben Dezember 2016 im Zusammenhang mit dem BMF-Schreiben vom 28. September 2016 berichtet. Die OFD Frankfurt greift die Grundsätze des BMF-Schreibens in seiner Verfügung auf.

Umsatzsteuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten nach § 4 Nr. 26 UStG

Das BMF hat sich mit Schreiben vom 8. Juni 2017 zu der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 UStG geäußert.

Hiernach ist die ehrenamtliche Tätigkeit von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird oder wenn das Entgelt für diese Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht.

Der BFH hat mit Urteil vom 17. Dezember 2015 (Az. V R 45/14) entschieden, dass die Tätigkeit als Vorstands- und Ausschussmitglied eines Sparkassenverbandes nicht von der Umsatzsteuerbefreiung umfasst wird. Aufgrund des Unionsrechts ist eine enge Auslegung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit für Zwecke der Umsatzsteuerbefreiung geboten. Als ehrenamtlich sind solche Tätigkeiten anzusehen, die in einem anderen Gesetz als dem Umsatzsteuergesetz ausdrücklich als solche genannt werden, die man im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicherweise als ehrenamtlich bezeichnet oder die vom materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit umfasst werden. Die Bezeichnung einer Tätigkeit als Ehrenamt in der Satzung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (z.B. in der Satzung eines Sparkassenverbandes) genügt nicht, da es sich nicht um ein Gesetz im Sinne dieser Rechtsprechung handelt.

Das BMF ist dieser Rechtsauffassung nunmehr gefolgt und hat den Umsatzsteueranwendungsanlass entsprechend geändert.

Es hat zudem ausgeführt, dass bei einer Tätigkeit für den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem formellen oder materiellen Gesetz ausdrücklich als ehrenamtlich bezeichnet ist, nur ausnahmsweise eine Überprüfung anhand der Kriterien des materiellen Begriffs der Ehrenamtlichkeit erforderlich ist. Dies soll der Fall sein, wenn die Anwendung des Begriffs der Ehrenamtlichkeit auf die Tätigkeit mit

... und als nicht eng verbundene Umsätze ggf. umsatzsteuerpflichtig sein sollen.

Grundsätze des BMF zu Zytostatika werden aufgegriffen.

Ehrenamtliche Tätigkeiten sind u. U. umsatzsteuerbefreit.

Begriff der Ehrenamtlichkeit ist eng auszulegen.

Die Bezeichnung in einer Satzung als ehrenamtlich genügt nicht.

BMF legt Grundsätze für Tätigkeiten für den Hoheitsbereich einer jPÖR dar.

Zudem gilt eine Übergangsregelung.

der gebotenen engen Auslegung dieses Begriffs ausnahmsweise nicht mehr vereinbar ist, insbesondere wenn sie in einem Umfang ausgeführt wird, bei dem die Annahme einer beruflichen Ausübung nicht mehr ausgeschlossen werden kann. Für bis zum 31. Dezember 2018 ausgeübte Tätigkeiten für juristische Personen des öffentlichen Rechts hat das BMF zudem eine Übergangsregelung eingeführt, wonach es unter den vorgenannten Einschränkungen nicht beanstandet wird, wenn sich der ehrenamtlich Tätige auf die Benennung in einer, auch im Rahmen der Satzungsautonomie erstellten, öffentlich-rechtlichen Satzung beruft.

Umsatzsteuerliche Behandlung von Sachspenden

Mit Verfügung vom 27. März 2017 hat sich die OFD Niedersachsen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Sachspenden geäußert.

Sachspenden unterliegen der Umsatzsteuer.

Sachspenden unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer, weil hierdurch der vorangegangene Vorsteuerabzug kompensiert und ein systemwidriger unversteuerter Letztverbrauch vermieden werden soll.

Bemessungsgrundlage: Fiktiver Einkaufspreis zum Zeitpunkt der Spende.

Dabei bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach dem fiktiven Einkaufspreis im Zeitpunkt der Sachspende und nicht nach den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Wenn unverkäuflich gewordene Waren gespendet werden, tendiert dieser Wert naturgemäß gegen 0 EUR.

Die OFD Niedersachsen führt beispielhaft Lebensmittel an, die kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums stehen, und Frischwaren, wie Obst und Gemüse mit Mängeln. Die Abgabe solcher Lebensmittel hatten wir bereits in unserem Rundschreiben Dezember 2016 im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Tafeln und Unternehmern, die Lebensmittel unentgeltlich abgeben, thematisiert.

Unverkäufliche oder schwer verkäufliche Artikel führen zu keiner oder nur geringfügiger Umsatzsteuer.

Aber auch Artikel im Non-Food-Bereich können verkaufsunfähig sein. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn Waren wegen Verpackungsfehlern oder Falschetikettierungen vernichtet werden müssen oder aufgrund von erheblichen Materialfehlern nur schwer zu verkaufen sind. Dann ist ein entsprechend niedriger Marktpreis als Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen, so dass entweder keine oder nur eine geringfügige Umsatzsteuer entsteht.

Unionsrechtskonformität des § 4 Nr. 28 UStG

Der BFH hat mit Urteil vom 21. September 2016 (Az. V R 43/15) entschieden, dass § 4 Nr. 28 UStG im Einklang mit dem Unionsrecht steht.

Lieferung von Gegenständen ggf. nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei.

Nach § 4 Nr. 28 UStG ist die Lieferung von Gegenständen, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen ist oder wenn der Unternehmer die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach den Nummern 8 bis 27 des § 4 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet hat, von der Umsatzsteuer befreit.

Die Klägerin, eine Klinikbetreiberin, hat überwiegend nach § 4 Nr. 16 b) UStG umsatzsteuerbefreite Leistungen erbracht. Sie erwarb im Jahr 2003 medizinische Geräte, ohne den Vorsteuerabzug hierfür geltend zu machen. Als sie die Geräte im Jahr 2004 verkaufte, behandelte sie den Verkauf als umsatzsteuerpflichtig und nahm gleichzeitig eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vor, um so einen Vorsteuerabzug aus dem Erwerb geltend machen zu können.

Das Finanzamt versagte die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, da es sich bei dem Verkauf um eine nach § 4 Nr. 28 UStG umsatzsteuerbefreite Lieferung gehandelt habe

und es damit an einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse gefehlt habe.

Die von der Klägerin bei dem FG Hamburg hiergegen erhobene Klage wurde abgewiesen, wogegen sie sich mit ihrer Revision beim BFH richtete. Sie legte insbesondere dar, dass die Lieferung nicht nach § 4 Nr. 28 UStG umsatzsteuerbefreit gewesen sei, weil sie die umsatzsteuerpflichtige Veräußerung schon bei Erwerb beabsichtigt habe und der Wortlaut der MwStSystRL maßgeblich sei, wonach es darauf ankomme, ob der Gegenstand zur Ausführung umsatzsteuerbefreiter Umsätze „bestimmt“ sei, wohingegen es auf die in § 4 Nr. 28 UStG genannte Verwendung nicht ankomme.

Der BFH folgte der Argumentation der Klägerin nicht und führt aus, dass § 4 Nr. 28 UStG unionsrechtskonform ist. In der Sache besteht nach Auffassung des BFH kein Unterschied zwischen den Begriffen „bestimmt“ und „verwendet“, da insoweit verschiedene Sprachfassungen der MwStSystRL vorliegen. Bei unterschiedlichen Sprachfassungen muss eine Unionsbestimmung einheitlich ausgelegt und angewendet werden. Der BFH stellte hierbei auf den Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift ab, wonach Veräußerungsumsätze steuerfrei zu behandeln sind, wenn der Abzug der Vorsteuer aus der Anschaffung der veräußerten Gegenstände nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen war, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. So war es im Streitfall, da die Klinikbetreiberin den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG wegen der Ausführung von gem. § 4 Nr. 16 UStG umsatzsteuerbefreiten Umsätzen nicht geltend machen konnte, so dass die Veräußerung der Gegenstände nach § 4 Nr. 28 UStG umsatzsteuerbefreit war. Mangels Entscheidungsreife hat der BFH die Sache zum FG zurückverwiesen.

Klägerin: Es kommt darauf an, ob der Gegenstand zur Ausführung umsatzsteuerfreier Umsätze „bestimmt“ sei.

BFH: Auf den Wortlaut kommt es nicht an. § 4 Nr. 28 UStG ist nach Sinn und Zweck auszulegen.

Sinn und Zweck des § 4 Nr. 28 UStG ist die Vermeidung einer Doppelbesteuerung.

Keine Selbstständigkeit einer Pflegefachkraft

LSG Hessen: Pflegekraft in einem Pflegeheim ist regelmäßig nicht selbstständig tätig.

Das Landessozialgericht (LSG) Hessen hat am 16. Mai 2017 entschieden (L 1 KR 551/16), dass eine Pflegekraft in einem Pflegeheim regelmäßig nicht als selbstständig Tätiger anzusehen ist, sondern vielmehr eine abhängige Beschäftigung besteht. Durch die Annahme, dass eine abhängige Beschäftigung vorliegt, wird gleichzeitig die Sozialversicherungspflicht des Betroffenen begründet.

Der Entscheidung des LSG Hessen lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Kläger ist ein staatlich anerkannter Altenpfleger und war im Juli 2013 für eine stationäre Pflegeeinrichtung tätig. Zu seinen Aufgaben gehörten insbesondere die Hilfestellung bei der Körperpflege und der Nahrungsaufnahme, das An- und Ausziehen der Pflegebedürftigen sowie deren Umlagern und Mobilisation. Daneben führte er auch die Behandlungspflege durch. Hierzu zählten unter anderem das Wechseln von Verbänden, Verabreichung von Infusionen und Medikamenten sowie das Anlegen von Kompressionsstrümpfen. Die Vergütung richtete sich nach einem festen Stundensatz.

Kläger beantragte die Durchführung eines Statusfeststellungsverfahrens.

Zur Klärung seines sozialversicherungsrechtlichen Status beantragte der Kläger bei der Deutschen Rentenversicherung (DRV) die Durchführung eines Statusfeststellungsverfahrens nach § 7a SGB IV. Er vertrat dabei die Auffassung, dass er als freiberufliche Pflegefachkraft für verschiedene Auftraggeber tätig sei. Die DRV vertrat hingegen Gegenteiliges und beurteilte seine Tätigkeit als abhängige Beschäftigung, die der Sozialversicherungspflicht unterliegt.

Kläger war jedoch in die Arbeitsorganisation des Pflegeheims eingegliedert und weisungsabhängig.

Sowohl das Sozialgericht als auch das Landessozialgericht in zweiter Instanz gaben der DRV Recht. Zur Begründung führten sie an, dass der Kläger in die Arbeitsorganisation des Pflegeheims eingegliedert gewesen war und er seine Tätigkeit weisungsabhängig ausgeübt hat. Die Eingliederung in die Arbeitsorganisation wurde angenommen, da der Kläger einer Wohnbereichsleiterin unterstand, im Schichtdienst tätig gewesen ist und mit den fest angestellten Kranken- und Altenpflegern sowie den Ärzten zusammengearbeitet hat. Zudem musste er sich an die vorgegebenen Abläufe im Pflegeheim halten, Übergaben durchführen sowie seine Pflegeleistungen dokumentieren. Ferner ist es der Eigenart eines stationären Pflegeheims geschuldet, dass eine Pflegekraft nicht ohne Eingliederung in die Arbeitsorganisation oder ohne Bindung an entsprechende Weisungen tätig werden kann. Eine unabhängige Erbringung dieser Leistungen ist nicht möglich. Hinzu kommt, dass der Kläger auch kein eigenes unternehmerisches Risiko – welches gerade typisch für einen Selbstständigen ist – getragen hat. Er hat beispielsweise eine feste monatliche Vergütung erhalten, die unabhängig von dem Erfolg seiner Leistung erbracht wurde.

Zudem hat er kein unternehmerisches Risiko getragen.

Praxis-Tipp

Die Rechtsprechung der Sozialgerichte ist seit vielen Jahren gefestigt, sodass sich diverse Abgrenzungskriterien herausgebildet haben:

- Persönliche Abhängigkeit, die sich in der Weisungsbefugnis des Arbeitgebers und/oder durch die Eingliederung in den Betrieb zeigt;
- Fehlende Befugnis des Betroffenen, seine Arbeitsleistungen auf andere Personen zu delegieren;
- Fehlende Beschäftigung weiterer (sozialversicherungspflichtiger) Arbeitnehmer;
- Bestehen einer Ausschließlichkeitsklausel (Bindung an nur einen Auftraggeber/fehlende Möglichkeit, auch für andere Auftraggeber tätig zu werden)

- Verbot, gegenüber Kunden mit eigenem Logo, im eigenen Namen, auf eigene Rechnung aufzutreten;
- Vorherige Ausübung der gleichen Tätigkeit als Arbeitnehmer beim gleichen Auftraggeber;
- Bezeichnung der Entlohnung als festes Gehalt anstelle einer Umsatzbeteiligung;
- Kein Lohnunterschied zwischen abhängig Beschäftigten und Selbstständigen;
- Bestehen von tariflichen oder vertraglich vereinbarten Urlaubs- oder Entgeltfortzahlungsansprüchen im Krankheitsfall;
- Existenz eines direkten Vorgesetzten, der den Arbeitsablauf regelt;
- Jederzeitige Zugriffs- und Einwirkungsmöglichkeiten des Auftraggebers (z.B. durch Lautsprecherdurchsagen);
- Fehlende Mitgliedschaft zu Organisationen (z.B. IHK, Handwerkskammer, Berufsgenossenschaft);
- Bewertung der Einkünfte durch die Finanzverwaltung als Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit;
- Fehlendes Haftungsrisiko;
- Fehlendes Unternehmerrisiko;
- Fehlende eigene Betriebsstätte;
- Fehlende eigene Betriebs- und Produktionsmittel bzw. Beschaffung oder Bereitstellung der Betriebsmittel durch den Auftraggeber;
- Weitreichende Kontroll- und Mitspracherechte des Auftraggebers;
- Umfangreiche Berichtspflicht.

Bei Ungewissheit über die Bewertung der jeweiligen Tätigkeit empfehlen wir stets eine Einzelprüfung. Maßgeblich sind immer die Gesamtumstände des Einzelfalles. Es kann insbesondere nicht pauschal angenommen werden, dass auch die DRV eine Selbstständigkeit annimmt, selbst wenn mehr als die Hälfte der Kriterien erfüllt sind. Die Kriterien, die gegen eine Selbstständigkeit sprechen, könnten gewichtiger sein und somit die anderen erfüllten Voraussetzungen überlagern. Es kommt daneben auch nicht auf die vertragliche Bezeichnung der Vereinbarung an, wobei diese durchaus ein Indiz für die Selbstständigkeit sein kann, sondern auf die tatsächlich gelebte Vertragsbeziehung.

Arbeitgeber sollten zudem bedenken, dass sie im Falle der Feststellung einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung diejenigen sind, die rückwirkend für bis zu vier Jahre sowohl den Arbeitgeber- als auch den Arbeitnehmeranteil der Sozialabgaben (nebst hohen Säumniszuschlägen) zu tragen haben. Einen (geringen) Teil des Betrages kann der Arbeitgeber zwar von dem Arbeitnehmer zurückfordern, jedoch unter sehr strengen Voraussetzungen. Daneben werden zumeist noch Bußgelder zu zahlen sein.

Einführung eines Transparenzregisters – Folgen für gemeinnützige Organisationen

Die Einführung eines Transparenzregisters durch die EU hat zum Ziel, Geldwäsche zu verhindern und effektiver die Finanzierung von Terrorismus zu bekämpfen. Dieses Register wird alle wesentlichen Angaben derjenigen natürlichen Personen enthalten, die Kapital- und Personengesellschaften, Trusts, Stiftungen und Vereine kontrollieren. Die erforderlichen Angaben sind bis zum 1. Oktober 2017 mitzuteilen; ab dem 27. Dezember 2017 werden Aufsichts- und Strafverfolgungsbehörden sowie alle Personen mit einem nachweisbaren berechtigten Interesse Zugriff auf dieses Register haben.

Das Transparenzregister ist das zentrale Element eines neuen Geldwäschegesetzes (GWG), das am 26.06.2017 in Kraft getreten ist und der Umsetzung der 4. EU-Geldwäscherichtlinie dient.

Einzelprüfung ist erforderlich.

Nachträgliche Feststellung einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung birgt Risiken.

Mitteilungspflicht bis zum 1. Oktober 2017.

Transparenzregister setzt 4. EU Geldwäscherichtlinie um.

**Betroffen sind u. a.
Kapitalgesellschaften,
Stiftungen und Vereine.**

Mitteilungspflichtig sind unter anderem Kapitalgesellschaften, Stiftungen und Vereine. Diese Vereinigungen haben die Angaben ihrer wirtschaftlich Berechtigten einzuholen, aufzubewahren, auf dem aktuellen Stand zu halten und der registerführenden Stelle unverzüglich mitzuteilen.

Wirtschaftlich Berechtigte sind diejenigen natürlichen Personen, die die Vereinigung kontrollieren oder in deren Eigentum sie stehen. Bei allen Vereinigungen außer Stiftungen sind dies insbesondere die Personen, die entweder mehr als 25 % der Kapitalanteile halten, mehr als 25 % der Stimmrechte kontrollieren oder auf vergleichbare Weise Kontrolle ausüben. Bei rechtsfähigen Stiftungen sind die wirtschaftlichen Berechtigten der Treugeber oder Protoktor, die Mitglieder des Vorstandes, die Begünstigten und die Personen, die auf andere Weise unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf die Vermögensverwaltung oder Ertragsverwaltung ausüben. Die wirtschaftlich Berechtigten sind gegenüber den meldepflichtigen Vereinigungen zur Mitteilung ihrer Angaben verpflichtet.

Die zu meldenden Angaben umfassen den vollständigen Vor- und Nachnamen, den Wohnort, das Geburtsdatum sowie die Art und den Umfang des wirtschaftlichen Interesses der wirtschaftlich Berechtigten.

**Pflicht kann erfüllt sein, wenn
die Daten aus anderen öffentl.
Registern ersichtlich sind.**

Die Pflicht zur Mitteilung ist durch eine sog. Meldefiktion erfüllt, soweit die Daten den wirtschaftlich Berechtigten bereits aus den elektronisch abrufbaren Eintragungen und Dokumenten in anderen öffentlichen Registern deutlich werden. Zu den erfassten Registern zählen unter anderem das Handels- und Vereinsregister. Allerdings ist das Transparenzregister auch dann unabhängig von einer Mitteilung an die aufgeführten anderen Register zu informieren, wenn sich Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten nachträglich ändern.

Berechtigt zur Einsichtnahme in das Transparenzregister sind neben Aufsichts- und Strafverfolgungsbehörden auch alle Personen mit einem nachweisbaren wirtschaftlichen Interesse, also beispielsweise Journalisten. Bei einem Überwiegen schutzwürdiger Interessen kann der wirtschaftlich Berechtigte die teilweise oder völlige Beschränkung des Zugriffs beantragen. Ein solches Interesse liegt beispielsweise bei drohender Gefahr vor, Opfer einer Straftat zu werden. Nicht beschränkt werden kann der Zugriff gegenüber Behörden.

Verstoß ist Bußgeldbewehrt.

Bei Verstößen gegen die durch das Transparenzregister aufgestellten Meldepflichten können Geldbußen bis zu 100.000 EUR verhängt werden. Bei systematischen, wiederholten oder besonders schwerwiegenden Verstößen können Geldbußen bis zu 1 Mio. EUR oder das Zweifache des durch den Verstoß gezogenen Nutzens fällig werden.

Auswirkungen der Investmentsteuerreform 2018 auf gemeinnützige Körperschaften

Ab 2018 unterliegen inländische Dividenden und inländische Immobilienerträge eines Investmentfonds einer Körperschaftsteuerbelastung von 15 %.

Im Januar 2018 tritt die Investmentsteuerreform in Kraft. U.a. ist geregelt, dass ein **inländischer** Investmentfonds mit seinen **inländischen Dividenden** und **inländischen Immobilienerträgen** steuerpflichtig (15% Körperschaftsteuer, ggf. zzgl. SolZ) wird. Bislang galt für die deutschen Investmentfonds das sog. Transparenzprinzip. Danach waren Investmentfonds selbst umfassend steuerbefreit und die Besteuerung fand lediglich auf Anlegerebene statt. Bei gemeinnützigen Anlegern führte dies regelmäßig zu einer vollständigen Befreiung, da die Vermögensverwaltungstätigkeit dem steuerbefreiten Vermögensverwaltungsbereich zuzuordnen ist.

Dies bedeutet, dass die „Ausschüttung“, die die gemeinnützige Einrichtung aus dem inländischen Investmentfonds erhält, hinsichtlich der o.g. Erträge um 15 % gemindert ist. Für ausländischen Kapitalerträge ändert sich nichts: sie sind in der Regel mit ausländischer Quellensteuer belastet.

Die Auswirkungen für eine gemeinnützige Einrichtung, die an einem deutschen Investmentfonds beteiligt ist, sind dann überschaubar, wenn der Anteil inländischer Aktien am Fondsvermögen gering ist. Nach Aussagen zahlreicher Banken ist in einem durchschnittlichen „Publikumsfonds“ der negative Effekt aus der Investmentsteuerreform ab 2018 wahrscheinlich zwischen minus 0,02 % p.a. und minus 0,04 % p.a., bezogen auf das Gesamtanlagevolumen in dem Publikumsfonds. Bevor Überlegungen angestellt werden, aus dem Fonds auszutreten, sollte daher sorgfältig mit dem Vermögensverwalter überlegt werden, ob es bessere Alternativen gibt. Mit anderen Worten: ob sich die „Mühe überhaupt lohnt“.

Der Gesetzgeber hat zwei Optionen zur potentiellen Steuerbefreiung geregelt, die allerdings – soweit ersichtlich – in der Praxis nur unter erheblichem Mehraufwand umsetzbar sein dürften (Antrag des Investmentfonds auf Steuerbefreiung für den jeweiligen steuerbefreiten Anleger; Beschränkung des Anlegerkreises auf steuerbefreite Anleger unter Einschränkung der freien Handelbarkeit der Anteile). Es ist bereits zu erkennen, dass „Stiftungsfonds“ für steuerbefreite Anleger angeboten werden. Dies ist eine Lösung, um die 15% Steuerbelastung zu vermeiden. Die Entscheidung, in diesen Fonds zu investieren, darf allerdings nicht nur von diesem Sachverhalt abhängig gemacht werden. In Betracht des geringen Negativeffektes sollte die Entscheidung in Hinblick auf die Rendite insgesamt, und zwar nach Abzug der Kosten, getroffen werden.

Vor Umschichtung / Ausstieg sollte der Negativeffekt aus der Gesetzesänderung berechnet werden.