

## Neue Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht Nr. 24

Steuerberater · Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer



Liebe Leserin, lieber Leser,

wir freuen uns, Ihnen die 24. Ausgabe von "Neue Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht" zu übersenden. Neben aktuellen Nachrichten aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung liegt der Schwerpunkt dieser Ausgabe auf der Darstellung der aktuellen gesetzlichen Änderungen durch das "EhrAmtStG".

Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes bringt zahlreiche Neuerungen mit sich. Diese sind aus unserer Sicht im Großen und Ganzen sinnvoll. Erhebliche Änderungen für gemeinnützige Einrichtungen in der täglichen Arbeit bringen sie allerdings nicht.



Ob dadurch das Ehrenamt wirklich gestärkt wird – wie der Gesetzesname verspricht – darf angesichts der nach wie vor kleinteiligen Regelungen im Gemeinnützigkeitsrecht bezweifelt werden.

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre.

Ihre  
  
Heide Bley

Ihr  
  
Thomas Krüger

### Inhaltsübersicht

#### I. Gemeinnützigkeit

1. Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts
2. Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland
3. Anschaffung von Geschäftsanteilen unter Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel

#### II. Ertragsteuern

1. Spenden an Stiftungen im EU-Ausland
2. Ehrenamtlich Tätige sind keine Arbeitnehmer
3. Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer sind steuerfrei
4. Steuerfreiheit eines Forschungsstipendiums

#### III. Umsatzsteuer

1. Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei Abgabe von Speisen und Getränken
2. Steuerliche Aspekte der Mittagsversorgung in Schulen durch Schulfördervereine
3. Umsatzsteuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit
4. Anteiliger Vorsteuerabzug – Berechnung des Aufteilungsmaßstabs
5. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings aus der Sicht des Zuwendungsempfängers
6. Umsatzbesteuerung von Lebensmittelspenden an Tafeln
7. Vorgaben an die organisatorische Eingliederung zur Herstellung der umsatzsteuerlichen Organschaft
8. Umsatzsteuerfreiheit der Leistungen einer Privatklinik
9. Vorsteuerabzug für ästhetische Chirurgie
10. Umsätze eines ambulanten Pflegedienstes
11. Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen im ärztlichen Notfalldienst eines Vereins der freien Wohlfahrtspflege
12. Umsatzbesteuerung der Personengestellung durch Schwesternschaften
13. Umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Fahrzeugen (Werbemobil) an soziale Institutionen, Sportvereine und Kommunen

#### IV. Sonstiges

1. Steuerpflicht kommunaler Kindertagesstätten
2. Vereinfachter Spendennachweis bei PayPal-Zahlung
3. Freistellung von Kapitalerträgen durch Freistellungsbescheid
4. Grundsteuerliche Behandlung von kommunalen Kindertageseinrichtungen

### Seite

### Kontakt/Anfragen

Schomerus & Partner  
Steuerberater · Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer

Heide Bley  
Rechtsanwältin · Steuerberaterin  
Fachberaterin für Internationales Steuerrecht

Thomas Krüger  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht

Manfred Lehmann  
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Deichstraße 1  
20459 Hamburg

Telefon 040 / 3 76 01-00  
Telefax 040 / 3 76 01-199

info@schomerus.de  
www.schomerus.de

In Kooperation mit  
www.sozialmanagementpartner.de

Kooperation mit  
HLB International  
A world-wide network of independent  
accounting firms and business advisers.

# I. Gemeinnützigkeit

## 1. Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts

Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 28.03.2013 enthält eine Vielzahl von Verbesserungen im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht sowie vereins- und stiftungsrechtliche Neuregelungen. Wir stellen im Folgenden die wesentlichen Neuerungen im Überblick dar:

- Nachweis der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit (§ 53 Nr. 2 AO)

Auf Antrag der Körperschaft kann künftig auf den Nachweis der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit verzichtet werden, wenn aufgrund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistung sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen unterstützt werden.

- Verlängerung der Frist zur zeitnahen Mittelverwendung

Die Frist für die zeitnahe Mittelverwendung ist von einem auf zwei Jahre verlängert worden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Eine Zuwendung muss daher nicht mehr bis zum Ende des dem Zufluss folgenden Jahres verwendet werden, sondern erst bis zum Ende des zweiten Jahres nach dem Empfang der Mittel.

- Ausstattung von gemeinnützigen Körperschaften mit Vermögen

§ 58 Nr. 3 AO erlaubt nun, dass eine Körperschaft ihre Überschüsse aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und darüber hinaus maximal 15 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zuwendet.

- Gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit

Die vorläufige Bescheinigung über die Anerkennung als gemeinnützig wird ersetzt durch einen Bescheid über die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuerbegünstigung (§ 60 a AO). In dem Feststellungsbescheid bestätigt das Finanzamt nach entsprechender inhaltlicher Prüfung die Einhaltung der formalen satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO. Hiermit verbunden ist eine Verbesserung des Rechtsschutzes, weil die Ablehnung einer gesonderten Feststellung durch das Finanzamt von der Körperschaft im Einspruchswege angegriffen werden kann.

- Bildung von Rücklagen

Die Vorschriften zur Bildung von Rücklagen sind in einer eigenen Vorschrift zusammengefasst worden (§ 62 AO). Die wesentliche Neuerung gegenüber den bisherigen gesetzlichen Regelungen besteht darin, dass § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO nunmehr eine Rücklage für Wiederbeschaffung ermöglicht, die bei beabsichtigten Wiederbeschaffungen eine Rücklagenzuführung in Höhe der regulären AfA vorsieht.

**Das Ehrenamtsstärkungsgesetz sieht zahlreiche neue Regelungen u.a. in der Abgabenordnung, im Einkommensteuergesetz und im BGB vor.**

- Zweckbetriebsgrenze für sportliche Veranstaltungen

Die Zweckbetriebsgrenze für sportliche Veranstaltungen ist von € 35.000,00 auf € 45.000,00 angehoben worden (§ 67 a AO).

- Anhebung der Überleitungs- und Ehrenamtszuschläge

Die Freibeträge nach § 3 Nr. 26 und 26 a EStG steigen von bisher € 2.100,00 bzw. € 500,00 auf € 2.400,00 bzw. € 720,00 jährlich.

- Verdoppelung des Abzugsbetrags für Vermögensstockspenden von Ehegatten

Bei zusammen veranlagten Ehegatten verdoppelt sich der besondere Abzugsbetrag für Vermögensstockspenden nunmehr (§ 10 b Abs. 1 a Satz 1 EStG); der Nachweis, aus welchem Vermögen die Vermögensstockspende geleistet wird, ist deshalb künftig nicht mehr notwendig.

- Neue Haftungsprivilegierung für Vereinsmitglieder

Vereinsmitglieder, die unentgeltlich für den Verein tätig sind oder lediglich eine Vergütung in Höhe der Ehrenamtszuschläge von € 720,00 jährlich erhalten, haften dem Verein für Schäden, die sie bei Wahrnehmung der übertragenen satzungsmäßigen Vereinsaufgaben verursachen, nur im Falle vorsätzlichen oder grob fahrlässigen Handelns. Die Beweislast liegt beim Verein.

- Zulässigkeit von Verbrauchsstiftungen

Die Zulässigkeit der Errichtung von Stiftungen, die für eine bestimmte Zeit errichtet und deren Vermögen für die Zweckverfolgung verbraucht werden soll (Verbrauchsstiftung), ist gesetzlich verankert worden (§ 80 Abs. 2 BGB).

Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts ist im Grundsatz rückwirkend zum 01.01.2013 in Kraft getreten. Ausnahmen bestehen nur für einzelne Regelungen; so treten beispielsweise die Regelung zur Verlängerung der Frist für die zeitnahe Mittelverwendung und die Rücklagenvorschriften erst am 01.01.2014 in Kraft.

## 2. Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland

Mit Verfügung vom 14.09.2012 hat das Bayerische Landesamt für Steuern<sup>1</sup> seine zusammenfassenden Ausführungen zum Thema der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland aktualisiert. In der Verfügung wird zunächst festgestellt, dass grundsätzlich gemeinnützige Zwecke auch im Ausland verwirklicht werden können. Erforderlich ist hierfür lediglich, dass natürliche Personen mit Sitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland gefördert werden oder dass die Tätigkeit neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann (sogenannter Inlandsbezug; vgl. AEAO zu § 51 Abs. 2, Nr. 7).

Bei inländischen Körperschaften, die Mittel im Ausland verwenden, ist nach den Feststellungen des Bayerischen Landesamtes für Steuern zu unterstellen, dass dieser Inlandsbezug gegeben ist. Dabei kann die inländische Körperschaft entweder selbst oder durch eine Hilfsperson im Sinne des § 57 Abs. 1 S. 2 AO die

**Bei der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland muss für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit der Körperschaft hinsichtlich der Tätigkeit ein sog. Inlandsbezug vorliegen**

**Bei Tätigwerden von inländischen Körperschaften im Ausland ist der Inlandsbezug indiziert**

<sup>1</sup> Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 14.09.2012, S 2223.1.1-23/5 St 32, IStR 2012, S. 817.

Mittel im Ausland verwenden. Des Weiteren können Mittel als Förderkörperschaft gemäß § 58 Nr. 1 AO an eine ausländische Körperschaft gegeben werden. Die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland ist von der steuerbegünstigten Körperschaft durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen nach § 63 Abs. 3 AO zu belegen. Die Verfügung führt beispielhaft einige Nachweise an, die nach Auffassung des Bayerischen Landesamtes für Steuern dazu geeignet sind, der inländischen Finanzbehörde die Überprüfung der zweckentsprechenden Verwendung der Zuwendungen zu ermöglichen.

Auch wenn bei der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke durch ausländische Körperschaften mit Blick auf einen möglichen Ansehensbeitrag zugunsten Deutschlands die Indizwirkung für die Annahme des Inlandsbezugs entfällt, können ausländische Körperschaften den Inlandsbezug ebenfalls beispielsweise dadurch erfüllen, dass sie ihre steuerbegünstigten Zwecke zum Teil auch in Deutschland verwirklichen oder – soweit sie nur im Ausland tätig sind – auch im Inland lebende natürliche Personen fördern, selbst wenn die Personen sich zu diesem Zweck im Ausland aufhalten. Der Nachweis, dass die ausländische Körperschaft die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben erfüllt, ist durch Vorlage geeigneter Belege zu erbringen.

### 3. Anschaffung von Geschäftsanteilen unter Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel

Die OFD Rheinland teilt in ihrer Verfügung vom 20.09.2012<sup>2</sup> das Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder mit, dass der Erwerb der Anteile an einer Kapitalgesellschaft unter Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel gegen das Gebot der Selbstlosigkeit verstößt, die Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden. Auch lässt die Vorschrift des § 58 Nr. 2 AO die Anschaffung von Anteilen an einer steuerbegünstigten GmbH nicht zu. Demzufolge darf eine gemeinnützige Einrichtung zur Ausstattung einer neu zu gründenden steuerbegünstigten GmbH bzw. zur Anschaffung von Anteilen an einer steuerbegünstigten GmbH in gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlicher Weise lediglich Mittel der sog. freien Rücklage einsetzen.

## II. Ertragsteuern

### 1. Spenden an Stiftungen im EU-Ausland

Das Finanzgericht Düsseldorf<sup>3</sup> hat den klagenden Eheleuten die Abziehbarkeit einer Spende zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne von §§ 52-54 AO an eine im EU-Ausland ansässige Körperschaft nach § 10b EStG verwehrt, weil die Steuerpflichtigen nicht den Nachweis erbracht haben, dass die im vorliegenden Fall spanische Stiftung die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen erfüllt. So stellte das Finanzgericht fest, dass die Satzung der spanischen Stiftung keine konkreten Bestimmungen zur Selbstlosigkeit der Stiftung gem. § 55 AO aufweist, die Spender keine detaillierten Unterlagen eingereicht haben, die eine Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der Stiftung ermöglichen und darüber hinaus die von der Stiftung ausgestellte Spendenbescheinigung nicht den notwendigen Passus enthält, dass die Zuwendungsempfängerin die Spenden nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet.

**Auch ausländische Körperschaften können unter bestimmten Voraussetzungen den Inlandsbezug bei ihren Tätigkeiten im Ausland herstellen**

**Erwerb von Geschäftsanteilen an einer gemeinnützigen GmbH mit zeitnah zu verwendenden Mittel gemeinnützigkeitsschädlich**

**Abziehbarkeit von Spenden an Stiftungen im EU-Ausland setzt voraus, dass diese formellen Erfordernisse an die Satzung nach deutschem Recht erfüllen**

<sup>2</sup> FD Rheinland, Verfügung vom 20.09.2012, S 014-2012/0005.

<sup>3</sup> FG Düsseldorf, Urteil vom 14.01.2013, 11 K 2439/10 E, EFG 2013, S. 678.

Als Reaktion des Gesetzgebers auf die EuGH-Entscheidung vom 27.01.2009<sup>4</sup>, wonach auch Spenden an Organisationen im EU-Ausland in Deutschland steuerlich abzugsfähig sein müssen, hat dieser zwar den § 10b EStG entsprechend der Vorgaben des EuGH neu gefasst. Gleichwohl ist nach Ansicht des Finanzgerichts die sog. formelle Satzungsmäßigkeit gem. der §§ 52-57 AO auch bei ausländischen Körperschaften Voraussetzung für den Spendenabzug. Insoweit nimmt das Finanzgericht Düsseldorf ausdrücklich Bezug auf ein Urteil des Finanzgerichts Münster vom 08.03.2012<sup>5</sup>, wonach auch die im EU-Ausland ansässige Körperschaft in ihrer Satzung u. a. niedergelegt haben muss, dass die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsgemäßen Zwecke verwendet werden, die Mitglieder bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft nicht mehr als ihre Einlagen zurückerhalten dürfen, es keine Begünstigung von Personen durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen geben darf und die Mittel der Körperschaft zeitnah für die Satzungszwecke eingesetzt werden müssen.

Das Finanzgericht Düsseldorf sieht es zwar als ausreichend an, wenn die Satzung materiell vergleichbare Festlegungen enthält, auch wenn bestimmte deutsche Begriffsbestimmungen fehlen, jedoch erfüllte im vorliegenden Fall die spanische Stiftung auch diese gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben nicht.

Darüber hinaus gelang den klagenden Eheleuten auch nicht der Nachweis, dass die Stiftung nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient. Für die Erbringung dieses Nachweises sieht das Finanzgericht in erster Linie den Steuerpflichtigen in der Verantwortung und nicht die Finanzbehörde, die sich im Wege der Amtshilfe an die Behörden eines anderen Mitgliedsstaats wenden könnte, um alle Auskünfte zu erhalten, die sich als notwendig für die ordnungsgemäße Bemessung der Steuer eines Steuerpflichtigen erweisen. Nach dem oben genannten EuGH-Urteil könnten die beteiligten Steuerbehörden vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für die Abziehbarkeit der Ausgaben nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt sind und der verlangte Abzug dementsprechend gewährt werden kann. Da die Steuerpflichtigen nach Ansicht des Finanzgerichts diesen Nachweis nicht führen konnten, verblieb ihnen auch insoweit die Abziehbarkeit der Spenden nach § 10b EStG verwehrt. Die steuerpflichtigen Eheleute haben gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf Revision eingelegt, die beim BFH unter dem Aktenzeichen X R 7/13 anhängig ist.

## 2. Ehrenamtlich Tätige sind keine Arbeitnehmer

Ehrenamtliche Tätigkeiten mit einer geringen Vergütung – etwa im Rahmen der Ehrenamtpauschale nach § 3 Nr. 26 a EStG – begründen keine Arbeitsverhältnisse mit entsprechenden Schutzrechten wie etwa dem Kündigungsschutz.<sup>6</sup> Das Bundesarbeitsgericht hält ein umfassendes Direktionsrecht des Arbeitgebers sowie eine Vergütung, die zumindest teilweise der Sicherung oder Verbesserung der wirtschaftlichen Existenz dient, als Voraussetzung für ein Arbeitsverhältnis. Das Direktionsrecht fehlt bei ehrenamtlich tätigen Personen regelmäßig, weil sich die Weisungen nur auf einen bestimmten Auftrag beschränken; ehrenamtlich Tätige sind freiwillig tätig und können ihre Tätigkeit jederzeit und ohne Folgen beenden.

**Satzung der EU-Auslandsstiftung muss zumindest sinngemäß den deutschen Vorgaben an die formelle Satzungsmäßigkeit entsprechen**

**Die tatsächliche Geschäftsführung der EU-Auslandsstiftung muss ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen; der Nachweis ist primär durch den Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt beizubringen**

**Ehrenamtlich Tätige sind wegen des fehlenden Direktionsrechts und der geringen Vergütung keine Arbeitnehmer**

4 EuGH, Urteil vom 27.01.2009, C-318/07 (Persche), BStBl. II 2010, S. 440.

5 FG Münster, Urteil vom 08.03.2012, 2 K 2806/09 E, IStR 2012, S. 542.

6 BAG, Urteil vom 29.08.2012, X AZR 499/11.

### 3. Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer sind steuerfrei

Einnahmen, die Betreuer für ihre Tätigkeit erhalten, sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit (sonstige vermögensverwaltende Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und damit grundsätzlich steuerbar. Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer nach § 1835 a BGB sind im Rahmen der Höchstbeträge für steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 26 EStG allerdings steuerfrei.<sup>7</sup>

### 4. Steuerfreiheit eines Forschungsstipendiums

Das Finanzgericht Hamburg hat sich in seinem Urteil vom 05.09.2012<sup>8</sup> mit den Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerfreiheit eines Forschungsstipendiums gem. § 3 Nr. 44 EStG auseinandergesetzt.

In dem zur Entscheidung stehenden Fall hatte die klagende Stipendiatin im Rahmen eines zeitlich befristeten Gastaufenthalts von der das Forschungsstipendium gewährenden Stiftung die Gelegenheit erhalten, ein Forschungsprojekt eigener Wahl intensiv zu bearbeiten. Die Stipendiatin konnte dabei über die Durchführung ihres Projekts frei bestimmen. Dem Stipendiengeber waren wesentliche Änderungen des Projekts mit einer Begründung der Notwendigkeit mitzuteilen. Derartige Änderungen bedurften der schriftlichen Zustimmung des Stipendiengebers. Eine darüber hinausgehende Weisungsbefugnis des Stipendiengebers gegenüber der Stipendiatin bestand nicht. Die Stipendiatin erhielt von dem Stipendiengeber für die Dauer ihres Aufenthalts kostenlos eine möblierte und ausgestattete Wohnung mit einem eingerichteten Büroarbeitsplatz. Darüber hinaus umfasste das Stipendium einen Betrag von € 2.700,00 monatlich. Als weitere Leistungen des Stipendiengebers waren die Übernahme der Kosten für die An- und Abreise und den Umzug sowie die Zurverfügungstellung der Telekommunikationsanschlüsse vereinbart. Schließlich erhielt die Stipendiatin eine Dienstreisenpauschale in Höhe von € 100,00 monatlich als Kostenersatz für die Fahrten zu den Bibliotheken der umliegenden Universitäten. Im Gegenzug war die Stipendiatin für die Dauer des Gastaufenthalts am Kolleg des Stipendiengebers residenzpflichtig, zur Teilnahme an Arbeitskreisen mit anderen Stipendiaten und u.a. auch zur Erstellung eines Abschlussberichts angehalten.

Das Finanzgericht Hamburg kam zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit dieser Einkünfte gemäß § 3 Nr. 44 EStG nicht erfüllt sind. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Stipendien einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden, und dass der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist.

Das Finanzgericht stellte fest, dass eine die Steuerfreiheit eines Forschungsstipendiums ausschließende Gegenleistung im Sinne des § 3 Nr. 44 S. 3 Buchst. b) EStG nicht vorliegt, wenn das Stipendium im Zweifel die Forschung zu einem bestimmten Thema vergeben wird und eine wesentliche Änderung dieses Themas zustimmungspflichtig ist, der Stipendiat aber frei an dem Thema arbeiten kann und kein bestimmtes Ergebnis abzuliefern hat. Darüber hinaus sind die Ver-

**Pflichten zur Teilnahme an Arbeitskreisen mit anderen Stipendiaten und Residenzpflicht am Kolleg unschädlich für die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG**

<sup>7</sup> BFH, Urteil vom 17.10.2012, VIII R 57/09.

<sup>8</sup> FG Hamburg, Urteil vom 05.09.2012, 6 K 39/12.

pflichtungen zur Anwesenheit an dem Kolleg, das das Stipendium gewährt, zur Teilnahme an Arbeitskreisen mit anderen Stipendiaten, zu einem Vortrag innerhalb dieses Arbeitskreises, zur Erstellung eines Abschlussberichts sowie im Falle von Veröffentlichungen des Forschungsergebnisses zu einem Hinweis auf den Stipendienggeber zur Abgabe von Belegexemplaren, ebenfalls nicht als Gegenleistung im oben genannten Sinne anzusehen und damit unschädlich für die Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 44 EStG.

Nach Auffassung des Finanzgerichts sind im zu entscheidenden Einzelfall jedoch die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 S. 3 Buchst. a) EStG nicht erfüllt, weil die im Rahmen des Stipendiums gewährten Leistungen über das hinausgehen, was zur Erfüllung der Forschungsaufgabe oder zur Bestreitung des Lebensunterhaltes der Stipendiatin erforderlich wäre. Nach Abwägung der im vorliegenden Einzelfall vorliegenden Umstände gelangt der erkennende Senat zu der Auffassung, dass im Streitfall allenfalls ein Betrag von etwa € 2.000,00 monatlich als erforderlich hätte angesehen werden können, nicht jedoch ein Betrag von € 2.700,00, zumal der Stipendiatin Fahrtkosten erstattet wurden und ihr ein Telefon- und Internetanschluss zur Verfügung gestellt wurde.

Da mithin die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG nicht vorliegen, da das Stipendium den für die Bestreitung des Lebensunterhaltes erforderlichen Betrag nach Überzeugung des Finanzgerichts überstieg, war die gesamte durch den Stipendienggeber gewährte Leistung steuerpflichtig. Das Finanzgericht sieht in Anbetracht des eindeutigen Wortlauts der Regelung keinen Raum für eine anteilige Steuerbefreiung.

## III. Umsatzsteuer

### 1. Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei Abgabe von Speisen und Getränken

Das BMF hat sich in einem umfangreichen Schreiben zur Anwendung der jüngeren Rechtsprechung des EuGH und des BFH über die Abgrenzung von Lieferungen oder sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken geäußert.<sup>9</sup> Das Schreiben stellte die umsatzsteuerliche Behandlung in einer Reihe von Fallbeispielen, z.B. Lieferung von Speisen durch Mahlzeitendienste, Schulvereine, Krankenhausküche, dar. Wir senden Ihnen das BMF-Schreiben auf Wunsch gern zu.

### 2. Steuerliche Aspekte der Mittagsversorgung in Schulen durch Schulfördervereine

Das BMF hat sich am 28.01.2013 in einem auf der Internetseite des BMF abrufbaren Schreiben umfassend zu steuerlichen Aspekten der Mittagsversorgung in Schulen durch Schulfördervereine geäußert. Es behandelt Fragen der Gemeinnützigkeit, der Umsatzsteuer (Steuerbefreiung, Steuersatz, Vorsteuerabzug und Rechnungsstellung, Zuschuss und Kleinunternehmerregelung) und geplante Änderungen in Folge der Rechtsprechung von EuGH und BFH im Jahr 2011 zum Thema gastronomische Umsätze. So führt das BMF in dem Schreiben beispielsweise aus, dass die Belieferung von Schülerinnen und Schülern mit Speisen und Getränken im Rahmen der Grundversorgung in der Regel als Einrichtung der Wohlfahrtspflege einzuordnen ist und demzufolge diese Tätigkeit bei Erbringung

**Steuerfreiheit eines Forschungsstipendiums setzt voraus, dass Stipendienhöhe nicht den zur Bestreitung des Lebensunterhalts und zur Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag übersteigt**

**Keine anteilige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG**

**Finanzverwaltung nennt Fallbeispiele für umsatzsteuerliche Behandlung der Abgabe von Speisen und Getränken**

**Erbringung der Mittagsgrundversorgung in Schulen regelmäßig ertragsteuerfrei**

<sup>9</sup> BMF-Schreiben vom 20.03.2013, DSStR 2013, 654.

durch einen die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllenden Schulfördervereins, von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit ist.

Aus umsatzsteuerlicher Hinsicht kommt eine Befreiung der Abgabe von Speisen und Getränken u. a. in Kindertagesstätten oder Schulen unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG in Betracht, wenn diese durch gemeinnützige Einrichtungen erfolgt, die einem Wohlfahrtsverband oder deren Untergliederungen als Mitglied angeschlossen sind. Sofern im Einzelfall eine nach § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfreie Abgabe von Speisen und Getränken durch einen steuerbegünstigten Schulförderverein nicht in Betracht kommt und damit nicht umsatzsteuerfrei ist, gelangt gleichwohl der ermäßigte Umsatzsteuersatz von derzeit 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG zur Anwendung.

Das BMF hat zudem in Zusammenarbeit mit den Ländern die Konsequenzen der Rechtsprechung vom EuGH und BFH im Jahr 2011 zum Thema gastronomische Umsätze geprüft und am 20.03.2013 ein BMF-Schreiben hierzu veröffentlicht.<sup>10</sup> Mit dem Inhalt dieses BMF-Schreibens beschäftigt sich ein weiterer Artikel im Rahmen dieses Rundschreibens.

### 3. Umsatzsteuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeit

Nach § 4 Nr. 26 UStG ist eine ehrenamtliche Tätigkeit von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird (§ 4 Nr. 26 a UStG) oder wenn das Entgelt für diese Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht (§ 4 Nr. 26 b UStG). Die Finanzverwaltung hat sich nun in einem koordinierten Ländererlass zur Frage geäußert, wann eine Entschädigung noch als angemessen einzustufen ist.<sup>11</sup> Das BMF führt aus, dass bei der Beurteilung der Angemessenheit grundsätzlich die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen sind; eine Entschädigung in Höhe bis zu € 50,00 je Tätigkeitsstunde ist dabei als angemessen anzusehen, sofern die Vergütung für alle ehrenamtlichen Tätigkeiten zusammen jährlich € 17.500,00 nicht übersteigen. Deutet der Umfang der Tätigkeit indes auf eine hauptberufliche Teilzeit- oder sogar Vollzeitbeschäftigung hin, kann unabhängig von der Höhe der Entschädigung nicht von einer ehrenamtlichen Tätigkeit ausgegangen werden.

### 4. Anteiliger Vorsteuerabzug – Berechnung des Aufteilungsmaßstabs

Bei gemeinnützigen Körperschaften ist ein Vorsteuerabzug regelmäßig nur anteilig möglich, da im Regelfall überwiegend steuerbefreite Umsätze erbracht werden. Wird die Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze vorgenommen, bleiben Spenden und echte Zuschüsse bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes außer Acht.<sup>12</sup>

Wenn eine gemeinnützige Einrichtung umsatzsteuerbefreite und umsatzsteuerpflichtige Leistungen nebeneinander erbringt, ist kein vollständiger Vorsteuerabzug möglich; die Steuer für Leistungen, die ein Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Die Vorsteuerbeträge müssen deshalb in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufgeteilt werden. Es ist zulässig, die nicht abziehbaren Teilbeträge durch

**Umsatzsteuerlich sind Abgabe von Speisen und Getränken ggfls. steuerbefreit nach § 4 Nr. 18 UStG oder anderenfalls mit 7% steuerpflichtig**

**Angemessenheit der umsatzsteuerfreien Entschädigung für Zeitversäumnis bei ehrenamtlichen Tätigkeiten**

**Spenden und Zuschüsse bleiben bei der Ermittlung des anteiligen Vorsteuerabzugs außer Ansatz**

<sup>10</sup> BMF-Schreiben vom 20.03.2013, IV D 2-S 7100/07/10050-06, DStR 2013, S. 654.

<sup>11</sup> BMF-Schreiben vom 27.03.2013, IV D 3-S-7185/09.

<sup>12</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 10.05.2012, 5 K 5347/09; Sächsisches FG, Urteil v. 13.12.2012, 6 K 1010/10.



Schätzung zu ermitteln und als Aufteilungsschlüssel für den anteiligen Vorsteuerabzug das Verhältnis von steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen zu verwenden. Nach Auffassung der Finanzgerichte sind Spenden und echte Zuschüsse mangels Leistungsaustausch nicht dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen und bleiben daher bei der Berechnung des Aufteilungsmaßstabes außer Ansatz.

## 5. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings aus der Sicht des Zuwendungsempfängers

Das BMF hat mit Schreiben vom 13.11.2012<sup>13</sup> klargestellt, dass der Empfänger von Zuwendungen aus einem Sponsoringvertrag keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches erbringt, wenn er auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf einer Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten, erfolgen. Mit dem Schreiben führt das BMF eine einheitliche Auffassung innerhalb der Finanzverwaltung herbei. Sowohl die OFD Frankfurt/M. als auch die OFD Karlsruhe hatten bisher für vorgenannte bloße Duldungsleistungen den ermäßigten Steuersatz von derzeit 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a S. 1 UStG angewendet. Demgegenüber ging die OFD Magdeburg im Fall des Hinweisens auf den Sponsor unter Verwendung des Namens oder Logos (auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen und anderer Form) bereits vor dem o. g. BMF-Schreiben von keinem Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus. Mit Anwendung auf alle Sachverhalte ab dem 01.01.2013 hat sich das BMF mithin der Auffassung der OFD Magdeburg angeschlossen. In der Folge scheidet bei vorliegendem Sachverhalt zukünftig eine Rechnungserteilung durch den Zuwendungsempfänger aus. Zu beachten ist weiterhin, dass der Zuwendungsempfänger aufgrund des fehlenden Leistungsaustausches aus Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den Hinweisen auf den Sponsor stehen, keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann.

## 6. Umsatzbesteuerung von Lebensmittelspenden an Tafeln

Im Rahmen einer Pressemitteilung des Finanzministeriums des Landes NRW vom 18.10.2012 teilt dieses mit, auf Lebensmittelspenden an die Tafeln keine Umsatzsteuer zu erheben. Bei begrenzt haltbaren Lebensmitteln soll der Wert nach Ladenschluss regelmäßig 0 € betragen. Damit fällt keine Umsatzsteuer an. Nach Mitteilung des Finanzministeriums sei diese Regelung notwendig geworden, nachdem ein Finanzamt in Sachsen die geltende Regelung des Umsatzsteuerrechts so ausgelegt habe, dass ein Bäcker Umsatzsteuer auf die gespendeten Brötchen zahlen musste.

## 7. Vorgaben an die organisatorische Eingliederung zur Herstellung der umsatzsteuerlichen Organschaft

Mit Schreiben vom 07.03.2013<sup>14</sup> hat das BMF den Abschnitt 2.8 des UStAE im Hinblick auf die darin enthaltenen Ausführungen zur organisatorischen Eingliederung unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung des BFH überarbeitet.

Einführend stellt das BMF zunächst entsprechend der Rechtsprechung des BFH in Abschnitt 2.8 Abs. 8 S. 1 UStAE fest, dass die organisatorische Eingliederung in aller Regel die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers

**Kein Leistungsaustausch bei bloßem Hinweis auf den Sponsor unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos**

**Lebensmittelspenden an Tafeln sind umsatzsteuerfrei**

**Organisatorische Eingliederung setzt in der Regel die zumindest teilweise Personenidentität in den Leitungsgremien beider Gesellschaften voraus**

<sup>13</sup> BMF-Schreiben vom 13.11.2012, IV D 2-S 7100/08/10007: 003, BStBl. I 2012, S. 1169.

<sup>14</sup> BMF-Schreiben vom 07.03.2013, IV D 2-S 7105/11/10001, BStBl. I 2013, S. 333.

und der Organgesellschaft voraussetze. Dies sei z. B. bei einer Personenidentität in den Leitungsgremien beider Gesellschaften gegeben, ohne dass es jedoch erforderlich ist, dass die geschäftsführende Muttergesellschaft mit derjenigen der Tochtergesellschaft vollständig personenidentisch ist.

Neben dem Regelfall der personellen Verflechtung der Geschäftsführung des Organträgers und der Organgesellschaft kann sich gemäß den Ausführungen des BMF die organisatorische Eingliederung aber auch daraus ergeben, dass leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind. Dies beruht auf der Annahme, dass der leitende Mitarbeiter des Organträgers dessen Weisungen bei der Geschäftsführung der Organgesellschaft aufgrund eines zum Organträger bestehenden Anstellungsverhältnisses und einer sich hieraus ergebenden persönlichen Abhängigkeit befolgen wird und er bei weisungswidrigem Verhalten vom Organträger als Geschäftsführer der Organgesellschaft uneingeschränkt abberufen werden kann.

Des Weiteren führt das BMF in Abschnitt 2.8 Abs. 10 UStAE aus, dass in Ausnahmefällen eine organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtungen in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft vorliegen kann. In diesem Fall bräuchte es jedoch institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft. Der Organträger muss durch schriftlich fixierte Vereinbarungen (z. B. Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie) in der Lage sein, gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen und den Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen gegen seine Anweisungen haftbar zu machen. Die institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft wird in der Regel angenommen, wenn die Organgesellschaft mit dem Organträger einen Beherrschungsvertrag nach § 291 AktG abgeschlossen oder die Organgesellschaft nach §§ 319, 320 AktG in die Gesellschaft des Organträgers eingegliedert ist.

## 8. Umsatzsteuerfreiheit der Leistungen einer Privatklinik

Die pauschalen Tagessätze einer Privatklinik, die keine gesetzlich versicherten Patienten behandelt, sind nach dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 28.11.2012<sup>15</sup> in voller Höhe umsatzsteuerfrei. Damit weicht der Senat von der bisherigen Rechtsprechung ab. Die Klägerin erfülle zwar nicht die Voraussetzungen der nationalen Steuerbefreiungsvorschriften, könne sich aber unmittelbar auf Europäisches Recht und hier den Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b) der Mehrwertsteuersystemrichtlinie berufen. Entscheidend für die Steuerbefreiung ist die Art der Umsätze. Krankenhäuser in privater Trägerschaft sind mit Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar, wenn sie – wie im Streitfall – Wahlleistungen zur Zimmerbelegung (Einzelzimmer) und Chefarztbehandlung nur in geringem Umfang erbringen. Für eine Steuerbefreiung spricht nach Auffassung des Finanzgerichts ferner der Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Dieser verbiete es, gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Umsatzsteuer unterschiedlich zu behandeln.

**Organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft kann auch durch leitende Mitarbeiter des Organträgers hergestellt werden, die in der Geschäftsführung der Organgesellschaft tätig sind**

**In engen Ausnahmefällen kann eine organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtungen in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft hergestellt werden**

**Privatklinik, die keine gesetzlich versicherten Patienten behandelt, kann ihre Leistungen unmittelbar unter Berufung auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie umsatzsteuerfrei erbringen**

<sup>15</sup> FG Baden Württemberg, Urteil vom 28.11.2012, 14 K 2883/10.

## 9. Vorsteuerabzug für ästhetische Chirurgie

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b) und c) der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sind ärztliche Heilbehandlungsleistungen von der Umsatzsteuer befreit. Der EuGH<sup>16</sup> entschied nun, dass ästhetische Operationen und Behandlungen unter diese Steuerbefreiung fallen, wenn sie dazu dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen oder die Gesundheit zu schützen (aufrecht zu erhalten oder wiederherzustellen). Für die Beurteilung, ob dies gegeben ist, ist von Bedeutung, dass die Leistungen von einer Person erbracht werden, die zur Ausübung eines Heilberufs zugelassen ist, oder dass der Zweck des Eingriffs von einer solchen Person bestimmt wird. Die rein subjektive Vorstellung des Patienten ist indessen für die Beurteilung, ob der Eingriff einem therapeutischen Zweck dient, nicht maßgeblich.

## 10. Umsätze eines ambulanten Pflegedienstes

Die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchst. e) UStG 1993/1994 verstößt gegen den mehrwertsteuerrechtlich gebotenen Neutralitätsgrundsatz, soweit sie nicht für alle privatrechtlichen Einrichtungen mit sozialem Charakter gleichermaßen anzuwenden ist. Dies ergibt sich aus dem Urteil des EuGH vom 15.11.2012<sup>17</sup> nach entsprechender Vorlage durch den BFH.

In dem zugrunde liegenden Sachverhalt des Ausgangsverfahrens betrieb die Klägerin ab 1993 selbstständig einen ambulanten Pflegedienst. Ihre erzielten Umsätze erklärte sie als umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 16 Buchst. e) UStG 1993/1994. Danach sind die mit dem Betrieb u.a. der Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze steuerfrei, wenn bei Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens 2/3 der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.

Im zu entscheidenden Fall hatte das Finanzamt festgestellt, dass 68 % der betreuten Personen Privatzahler waren. Das Finanzamt lehnte daraufhin die Steuerbefreiung ab, weil die im Gesetz vorgesehene Bedingung, dass mindestens in 2/3 der Fälle die Pflegegebühren ganz oder zum Teil von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung/Sozialhilfe getragen werden müssen, nicht erfüllt war.

Der BFH sah in seinem Vorlagebeschluss im vorliegenden Fall als zweifelhaft an, ob der § 4 Nr. 16 Buchst. e) UStG 1993/1994 auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g) der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gestützt werden kann und ob der mehrwertsteuerrechtlich gebotene Neutralitätsgrundsatz eingehalten wird. Der EuGH hat diese Bedenken in der oben genannten Entscheidung bestätigt.

Im vorliegenden Fall sei unstrittig, so der EuGH, dass die ambulante Pflege als eng mit der sozialen Fürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung anzusehen ist. Die nationalen Behörden könnten grundsätzlich die Anerkennung einer Einrichtung mit sozialem Charakter an bestimmte Bedingungen knüpfen. Diese könnten das mit den Tätigkeiten der Einrichtung verbundene Gemeinwohlinteresse, die Anerkennung anderer Einrichtungen mit gleichen Tätigkeiten oder die Übernahme eines Großteils der Kosten der fraglichen Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit sein.

**Ästhetische Operationen und Behandlungen können unter bestimmten Voraussetzungen umsatzsteuerfrei nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie erbracht werden**

<sup>16</sup> EuGH, Urteil vom 21.03.2013, C-91/12 (PFC Clinic), DStR 2013, S. 757.

<sup>17</sup> EuGH, Urteil vom 15.11.2012, C-174/11, DStRE 2013, S. 423.

Soweit hinsichtlich der Prüfung der zulässigerweise als eine solche Bedingung ausgestaltete 2/3-Schwelle auf die Umsätze des Vorjahres abgestellt wird, dürfe dies jedoch nicht zum Ausschluss der Steuerbefreiung für das Jahr der Gründung und eventuell dem darauffolgenden Kalenderjahr führen. Anderenfalls wäre diese in § 4 Nr. 16 Buchst. e) UStG 1993/1994 enthaltene Bedingung nicht von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g) der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gedeckt.

Darüber hinaus sah der EuGH auch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität dadurch als verletzt an, dass der deutsche Gesetzgeber für im Wesentlichen identische Leistungen einerseits mit der Regelung in § 4 Nr. 18 UStG 1993/1994 eine Befreiung von der Umsatzsteuer ohne Beachtung einer 2/3-Schwelle vorsieht, wenn diese Leistungen insbesondere von amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege erbracht werden, jedoch nach § 4 Nr. 16 Buchst. e) UStG 1993/1994 die Steuerbefreiung an die Einhaltung der 2/3-Schwelle knüpft, wenn die Leistungen von einem privaten, mit Gewinnerzielungsabsicht handelnden Anbieter erbracht werden.

## 11. Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen im ärztlichen Notfalldienst eines Vereins der freien Wohlfahrtspflege

Leistungen eines Vereins der freien Wohlfahrtspflege im Sinne von § 23 UStDV, die im Rahmen der satzungsgemäß wahrgenommenen Mitwirkung am ärztlichen Notfalldienst erbracht werden, sind nach einem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 22.02.2012<sup>18</sup> nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit. In dem dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt hatte ein eingetragener Verein mit der Kassenärztlichen Vereinigung Nordrhein, welcher als Körperschaft des öffentlichen Rechts gemäß § 75 Abs. 1 SGB V auch die Sicherstellung eines ärztlichen Notdienstes obliegt, eine Vereinbarung, nach welcher der Verein als Erfüllungsgehilfe der Kassenärztlichen Vereinigung Nordrhein zur Durchführung des ärztlichen Notdienstes unter anderem das Bereitstellen von zwei mit Funk ausgerüsteten Kraftwagen mit je einem Fahrer zur Beförderung von Notfallärzten und die Annahme und Vermittlung eingehender Notfallrufe zu erbringen hatte. Der steuerbegünstigte Verein verfolgte gemäß § 3 Abs. 2 seiner Satzung das Ziel, der Gesundheit und der Wohlfahrt des Volkes zu dienen.

In seinen Entscheidungsgründen beruft sich das Gericht auf die Entscheidung des BFH vom 15.09.2011<sup>19</sup>, wonach die Voraussetzung des § 4 Nr. 18 Buchst. b) UStG, dass die Leistungen unmittelbar dem begünstigten Personenkreis zu Gute gekommen sein müssen, unabhängig von der Frage zu klären ist, wer Vertragspartner der Wohlfahrtseinrichtung geworden ist. Damit kam es für die Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsregelung des § 4 Nr. 18 UStG nicht maßgeblich darauf an, dass der Verein vertraglich nur gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung Nordrhein zur Erbringung näher bezeichneter Leistungen zur Durchführung des ärztlichen Notdienstes verpflichtet gewesen ist.

Das Merkmal der Unmittelbarkeit im Sinne von § 4 Nr. 18 Buchst. b) UStG ist nach vorgenannter Rechtsprechung des BFH vielmehr leistungsbezogen auszulegen, so dass die Leistung den nach der Satzung begünstigten Personenkreis selbst unmittelbar und nicht nur mittelbar zugute kommen muss. Diese Voraussetzung sah das Finanzgericht im Hinblick darauf, wie die Beteiligung des Vereins am ärztlichen Notdienst im zu beurteilenden Fall tatsächlich ausgestaltet war, als erfüllt

**2/3-Schwelle als Voraussetzung für die Steuerbefreiung darf nicht dahingehend ausgestaltet sein, dass diese zum Ausschluss der Steuerbefreiung für das Jahr der Gründung und eventuell dem darauffolgenden Kalenderjahr führt**

**Bei Erbringung von im Wesentlichen identischen Leistungen im ambulanten Pflegedienst darf der Gesetzgeber für die Gewährung der Steuerbefreiung keine unterschiedlichen Maßstäbe im Hinblick auf den jeweiligen privaten Leistungserbringer zugrunde legen**

**Verein der freien Wohlfahrtspflege kann sich für seine Leistungen im ärztlichen Notfalldienst auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG berufen**

**Steuerbefreiung setzt voraus, dass die Leistungen unmittelbar dem begünstigten Personenkreis zugute kommen**

<sup>18</sup> FG Düsseldorf, Urteil vom 22.02.2012, 5 K 3717/09 U, DStRE 2013, S. 487.

<sup>19</sup> BFH, Urteil vom 15.09.2011, V R 16/11, DStRE 2012, S. 183.

an, da der Verein durch seine Hilfspersonen im Wesentlichen seine Leistungen ohne Zwischenschaltung Dritter tatsächlich an die Notfallpatienten und damit an nach seiner Satzung begünstigte Personen erbracht hat. Das Finanzgericht stellte insbesondere auch fest, dass die Leistungen des Vereins sich nicht auf die bloße Organisation und Durchführung der Beförderung der diensthabenden Ärzte zu den Notfallpatienten beschränkte, wie dies etwa bei der Organisation des ärztlichen Notdienstes mit Hilfe von Taxen und einer Taxizentrale der Fall wäre.

Des Weiteren sah das Finanzgericht auch das sogenannte Preisabstandsgebot des § 4 Nr. 18 Buchst. c) UStG, wonach die Entgelte für die hier streitigen Leistungen des Vereins hinter dem durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben muss, u.a. deswegen als erfüllt an, weil die von dem Verein zu erbringenden Leistungen nach den Kenntnissen des Finanzgerichts von keinem Erwerbsunternehmen, welches seine Umsätze nach kaufmännischen Grundsätzen kalkuliert, angeboten werden.

Schließlich kann sich der Verein nach den Feststellungen des Finanzgerichts für die Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung auch unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g) der 6. Mehrwertsteuersystemrichtlinie berufen.

## 12. Umsatzbesteuerung der Personengestellung durch Schwesternschaften

Nach § 4 Nr. 27 Buchst. a) UStG sind die Umsätze für die Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke steuerfrei. Mit Schreiben vom 02.04.2013<sup>20</sup> teilt das BMF im Anschluss an die Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder das Ergebnis mit, dass die Steuerbefreiung für die Gestellung von Mitgliedern oder Angehörigen der genannten Einrichtungen sowie für die Gestellung von Arbeitnehmern dieser Einrichtungen in Betracht kommt, Abschnitt 4.27.1 Abs. 1 UStAE. Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Umsätze, die vor dem 30.06.2013 erbracht werden, wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von Abschnitt 4.27.1 Abs. 1 UStAE umsatzsteuerpflichtig behandelt.

## 13. Umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Fahrzeugen (Werbemobil) an soziale Institutionen, Sportvereine und Kommunen

Die OFD Karlsruhe hat ihre Verfügung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Überlassung von Fahrzeugen (Werbemobilen) an soziale Institutionen, Sportvereine und Kommunen aktualisiert und am 15.01.2013 neu herausgegeben<sup>21</sup>. Danach kommt ein umsatzsteuerlich relevanter Leistungsaustausch zwischen einer Werbefirma und einer sozialen Institution in der Regel dadurch zustande, dass zum einen die Werbefirma der sozialen Institution nach deren Bedarf ein mit Werbeflächen versehenes Fahrzeug für eine bestimmte Dauer zur Nutzung überlässt und sich die soziale Institution im Gegenzug dazu verpflichtet, das Fahrzeug bis zum Vertragsende möglichst werbewirksam und häufig zu nutzen sowie die Werbung zu dulden.

Wie der Leistungsaustausch im jeweiligen Einzelfall umsatzsteuerlich zu behandeln ist, hängt maßgeblich von der Ausgestaltung der Vertragslaufzeit ab, die ins Verhältnis zu setzen ist mit der sog. betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des

**Preisabstandsgebot des § 4 Nr. 18 Buchst. c) UStG: Werden die konkreten Leistungen im ärztlichen Notfalldienst überhaupt von Erwerbsunternehmen angeboten?**

**Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke steuerfrei**

**Umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Werbemobilen durch Werbefirma hängt von der im Einzelfall vereinbarten Vertragslaufzeit ab**

20 BMF-Schreiben vom 02.04.2013, IV D 3-S 7187/09/10001.

21 OFD Karlsruhe, Verfügung vom 15.01.2013 S 7100 Karte 16.

jeweiligen Werbemobils. Entspricht danach die Vertragslaufzeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und wird nach Vertragsende das Eigentum an dem Werbemobil auf die soziale Institution übertragen, dann erbringt einerseits die Werbefirma bereits mit Übergabe des Fahrzeugs eine mit dem Regelsteuersatz von derzeit 19 % umsatzsteuerpflichtige Lieferung. Im Ergebnis ist die Umsatzsteuer auf Grundlage der ungekürzten Anschaffungskosten des Fahrzeugs ohne die Kosten für die Anbringung der Werbung zu erheben.

Andererseits erbringt auch die soziale Institution eine dem allgemeinen Steuersatz von derzeit 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG unterfallende Werbeleistung, wenn die soziale Institution aktiv an der Werbemaßnahme mitwirkt, da die soziale Institution insofern einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bekundet. Eine aktive Mitwirkung ist beispielsweise dann anzunehmen, wenn die soziale Institution vertraglich dazu verpflichtet ist, das Fahrzeug über den zu eigenen Zwecken notwendigen Umfang hinaus einzusetzen oder es werbewirksam abzustellen. Bemessungsgrundlage für die Werbeleistung ist dann der gemeine Wert des Fahrzeugs. Aus Vereinfachungsgründen bestehen nach Auffassung der OFD Karlsruhe keine Bedenken, den Einkaufspreis des Fahrzeugs zugrunde zu legen. Wirkt hingegen die soziale Institution an der Werbemaßnahme nicht aktiv mit, liegt insoweit grundsätzlich kein umsatzsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vor.

Die OFD Karlsruhe beleuchtet in ihrer oben genannten Verfügung darüber hinaus noch weitere in der Praxis zu beobachtende vertragliche Ausgestaltungen der Nutzungsüberlassung einerseits und der Werbeleistung andererseits.

## IV. Sonstiges

### 1. Steuerpflicht kommunaler Kindertagesstätten

Der BFH hat mit Urteil vom 12.07.2012<sup>22</sup> entsprechend der bisherigen Verwaltungsauffassung entschieden, dass Kommunen mit dem Unterhalten von gebührenpflichtigen Kindergärten nicht hoheitlich tätig sind, sondern Betriebe gewerblicher Art (BgA) unterhalten. Welche ertrag- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen sich hieraus ergeben, hat die OFD Niedersachsen mit Verfügung vom 15.01.2013<sup>23</sup> ausgeführt.

Im Hinblick auf die Körperschaftsteuer stellt die OFD Niedersachsen zunächst fest, dass die den Kindergarten unterhaltende Kommune als juristische Person des öffentlichen Rechts nach § 1 Abs. 1 Nr. 4, § 4 KStG bereits dann subjektiv unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, wenn der BgA nur mit einer Erziehungsabsicht betrieben wird, ein Totalgewinn also nicht zu erwarten ist. Dementsprechend ist im Grundsatz auch bei dauerdefizitären Tätigkeiten ein Einkommen zu ermitteln. Allerdings wird es die OFD Niedersachsen bei dauerdefizitären Kindergärten/Kindertagesstätten nicht beanstanden, wenn von der Kommune keine Körperschaftsteuererklärungen abgegeben werden, da in diesem Fall die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem festzusetzenden Betrag stehen.

Die OFD weist in diesem Zusammenhang aber auch darauf hin, dass sich für die Kommune ertragsteuerliche Auswirkungen eventuell dann ergeben können, wenn

**Bei aktiver Mitwirkung der sozialen Institution an der Werbemaßnahme erbringt auch sie eine steuerpflichtige Werbeleistung**

**Kommunen sind mit dem Unterhalten von gebührenpflichtigen Kindergärten nicht hoheitlich tätig**

**Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn die Kommune für einen dauerdefizitären BgA „Kindergarten“/„Kindertagesstätte“ keine Körperschaftsteuererklärungen abgibt**

**Abgabe von Körperschaftsteuererklärungen und damit einer gesonderten Feststellung der angefallenen Verluste ist im Falle einer**

<sup>22</sup> BFH, Urteil vom 12.07.2012, I R 106/10, DStR 2012, S. 1912.

<sup>23</sup> OFD Niedersachsen, Verfügung vom 15.01.2013, S 2706-182-St 241.

der Kindergarten bzw. die Kindertagesstätte aufgegeben wird. Eine Aufgabe in diesem Sinne ist bereits dann anzunehmen, wenn künftig der Besuch eines Kindergartens bzw. einer Kindertagesstätte beitragsfrei sein sollte, weil dies den Wegfall der oben genannten Einnahmeerziehungsabsicht zur Folge hat. Die Aufgabe eines BgA führt zur Überprüfung sämtlicher im Betriebsvermögen des BgA befindlichen Wirtschaftsgüter ins Hoheitsvermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts und zieht die Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven nach sich. Dies trifft insbesondere auf die für den Betrieb des Kindergartens bzw. der Kindertagesstätte genutzten Grundstücke zu. Vor diesem Hintergrund kann die Abgabe einer Steuererklärung auch für einen dauerdefizitären Kindergarten bzw. eine Kindertagesstätte sinnvoll sein. Das Finanzamt würde in diesem Fall die angefallenen Verluste gesondert feststellen und die Kommune könnte diese ggfs. mit einem später anfallenden Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn verrechnen. Dem gegenüber hat die Feststellung des BFH in dem oben genannten Urteil keine Auswirkungen in körperschaftsteuerlicher Hinsicht, soweit die Kindergärten/ Kindertagesstätten bei den Finanzämtern steuerlich als steuerbegünstigte BgA-Zweckbetriebe im Sinne des § 68 Nr. 1 Buchst. b) AO erfasst und als gemeinnützig anerkannt sind.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht hat die Entscheidung des BFH keine Auswirkungen, da die Leistungen von Kindergärten bzw. Kindertagesstätten in der Regel nach § 4 Nr. 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind.

## 2. Vereinfachter Spendennachweis bei PayPal-Zahlung

Bei Spenden über das Online-Bezahlsystem PayPal ist künftig der vereinfachte Spendennachweis möglich.<sup>24</sup> Als Nachweis genügen der Kontoauszug des PayPal-Kontos und ein Ausdruck über die Transaktionsdetails der Spende. Auf dem Kontoauszug müssen der Kontoinhaber und dessen E-Mail-Adresse ersichtlich sein. Der vom Spendenempfänger beizufügende Beleg, auf dem die Angaben über die Freistellung von der Körperschaftsteuer aufgedruckt sind, kann dem Spender als Download zur Verfügung gestellt werden.

## 3. Freistellung von Kapitalerträgen durch Freistellungsbescheid

Gemeinnützige Körperschaften können durch Vorlage des Freistellungsbescheids vom Kapitalertragsteuerabzug befreit werden. Die Vorlage einer Nichtveranlagungsbescheinigung (NV 2 B) ist nicht notwendig. Voraussetzung für den Verzicht auf die Abgeltungsbesteuerung ist, dass der Freistellungsbescheid für einen nicht länger als fünf Jahre zurückliegenden Veranlagungszeitraum erteilt worden ist.<sup>25</sup> Wenn nur eine vorläufige Bescheinigung über die Anerkennung als gemeinnützig bzw. eine Freistellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60 a AO vorliegt, die nur für drei Jahre ab Ausstellungsdatum gilt, muss die Freistellung für das ganze Jahr des Zuflusses der Kapitalerträge gültig sein. Ein im Laufe des Jahres erteilter Feststellungsbescheid befreit deshalb erst ab dem 1. Januar des auf das Ausstellungsdatum folgenden Kalenderjahres vom Steuerabzug.

**zukünftigen Aufgabe des BgA vor-  
teilhaft**

**Leistungen von Kindergärten/Kin-  
dertagesstätten regelmäßig umsatz-  
steuerfrei**

**Finanzverwaltung lässt vereinfach-  
ten Spendennachweis bei PayPal-  
Zahlungen zu**

**Voraussetzungen für die Freistel-  
lung der Kapitalerträge durch Frei-  
stellungsbescheid**

<sup>24</sup> FinMin Schleswig-Holstein, Schr. v. 06.06.2013, Az. XI 305-S2223.

<sup>25</sup> BMF-Schreiben vom 09.10.2012, Az. IV C 1-S2252/10/10013; BMF-Schreiben vom 05.07.2013, Az. IV C 4-S0179-a/13/10001.

## 4. Grundsteuerliche Behandlung von kommunalen Kindertageseinrichtungen

Ein von einer Kommune betriebener Kindergarten ist kein Hoheitsbetrieb, sondern ein Betrieb gewerblicher Art.<sup>26</sup> Die Grundsteuerbefreiung für Grundbesitz, der für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt wird (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 GrStG) ist deshalb nicht anwendbar. Nach Auffassung der Finanzverwaltung bleiben Kindertageseinrichtungen, die als steuerbegünstigter Zweckbetrieb einzustufen sind, aber nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 a GrStG (Steuerbefreiung für Grundbesitz einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, der für gemeinnützige Zwecke verwendet wird) grundsteuerfrei.

### Kontakt Hamburg

#### Heide Bley

Rechtsanwältin · Steuerberaterin  
 Fachberaterin für Internationales Steuerrecht  
[heide.bley@schomerus.de](mailto:heide.bley@schomerus.de)

#### Thomas Krüger

Rechtsanwalt  
 Fachanwalt für Steuerrecht  
[thomas.krueger@schomerus.de](mailto:thomas.krueger@schomerus.de)

#### Manfred Lehmann

Wirtschaftsprüfer  
 Steuerberater  
[manfred.lehmann@schomerus.de](mailto:manfred.lehmann@schomerus.de)

Sekretariat: +49 40 37601-2246 (Christina Seiler)

### Kontakt Berlin

Bülowstraße 66 · 10783 Berlin  
 Tel. +49 30 233290-270 · Fax -277  
[npo@schomerus.de](mailto:npo@schomerus.de) · [www.schomerus-npo.de](http://www.schomerus-npo.de)

#### Dr. Olaf von Maydell

Steuerberater  
[olaf.maydell@schomerus.de](mailto:olaf.maydell@schomerus.de)

### Kontakt Stralsund

An den Bleichen 15 · 18435 Stralsund  
 Tel. +49 3831 300-0085 · Fax -009

#### Richard Kinder

Steuerberater  
[richard.kinder@schomerus.de](mailto:richard.kinder@schomerus.de)

### Schomerus & Partner Steuerberater · Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer

Deichstraße 1  
 20459 Hamburg

Telefon 040 / 3 76 01-00  
 Telefax 040 / 3 76 01-199

[info@schomerus.de](mailto:info@schomerus.de)  
[www.schomerus.de](http://www.schomerus.de)

Partnerschaftsgesellschaft  
 Amtsgericht Hamburg PR 361

Kai W. Voß  
 Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Rainer Inzelmann  
 Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Dr. F. Michael Boemke  
 Rechtsanwalt

Thomas Krüger  
 Rechtsanwalt  
 Fachanwalt für Steuerrecht

Wieland Kirch  
 Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Manfred Lehmann  
 Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Dr. Nadja Sievers  
 Rechtsanwältin · Mediatorin

Rainer Schöndube  
 Wirtschaftsprüfer

Dr. Dirk Schwenn  
 Rechtsanwalt  
 Fachanwalt für Handels- u. Gesellschaftsrecht

Jens Kindt  
 Rechtsanwalt

Heide Bley  
 Rechtsanwältin · Steuerberaterin  
 Fachberaterin für Internationales Steuerrecht

Dr. Otto-Ferdinand Graf Kerssenbrock  
 Wirtschaftsprüfer · Steuerberater · Rechtsanwalt

Jörg Bolz  
 Wirtschaftsprüfer · Steuerberater · CPA (IL US)  
 Fachberater für Internationales Steuerrecht

Dr. Christian Freudenberg  
 Rechtsanwalt  
 Fachanwalt für Gewerblichen Rechtsschutz

Dr. Mario Wagner  
 Steuerberater

Karin Häbler  
 Steuerberaterin  
 Fachberaterin für Internationales Steuerrecht

Dr. Volker Vogt, LL.M.  
 Rechtsanwalt  
 Fachanwalt für Arbeitsrecht

Of Counsel:  
 Prof. Dr. Bernhard Schwarz  
 Rechtsanwalt · Steuerberater

In Kooperation mit



[www.sozialmanagementpartner.de](http://www.sozialmanagementpartner.de)

**HLB** Kooperation mit  
 HLB International

A world-wide network of independent  
 accounting firms and business advisers.

<sup>26</sup> BFH, Urteil vom 12.07.2012, I R 160/10.

### Haftungsausschluss

Neue Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht ersetzt keine rechtliche Beratung im Einzelfall. Wir übernehmen mit der Herausgabe und Übersendung dieses Rundschreibens keine Haftung. Verantwortlich für den Inhalt: Heide Bley; Stand: 07.10.2013