

## Inhaltsübersicht

## Seite

<b>ÄNDERUNGEN DURCH DAS BILANZRICHTLINIEN-UMSETZUNGSGESETZ</b>	2
<b>STEUERBEGÜNSTIGUNG</b>	
Keine Steuerbegünstigung bei der Pflege von Sportanlagen durch den Sportverein	3
Steuerliche Aspekte bei der Grundstücksübertragung auf Stiftungen	3
Neue Muster für Zuwendungsbestätigungen ab 2015	3
<b>UMSATZSTEUER</b>	
Keine Steuerbegünstigung bei der Vermietung von Boots- liegeplätzen an Dritte	4
Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings aus Sicht des Sponsors	4
Umsatzsteuerfreie Unterrichtsleistungen privater Lehrer	4
Schießen in einem Schützenverein als sportliche Veranstaltung von der Umsatzsteuer befreit	5
Auftragsforschung einer öffentlich-rechtlichen Hochschule unterliegt dem regulären Umsatzsteuersatz	5
Ermäßigter Steuersatz auf Beherbergungs- und Verpflegungs- umsätze bei Seminarleistungen gemeinnütziger Bildungsträger	6
Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter Krebstherapien	7
Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei der Lieferung vorgefertigter Speisen	8
Ermäßigter Steuersatz auf Übernachtung und Verpflegung bei steuerfreien Seminaren	8
Umfang des Vorsteuerabzugs bei gGmbH mit (nicht) wirtschaftlichem Bereich	9
<b>ERTRAGSTEUER</b>	
Voraussetzungen für den Abzug einer Auslandsspende innerhalb der EU	10
<b>GEMEINNÜTZIGKEIT</b>	
Kommunaler Rettungsdienst kann gemeinnützig sein	10
Steuerliche Behandlung von Stiftungen	11
Unterstützung anderer Körperschaften nach § 58 Nr. 1 bis 5 AO	11
<b>AKTUELLES AUS UNSEREM HAUSE</b>	12



*liebe Leserin,  
Lieber Leser,*

wengleich sich im vergangenen Jahr kaum einschneidende Gesetzesänderungen ergeben haben, wird das Thema „Umsatzsteuer“ im Gemeinnützigkeitsrecht fortlaufend von Rechtsprechung und Finanzverwaltung bearbeitet. Im Fokus dieser Ausgabe stehen deshalb umsatzsteuerliche Aspekte bei Sportvereinen, im Gesundheitswesen, im Stiftungsrecht sowie im Bildungssektor.



Auch wenn manche umsatzsteuerlichen Themen nur für einen kleineren Teil von Interesse sein dürften, so ist das BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Sponsoring-Leistungen für die breite Praxis klarstellend. Darüber hinaus erwarten alle gemeinnüt-

zigen Einrichtungen ab 2015 die neuen verbindlich geltenden Muster für Zuwendungsbestätigungen.

In diesem Sinne wünschen Ihnen eine interessante Lektüre, Ihre

**Heide Bley**  
Rechtsanwältin  
Steuerberaterin

Schomerus & Partner Berlin  
Steuerberater  
Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer

Bülowstraße 66  
10783 Berlin

Telefon 030 / 797 444 – 00  
Telefax 030 / 797 444 – 029

npo@schomerus.de  
www.schomerus-npo.de

**Thomas Krüger**  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht

Schomerus & Partner  
Steuerberater  
Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer

Deichstraße 1  
20459 Hamburg

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

info@schomerus.de  
www.schomerus.de

# ÄNDERUNGEN DURCH DAS BILANZRICHTLINIEN-UMSETZUNGSGESETZ

## Änderungen durch das BilRUG

**Erhöhung der Schwellenwerte um ca. 24 %**

## Ausweitung der Umsatzerlöse

**10 Jahre Nutzungsdauer für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte und Geschäfts- oder Firmenwerte**

## Außerordentliches Ergebnis entfällt

**Zusätzliches Zwischenergebnis in der GuV**

Die Bundesregierung hat am 7. Januar 2015 den Gesetzentwurf zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG) beschlossen.

Nachfolgend eine Auswahl der wesentlichen Neuerungen, die der Gesetzentwurf vorsieht:

### Erhöhung der Schwellenwerte

Künftig gelten die nachstehenden Schwellenwerte zur Bestimmung der Größenklassen nach § 267 HGB:

	Bilanzsumme (in Mio. EUR)	Umsatzerlöse (in Mio. EUR)	durchschnittliche Arbeitnehmerzahl
Kleine	<= 6,00 (statt 4,84)	<= 12,00 (statt 9,68)	<= 50 (unverändert)
Mittelgroße	<= 20,00 (statt 19,25)	<=40,00 (statt 38,50)	<= 250 (unverändert)
Große	> 20,00 (statt > 19,25)	> 40,00 (statt > 38,50)	> 250 (unverändert)

Die Schwellenwerte für Kleinst-Kapitalgesellschaften nach § 267a HGB bleiben unverändert.

Der Regierungsentwurf enthält nunmehr ein Wahlrecht, wonach die durch das BilRUG geänderten Vorschriften der §§ 267, 267a, 277 Abs. 1 und 293 HGB vorzeitig auf Abschlüsse und Lageberichte für das nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahr angewendet werden können. Voraussetzung für die vorzeitige Anwendung ist aber, dass diese Vorschriften insgesamt vorzeitig angewendet werden.

### Geänderte Definition der Umsatzerlöse

Die im geltenden Recht enthaltene Bezugnahme auf „für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typische“ Verkäufe, Vermietungen, Verpachtungen und Dienstleistungen soll entfallen.

Gemäß dem Regierungsentwurf sind als Umsatzerlöse nunmehr die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen.

Dies kann zu einer erheblichen Ausweitung der Umsatzerlöse führen, mit Auswirkung auf die Größenklassenbestimmung.

### Abschreibungen immaterieller Vermögensgegenstände

§ 253 Abs. 3 HGB soll um eine Sonderregelung für die planmäßige Abschreibung von (aktivierten) selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und von entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten ergänzt werden. Sofern in Ausnahmefällen die voraussichtliche zeitliche Nutzung nicht verlässlich geschätzt werden kann, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen.

### Außerordentliches Ergebnis entfällt

Künftig soll es keine außerordentlichen Posten in der GuV geben. Damit entfällt auch die Unterscheidung zwischen Geschäftsvorfälle im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und Geschäftsvorfälle außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Allerdings sollen jeweils der Betrag und die Art der außerordentlichen Erträge und außerordentlichen Aufwendungen im Anhang dargestellt werden.

### Ergebnis nach Steuern als zusätzliches Zwischenergebnis

Die GuV-Gliederung wird um das Zwischenergebnis "Ergebnis nach Steuern" ergänzt, dass nach Abzug der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag einzufügen ist. Anschließend sollen die sonstigen Steuern in der Überleitung zum Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag abgezogen werden.

## Anhangangaben

Der Anhang erfährt durch das BilRUG eine Aufwertung. Hier wird es zahlreiche Änderungen geben. Zusätzliche Anhangangaben sind zum Beispiel erforderlich zu den Unternehmen, an denen der Anteilsbesitz weniger als 20 % beträgt. Gemäß dem Regierungsentwurf soll zukünftig darauf abgestellt werden, ob die Beteiligung dauerhaft dem Geschäftsbetrieb der berichtenden Gesellschaft dienen soll.

## Anhangangaben

**Die entgeltliche Pflege eigener Sportanlagen durch einen Sportverein anstelle der eigentlich dafür zuständigen Kommune stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.**

## STEUERBEGÜNSTIGUNG

### Keine Steuerbegünstigung bei der Pflege von Sportanlagen durch den Sportverein

Das Finanzgericht Niedersachsen hat entschieden, dass ein Sportverein, der die Pflege und Instandhaltung von Sportanlagen anstelle der eigentlich dafür zuständigen Kommune übernimmt, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.<sup>1</sup> Die Tätigkeiten des Sportvereins begründen keinen steuerbegünstigten Zweckbetrieb, sodass die Vergütungen von der Kommune an den Sportverein daher nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. Zwei Gründe seien für die Entscheidung ausschlaggebend:

- Da die Leistungen des Sportvereins auch von Dritten, etwa gewerblichen Unternehmen, erbracht werden können, fehlt es an der erforderlichen Zwecknotwendigkeit (§ 65 Nr. 2 AO).
- Darüber hinaus treten die vom Sportverein erbrachten Leistungen mit nicht begünstigten Betrieben in den Wettbewerb, und zwar in höherem Maße, als es für die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Dieser Wettbewerb verstoße gegen das Konkurrenzverbot (§ 65 Nr. 3 AO).

Der volle Steuersatz von 19 % gelte auch, wenn die Vergütungen von der Kommune als „Zuschüsse“ deklariert werden. Es lägen dann sog. unechte Zuschüsse vor, die vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Sportvereins als Einnahmen zu versteuern sind.

**Die Übertragung eines Grundstücks auf eine Stiftung unterliegt der Grunderwerbsteuer, wenn die Zuwendung zum Zweck der Erfüllung einer rechtlichen Verbindlichkeit erfolgt.**

### Steuerliche Aspekte bei der Grundstücksübertragung auf Stiftungen

Die Oberfinanzdirektion Magdeburg hat mit Verfügung vom 20.11.2013 festgestellt, dass der Vermögensübergang aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG) Freigebigkeit voraussetzt.<sup>2</sup> Im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung auf eine Stiftung komme die Befreiung von der Grunderwerbsteuer (§ 3 Nr. 2 GrEStG) folglich nur in Betracht, wenn eine freigebige Zuwendung vorliegt. Freigebigkeit bedeutet, dass die Zuwendung zugunsten einer Stiftung nicht in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung erfolgen darf.

Vermögensübertragungen durch die öffentliche Hand seien indes nie freigebig, da sie stets auf einer rechtlichen Verpflichtung beruhen. Daher sei die Zuwendung eines Grundstücks von der öffentlichen Hand an eine Stiftung kein Fall von § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG und unterliege somit nicht der Schenkungsteuer. Parallel sei allerdings auch eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 3 Nr. 2 GrEStG ausgeschlossen.

**Da dies bei Zuwendungen durch die öffentliche Hand stets der Fall ist, kommt eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer nicht in Betracht.**

### Neue Muster für Zuwendungsbestätigungen ab 2015

Ab 2015 sind die seit dem 01.01.2014 gültigen Muster für Zuwendungsbestätigungen verbindlich zu verwenden. Sie sind im Bundessteuerblatt (Teil I 2013 S. 1333) veröffentlicht. Bis zum 31.12.2014 hat das Bundesfinanzministerium übergangsweise noch die Verwendung der vorherigen Muster gestattet.<sup>3</sup> In dem entsprechenden Schreiben wird außerdem an die Voraussetzungen der Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen nach § 63 Abs. 5 AO erinnert: Sie dürfen von der Körperschaft nur ausgestellt werden, wenn die Erteilung eines Feststellungsbescheids nach § 60a Abs. 1 AO, eines Freistellungsbescheides oder eine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid vorliegen. Der Bescheid nach § 60a AO darf dabei nicht älter als drei Kalenderjahre, der Freistellungsbescheid – beziehungsweise die Anlagen zum Körperschaftsteuerbescheid – nicht älter als fünf Jahre sein.

**Die seit 01.01.2014 gültigen Muster für Zuwendungsbestätigungen sind ab 2015 verpflichtend zu verwenden.**

<sup>1</sup> FG Niedersachsen, Urteil vom 07.11.2013, Az. 5 K 79/12.

<sup>2</sup> OFD Magdeburg, Verfügung vom 20.11.2013, S 4505-6-St 272.

<sup>3</sup> BMF, Schreiben vom 26.03.2014, IV C 4 – S 2223/07/0018:005.

# UMSATZSTEUER

## Keine Steuerbegünstigung bei der Vermietung von Bootsliegplätzen an Dritte

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat entschieden, dass die Umsätze aus der Vermietung von Bootsliegplätzen an Nichtmitglieder dem vollen Umsatzsteuersatz von 19 % unterliegen.<sup>4</sup> Da Boote als Fahrzeuge einzustufen seien, müsse die Vermietung von Liegeplätzen entsprechend der Vermietung von Parkplätzen für Fahrzeuge behandelt werden. Das Argument des Segelvereins, dass die Übernachtung in Booten als „Wohnfahrzeugen“ der Übernachtung auf Campingplätzen umsatzsteuerrechtlich gleichgestellt werden müsse, wurde abgewiesen.

Da die Vermietung außerdem gegenüber Nichtmitgliedern des Vereins erfolgte, liegt nach Ansicht des Finanzgerichts kein Zweckbetrieb „eigener Art“ vor und kann damit nicht als Zweckbetrieb besteuert werden.

## Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings aus Sicht des Sponsors

Das BMF<sup>5</sup> hat bereits aus Sicht des jeweiligen Zuwendungsempfängers ausdrücklich festgelegt, dass eine Leistung des Zuwendungsempfängers an den Sponsor regelmäßig nicht vorliegt, wenn der Empfänger der Zuwendung auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hinweist. Mittlerweile einhellig innerhalb der Finanzverwaltung geklärt ist auch, dass dieser Hinweis zwar unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten erfolgen darf, ohne einen steuerlich relevanten Leistungsaustausch zu begründen (Abschnitt 1.1 Absatz 23 UStAE).

Das BMF<sup>6</sup> hat nun für alle ab dem 01.01.2013 verwirklichten Sachverhalte ausdrücklich auch auf den Sponsor den Grundsatz übertragen, dass ein umsatzsteuerlich relevanter Leistungsaustausch allein mit einem Hinweis des Sponsors auf seine Unterstützung ohne besondere Hervorhebung nicht begründe. Von einem umsatzsteuerlich zu vernachlässigenden Hinweis in diesem Sinne kann nach Auffassung des BMF jedoch nicht ausgegangen werden, sofern dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, die Sponsoringmaßnahme im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten.

## Umsatzsteuerfreie Unterrichtsleistungen privater Lehrer

Der BFH<sup>7</sup> hat unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass die Unterrichtsleistungen privater Lehrer umsatzsteuerfrei sind.

Die Klägerin, eine Diplom-Sozialpädagogin und Diplom-Organisationsberaterin führte für Träger der Wohlfahrtspflege, der Jugendhilfe, der Psychiatrie und für Suchtberatungsstellen sogenannte Supervisionen durch. Darüber hinaus unterrichtete sie auch andere darin, Supervisionen durchzuführen (Lehrsupervisionsleistungen). Ihr war von der zuständigen Bezirksregierung bescheinigt worden, dass sie ihre Leistungen als berufliche Bildungsmaßnahme nach § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG durchführt. Das Finanzamt ging dennoch davon aus, dass die Leistungen steuerpflichtig seien.

Der BFH entschied in Abkehr zum erstinstanzlichen Urteil, dass die Klägerin mit ihren Leistungen zwar nicht in den Anwendungsbereich von § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG falle, sie sich aber, sofern sie die Tatbestandsvoraussetzungen erfülle, für die Steuerfreiheit ihrer Leistungen auf Artikel 132 Abs. 1 Buchst. j) MwStSystRL berufen könne. Danach ist der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht steuerfrei. Der EuGH<sup>8</sup> legt den Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts weit aus und erfasst diese Steuerbefreiung für sämtlichen privat erteilten Unterricht, der sich fachlich auf Schul- und Hochschulunterricht bezieht. Danach ist auch der Aus- und Fortbildungsunterricht begünstigt.

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH, die der 5. Senat nunmehr aufgibt, umfasse der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ nicht die Aus- und Fortbildung. Der BFH stellt neben

**Wenn Bootsliegplätze von einem Verein an Nichtmitglieder vermietet werden, gilt der volle Umsatzsteuersatz von 19 %.**

**Hinweis des Sponsors auf seine Unterstützung ohne besondere Hervorhebung begründet keinen Leistungsaustausch.**

**Unter Berücksichtigung der weiten Auslegung des Begriffs „Schul- und Hochschulunterricht“ durch den EuGH wendet der BFH in Abkehr seiner bisherigen Rechtsprechung die unionsrechtliche Steuerbefreiung nach Artikel 132 Abs. 1 Buchst. j) MwStSystRL auf Fälle des Aus- und Fortbildungsunterrichts an.**

**Für die Steuerbefreiung irrelevant ist des Weiteren, ob der Aus- und Fortbildungsunterricht an einer Schule oder Hochschule erbracht und in einen Lehr- oder Studienplan eingebettet ist.**

4 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29.01.2014, Az. 14 K 418/13.

5 BMF-Schreiben vom 13.11.2012, DStR 2012, 2339.

6 BMF-Schreiben vom 25.07.2014, DStR 2014, 1555.

7 BFH, Urteil vom 20.03.2014, V R 3/13, Mehrwertsteuerrecht 2014, 511.

8 EuGH, Urteil vom 28.01.2010, C-473/08, Eulitz, DStR 2010, 218.

seiner Rechtsprechungsänderung des Weiteren fest, dass für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Unionsrecht es entgegen § 4 Nr. 21 Buchst. b und Abschnitt 4.21.3 Abs. 2 UStAE außerdem nicht darauf ankomme, dass die Klägerin ihre Leistungen nicht an einer Schule oder Hochschule erbracht habe und ihr Unterricht nicht in einen Lehr- oder Studienplan eingebettet war. Die Klägerin könne sich somit unmittelbar auf das für sie günstigere Unionsrecht berufen, sofern sie tatsächlich als Privatlehrer im Sinne der EuGH-Rechtsprechung tätig war.

## Praxis-Tipp

Auch vier Jahre nach Ergehen des EuGH-Urteils „Eulitz“ ist § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG weiterhin richtlinienwidrig. Das Unionsrecht gebietet es, den von Privatlehrern erteilten Unterricht zu befreien. Steuerfrei sind somit Unterrichtsleistungen, die von einer natürlichen Person höchstpersönlich geschuldet und erbracht werden. Der Versuch, im Rahmen des Jahressteuergesetz 2013 § 4 Nr. 21 UStG richtlinienkonform auszugestalten, ist im Hinblick auf ein polnisches EuGH-Verfahren durch den Finanzausschuss des Bundestages zurückgestellt worden. Nachdem der EuGH dieses Verfahren mit Urteil vom 28.11.2013 entschieden hat, wäre es nun an der Zeit, das Verfahren wieder aufzugreifen und die Richtlinienwidrigkeit von § 4 Nr. 21 UStG zu beseitigen.

## Schießen in einem Schützenverein als sportliche Veranstaltung von der Umsatzsteuer befreit

Das FG München<sup>9</sup> hatte kürzlich entschieden, dass das Schießen eines Schützenvereins als sportliche Veranstaltung von der Umsatzsteuer befreit ist. In dem zu entscheidenden Fall klagte ein eingetragener Schützenverein, der nach seiner Satzung seine Mitglieder zu gemeinschaftlichen Schießübungen mit Sportwaffen vereinigen und das sportliche Schießen fördern und pflegen will, jedoch mit der Zielsetzung der gerichtlichen Feststellung, dass die von ihm gegenüber seinen Mitgliedern erbrachten Leistungen steuerpflichtig sind.

Nach Ansicht des Gerichts erbrachte der Verein steuerbare Leistungen gegenüber seinen Mitgliedern, die jedoch nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Unter „sportliche Veranstaltung“ im Sinne dieser Vorschrift ist eine organisatorische Maßnahme eines Sportvereins zu verstehen, die es aktiven Sportlern ermöglicht, Sport zu treiben. Die untere Grenze der sportlichen Veranstaltung ist erst unterschritten, wenn die Maßnahmen lediglich eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen bzw. Sportanlagen oder nur eine konkrete Dienstleistung, wie z. B. Beförderung zum Ort der sportlichen Betätigung oder ein spezielles Training für einzelne Sportler, zum Gegenstand hat.

Das Gericht stellte zwar fest, dass § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG ersichtlich nicht im Einklang mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL stehe, aus diesem Widerspruch ein Steuerpflichtiger jedoch nur die Steuerfreiheit seines Handelns unter unmittelbarer Berufung auf die Richtlinienvorschrift geltend machen könne. Die Richtlinienwidrigkeit der deutschen Steuerbefreiungsnorm räume dem Steuerpflichtigen aber nicht das Recht ein, die fraglichen Umsätze als steuerpflichtig zu behandeln, wie es im zu entscheidenden Fall der Schützenverein im Hinblick auf das damit verbundene Recht zum Vorsteuerabzug begehrte.

## Auftragsforschung einer öffentlich-rechtlichen Hochschule unterliegt dem regulären Umsatzsteuersatz

Das Finanzgericht Münster<sup>10</sup> hat mit Urteil vom 10.04.2014 entschieden, dass die Auftragsforschung einer öffentlich-rechtlichen Hochschule keine gemeinnützige Leistung darstelle, die dem ermäßigten Steuersatz unterliege.

Die Klägerin ist eine Universität, die in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts organisiert ist. Sie führt in Erfüllung eines Werkvertrags eine wissenschaftliche Studie durch, für die sie von ihrem Auftraggeber in den Jahren 2001 bis 2004 Anzahlungen erhielt und die im Jahr 2006 mit einem Abschlussbericht endete.

**Stellt ein steuerbegünstigter Schützenverein seinen Mitgliedern nicht lediglich die Sportanlage zur Nutzung zur Verfügung, sondern gewährleistet den organisatorischen Rahmen für das Schießen, sind die für die Teilnahme aufgewendeten Mitgliedsbeiträge steuerfrei nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG.**

**Gewährt eine nationale Regelung über den vom Unionsrecht vorgegeben Rahmen hinaus die Steuerbefreiung, kann sich ein Steuerpflichtiger nicht auf die Richtlinienwidrigkeit berufen, um zur Steuerpflicht zu gelangen.**

**Sofern Auftragsforschung gerade nicht überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder aus der Vermögensverwaltung, sondern aus Entgelten für die Forschungstätigkeit finanziert wird, liegt bereits kein Zweckbetrieb i. S. d. § 68 Nr. 9 AO vor. Der insoweit ertragsteuerpflichtige BgA wird mithin schon nicht vom Anwendungsbereich für den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG erfasst.**

<sup>9</sup> FG München, Urteil vom 10.04.2014, 14 K 1495/12, EFG 2014, 1436.

<sup>10</sup> FG Münster, Urteil vom 10.04.2014, 5 K 2409/10 U, Mehrwertsteuerrecht 2014, 563.

**Das höherrangige Unionsrecht schließt darüber hinaus schon die ertrag- und umsatzsteuerliche Begünstigung der Auftragsforschung aus, da diese weder gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient.**

**Einnahmen aus Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen im Zusammenhang mit Seminartätigkeiten sind ertragsteuerlich begünstigt (Zweckbetrieb),**

**jedoch sind die auf die Verpflegungsleistungen entfallenden Einnahmen nur bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern.**

**Unter welchen Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz angenommen werden kann, wird im UStAE konkretisiert und die**

Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass im zu entscheidenden Fall nicht der Betrieb gewerblicher Art (BgA), sondern sie selbst als Träger der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung im Sinne des § 68 Nr. 9 AO anzusehen sei. Das Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 AO sei auf ihrer Ebene erfüllt, da sie sich als juristische Person des öffentlichen Rechts überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand finanziere.

Das Gericht folgte dieser Argumentation der Klägerin nicht, sondern gelangte vielmehr zu der Auffassung, dass der streitgegenständliche Bereich der Auftragsforschung gerade nicht überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder aus der Vermögensverwaltung finanziert werde und demzufolge der Anwendungsbereich von § 68 Nr. 9 AO nicht eröffnet sei. Der Betrieb habe sich vielmehr ausschließlich aus Entgelten für die Forschungstätigkeit finanziert. Die Klägerin als Trägerkörperschaft selbst finanziere sich ebenfalls nicht aus Zuwendungen, sondern aus Zuschüssen nach dem Hochschulgesetz. Darüber hinaus war eine Begünstigung der Auftragsforschung nicht mit höherrangigem Unionsrecht vereinbar, weil dieser Bereich weder wohltätigen Zwecken noch der sozialen Sicherheit diene.

#### **Praxis-Tipp**

Das Finanzgericht hat im Rahmen seines Urteils darauf hingewiesen, dass die ermäßigte Besteuerung privater gemeinnütziger Forschungseinrichtungen im Bereich der Auftragsforschung gemäß § 68 Nr. 9 AO i.V.m. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG gegen die Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie verstoße. Nach dieser Richtlinie gelte der ermäßigte Steuersatz nicht für sämtliche Leistungen gemeinnütziger Einrichtungen im Rahmen ihrer Zweckverwirklichung, sondern nur für die Leistungen, die von Einrichtungen erbracht werden, die für wohltätige Zwecke oder im Bereich der sozialen Sicherheit tätig seien. Die Klägerin habe daher nach Auffassung des Gerichts auch keinen aus Artikel 3 Abs. 1 GG ableitbaren Anspruch auf Gleichbehandlung mit privaten gemeinnützigen Forschungseinrichtungen, da es keinen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht gebe.

### **Ermäßigter Steuersatz auf Beherbergungs- und Verpflegungsumsätze bei Seminarleistungen gemeinnütziger Bildungsträger**

Bereits in den Jahren 2011/2012 hatte der BFH<sup>11</sup> darüber zu entscheiden, ob Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen, die ein gemeinnütziger Verein im Zusammenhang mit umsatzsteuerfreien Seminaren erbrachte, dem ermäßigten Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG unterlagen.

In ertragsteuerrechtlicher Hinsicht unstreitig waren insoweit die Leistungen der Beherbergung und Verpflegung als im Rahmen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs gem. § 68 Nr. 8 AO erbracht anzusehen.

Die abgabenrechtliche Qualifikation der Leistungen als Zweckbetrieb führt umsatzsteuerlich jedoch nicht zwingend zu einer Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG. Vielmehr ist nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 b S. 3 UStG die Frage zu klären, ob der jeweilige Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient. Nach der Rechtsprechung des BFH liegen zusätzliche Einnahmen in diesem Sinne bereits dann vor, wenn die Körperschaft diese im Zusammenhang mit Leistungen erzielt, die für die Verwirklichung ihres steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks nicht unerlässlich sind. Vor diesem Hintergrund stufte der BFH in dem von ihm zu entscheidenden Fall die im Zusammenhang mit umsatzsteuerfreien Seminaren erbrachten Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen als Tätigkeiten ein, mit denen in erster Linie zusätzliche Einnahmen erzielt werden sollten.

Aus Anlass der Entscheidung des BFH hat das BMF<sup>12</sup> eine Änderung insbesondere in Abschnitt 12.9 Abs. 11 S. 3 ff. UStAE vorgenommen. Danach dient nach Auffassung der Finanzverwaltung ein Zweckbetrieb in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen, wenn mehr als 50 % seiner gesamten steuerpflichtigen Umsätze durch derartige (zusätzliche und wettbewerbsrelevante) Leistungen erzielt werden, Abschnitt 12.9 Abs. 11 S. 3 UStAE. Keine wettbewerbsrelevanten Leistungen liegen in diesem Zusammenhang vor, wenn die Leistungen auch bei anderen Unternehmen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen (z. B. die Lieferungen von Speisen oder seit dem 01.01.2010 Beherbergungsleistungen).

<sup>11</sup> BFH, Urteil vom 08.03.2012, V R 14/11, DStR 2012, 1177

<sup>12</sup> BMF-Schreiben vom 29.04.2014, DStR 2014, 959.

Die OFD Niedersachsen<sup>13</sup> hat hierzu nun einen konkreten Beispielfall gebildet, in dem eine Heimvolkshochschule umsatzsteuerfreie Seminare nebst Übernachtung und Vollverpflegung anbietet. Da die Heimvolkshochschule in dem Beispielfall mit der Beherbergung und Verpflegung ihren steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck (Bildung) wie auch in dem vom BFH zu entscheidenden Fall nicht selbst verwirklicht, ist für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 a S. 3 UStG zu prüfen, ob mit den im Rahmen eines Zweckbetriebs erbrachten Übernachtungs- und Vollverpflegungsleistungen in erster Linie zusätzliche Einnahmen erzielt werden sollen. Die OFD Niedersachsen führt hierzu aus, dass der Zweckbetrieb der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen diene und mithin der ermäßigte Steuersatz keine Anwendung finde, sofern die Einnahmen für Beherbergung und Verpflegung zu mehr als 50 % auf die Verpflegungsumsätze entfielen. In diesem Fall unterlägen die Verpflegungsumsätze dem allgemeinen Steuersatz von 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG.

**OFD Niedersachsen bildet zur Veranschaulichung einen konkreten Praxisfall.**

## Praxis-Tipp

Eine gemeinnützige Körperschaft, die die Förderung der Bildung als Satzungszweck ausweist und hierzu umsatzsteuerfreie Seminare nebst Übernachtung und Vollverpflegung anbietet, sollte anhand der dargestellten Grundsätze der Rechtsprechung und Finanzverwaltung im Einzelfall prüfen, ob der ermäßigte Umsatzsteuersatz (weiterhin) auf die Einnahmen anzuwenden ist, die auf die Verpflegungsleistungen entfallen. Handlungsbedarf besteht insoweit, als die Grundsätze des BFH-Urteils in allen offenen Fällen anzuwenden sind und die Finanzverwaltung lediglich für die vor dem 01.01.2013 ausgeführten Umsätze nicht beanstandet, wenn der gemeinnützige Bildungsträger die Beherbergungs- und Verpflegungsumsätze bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen dem ermäßigten Steuersatz von 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a S. 1 UStG unterwirft.

## Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter Krebstherapien

Die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung der Abgabe von Zytostatika war bzw. ist seit langem umstritten. Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Abgabe von Zytostatika durch eine Krankenhausapotheke zur ambulanten Weiterbehandlung durch angestellte Krankenhausärzte, jedoch im Rahmen deren persönlicher Ermächtigung gem. § 116 SGB V hat der EuGH<sup>14</sup> auf das Vorabentscheidungsersuchen des BFH entschieden, dass eine Steuerbefreiung nur in Betracht komme, wenn die Medikamentenabgabe von der ärztlichen Leistung tatsächlich und wirtschaftlich untrennbar sei. Gegen die Untrennbarkeit spräche nach Auffassung des EuGH vor allem die Lieferung der Medikamente durch eine andere Person als diejenige, die die Heilbehandlung durchführt.

**Die Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter und von Krankenhausärzten im Rahmen ihrer persönlichen Ermächtigung gem. § 116 SGB V vorgenommener Krebstherapien ist umsatzsteuerfrei, wenn die Abgabe der Arzneimittel als in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Erbringung der ärztlichen Heilbehandlung untrennbar anzusehen ist, woran der EuGH Zweifel äußert.**

Der EuGH hat die Sache zur anschließenden Sachaufklärung an den BFH zurückverwiesen. Denn den ihm unterbreiteten Informationen könnte nicht eindeutig entnommen werden, dass in den dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Sachverhalt die Abgabe der Arzneimittel als in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Erbringung der ärztlichen Heilbehandlung untrennbar angesehen werden kann. Eine solche Feststellung erfordere jedoch eine eingehendere Beurteilung des in Frage stehenden therapeutischen Kontinuums.

## Praxis-Tipp

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung des EuGH dürfte sich eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Bewertung ergeben, je nach dem, ob die Abgabe von Zytostatika durch eine Krankenhausapotheke zur ambulanten Weiterbehandlung durch einen persönlich ermächtigten Arzt (dann in der Tendenz umsatzsteuerpflichtig) oder zur ambulanten Weiterbehandlung im Rahmen von Institutermächtigungen (dann in der Tendenz umsatzsteuerfrei) erfolgt. Die Lieferung von Zytostatika durch Krankenhausapotheken bei stationären Behandlungen ist jedoch (weiterhin) umsatzsteuerfrei. Von der Entscheidung ebenfalls nicht betroffen sind umsatzsteuerpflichtige Lieferungen von Zytostatika durch öffentliche Apotheken.

<sup>13</sup> OFD Niedersachsen, Verfügung vom 27.06.2014, Mehrwertsteuerrecht 2014, 630.

<sup>14</sup> EuGH, Urteil vom 13.03.2014, C-366/12, Mehrwertsteuerrecht 2014, 301.

Bis zur endgültigen Klärung dieser Frage durch die mit der Sachaufklärung nun wieder befassten deutschen Gerichte (BFH bzw. das erstinstanzlich befassende FG Münster) sind die Veranlagungen noch offen zu halten

**Speisenlieferungen, nicht aber Restaurationsumsätze unterliegen dem verminderten Umsatzsteuersatz.**

**Bei der Abgrenzung sind auch Subunternehmerleistungen zu berücksichtigen.**

**Handelt es sich dabei um Dienstleistungen, können diese die Lieferungen „infizieren“ und die Anwendung des verminderten Steuersatzes verhindern.**

**Der verminderte Steuersatz ist im Zusammenhang mit Zweckbetrieben nur anwendbar, wenn keine zusätzlichen, wettbewerbsrelevanten Leistungen erbracht werden.**

### **Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei der Lieferung vorgefertigter Speisen**

Nach einem Urteil des FG Sachsen<sup>15</sup> ist bei der Lieferung von vorbereitetem Essen an Schulen, Kindergärten o.ä. nicht der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 %, sondern der Regelsteuersatz von 19 % anzuwenden, wenn die Ausgabe der Speisen durch einen Dritten erfolgt.

Das Gericht begründet seine Entscheidung mit der Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen. Der verminderte Steuersatz erfasst dabei in diesem Zusammenhang ausschließlich Lieferungen, § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Liegen hingegen sonstige Leistungen – also sogenannte Restaurationsleistungen – vor, ist der Regelsteuersatz anzuwenden. Eine Restaurationsleistung ist dabei gegeben, wenn im Fall eines Leistungsbündels der Dienstleistungscharakter überwiegt; also nicht lediglich die Verfügungsmacht an Gegenständen (den Speisen) verschafft werden soll.

Im Fall hatte die Klägerin Schulen, Kindergärten und vergleichbare Einrichtungen mit Speisen beliefert. Ein anderer Anbieter war teilweise mit der Portionierung und der Ausgabe beauftragt. Dieser zweite Anbieter beauftragte die Klägerin, die dem zweiten Anbieter zustehende Vergütung einzuziehen (Inkassoauftrag).

Das Finanzamt und in der Folge auch das Finanzgericht war der Überzeugung, zwischen den Dienstleistern bestehe eine Bieter- und Leistungsgemeinschaft. Es liege ein Gesamtkonzept der Leistungserbringung vor. Nach Überzeugung des Gerichts hat die Klägerin die Speisen im eigenen Namen an die Kunden abgegeben und dabei auch die vom zweiten Dienstleister bezogenen Leistungen weitergegeben. Damit wurden die Lieferungen der Klägerin zu sonstigen Leistungen, so dass insgesamt der Regelsteuersatz anzuwenden war.

#### **Praxis-Tipp**

Es bleibt abzuwarten, wie der BFH den Sachverhalt würdigt. Auch in diesem Fall eröffnet das Revisionsverfahren die Möglichkeit, offene Veranlagungen auf Antrag ruhen zu lassen. In Gestaltungsfällen empfiehlt es sich für Dienstleister, aber auch für die Einrichtungen, bestehende oder geplante Vertragsverhältnisse genau zu analysieren, um zu vermeiden, dass durch Vertragsbeziehungen unerwünschte Wechselwirkungen entstehen. Sicherheit kann im Einzelfall der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft bei der Finanzverwaltung bieten.

### **Ermäßigter Steuersatz auf Übernachtung und Verpflegung bei steuerfreien Seminaren**

Das BMF<sup>16</sup> hat unter Bezug auf das BFH-Urteil vom 08.03.2012 (Aktenzeichen: V R 14/11) den Umsatzsteueranwendungserlass geändert. Leistungen, mit deren Ausführung selbst nicht steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden, unterliegen danach nur noch unter bestimmten Voraussetzungen dem verminderten Umsatzsteuersatz von 7 %. Voraussetzung ist, dass ein Zweckbetrieb insgesamt nicht in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Leistungen anderer Unternehmer stehen, die zum allgemeinen Steuersatz ausgeführt werden.

In diesem Sinne werden Einnahmen zusätzlich erzielt, wenn die Umsätze nicht lediglich Hilfsumsätze sind. Ein Zweckbetrieb dient in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen, wenn mehr als 50 % seiner gesamten steuerpflichtigen Umsätze durch derartige (zusätzliche und wettbewerbsrelevante) Leistungen erzielt werden.

Wettbewerbsrelevant sind Leistungen dann nicht, wenn sie auch bei allen anderen Unternehmern dem ermäßigten Steuersatz unterliegen (z. B. Lieferungen von Speisen oder seit dem 01.01.2010: Beherbergungsleistungen).

<sup>15</sup> FG Sachsen, Urteil vom 31.07.2013 – 2 K 326/11 – Revision BFH: V R 37/13

<sup>16</sup> BMF-Schreiben vom 29.4.2014; Aktenzeichen: IV D 2-S7242-a/12/10001



Dies bedeutet, dass Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen, die ein gemeinnütziger Verein im Zusammenhang mit steuerfreien Seminaren erbringt, nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn es sich um "zusätzliche" Leistungen im Sinne der Anwendungsvorschrift handelt.

## Umfang des Vorsteuerabzugs bei gGmbH mit (nicht) wirtschaftlichem Bereich

Das Finanzgericht München hat entschieden<sup>17</sup>, dass einer gemeinnützigen GmbH der Vorsteuerabzug nur insoweit zusteht, als die vorsteuerbelasteten Aufwendungen dem wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich zugeordnet werden können. Ferner trifft das Finanzgericht München die Aussage, dass bei fehlender direkter unmittelbarer Zuordnung vorsteuerbelasteter Eingangsleistungen zum wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich eine Schätzung analog § 15 Abs. 4 UStG zulässig ist, indem der abziehbare Teil der Vorsteuer nach dem Verhältnis ermittelt wird, in dem die erzielten steuerpflichtigen Umsätze zu den für gemeinnützige Zwecke erhaltenen staatlichen Zuschüssen stehen.

Geklagt hatte eine gGmbH, deren Zweck die Rückgewinnung von Rohstoffen aus Elektrogeräten durch Langzeitarbeitslosen und sonst schwer vermittelbare, ungelernete Personen ist, um diese an eine geregelte Erwerbstätigkeit heranzuführen. Die gGmbH hatte aus Eingangsleistungen den Vorsteuerabzug geltend gemacht, soweit dieser dem Zweckbetrieb des Elektronik-Schrottreyclings zuzuordnen war.

Das Gericht stellt in seiner Entscheidung fest, dass zwischen der wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit eines Steuerpflichtigen und den vorsteuerbelasteten Eingangsumsätzen ein direkter unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen bestehen muss, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu einem Ausgangsumsatz, der mangels wirtschaftlicher Tätigkeit nicht dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegt oder steuerfrei ist, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

In seiner Entscheidung ist das FG München davon ausgegangen, dass gemeinnützige GmbHs drei Tätigkeitsbereiche ausüben können:

1. die nicht wirtschaftliche, also die ideelle Tätigkeit,
2. die wirtschaftliche, aber umsatzsteuerbefreite Tätigkeit und
3. die wirtschaftliche Tätigkeit, die steuerpflichtig ist.

Den Zweckbetrieb des Recyclings, der für die Gemeinnützigkeit der GmbH von ausschlaggebender Bedeutung war, ordnete das Gericht dabei mangels direktem und unmittelbarem Zusammenhang einzelner Eingangsleistungen nicht der wirtschaftlichen Tätigkeit zu. Eine direkte Zuordnung sei nicht möglich, weil der nicht wirtschaftliche Bereich der Hauptzweck der gGmbH ist und auch der Recyclingbetrieb diesem Zweck dient. Nach Auffassung des Gerichts war der wirtschaftliche Bereich dem nicht wirtschaftlichen Bereich vollständig untergeordnet, denn der Recyclingbetrieb war das zentrale Instrument zur Verwirklichung des steuerbegünstigten Zwecks. Insoweit dienten alle Maschinen und Werkzeuge sowie alle anderen Eingangsleistungen in erster Linie dem nicht-wirtschaftlichen Hauptzweck der steuerbegünstigten Zweckverfolgung. Eine unmittelbare direkte Zuordnung einzelner Eingangsleistungen zum wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich sei nach Auffassung des Gerichts nicht möglich.

Daher war nach Auffassung des Gerichts das Vorsteuervolumen aufgrund der gemischten Verwendung im steuerpflichtigen und nicht wirtschaftlichen Bereich aufzuteilen. Als Aufteilungsmaßstab zog das Gericht dabei das Verhältnis von zwischen steuerpflichtigem Ausgangsumsatz einerseits und der Finanzierung aus Zuschüssen andererseits heran.

**Vorsteuerabzug nur noch, soweit eine Aufteilung erfolgen kann. Kein Vorsteuerabzug aus direkter Zuordnung zum Zweckbetrieb.**

**Vorsteuerabzug erfordert einen direkten unmittelbaren Zusammenhang zu steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen.**

**Dieser direkte Zusammenhang besteht nicht bei einem Zweckbetrieb, mit dem zugleich steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden. Hauptzweck sei die nicht wirtschaftliche ideelle Tätigkeit.**

**Die insoweit gemischten Aufwendungen sind daher aufzuteilen.**

### Praxis-Tipp

Die Entscheidung des FG München stellt eine Gefährdung des Vorsteuerabzugs im Fall des Unterhaltens von Zweckbetrieben dar. Das letzte Wort allerdings ist noch nicht gesprochen; gegen die Entscheidung wurde Revision beim BFH eingelegt. Möglich ist es daher in vergleichbaren Fällen, die Veranlagung offen zu halten, indem etwa das Ruhen des Verfahrens beantragt wird.

<sup>17</sup> FG München, Urteil vom 24.04.2013 - 3 K 734/10 – Revision BFH: XI R 27/13

## ERTRAGSTEUER

### Voraussetzungen für den Abzug einer Auslandsspende innerhalb der EU

**Spenden an Körperschaften mit Sitz im Ausland sind innerhalb in der EU – hier Deutschland – nur abzugsfähig, wenn die Körperschaft die für steuerbegünstigte Körperschaften erforderlichen Regelungen nach deutschem Recht erfüllt.**

Der BFH<sup>18</sup> hat entschieden, dass Spenden an eine Empfängerkörperschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat der EU (im Fall: Verein mit Sitz in Italien) steuerlich abgezogen werden können, wenn die begünstigte Einrichtung die Voraussetzungen der deutschen Rechtsvorschriften für die Gewährung von Steuervergünstigungen erfüllt. Der Spendenabzug setzt also u.a. voraus, dass die Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung gewahrt werden.

Der BFH stellt in seiner Entscheidung klar, dass der Abzug einer Spende an eine Körperschaft, die in einem (anderen) Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet (dies sind die Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen), grundsätzlich möglich ist. Erforderlich ist aber, dass die Körperschaft nach deutschen Regelungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 in Verbindung mit Abs. 2 Nr. 2, 2. HS KStG) steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde.

Erforderlich ist damit auch die Einhaltung der Vorschriften nach den §§ 51ff AO; also der Anforderungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts.

Im Urteilsfall war dies nicht der Fall: Die Voraussetzungen der satzungsmäßigen Vermögensbindung waren nicht erfüllt. Lt. Satzung der Körperschaft oblag es der Entscheidung der Mitgliederversammlung, wie das Vermögen bei Wegfall des steuerbegünstigten Zwecks zu verwenden war. Eine Regelung zum Anfallberechtigten war nicht getroffen worden.

Aus diesem Grund versagte der BFH den Abzug einer Spende an die betreffende Körperschaft.

## GEMEINNÜTZIGKEIT

### Kommunaler Rettungsdienst kann gemeinnützig sein

**Eine von einer Kommune errichtete Kapitalgesellschaft, der die Durchführung einer hoheitlichen Aufgabe übertragen wird, kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen als steuerbegünstigt i. S. d. §§ 51 ff. AO anerkannt werden.**

Die Frage, ob die öffentliche Hand gemeinnützig im Sinne des Steuerrechts tätig sein kann, wenn sie sich über eine Kapitalgesellschaft – eine sogenannte Eigengesellschaft – privatwirtschaftlich betätigt, insbesondere wenn die Eigengesellschaft in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben ihres Trägers eingebunden ist, war bislang höchst umstritten. Der BFH<sup>19</sup> hat die Gemeinnützigkeitsfähigkeit solcher Gesellschaften nun im Grundsatz bejaht.

Ein Landkreis in Brandenburg hatte als alleiniger Gesellschafter eine GmbH gegründet, die die Aufgaben nach dem brandenburgischen Rettungsdienstgesetz wahrnehmen sollte, nämlich die medizinische Notfallrettung, den Krankentransport und den Betrieb von Rettungswagen. Die GmbH sollte selbstlos tätig sein und ihre Mittel für satzungsmäßige Zwecke verwenden. Das Finanzamt verweigerte der GmbH die Anerkennung als gemeinnützige und somit von der Körperschaft und der Gewerbesteuer befreite Körperschaft mit der Begründung, dass sie nicht selbstlos tätig werde, weil sie als kommunale Eigengesellschaft eine hoheitliche Pflichtaufgabe ihres Gesellschafters wahrnehme.

Der BFH entschied, dass die GmbH als Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts grundsätzlich auch dann, wenn sie wie hier in die Erfüllung gesetzlicher Pflichtaufgaben ihres Gesellschafters eingebunden ist, gemeinnützig tätig und damit steuerbegünstigt sein kann. Zur Begründung verwies der BFH auf kommunale Eigenbetriebe, etwa Versorgungsunternehmen, die ebenfalls den gleichen steuerlichen Bedingungen unterworfen seien, wie private Wettbewerber. Es gebe daher keinen Grund, eine kommunale Kapitalgesellschaft anders zu behandeln.

Allerdings schließe die Gemeinnützigkeit aus, dass eine solche Eigengesellschaft direkt oder indirekt Gelder an die Kommune ausschütete. Voraussetzung für die Steuerbegünstigung sei daher, dass die Leistungen „angemessen vergütet werden“. Dazu gehöre auch ein „marktüblicher Gewinnaufschlag“, der Gewinn dürfe aber andererseits nicht das Ziel der Gesellschaft sein. Im Streitfall soll daher das Finanzgericht die Vergütung nochmals prüfen.

<sup>18</sup> BFH, Urteil vom 17.09.2013 – I R 16/12

<sup>19</sup> BFH, Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12, DStR 2014, 944.

## Praxis-Tipp

Nach dem Urteil des BFH steht es der Gemeinnützigkeit nicht entgegen, dass die Rettungsdienst-GmbH nicht in einem unmittelbaren Vertragsverhältnis zu den Hilfebedürftigen, sondern zur Kommune steht. Ihren Bezug auf kommunale Eigengesellschaften gegenteiliger Rechtsprechung gaben die obersten Finanzrichter auf.

Der BFH stellte konkret mit Blick auf die von der Rettungsdienst-GmbH erbrachten Tätigkeiten darüber hinaus fest, dass die Notfallrettung nicht unter den Begriff „Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens“ falle. Vielmehr diene die Tätigkeit der GmbH mildtätigen Zwecken im Sinne von § 53 Nr. 1 AO.

## Steuerliche Behandlung von Stiftungen

In einer Verfügung der OFD Magdeburg<sup>20</sup> sind Ausführungen zur Reichweite des Stiftungsbegriffs zu Unterhaltszahlungen an Stifter enthalten.

Danach stellt die Finanzverwaltung klar, dass unselbständige Stiftungen von den einschlägigen Regelungen der §§ 1 Abs. 1 Nr. 5 bzw. 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfasst werden und steuerbegünstigt sein können. Ein Mindestkapital ist (auch) für diese Stiftungen nicht vorgeschrieben. Ebenso sind Spendensammelstiftungen und Anhangstiftungen als solche zu akzeptieren. Als „Anhangstiftungen“ werden (in der Regel unselbständige) Förderstiftungen verstanden, deren einziger Zweck es ist, die Stiftung zu unterstützen, von der sie errichtet worden sind und von der sie verwaltet werden. Die Finanzverwaltung stellt ausdrücklich klar, dass dies kein Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 AO ist.

Sofern eine Stiftungssatzung es vorsieht, bis zu einem Drittel ihres Einkommens für die Unterstützung des Stifters bzw. seiner nächsten Angehörigen einsetzen zu dürfen, so führt die OFD Magdeburg aus, dass der Begriff der „nächsten Angehörigen“ enger zu verstehen ist, als § 15 AO dies vorsieht. Erfasst sind nach Auffassung der OFD Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder (auch soweit adoptiert), Enkel, Geschwister, Pflegeeltern und Pflegekinder.

Die Unterstützungsleistungen haben sich hinsichtlich der Angemessenheit am Lebensstandard des Empfängers zu orientieren. Feste, prozentual bestimmte Ertragsanteile haben Ausschüttungscharakter und sind nach Auffassung der OFD unzulässig. Ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit kann dabei schon in der satzungsmäßigen Regelung liegen (und nicht erst in der tatsächlichen Zahlung).

Dann führt die OFD u.a. aus, dass die Unterhaltszahlungen freiwillig sein müssen. Dies sei nicht der Fall, wenn bereits vor Ausstattung der Stiftung eine Beteiligung an den Vermögenserträgen vereinbart wird.

## Unterstützung anderer Körperschaften nach § 58 Nr. 1 bis 5 AO

Die OFD Frankfurt<sup>21</sup> befasst sich in ihrer Verfügung mit den Neuregelungen in § 58 Nr. 1 bis 5 AO. Es handelt sich um eine übersichtliche Darstellung, in der die bisherige Sichtweise zur Förderung anderer steuerbegünstigter Körperschaften zusammengefasst enthalten ist; in der aber z. T. auch Ergänzungen zum Anwendungserlass der Abgabenordnung ausgeführt werden. Nachfolgend stellen wir eine kurze Auswahl dar:

Angesprochen wird z. B. die doppelte Mittelweitergabe, bei der eine Förderkörperschaft ihre Mittel an eine andere Förderkörperschaft weiterreicht, die damit wiederum andere steuerbegünstigte Körperschaften unterstützt. Auch längere sog. „Weiterleitungsketten“ sind danach möglich. Ein Verstoß gegen das Gebot der Unmittelbarkeit ist danach in solchen Fällen nicht gegeben.

Werden Mittel weitergegeben, die sich aus Mitgliedsbeiträgen speisen, ist der Abzug beim Zuwendenden allerdings nur zulässig, wenn die Empfängerkörperschaft einen Zweck verwirklicht, der zum Abzug der Mitgliedsbeiträge berechtigt. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass bei der Weitergabe von Mitgliedsbeiträgen der letztlich verfolgte Zweck beachtet werden muss.

<sup>20</sup> OFD Magdeburg, Verfügung vom 03.03.2014 – S 1900 – 22 – St 217; S 0171 – 155 – St 217

<sup>21</sup> OFD Frankfurt, Verfügung v. 27.05.2014 – S 0177 A – 6 – St 53

**Unselbständige Stiftungen, insbesondere auch Spendensammelstiftungen und Anhangstiftungen, können steuerbegünstigt sein.**

**Unterhaltszahlungen dürfen offenbar nicht an Verlobte sowie an Lebenspartner des Stifters geleistet werden. Auch dessen Nichten und Neffen scheinen ausgeschlossen.**

**Unterhaltszahlungen dürfen keinen Ausschüttungscharakter haben und müssen freiwillig geleistet werden. Vertragliche Abreden können schädlich sein.**

**Präzisierung der Regelungen in § 58 Nr. 1 bis 5 AO**

**§ 58 Nr. 1 AO**

**§ 58 Nr. 2 AO**

Die neue Regelung zur Vermögensausstattung verlangt nach Auffassung der OFD Frankfurt, dass sich die Zwecke der weiterleitenden Körperschaft und die der Empfängerkörperschaft entsprechen. Dies bedeutet, dass bei teilweise unterschiedlichen Zwecken die weitergeleiteten Mittel nur für die Zwecke verwendet werden dürfen, die sich inhaltlich entsprechen. Klarstellend führt die OFD Frankfurt aus, dass neben Mitteln nach **§ 58 Nr. 3 AO** weiterhin auch Mittel der freien Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) bzw. sonstige nicht zeitnah zu verwendende Mittel zur Vermögensausstattung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft verwendet werden können.

Ausgeführt wird noch einmal klarstellend, dass die Überlassung von Arbeitskräften an nicht steuerbegünstigte Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person öffentlichen Rechts zulässig ist, sofern die überlassenen Arbeitskräfte für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden (**§ 58 Nr. 4 AO**). Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Überlassung von Arbeitskräften nicht zwangsläufig als Zweckbetrieb zu beurteilen ist. Die Finanzverwaltung zementiert vielmehr ihre Auffassung, dass dies als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gilt.

Gleiches gilt für die Überlassung von Räumlichkeiten (**§ 58 Nr. 5 AO**); auch dies gilt nicht zwingend als Zweckbetrieb, sondern entweder als vermögensverwaltende Tätigkeit oder als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Ergänzend gilt hier, dass die Räume in diesem Zusammenhang nur an steuerbegünstigte Empfänger überlassen werden dürfen.

## AKTUELLES AUS UNSEREM HAUSE

Seit Anfang November haben die 18 Kollegen der Gesellschaft Schomerus & Partner Berlin eine neue Wirkungsstätte. Der einwöchige Umzug des Büros vom Standort an der Flemmingstraße in die neuen Räumlichkeiten im Bülowbogen lief reibungslos. Alle Berliner Kollegen sind nun gemeinsam untergebracht und haben vergleichbare Räume. Jetzt besteht die Möglichkeit, Arbeitsabläufe durch kurze Wege zu optimieren. Die Telefonnummer der Flemmingstraße wurde für den Standort Bülowbogen übernommen:

Schomerus & Partner Berlin  
Gewerbehof Bülowbogen, Aufgang D 1, 3. Stock  
Bülowstraße 66  
10783 Berlin

Telefon (030) 797 444 – 00  
Telefax (030) 797 444 – 029

npo@schomerus.de  
www.schomerus-npo.de

## Kontakt & Anfragen

### Heide Bley

Rechtsanwältin · Steuerberaterin  
Fachberaterin für Internationales Steuerrecht

E-Mail:  
heide.bley@schomerus.de

Tel. Sekretariat:  
040 / 37 601 2342

### Thomas Krüger

Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht

E-Mail:  
thomas.krueger@schomerus.de

Tel. Sekretariat:  
040 / 37 601 2246

Schomerus & Partner  
Steuerberater · Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer

Deichstraße 1  
20459 Hamburg

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

info@schomerus.de  
www.schomerus.de

Partnerschaftsgesellschaft  
Amtsgericht Hamburg PR 361