



### Liebe Leserin, lieber Leser,

wir freuen uns, Ihnen die 22. Ausgabe von "Neue Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht" zu übersenden. Nahezu zeitgleich – somit nach „Redaktionsschluss“ – hat die Finanzverwaltung nach langen Diskussionen die Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) am 17. Januar 2012 veröffentlicht. Die Änderungen betreffen insbesondere die Regelungen zum Gemeinnützigkeitsrecht (§ 51 – 68 AO). In der nächsten Ausgaben werden wir hierzu detailliert Stellung nehmen.

Vorab in aller Kürze: Eine wesentliche Änderung ist der Wegfall der sog. Geprägetheorie, wonach eine Körperschaft als nicht steuerbegünstigt beurteilt wurde, wenn ihr die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gab. In dem neuen Anwendungserlass wird jedoch hervorgehoben, dass die gewerbliche Tätigkeit im Hinblick auf die BFH-Rechtsprechung nicht Selbstzweck sein darf und die Vermögensverwaltung und die Nicht-Zweckbetriebe dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet sein müssen. Im Ergebnis ist damit unseres Erachtens keine große Änderung in der Praxis verbunden.

Erfreulich ist, dass nunmehr ausdrücklich klar gestellt wurde, dass sich Fördervereine vollständig aus Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben finanzieren können.

Darüber hinaus ist hervorzuheben, dass die Finanzverwaltung nunmehr auch bei Hilfspersonen der Rechtsprechung folgt. Eine Hilfsperson, die für eine andere gemeinnützige Einrichtung (als „Subunternehmer“) tätig wird, kann durch diese Hilfstätigkeit auch gleichzeitig die eigenen satzungsmäßigen Zwecke verfolgen.

Die aktuellen Änderungen des Anwendungserlasses sowie die folgenden Inhalte aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung zeigen, dass das Gemeinnützigkeitsrecht einer steten Entwicklung unterliegt. Die vorliegende Lektüre soll helfen, diese Entwicklungen zu verfolgen.

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre.

Ihre

Ihr

Heide Bley

Thomas Krüger



### Inhaltsübersicht

#### I. Gemeinnützigkeit

1. Kein Verlust der Gemeinnützigkeit durch verspätete Abgabe der Steuererklärung
2. Ausgliederung von Dienstleistungen in eine steuerpflichtige Service-GmbH
3. Spendenabzug bei gemeinnützigen Institutionen innerhalb der EU/EWR nach dem EuGH-Urteil vom 27.1.2009 – „Fall Persche“
4. Steuerliche Fragen bei der Durchführung von Festveranstaltungen
5. Weitere Verschiebung der Einführung der E-Bilanz sowie Sonderregelungen für gemeinnützige Körperschaften
6. Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG
7. Gemeinnützigkeit von Bürgerbusvereinen

#### II. Ertragssteuern / wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb

1. Behindertengerechte Ferienanlage als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Laborleistungen eines Blutspendedienstes
3. Behindertenfahrdienst als Zweckbetrieb
4. Übergangsregelung zur Regelbesteuerung von Selbstversorgungseinrichtungen
5. Beteiligung an Vermögensverwaltender Personengesellschaft ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
6. Umfang der Gewerbesteuerbefreiung von Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeeinrichtungen

#### III. Umsatzsteuer

1. Umsatzsteuerbefreiung für Hausnotruf-Dienst
2. Golfclub: Einzelunterricht ist umsatzsteuerfrei
3. Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen eines gemeinnützigen Vereins im Rahmen des betreuten Wohnens
4. Umsatzsteuerfreiheit von Medienlieferungen und im Rahmen eines „Betreuten Wohnens“ angebotenen Hausnotrufs
5. Steuerbefreiung für Krankentransporte mit Kombifahrzeugen
6. Verpflegung von Seminarteilnehmern grundsätzlich nicht steuerfrei/Ermäßigter Steuersatz oder Regelbesteuerung
7. Krankenhausumsätze einer Privatklinik
8. Umsatzsteuer bei Physiotherapeuten und staatlich geprüften Masseuren
9. Zum Begriff der umsatzsteuerfreien Heilbehandlung

#### IV. Sonstiges

1. Vereinsrecht: Abgrenzung Idealverein/Wirtschaftsverein
2. Vereinsrecht: Grunderwerbsteuer beim Übergang des Vereinsvermögens

### Seite

### Kontakt/Anfragen

Schomerus & Partner	2
Steuerberater · Rechtsanwälte	2
Wirtschaftsprüfer	
Heide Bley	2
Rechtsanwältin · Steuerberaterin	3
Fachberaterin für Internationales Steuerrecht	4
Thomas Krüger	4
Rechtsanwalt	5
Fachanwalt für Steuerrecht	
Manfred Lehmann	5
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater	6
Deichstraße 1	6
20459 Hamburg	7
Telefon 040 / 3 76 01-00	7
Telefax 040 / 3 76 01-199	7
info@schomerus.de	8
www.schomerus.de	8
 In Kooperation mit	9
www.sozialmanagementpartner.de	10
 Kooperation mit	10
HLB International	11
A world-wide network of independent	12
accounting firms and business advisers.	12

# I. Gemeinnützigkeit

## 1. Kein Verlust der Gemeinnützigkeit durch verspätete Abgabe der Steuererklärung

Einem Verein, der zu spät seine Steuererklärung abgegeben hat, kann nicht allein mit dieser Begründung die Gemeinnützigkeit abgesprochen werden.<sup>1</sup> Eine Verletzung von Steuererklärungspflichten kann zwar im Einzelfall zur Versagung der Gemeinnützigkeit führen, doch ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob die Art der Pflichtverletzung die Schlussfolgerung zulässt, dass die tatsächliche Geschäftsführung nicht ausschließlich auf die Erfüllung gemeinnütziger Zwecke bezogen ist. Eine rückwirkende Aberkennung der Gemeinnützigkeit kommt lediglich dann in Betracht, wenn die Vorschrift über die Vermögensbindung in schwerwiegender Weise verletzt wird.

## 2. Ausgliederung von Dienstleistungen in eine steuerpflichtige Service-GmbH

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat sich im Rahmen einer Verfügung dazu geäußert, was eine steuerbegünstigte Körperschaft in gemeinnützigkeitsrechtlicher Hinsicht zu beachten hat, wenn sie nichtbegünstigte Leistungen (Sekundär-/Tertiärleistungen wie z.B. Reinigungsdienst, Küche, technischer Dienst oder Bettenzentrale) in eine steuerpflichtige Service-GmbH ausgliedert, an der sie mehrheitlich beteiligt ist, und ihren steuerlichen Status der Gemeinnützigkeit dadurch nicht gefährden will.<sup>2</sup>

Zu beachten ist insoweit zunächst, dass die gemeinnützige Körperschaft den Erwerb der Geschäftsanteile an der steuerpflichtigen Service-GmbH nur unter Verwendung des zulässig gebildeten Vermögens einschließlich der freien Rücklage finanzieren darf. Ausgeschlossen ist insoweit der Rückgriff auf die zeitnah zu verwendenden Mittel, wozu auch der Gewinn aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gehört.

Überlässt die steuerbegünstigte Körperschaft nunmehr der Service-GmbH für die Erbringung der nichtbegünstigten Leistungen Räumlichkeiten einschließlich Inventar (z.B. Küche nebst Einrichtung), stellt dies keine für die Gemeinnützigkeit schädliche Verwendung von Mitteln dar, sofern das Nutzungsentgelt angemessen, also nach marktüblichen Konditionen ermittelt und festgelegt worden ist.

Von einem Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ist regelmäßig dann auszugehen, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft ein Gebäude und/oder Inventar des ideellen Bereichs einschließlich der steuerbegünstigten Zweckbetriebe, das mit zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwendenden Mitteln angeschafft oder hergestellt wurde, an die steuerpflichtige Service-GmbH vermietet. Diese für die Gemeinnützigkeit grundsätzlich schädliche Vermietung ist nach den Ausführungen des Bayerischen Landesamts für Steuern jedoch dann als unschädlich anzusehen, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft zulässig gebildetes Vermögen (insbesondere freie Rücklagen) in Höhe des Werts der vermieteten Wirtschaftsgüter zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet.

## 3. Spendenabzug bei gemeinnützigen Institutionen innerhalb der EU/EWR nach dem EuGH-Urteil vom 27.1.2009 – „Fall Persche“

Der Europäische Gerichtshof hatte im Jahr 2009 entschieden<sup>3</sup>, dass eine Beschränkung der einkommensteuerlichen Abziehbarkeit unmittelbar geleisteter Zuwendungen auf im Inland befindliche Zuwendungsempfänger gegen die europäische Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV, vormals Art. 56 EGV) verstößt. Eine Begünstigung ist vielmehr auch dann zu gewähren, wenn es sich um Institutionen aus Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder des gleichgestellten Europäischen Wirtschaftsraumes handelt.

Mit Schreiben vom 16.05.2011 hat das BMF die Voraussetzungen zum begünstigten Abzug von Spenden an gemeinnützige Organisationen im EU/EWR Ausland entsprechend der gesetzlichen Neuregelung in § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG ggf. i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG näher beschrieben<sup>4</sup>. Danach muss der ausländische Zuwendungsempfänger nach der Sat-

**Grundsätzlich entfällt die Gemeinnützigkeit nicht deshalb, weil ein Verein seine Steuererklärung zu spät abgegeben hat.**

**Wenn Dienstleistungen aus einer gemeinnützigen Einrichtung in eine steuerpflichtige Tochtergesellschaft ausgegliedert werden, ist bei der Gründung der Tochtergesellschaft bzw. bei dem Erwerb der Anteile darauf zu achten, dass hierfür nur "freie Mittel" verwendet werden dürfen. Leistungen zwischen der gemeinnützigen Einrichtung und der steuerpflichtigen Tochtergesellschaft können nur gegen ein angemessenes (fremdübliches) Entgelt erfolgen.**

**Voraussetzungen für einen Spendenabzug in Deutschland, wenn die Zuwendung an eine gemeinnützige Organisation im EU EWR Ausland erfolgt.**

<sup>1</sup> FG Münster, Urteil vom 30.06.2011; 9 K 2649/10K

<sup>2</sup> Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 02.11.2010 – S 2729.2.1-5/2 St 31, DStR 2010, S. 2518.

<sup>3</sup> EuGH, Urteil vom 27.01.2009, C-318/07, „Persche“, DStR 2009, S. 207.

<sup>4</sup> BMF-Schreiben vom 16.05.2011, IV C 4 – S 2223/07/0005:008, DStR 2011, S. 972.

zung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO).

Der ausländische Zuwendungsempfänger muss mithin die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben erfüllen, was der inländische Spender gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt nachweisen muss. Der Nachweis ist durch Vorlage geeigneter Belege zu erbringen. Dies sind vor allem die Satzung, ein Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung sowie Vorstandsprotokolle. Bescheinigungen über Zuwendungen von nicht im Inland steuerpflichtigen Organisationen reichen als alleiniger Nachweis nicht aus.

#### 4. Steuerliche Fragen bei der Durchführung von Festveranstaltungen

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat im Rahmen einer Kurzinformativbroschüre zu steuerlichen Fragen, die im Zusammenhang mit der Ausrichtung von Festveranstaltungen durch steuerbegünstigte Vereine regelmäßig auftreten können, Stellung genommen.<sup>5</sup> Insbesondere bietet die Kurzinformativ eine exemplarischen Überblick darüber, wie der Verein mit Einnahmen und Ausgaben steuerlich zu verfahren hat, die typischerweise mit der Durchführung einer Festveranstaltung einhergehen, wie z.B. Bewirtschaftung des Festzeltes (Eigenbewirtschaftung oder Verpachtung), Auftritt einer Musikkapelle, Organisation eines Festzuges oder Ausgabe einer Festschrift. Dabei gibt das Bayerische Landesamt für Steuern dem Ausrichter anhand zahlreicher Beispiele eine Hilfestellung dafür, zu entscheiden, ob die Einnahmen und Ausgaben veranlasst sind entweder durch die steuerbegünstigten Geschäftsbereiche (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung oder Zweckbetrieb) oder durch den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Vereins.

So wird in der Kurzinformativ beispielsweise mit Blick auf das für die Festveranstaltung aufgestellte Festzelt ausgeführt, dass die Einnahmen und Ausgaben daraus dem steuerbegünstigten Bereich der Vermögensverwaltung des Vereins zuzuordnen sind, wenn der Verein das Festzelt an einen Festwirt verpachtet, der ohne aktive Mitwirkung des Vereins (z.B. Mithilfe bei Bedienung und Ausschank) das Festzelt bewirtschaftet. Organisiert der Verein hingegen insbesondere den Speisen- und Getränkeverkauf sowie Barbetrieb und Zigarettenverkauf selbst, sind die Einnahmen und damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben (z.B. Wareneinkauf, Dekoration für das Festzelt, Genehmigungsgebühren, Lohn der Bedienungen inklusive Steuern und Sozialabgaben) dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Auch die Ausgaben für den Auftritt einer Musikkapelle sind in diesem Fall durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst.

Unterhält der Verein neben der Festveranstaltung weitere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (z.B. Trikotwerbung bei Sportvereinen), sind diese zu einem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zusammenzufassen. Der einheitliche steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb unterliegt nicht der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, wenn die Jahreseinnahmen einschließlich der Umsatzsteuer die Besteuerungsgrenze von derzeit € 35.000,00 nicht übersteigen.

Aus umsatzsteuerlicher Hinsicht ist der Verein im Hinblick auf die mit der Durchführung der Festveranstaltung verbundenen Lieferungen und sonstigen Leistungen grundsätzlich als Unternehmer anzusehen, mit Ausnahme der Tätigkeiten, die dem ideellen Bereich zuzuordnen sind. Soweit keine Steuerbefreiungstatbestände erfüllt sind, sind die Umsätze des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit dem Regelsteuersatz von 19 v.H. zu versteuern. Alle nichtsteuerfreien Umsätze des Zweckbetriebs und der Vermögensverwaltung können dem ermäßigten Steuersatz von 7 v.H. unterliegen. Sofern der Verein jedoch als Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG zu qualifizieren ist, braucht er keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Der Verein ist jeweils für ein Jahr Kleinunternehmer, wenn zum einen der Gesamtumsatz des Vorjahres € 17.500,00 nicht überschritten hat und zum anderen der Gesamtumsatz des laufenden Jahres voraussichtlich € 50.000,00 nicht übersteigen wird.

#### Beispiele für die steuerliche Behandlung einer Festveranstaltung

**Festveranstaltungen sind dem steuerbegünstigten Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen, wenn der Verein z.B. das Festzelt an einen Dritten verpachtet, der die Festveranstaltung durchführt.**

**Führt der Verein die Festveranstaltung selber durch, sind die Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Es ist die Besteuerungsgrenze von derzeit € 35.000,00 zu beachten.**

<sup>5</sup> Bayerisches Landesamt für Steuern, Kurzinformativ: Steuerliche Fragen zu Festveranstaltungen bei steuerbegünstigten Vereinen, Stand: 10/2011.

## 5. Weitere Verschiebung der Einführung der E-Bilanz sowie Sonderregelungen für gemeinnützige Körperschaften

Das BMF hat mit Datum vom 28.09.2011 ein Anwendungsschreiben bezüglich der elektronischen Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen (sog. „E-Bilanz“) veröffentlicht.<sup>6</sup> Nach § 5b EStG besteht für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermitteln, die Verpflichtung den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Die Regelung des § 5b EStG ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2011 beginnen, Tz. 26 des vorgenannten BMF-Schreibens. Allerdings wird es bei allen Steuerpflichtigen von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die E-Bilanz erst für das Kalenderjahr 2013, bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr erst für das Jahr 2012/2013, erfolgt (sog. „Nichtbeanstandungsregelung für 2012“, Tz. 26, 27 des BMF-Schreibens). Für das Jahr 2012 könnte damit weiterhin der Verpflichtung durch Vorlage in Papierform entsprochen werden.

Für gemeinnützige Körperschaften und juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art (BgA) ist nach Tz. 7 des BMF-Schreibens sogar eine noch weitergehende Übergangszeit zur Vermeidung unbilliger Härten vorgesehen. Danach müssen die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung von diesen Steuerpflichtigen erstmals für Kalenderjahre elektronisch übermittelt werden, die nach dem 31.12.2014 beginnen, d.h. in der Regel frühestens im Jahre 2016. In dieser Übergangszeit kann die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung weiterhin in Papierform abgegeben werden.

Darüber hinaus wird der sachliche Anwendungsbereich für die E-Bilanz für gemeinnützige Körperschaften und juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art (BgA) auf den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. den steuerpflichtigen Bereich des BgA begrenzt. Erstreckt sich bei einer von der Körperschaft oder Gewerbesteuer befreiten Körperschaft die Befreiung nur auf einen Teil der Einkünfte der Körperschaft (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung und Zweckbetrieb) und ist von der Körperschaft eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen, ist dieser Datensatz nach Tz. 5 des BMF-Schreibens elektronisch zu übermitteln.

## 6. Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat – ergänzend zu R 3.26 LStR (Begünstigte Tätigkeiten, Nebenberuflichkeit) – eine umfangreiche Verfügung zur Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten erlassen.<sup>7</sup> Neben allgemeinen Erläuterungen zu der Regelung des § 3 Nr. 26 EStG wird darin auch zu insgesamt 30 Einzelfällen Stellung genommen.

Nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt sind insgesamt drei Tätigkeitsbereiche:

- Nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit. Diesen Tätigkeiten liegt eine pädagogische Ausrichtung zugrunde, weil die genannten Personen bei ihrer Ausübung durch persönliche Kontakte Einfluss auf andere Menschen nehmen, um auf diese Weise deren Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern.
- Nebenberufliche künstlerische Tätigkeit.
- Nebenberufliche Pflege alter, kranker und behinderter Menschen.

Das Bayerische Landesamt für Steuern stellt in diesem Zusammenhang fest, dass, auch wenn ausschließlich (ohne Zusammenhang mit körperlicher Pflege) hauswirtschaftliche oder betreuende Hilfstätigkeiten für alte oder behinderte Menschen erbracht werden (z. B. Reinigung der Wohnung, Kochen, Einkaufen, Erledigung von Schriftverkehr), der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG zu gewähren ist, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind. Werden hingegen reine Hilfsdienste, wie z.B. Putzen, Waschen und Kochen im Reinigungsdienst und in der Küche von Altenheimen, Krankenhäusern, Behinderteneinrichtungen u.ä. Einrichtungen erbracht, stehen diese hauswirtschaftlichen Tätigkeiten den ambulanten Pflegediensten nicht gleich und fallen daher nicht unter § 3 Nr. 26 EStG, da keine häusliche Betreuung im engeren Sinne stattfindet und damit kein unmittelbarer persönlicher

**E-Bilanz erstmalig für das Kalenderjahr 2013 anwendbar. Sachlicher Anwendungsbereich für gemeinnützige Körperschaften ist auf den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begrenzt.**

**Die Verfügung behandelt 30 Einzelfälle dahingehend, ob die Voraussetzungen für eine steuerbefreite Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG vorliegt.**

<sup>6</sup> BMF-Schreiben vom 28.09.2011, IV C 6 – S 2133-b/11/10009, BStBl 2011 I, S. 855.

<sup>7</sup> Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 08.09.2011 – S 2121.1.1-1/33 St 32.

Bezug zu den gepflegten Menschen entsteht. Die Leistungen werden primär für das jeweilige Heim oder Krankenhaus erbracht und betreffen daher nur mittelbar die pflegebedürftigen Personen.

Im Hinblick auf die insgesamt 30 Einzelfälle nimmt das Bayerische Landesamt für Steuern exemplarisch auch zu den Tätigkeiten von Rettungssanitätern Stellung und stellt insoweit fest, dass Vergütungen, die ein Rettungssanitäter im Bereitschafts- oder Sanitätsdienst bei Sportveranstaltungen, kulturellen Veranstaltungen, Festumzügen sowie vergleichbaren Veranstaltungen oder in Rettungs- und Krankentransportwagen erhält, nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt sind.

## 7. Gemeinnützigkeit von Bürgerbusvereinen

Einrichtungen, die einen Bürgerbus betreiben und damit ihrem Zweck nach der Durchführung des Personennahverkehrs im ländlichen Raum dienen, verfolgen in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke und treten in Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben. Das Anbieten solcher Beförderungsleistungen ist kein gemeinnütziger Zweck im Sinne von § 52 Abs. 2 AO; das für einen gemeinnützigen Träger unabdingbare Erfordernis selbstlosen Handelns nach § 55 AO kann bei Bürgerbusvereinen grundsätzlich nicht festgestellt werden; eine Anerkennung als gemeinnützig scheidet daher aus.<sup>8</sup>

**Bürgerbusvereine sind nicht gemeinnützig.**

## II. Ertragssteuern / wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb

### 1. Behindertengerechte Ferienanlage als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

In dem vom Finanzgericht Berlin-Brandenburg zu entscheidenden Streitfall betrieb ein gemeinnütziger Verein, dessen Zweck die berufliche und gesellschaftliche Eingliederung von Menschen mit Behinderung war, eine behindertengerechte Ferienanlage.<sup>9</sup> Die Ferienanlage wurde sowohl an Menschen mit Behinderung als auch an nichtbehinderte Gäste vermietet und stand somit jedermann zur Verfügung. Zur Pflege und Gestaltung der Außenanlagen der Ferienanlage wurden Menschen mit Behinderung eingesetzt, die ansonsten in den von einer ebenfalls gemeinnützigen GmbH betriebenen und nach den Vorschriften des SGB III förderfähigen Werkstätten für behinderte Menschen arbeiteten. Mit der gemeinnützigen GmbH bestand eine umsatzsteuerliche Organschaft zum Verein.

**Behindertengerechte Ferienanlage ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.**

Das FG stufte den Betrieb der Ferienanlage als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ein mit der Folge, dass die Umsätze aus der Vermietung der Ferienanlage dem Regelsteuersatz von derzeit 19 v.H. unterliegen und nicht gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG ermäßigt zu besteuern sind. Nach den Feststellungen des FG war die Ferienanlage selbst nicht als Einrichtung zur Teilhabe behinderter Menschen am Arbeitsleben im Sinne des § 136 Abs. 1 Satz 1 SGB IX anzusehen. Die Ferienanlage bot lediglich die Möglichkeit, dass die in den Werkstätten tätigen Menschen mit Behinderung die Gartenpflegearbeiten übernahmen. Dies allein führt jedoch weder dazu, dass die Ferienanlage zu einer Werkstatt für Menschen mit Behinderung wird, noch dass für diese Einrichtung der ermäßigte Steuersatz gilt. Darüber hinaus ergibt sich eine Qualifikation der vom Verein betriebenen Ferienanlage auch nicht dadurch, dass die von der gemeinnützigen GmbH betriebenen Werkstätten die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs erfüllen. Insbesondere führt die umsatzsteuerliche Organschaft nicht dazu, dass der Verein und die gemeinnützige GmbH auch in sozialrechtlicher Hinsicht als Einheit zu behandeln sind.

### 2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Laborleistungen eines Blutspendedienstes

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat mit Blick auf die gesetzlich vorgeschriebene Vornahme von Laborprüfungen zur Verträglichkeit des Spenderbluts mit dem Empfängerblut (sog. Kreuzprobe) durch die Blutspendedienste die einhellige Auffassung der Bundes- und Landesfinanzverwaltungen mitgeteilt, dass diese Tätigkeit als Zweckbetrieb nach § 65 AO

**Laborleistungen eines Blutspendedienstes einer Wohlfahrtseinrichtung kann ein Zweckbetrieb nach § 65 AO sein.**

<sup>8</sup> OFD Rheinland v. 14.02.2011 – S 0171 – 2011/0004.

<sup>9</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 08.03.2011, 5 K 5060/08, EFG 2011, S. 1750.

zu behandeln ist.<sup>10</sup> In der Verfügung bringt das Bayerische Landesamt für Steuern zwar zum Ausdruck, dass auch im Gesundheitswesen zum Schutze der steuerpflichtigen Wettbewerber die Prüfung von Wettbewerbsgesichtspunkten (§ 65 Nr. 3 AO) erforderlich ist, im Rahmen der Frage, ob im Einzelfall ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb nach § 65 AO angenommen werden kann.<sup>11</sup> Bezogen auf die Vornahme der Kreuzprobe von im Auftrag eines Krankenhauses bzw. Arztes handelnder Blutspendedienste wird jedoch festgestellt, dass der Wettbewerb zu Laboren, die aufbereitetes Spenderblut weiter veräußern, nicht über das unvermeidbare Maß hinausgeht.

### 3. Behindertenfahrdienst als Zweckbetrieb

Das FG Sachsen<sup>12</sup> hat entschieden, dass ein Behindertenfahrdienst ein umsatzsteuerfreier Zweckbetrieb sein kann, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- 2/3 der Leistungen des Behindertenfahrdienstes kommen hilfsbedürftigen Personen im Sinne des § 53 AO zugute; in diesem Fall kommt es auf die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach § 65 AO nicht an.
- Die Leistungen des Behindertenfahrdienstes dienen ausschließlich und unmittelbar mildtätigen Zwecken.
- Der Verein ist Mitglied eines amtlich anerkannten Verbandes der Freien Wohlfahrtspflege.
- Die Leistungen des Fahrdienstes kommen den behinderten Personen unmittelbar zugute; auf eine Vertragsbeziehung zwischen dem gemeinnützigen Träger und der behinderten Person kommt es nicht an.
- Das Preisabstandsgebot des § 4 Nr. 18 lit. c UStG ist gewahrt.
- Auf die Frage, ob die Fahrdienstleistungen mit Spezialfahrzeug und Betreuer vorgenommen werden, kommt es dann nicht mehr an. Das Finanzamt hat gegen das Urteil Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt.<sup>13</sup>

### 4. Übergangsregelung zur Regelbesteuerung von Selbstversorgungseinrichtungen

Der Bundesfinanzhof hatte in 2009 den Anwendungsbereich der Steuerbegünstigung für Selbstversorgungseinrichtungen von gemeinnützigen Körperschaften nach § 68 Nr. 2 lit. b AO deutlich eingeschränkt.<sup>14</sup> Nach Auffassung des BFH umfasst die Steuerbegünstigung für Selbstversorgungseinrichtungen nach seinem Sinn und Zweck nur solche Einrichtungen, die nicht regelmäßig ausgelastet sind und deshalb gelegentlich auch Leistungen an Dritte erbringen; wenn und soweit Selbstversorgungseinrichtungen aber über Jahre hinweg Leistungen an Dritte ausführen und hierfür auch personell entsprechend ausgestattet sind, sollen die Zweckbetriebsvergünstigungen nicht zum Ansatz kommen.

Das Bundesfinanzministerium hat nun in einem koordinierten Ländererlass festgehalten, dass bei Selbstversorgungsbetrieben, die bereits am 01.01.2010 bestanden haben, bis zum Ende des Veranlagungszeitraums 2012 keine nachteiligen Folgen aus dem BFH-Urteil gezogen werden sollen.<sup>15</sup> Für nach dem 31.12.2009 gegründete Selbstversorgungsbetriebe gilt diese Übergangsregelung hingegen nicht.

### 5. Beteiligung an Vermögensverwaltender Personengesellschaft ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.<sup>16</sup> Eine gemeinnützige Stiftung erzielte als Kommanditistin Einkünfte aus Beteiligungen an drei gewerblich geprägten Personengesellschaften, die ihrerseits vermögensverwaltende Tätigkeiten aus-

**Behindertenfahrdienste können umsatzsteuerfreie Zweckbetriebe sein. Es kommt nicht darauf an, ob die Fahrdienstleistungen mit einem Spezialfahrzeug und einem Betreuer vorgenommen werden. Revision eingelegt.**

**Selbstversorgungsbetriebe, die bereits am 01.01.2010 bestanden haben, sind insgesamt steuerbegünstigt bis zum Ende des Veranlagungszeitraums 2012.**

**Die Beteiligung einer gemeinnützigen Einrichtung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ist dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen, wenn die Personengesellschaft selbst vermögensverwaltend tätig ist.**

<sup>10</sup> Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 31.01.2011 – S 0184.2.1-8/2 St 31.

<sup>11</sup> Zustimmung: Finanzgericht Münster, Urteil vom 30.05.2011, 9 K 73/09 K, F.

<sup>12</sup> FG Sachsen, Urteil v. 16.11.2010, 8 K 326/10.

<sup>13</sup> BFH V R 16/11.

<sup>14</sup> BFH-Urteil v. 29.01.2009, V R 46/06.

<sup>15</sup> BMF-Schreiben v. 12.04.2011, BStBl 2011 I, 538.

<sup>16</sup> BFH-Urteil v. 25.05.2011, I R 60/10.

übten. Das Finanzamt behandelte die Beteiligungserträge als steuerpflichtige Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Das Hessische Finanzgericht<sup>17</sup> und ihm folgend der Bundesfinanzhof stellten dagegen fest, dass Beteiligungen eines gemeinnützigen Trägers an gewerblich geprägten Personengesellschaften dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind, wenn die Personengesellschaft selbst vermögensverwaltend tätig ist. Die Fiktion der gewerblichen Prägung des Einkommensteuergesetzes wirke nicht bei der Beurteilung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes nach § 14 AO; eine an sich vermögensverwaltende Tätigkeit führe deshalb trotz gewerblicher Prägung zu Einkünften aus Vermögensverwaltung beim gemeinnützigen Gesellschafter.

## 6. Umfang der Gewerbesteuerbefreiung von Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeeinrichtungen

Alten-, Altenwohn- oder Pflegeheime sowie Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen sind unter den vom Gesetz genannten Voraussetzungen gem. § 3 Nr. 20 lit. c und d GewStG 2002 von der Gewerbesteuer befreit. Dies gilt allerdings nur für solche Tätigkeiten, die für den Betrieb der Einrichtungen notwendig sind. Überschüsse aus Tätigkeiten, die als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln sind, werden von dieser Steuerbefreiung nicht erfasst. So fallen z.B. Überschüsse aus Gästeessen und Gästeübernachtungen, Werbeerträge aus der Hauszeitung, Lieferung von Gas, Strom und Wasser aus einem Blockheizkraftwerk an Dritte sowie einem Bäderbetrieb, der auch durch Dritte genutzt wurde, nach Auffassung des BFH nicht unter die Gewerbesteuerbefreiung.<sup>18</sup>

**Eine Gewerbesteuerbefreiung für Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime gilt nicht für Tätigkeiten, die als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt werden.**

## III. Umsatzsteuer

### 1. Umsatzsteuerbefreiung für Hausnotruf-Dienst

Ein eingetragener Verein, der nach seiner Satzung Rettungsdienstleistungen, Krankentransporte und soziale Hilfsdienste durchführt und als gemeinnützigen Zwecken dienend anerkannt ist, kann seine Leistungen im Hausnotruf-Dienst umsatzsteuerfrei anbieten.<sup>19</sup> In dem Entscheidungsfall bestand Einigkeit darin, dass der klagende Verein sich nicht auf die Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG berufen konnte, weil er kein amtlich anerkannter Verband der freien Wohlfahrtspflege i.S.v. § 23 UStDV war und einem solchen Verband auch nicht als Mitglied angeschlossen war. Die Leistungen im Hausnotruf seien allerdings nach Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der Richtlinie 77/388/EWG als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen umsatzsteuerfrei; entsprechend dem Zweck des Vereins seien die Leistungen alten, kranken und behinderten Personen sowie sozial Hilfsbedürftigen zugute gekommen. Die Berufung auf Unionsrecht sei daher zulässig.

**Leistungen eines Hausnotruf-Dienstes sind auch nach Europarecht umsatzsteuerbefreit.**

Für den vom Verein betriebenen Menüservice verneinte der Bundesfinanzhof dagegen die Umsatzsteuerbefreiung. Nach seiner Ansicht handele es sich bei einem Menüservice weder um eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter, noch seien die von ihm erbrachten Leistungen eng mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbunden. Hier stellt sich jedoch die Frage, ob der ermäßigte Steuersatz für die Lieferung von Nahrungsmitteln anzuwenden ist; dies kann erst entschieden werden, wenn der EuGH sich dazu in den vom Bundesfinanzhof vorgelegten Fällen geäußert hat.

**Ein Menüservice ist dagegen nicht nach Europarecht umsatzsteuerbefreit.**

### 2. Golfclub: Einzelunterricht ist umsatzsteuerfrei

Ein Golfclub in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins, der als gemeinnützig anerkannt ist, kann sich für die Inanspruchnahme der Umsatzsteuerfreiheit bei Einzelunterrichtsstunden unmittelbar auf Unionsrecht berufen.<sup>20</sup> In dem zugrundeliegenden Fall beschäftigte ein Golfverein angestellte Golflehrer, die gegenüber den Vereinsmitgliedern gegen Entgelt Golfeinzelunterricht erteilten. Der BFH ließ offen, ob die Erteilung von Golfeinzelunterricht in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 lit. a UStG (Veranstaltungen beherrschender Art) fällt. Der Verein könne sich unmittelbar auf europäisches Mehr-

**Einzelunterricht ist umsatzsteuerbefreit nach nationalen und/oder nach Europarecht.**

<sup>17</sup> Hessisches Finanzgericht, Urteil v. 23.06.2010, IV K 2258/09.

<sup>18</sup> BFH-Urteil vom 22.06.2011; I R 43/10

<sup>19</sup> BFH-Urteil v. 01.12.2010, XI R 46/08.

<sup>20</sup> BFH-Urteil v. 02.03.2011, XI R 21/09, BFH/NV 2011, 1456.

wertsteuerrecht – hier Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. m der Richtlinie 77/388/EWG, der Leistungen in engem Zusammenhang mit Sport oder Körpererächtigung gegenüber Sporttreibenden von der Umsatzsteuer befreit – berufen.

### 3. Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen eines gemeinnützigen Vereins im Rahmen des betreuten Wohnens

Ein gemeinnütziger Verein, der im Auftrag eines Dritten (hier einer KG) Leistungen der Altenhilfe im Bereich des „betreuten Wohnens“ gegenüber Senioren erbringt, die Wohnungen bei der KG gemietet haben, kann sich auf eine Umsatzsteuerbefreiung unmittelbar nach Europäischem Recht (hier: Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der Richtlinie 77/388/EWG) berufen.<sup>21</sup> Danach genügt es, wenn Leistungen erbracht werden, die eng mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbunden sind. Die von einem gemeinnützigen Verein erbrachten Leistungen sind im Bereich des „betreuten Wohnens“ geprägt durch die Elemente, die unter die Altenhilfe fallen und gegenüber hilfsbedürftigen Personen erbracht werden. Auch wenn kein direktes Vertragsverhältnis des Vereins mit den hilfsbedürftigen Personen besteht, ist dies solange unschädlich, als die Betreuungsleistung tatsächlich gegenüber diesen Personen erbracht wird.

### 4. Umsatzsteuerfreiheit von Medienlieferungen und im Rahmen eines „Betreuten Wohnens“ angebotenen Hausnotrufs

Ein Alten- und Pflegeheim ist auf eine funktionierende Versorgung mit Speisen und Getränken angewiesen. Wird dies durch eine die Kantine betreibende Kapitalgesellschaft sichergestellt, sind die Medienverträge zwischen dem Pflegeheimbetreiber und der Kantinenbetreiberin über die Lieferung von Elektrizität, Wasser und Fernwärme in einem so engen Zusammenhang mit den Umsätzen aus dem Betrieb des Alten- und Pflegeheims zu sehen, dass hier eine Steuerfreiheit des Alten- und Pflegeheimbetreibers nach § 4 Nr. 16 d UStG a.F. einschlägig ist.<sup>22</sup>

Ebenfalls steuerbefreit sind die Umsätze aus den Betreuungsverträgen, die mit Bewohnern des Bereichs „betreutes Wohnen“ und dem Alten- und Pflegeheimbetreiber geschlossen werden und u.a. Hausnotrufdienstleistungen zum Gegenstand haben. Diese Umsätze sind durch unmittelbare Anwendung europäischen Rechts (hier des Art. 132 Art. 1 lit. g MwSt-SystRL) von der Umsatzsteuer befreit.

Nicht von einer Umsatzsteuerbefreiung umfasst ist nach Auffassung des FG Berlin Brandenburg allerdings ein den Bewohnern des Bereichs „Betreutes Wohnen“ zur Verfügung gestellter Wäscheservice. Dabei handelt es sich nach Auffassung des Gerichts nicht um eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen.

### 5. Steuerbefreiung für Krankentransporte mit Kombifahrzeugen

Nach § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG sind Umsätze aus der Beförderung von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind, umsatzsteuerfrei. Der BFH hatte hierzu bereits im Jahr 2004 entschieden<sup>23</sup>, dass ein Fahrzeug dann für die Beförderung von kranken und verletzten Personen besonders eingerichtet ist, wenn es im Zeitpunkt der Beförderung nach seiner gesamten Bauart und Ausstattung speziell für die Beförderung verletzter und kranker Personen bestimmt ist. Der BFH hat damit klargestellt, dass es für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG unschädlich ist, wenn es sich bei dem eingesetzten Fahrzeug um ein so genanntes Kombifahrzeug handelt, mit dem – ggf. nach entsprechender Umrüstung – sowohl kranke und verletzte Personen steuerbefreit als auch andere Personen steuerpflichtig befördert werden können. Entscheidend ist lediglich, dass das Fahrzeug im Zeitpunkt der begünstigten Beförderung die typischen Merkmale eines Krankenfahrzeugs aufweist.

Das BMF hat dieses Urteil nunmehr zum Anlass genommen, den Abschnitt 4.17.2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) entsprechend zu ändern.<sup>24</sup> In Abschnitt 4.17.2 Abs. 1 UStAE führt das BMF aus, dass neben Liegen und Spezialsitzen auch eine Bodenverankerung für Rollstühle, eine Auffahrrampe sowie eine seitlich ausfahrbare Trittstufe als

**Leistungen eines gemeinnützigen Vereins im Rahmen des betreuten Wohnens sind nach Europarecht auch dann umsatzsteuerbefreit, wenn kein direktes Vertragsverhältnis mit der hilfsbedürftigen Person besteht.**

**Lieferung von Elektrizität etc. eines Pflegeheimbetreibers an einen Kantinenbetreiber sind umsatzsteuerbefreit.**

**Die Leistung eines Wäscheservices des Pflegeheims an die Bewohner sind nicht umsatzsteuerbefreit.**

**Steuerbefreiung für Krankentransporte mit Kombifahrzeugen bei speziellen Einrichtungen in dem Fahrzeug (Bodenverankerung für Rollstühle, Auffahrrampe, seitliche ausfahrbare Trittstufen).**

<sup>21</sup> BFH-Urteil vom 08.06.2011; XI R 22/09.

<sup>22</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18.01.2011; 5 K 5110/07

<sup>23</sup> BFH, Urteil vom 12.08.2004, V R 45/03, BStBl 2005 II, S. 314.

<sup>24</sup> BMF-Schreiben vom 07.04.2011, IV D3 – S 7174/10/10002, BStBl. 2011 I, S. 306.



spezielle Einrichtungen für den Transport von Kranken und Verletzten im Sinne des § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG sein können.

Darüber hinaus hat das BMF in Abschnitt 4.17.2 Abs. 2 S. 3 UStAE klargestellt, dass es der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG auch nicht entgegensteht, wenn es sich um eine Mischfahrt handelt, also bei einer Fahrt der Unternehmer neben kranken und verletzten Personen in einem hierfür besonders eingerichteten Fahrzeug auch weitere Personen befördert. Insoweit ist lediglich das auf die Beförderung der weiteren Personen entfallende Entgelt steuerpflichtig. Sofern der Unternehmer ein für steuerfreie und steuerpflichtige Beförderungsleistungen einheitliches Entgelt erhält, ist dieses aufzuteilen.

## 6. Verpflegung von Seminarteilnehmern grundsätzlich nicht steuerfrei / Ermäßigter Steuersatz oder Regelbesteuerung

Der BFH hat in seiner neueren Rechtsprechung entschieden, dass die Verpflegung von Seminarteilnehmern nur bei geringfügigen Verpflegungsleistungen steuerfrei ist.<sup>25</sup> In dem Streitfall hatte ein Unternehmer Tagesseminare veranstaltet, die in den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG fielen und daher umsatzsteuerfrei erbracht werden konnten. Des Weiteren bot der Unternehmer den Teilnehmern eine umfangreiche Verpflegung während des Seminartages an, für die er den Teilnehmern kein separates Entgelt in Rechnung stellte. Vielmehr wies der Unternehmer darauf hin, dass der Seminarpreis sowohl Seminarunterlagen als auch die Verpflegung der Teilnehmer enthalte, ohne hierzu nähere Angaben zu machen.

Hierzu führt der BFH in seinen Entscheidungsgründen aus, dass die Verpflegung von Seminarteilnehmern nur dann als Nebenleistung zur steuerbefreiten Hauptleistung gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG zu behandeln ist, wenn

- der Umsatz oder die Nebenleistung keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten und
- es sich um eine für die Aus- und Fortbildung unerlässliche Leistung handelt, die also nicht als nur nützliche Maßnahme anzusehen ist, die vorrangig dazu dient, den Komfort und das Wohlbefinden bei der Inanspruchnahme der Bildungsmaßnahme zu steigern.

Ob eine Verpflegung der Seminarteilnehmer als unerlässliche Leistung im vorgenannten Sinne angesehen werden kann, hängt maßgeblich von der Art und Weise der Verpflegung ab. Der BFH nimmt insoweit Bezug auf eine Entscheidung des EuGH<sup>26</sup>, worin das Gericht zur Verpflegung von Arbeitnehmern bei Unternehmensbesprechungen entschieden hatte, dass die Gewährleistung der Kontinuität und des ordnungsgemäßen Sitzungsablaufs es rechtfertigen, dass die teilnehmenden Arbeitnehmer mit Sandwiches und kalten Gerichten, die im Sitzungsraum serviert werden, beköstigt werden. Daran lässt sich ablesen, welche Art und Weise die Verpflegung haben darf, um als unerlässlich für die Aus- und Fortbildung angesehen werden zu können. Der BFH hält daher namentlich die Verpflegung mit „kalten oder kleinen Gerichten im Seminarraum“ als unerlässlich für die Durchführung von ganztägigen Seminaren.

Bietet der Seminarorganisator den Teilnehmern jedoch in größerem Umfang warme Speisen in restaurantähnlichen Räumlichkeiten an, handelt es sich um eigenständige steuerpflichtige Leistungen. Auch wenn für die jeweilige Fortbildungsveranstaltung ein Gesamtbetrag in Rechnung gestellt wird, sind die Vorgaben des § 14 UStG bei der Ausstellung von Rechnungen zu beachten, um nicht den Vorsteuerabzug aus § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG zu gefährden.

Im Hinblick auf die Frage, ob die steuerpflichtigen Verpflegungsumsätze der Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG zu versteuern sind oder dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG unterliegen, hat das Finanzgericht Münster kürzlich entschieden, dass diese Leistungen nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 3 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.<sup>27</sup> Aus der Anwendbarkeit der Zweckbetriebsregelung des § 68 Nr. 8 AO, wonach auch die Beherbergung und Beköstigung von Veranstaltungsteilnehmern dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzu-

**Bei sog. Mischfahrten muss das Entgelt in steuerfreie und steuerpflichtige Beförderungsleistungen aufgeteilt werden.**

**Verpflegung von Seminarteilnehmern sind nur dann umsatzsteuerbefreit, wenn "kalte oder kleine Gerichte im Seminarraum" serviert werden.**

**Warme Speisen in restaurantähnlichen Räumlichkeiten sind eigenständige steuerpflichtige Leistungen.**

<sup>25</sup> BFH, Urteil vom 07.10.2010, V R 12/10, BStBl 2011 II, S. 303.

<sup>26</sup> EuGH, Urteil vom 11.12.2008, C-371/07, „Danfoss A/S“, „AstraZeneca A/S“, Slg. 2008, I-9549

<sup>27</sup> Finanzgericht Münster, Urteil vom 15.03.2011, 15 K 3840/08, EFG 2011, S. 1574.

ordnen sind, kann also nicht automatisch auch auf die umsatzsteuerliche Begünstigung dieser Leistungen geschlossen werden. Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 1 UStG kommt für Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, daher nur dann zur Anwendung, wenn

- entweder die Erbringung dieser Zusatzangebote an die Seminarteilnehmer bereits ausdrücklich als Zweck in der Satzung des gemeinnützigen Seminaranbieters benannt wird,
- oder der Zweckbetrieb nicht zu mehr als 50 v.H. aus Einnahmen finanziert wird, die aus Leistungen stammen, die üblicherweise der Regelbesteuerung unterliegen, wenn sie von einem nicht steuerbegünstigten Wettbewerber erbracht werden. Hiervon umfasst sind also insbesondere die Verpflegungsleistungen, nicht hingegen die Beherbergungsleistungen, die nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG regulär mit 7 v.H. zu versteuern sind.

## 7. Krankenhausumsätze einer Privatklinik

Der 15. Senat des Finanzgerichts Münster hat mit Beschluss vom 18.04.2011 entschieden, dass es nach seiner Auffassung ernstlich zweifelhaft sei, dass die Krankenhausumsätze einer Privatklinik, die unzweifelhaft nicht in den persönlichen Anwendungsbereich der nationalen Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG unterfällt, mit Umsatzsteuer belastet werden.<sup>28</sup>

Das für die Privatklinik zuständige Finanzamt hatte insoweit zunächst zutreffend festgestellt, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG mit Blick auf die Privatklinik nicht erfüllt waren, da es sich bei der in der Rechtsform einer GmbH betriebenen Privatklinik um keine öffentliche Klinik bzw. nach § 108 SGB V zugelassene Klinik handelte. In der Folge unterwarf das Finanzamt sämtliche Umsätze der Privatklinik der Umsatzsteuer. Gegen den Umsatzsteuerbescheid legte die Privatklinik Einspruch ein und stellte einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung. Die Privatklinik berief sich darauf, dass die Regelung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG nicht gemeinschaftsrechtskonform sei und sie sich unmittelbar auf die Steuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) berufen könne.

Nach summarischer Prüfung anhand des aktenkundigen Sachverhalts hat das Finanzgericht insoweit Zweifel daran festgestellt, ob mit der seit dem 01.01.2009 allein an Kriterien des Sozialrechts bzw. des SGB anknüpfenden Vorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG eine richtlinienkonforme Umsetzung der Vorgabe in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b Mehrwertsteuersystemrichtlinie erfolgt ist, in der bei privaten Krankenanstalten darauf abgestellt wird, dass diese ihre Umsätze unter Bedingungen erbringen, welche mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind.

Im Streitfall bot die Privatklinik ein mit Blick auf öffentliche Kliniken bzw. nach § 108 SGB V zugelassenen Kliniken vergleichbares Leistungsspektrum an. Des Weiteren betrug der Anteil der gesetzlich versicherten Patienten der Privatklinik im Streitjahr 35 v.H., so dass die Privatklinik nach den Feststellungen des Finanzgerichts ihre Leistungen in nicht unerheblichem Umfang auch gegenüber gesetzlich krankenversicherten Patienten erbracht hat. Die Kosten der gesetzlich versicherten Patienten wurden zudem durch die Sozialleistungsträger auch überwiegend vollständig oder mit Abschlägen getragen.

Des Weiteren führt das Finanzgericht Münster an, dass rechtliche Bedenken an der Neufassung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG auch bereits im Gesetzgebungsverfahren vom Bundesrat geäußert worden waren.<sup>29</sup> Nach Auffassung des Finanzgerichts war daher die Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides in voller Höhe gerechtfertigt.

## 8. Umsatzsteuer bei Physiotherapeuten und staatlich geprüften Masseuren

Das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen hat in einem Erlass eine Abgrenzung darüber getroffen, wann ein Physiotherapeut oder staatlich geprüfter Masseur eine nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG steuerbefreite Heilbehandlung erbringt und wann von einer sog. Well-

**Krankenhausumsätze einer Privatklinik können nach Europarecht umsatzsteuerbefreit sein.**

**Physiotherapeuten oder staatliche geprüfte Masseure erbringen umsatzsteuerbefreite Heilbehandlungen, wenn ärztliche Verordnung vorliegt oder Leistung im Rahmen einer Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme erbracht wird.**

<sup>28</sup> Finanzgericht Münster, Urteil vom 18.04.2011, 15 V 111/11 U, EFG 2011, S. 1380.

<sup>29</sup> Beschluss des Bundesrates vom 19.12.2008, BR-Drucksache 896/08.

nessmaßnahme auszugehen ist, die nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG regelmäßig dem ermäßigten Steuersatz von 7 v.H. unterliegt.<sup>30</sup>

Von einer steuerbefreiten Heilbehandlung ist danach insoweit auszugehen, als diese zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen wird. Dabei muss ein therapeutisches Ziel im Vordergrund stehen.

Handelt es sich hingegen um Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe im Sinne des § 20 SGB V, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug haben, weil sie lediglich „den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern“ sollen, sind es keine steuerbefreiten Heilbehandlungen. Dies trifft des Weiteren auch für Massageleistungen zu, die ohne vorherige ärztliche Anordnung lediglich aus kosmetischen Gründen oder zur Verbesserung des Wohlbefindens (Wellness) durchgeführt werden.

Um in jedem Einzelfall den erforderlichen Nachweis der Steuerbefreiung führen zu können, ist entweder die Vorlage einer ärztlichen Verordnung erforderlich oder die Leistungen müssen im Rahmen einer Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme erbracht werden. In diesem Zusammenhang stellt der Erlass klar, dass Behandlungen im Anschluss/Nachgang einer ärztlichen Diagnose, für die die Patienten die Kosten selbst tragen, grundsätzlich nicht als steuerfreie Heilbehandlung angesehen werden (steuerpflichtige Präventionsmaßnahme). Dieser Grundannahme kann der Physiotherapeut oder staatlich geprüfte Masseur nur unter Vorlage einer ärztlichen Verordnung entgegenreten. Soweit der Physiotherapeut oder staatlich geprüfte Masseur bis zum 31.12.2011 derartige Anschlussbehandlungen vornimmt, beanstandet die Finanzverwaltung die Steuerbefreiung nicht, wenn die Leistung auf die Diagnose des Arztes gestützt wird und weiterhin zur Behandlung der darin festgestellten Symptome dient.

## 9. Zum Begriff der umsatzsteuerfreien Heilbehandlung

Der BFH hat im Urteil vom 29.06.2011 entschieden, dass die Umsätze aus dem Herauslösen von Gelenkknorpelzellen aus dem einem Menschen entnommenen Knorpelmaterial und ihre anschließende Vermehrung zur Reimplantation zu therapeutischen Zwecken nach § 4 Nr. 14 UStG steuerbefreit sind, wenn diese Tätigkeiten von Ärzten oder im Rahmen eines ärztähnlichen Berufes ausgeübt werden.<sup>31</sup>

Im Urteilsfall hatte ein deutsches Biotechnologie-Unternehmen von Ärzten oder Kliniken übersandtes Knorpelmaterial in seinem Labor so bearbeitet, dass die Gelenkknorpelzellen herausgelöst und nach spezieller Aufbereitung durch Züchtung vermehrt werden konnten. Die gezüchteten Zellen wurden dem behandelnden Arzt oder der Klinik zur Reimplantation beim Patienten zurückgesandt. Soweit diese Leistungen an Empfänger in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union erbracht wurden, unterwarf das Unternehmen die Umsätze nicht der Umsatzsteuer, weil es sie für im Inland nicht steuerbar hielt.

Der BFH folgte dieser Auffassung nicht, hielt es aber für möglich, dass diese Umsätze gemäß § 4 Nr. 14 S. 1 UStG steuerfrei seien und legte diese Frage dem EuGH zur Entscheidung vor.<sup>32</sup> Dieser hat daraufhin entschieden, dass es sich bei den vorbeschriebenen Leistungen um Heilbehandlungen handele.<sup>33</sup>

**Umsatzsteuerfreie Heilbehandlung liegt nach Europarecht vor bei Umsätzen aus dem Herauslösen von Gelenkknorpelzellen und ihre anschließende Vermehrung zur Reimplantation zu therapeutischen Zwecken.**

<sup>30</sup> FinMin. NRW, Erlass vom 04.07.2011, S 7170 – 26 – VA 4, DB 2011, S. 2062.

<sup>31</sup> BFH, Urteil vom 29.06.2011, XI R 52/07.

<sup>32</sup> BFH, Beschluss vom 01.04.2009, XI R 52/07, BStBl II 2009, S. 563.

<sup>33</sup> EuGH, Urteil vom 18.11.2010, C-156/09, „Verigen Transplantation Service International AG“, DStRE 2011, S. 311.

## IV. Sonstiges

### 1. Vereinsrecht: Abgrenzung Idealverein/Wirtschaftsverein

Ein Verein, der einen Zweck verfolgt, der zwar ideeller Natur und obendrein sogar gesellschaftlich begrüßenswert ist – vorliegend ging es um einen Verein, der als Satzungszweck die Kinder-, Jugend- und Familienhilfe verfolgte –, kann nach Auffassung des Kammergerichts Berlin dennoch ein wirtschaftlicher Verein sein und dementsprechend nicht als Idealverein in das Vereinsregister eingetragen werden.<sup>34</sup> Grund dafür ist aus Sicht des Gerichts, dass auch solche Zwecke kommerzialisiert werden können. Durch die Inanspruchnahme von staatlichen Subventionen oder Fördermitteln sowie der entgeltlichen Anbietetung von Leistungen könne ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entstehen; das werde auch deutlich daran, dass es im Bereich von Kindergärten/-tagesstätten zahlreiche gewerbliche Betreiber gebe, die ihre Kindergärten in Form einer GmbH betreiben. Es komme nicht auf den Zweck als solchen an, sondern auf die Art und Weise, wie dieser verfolgt werde. Auf eine Gewinnerzielungsabsicht komme es hierbei nicht an. Eine derartige wirtschaftliche Betätigung falle auch nicht unter das sog. Nebenzweckprivileg.

### 2. Vereinsrecht: Grunderwerbsteuer beim Übergang des Vereinsvermögens

Löst sich ein Sportverein auf und wird im Zuge dieser Auflösung Vereinsvermögen auf einen aus einer früheren Vereinsabteilung neu gegründeten Verein übertragen, unterliegt dieser Übergang nach Auffassung des FG Düsseldorf gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn die Satzung des aufgelösten Vereins zur Übertragung des Vermögens verpflichtete.<sup>35</sup>

Eine Steuerbefreiung kommt nur dann gem. § 3 Nr. 2 GrEStG in Betracht, wenn die Zuwendung freigiebig – im Rahmen einer Schenkung – und nicht aufgrund satzungsgemäßer Verpflichtung erfolgt.

## 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

Bülowstr. 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

Prof. Dr. Bernhard Schwarz  
Rechtsanwalt · Steuerberater

Thomas Krüger  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht

Wieland Kirch  
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Manfred Lehmann  
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Jörn J. Rahden  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Arbeitsrecht

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

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>34</sup> Kammergericht Berlin, Beschluss vom 18.01.2011; 25 W 14/10.

<sup>35</sup> FG Düsseldorf, Urteil vom 30.03.2011; 7 K 2463/10GE

### 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: 16.01.2012