

EDITORIAL

In der zweiten Ausgabe der Dornbach-Information für Non-Profit-Organisationen des Jahres 2014 beschäftigen wir uns unter anderem mit der Neufassung der IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung von Stiftungen und Vereinen und den BMF-Schreiben und der Gesetzesänderung zur Schuldnerschaft bei Bauleistungen (Reverse-Charge-Verfahren). Außerdem erläutern wir einige aktuelle Urteile des Bundesfinanzhofes und verschiedener Finanz-

gerichte sowie BMF-Schreiben zu Themen, die für Non-Profit-Organisationen von Bedeutung sind.

Wir hoffen, Ihnen mit dieser weiteren Ausgabe der Dornbach-Information informative und nützliche Themen vorstellen zu können. Bei tiefergehenden Fragen zu einzelnen Themen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Ihr Non-Profit-Team



INHALT

Seite 1	EDITORIAL
Seite 1-2	Neufassung der IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung von Stiftungen und Vereinen: IDW RS HFA 5 und IDW RS HFA 14
Seite 2-3	Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen (Reverse-Charge-Verfahren)
Seite 3-4	EuGH-Vorlage zur Personalgestaltung von Pflegekräften an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen i.S.d. § 4 Nr. 16 UStG (BFH Beschluss vom 21. August 2013, V R 20/12)
Seite 4	Umsatzsteuerbefreiung des ärztlichen Notfalldienstes durch Verein
Seite 5	Maßstab der Vorsteuerverteilung bei Vereinen und gemeinnützigen Körperschaften – Keine Einbeziehung steuerfreier Zuschüsse?
Seite 6	Gewährung der Gemeinnützigkeit: Die Gemeinnützigkeitsklausel des § 52 AO
Seite 6-7	Umsatzsteuerliche Organschaft: Verlängerung der Übergangsregelung und erneute Änderung des Abschnitts 2.8 UStAE
Seite 7-8	Keine Gemeinnützigkeit eines ausgegliederten Krankenhauslabors
Seite 8	Vorsteuerabzug aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens – Festlegung des Schlüssels zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen

Neufassung der IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung von Stiftungen und Vereinen: IDW RS HFA 5 und IDW RS HFA 14

(Stand: 06.12.2013)

In unseren Dornbach-Informationen für Non-Profit-Organisationen vom November 2013 hatten wir über den Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen berichtet. Die Neufassung war aufgrund von Änderungen der Landesstiftungsgesetze notwendig geworden. Außerdem erforderte die Änderung des Handelsgesetzbuches (HGB) durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz eine Anpassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen.

Inzwischen ist vom Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. die endgültige Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen verabschiedet worden. Als Folgeänderung ist auch die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen angepasst worden.

Gegenüber dem Entwurf der Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen wurden insbesondere die Erläuterungen zur Kapitalerhaltung und

zu deren Nachweis deutlicher formuliert.

Eine wesentliche Funktion der Rechnungslegung von Stiftungen ist der Nachweis der satzungsgemäßen Mittelverwendung und der Kapitalerhaltung. Diese Zwecke werden ausdrücklich in den Landesstiftungsgesetzen genannt. Die Landesstiftungsgesetze enthalten aber keine Vorgaben, wie das Kapital zu erhalten ist. Sofern weder durch den Stifterwillen noch durch die Satzung die Art der Kapitalerhaltung konkretisiert ist, sollte der Stiftungsvorstand bestrebt sein, unter Berücksichtigung der Stiftungszwecke das Stiftungskapital real zu erhalten, da ansonsten die Ertragskraft unter Berücksichtigung von Preissteigerungen im Zeitablauf abnimmt. Allerdings ist in Ergänzung zur Entwurfsfassung der Stellungnahme als Mindestgröße im Fall einer mangelnden Konkretisierung in der Satzung auch eine nominale Erhaltung des Stiftungskapitals ausreichend.

Weiter auf Seite 2

Fortsetzung Seite 1

Zum Nachweis der Kapitalerhaltung auf den Abschlussstichtag ist dem zu erhaltenden Kapital das der Stiftung dauerhaft zur Verfügung stehende Eigenkapital gegenüberzustellen.

Im Fall der realen Kapitalerhaltung ist zur Ermittlung des zu erhaltenden Kapitals das Stiftungskapital (Errichtungs- und Zustiftungskapital) zu indexieren. Es sollte grundsätzlich der harmonisierte Verbraucherpreisindex verwendet werden, es sei denn, dass im Einzelfall ein Branchenindex sachgerechter erscheint.

Im Falle der nominalen Kapitalerhaltung entspricht das zu erhaltende Kapital dem Stiftungskapital.

Das der Stiftung dauerhaft zur Verfügung stehende Eigenkapital entspricht – unabhängig von der Art der Kapitalerhaltung – der Summe folgen-

der bilanzieller Eigenkapitalbestandteile zuzüglich wesentlicher stiller Reserven abzüglich wesentlicher stiller Lasten der Stiftung:

- Stiftungskapital (sofern nicht ganz oder teilweise zum Verbrauch bestimmt)
- Kapitalrücklage
- Teile der Ergebnissrücklagen (Kapitalerhaltungsrücklage und Rücklagen ohne Zweckbindung)
- Umschichtungsergebnisse.

Als Folge aus der Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen ist die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Vereinen angepasst worden:

Legt ein Verein nicht nach den vom IDW empfohlenen handelsrechtlichen Grundsätzen Rechnung, muss er eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und

eine Vermögensrechnung aufstellen. Als mögliche Form einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung kommt neben einer Kapitalflussrechnung in Anlehnung an den Deutschen Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) jetzt auch eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung i.S.v. § 63 Abs. 3 Abgabenordnung in Betracht (Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Tätigkeitsbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen). Alternativ kommt für Vereine auch eine Einnahmen-Überschussrechnung in Anlehnung an § 4 Abs. 3 EStG in Betracht.

Für die Vermögensrechnung ist als Mindestgliederung eine geringere Gliederungstiefe der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden des Vereins als bisher vorgesehen.

WP/StB Dr. Klaus-Joachim Müller

Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen (Reverse-Charge-Verfahren)

Der BFH hatte mit einem Urteil vom 22.8.2013 V R 37/10 die Regelungen zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 UStG ausgelegt. Nach der Entscheidung sind die Regelungen einschränkend dahingehend auszulegen, dass es für die Entstehung der Steuerschuld darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten bauwerksbezogenen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen an den insgesamt von ihm erbrachten steuerbaren Umsätzen kommt es entgegen Abschnitt 13b.3 Abs. 2 UStAE nicht an. Außerdem ist es nicht entscheidungserheblich, ob sich die Beteiligten über

die Handhabung der Steuerschuldnerschaft ursprünglich einig waren oder nicht. Die Entscheidung des BFH hatte mittelbar auch Auswirkungen auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen.

Mit zwei Schreiben vom 5.2.2014 und vom 8.5.2014 hatte das Bundesministerium der Finanzen zu dem BFH-Urteil Stellung genommen. Mit dem Schreiben vom 5.2.2014 wurde der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1.10.2010 geändert und an das BFH-Urteil angepasst. Die Anpassung gilt für nach dem 14.2.2014 (= Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 5.2.2014 im Bundessteuerblatt) ausgeführte Bauleistungen. Mit dem Schreiben vom 8.5.2014 wurde u.a. zur Vermeidung von Abrechnungsproblemen bei den Unternehmern eine Regelung bei vor dem 15.2.2014 geleisteten Anzahlungen für Bauleistungen und

Gebäudereinigungsleistungen getroffen, die nach dem 14.2.2014 ausgeführt werden.

Nach den beiden BMF-Schreiben können die betroffenen Unternehmer für die Vergangenheit (vor dem 15.2.2014 erbrachte Bauleistungen) an der bisherigen Handhabung festhalten. Die Notwendigkeit von Rechnungsberichtigungen besteht nicht. Diese Vereinfachungsregelung gewährt beiden Unternehmern bei einvernehmlicher unveränderter Beibehaltung der bisherigen Handhabung uneingeschränkte Rechtssicherheit und Vertrauensschutz, sofern nicht zu einem späteren Zeitpunkt von der einvernehmlichen Handhabung abgewichen wird.

In einem Schreiben vom 31.7.2014 hat das BMF schließlich noch zur Frage der verfahrensmäßigen Abwicklung von Änderungsanträgen der Leistungsempfänger Stellung genommen. Dieses

Weiter auf Seite 3

Fortsetzung Seite 2

Schreiben regelt die Fälle, in denen bei einer vor dem 15.2.2014 erbrachten steuerpflichtigen Bauleistung die beteiligten Unternehmer keinen Gebrauch von der Vereinfachungsregelung machen.

Am 3.7.2014 hat der Bundestag das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (StÄnd-AnpG-Kroatien) verabschiedet. Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 11.7.2014 beschlossen, dem Gesetz ebenfalls zuzustimmen. In das Gesetz sind auf Initiative des Bundesrates Änderungen bei der umsatzsteuerlichen Übertragung der Steuerschuldnerschaft in der Bauwirtschaft und bei Gebäudereinigungsleistungen aufgenommen worden. Die Änderungen durch das StÄnd-AnpG-Kroatien gelten ab dem 1.10.2014.

Letztlich wurde die frühere Regelung zur umgekehrten Steuerschuldner-

schaft für Bau- und Gebäudereinigungsleistungen, die vom BFH für nicht rechtmäßig erklärt wurde, wieder hergestellt. Die frühere Regelung ist nun gesetzlich und eindeutig gefasst worden. Hauptbestandteil der Änderung ist die Bestimmung, dass ein Leistungsempfänger auch dann Steuerschuldner ist, wenn er die an ihn erbrachte Dienstleistung nicht zur Ausführung einer bestimmten Bauleistung verwendet. Voraussetzung ist nunmehr, dass er ein Unternehmer ist, der selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt (ausführt). Darüber erteilt das Finanzamt eine auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung. Ist eine solche Beteiligung erteilt worden, ist davon auszugehen, dass die Eingangsleistung dem § 13b unterliegt. Das Gesetz enthält auch eine Übergangsregelung für vor dem 15.2.2014 erbrachte Leistungen.

Mit einem Schreiben vom 26.9.2014 hat das BMF zu den Änderungen durch das StÄnd-AnpG-Kroatien Stellung genommen. Es sind Neuregelungen in Ab-

schnitt 13b.3 UStAE eingeführt worden. Die 10 %-Grenze wurde wieder aufgenommen. Außerdem wurden Ausführungsbestimmungen zu der Bescheinigung erlassen. Dadurch soll Rechtssicherheit geschaffen werden. Wird dem Unternehmer eine Bescheinigung nach Vordruck USt 1 TG ausgestellt zum Nachweis der nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen, schuldet der Unternehmer als Leistungsempfänger von Bauleistungen die Umsatzsteuer, auch wenn er die 10 %-Grenze nicht mehr erreicht, oder die Bescheinigung nicht gegenüber dem Leistungserbringer verwendet.

Leistungen, die ausschließlich an den hoheitlichen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden, fallen nicht unter § 13b; Leistungen an einen BgA hingegen schon, sofern dieser die Voraussetzungen des § 13 b UStG erfüllt.

StB Michael Müller

EuGH-Vorlage zur Personalgestellung von Pflegekräften an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen i.S.d. § 4 Nr. 16 UStG (BFH Beschluss vom 21. August 2013, V R 20/12)

Die Klägerin verlieh im Streitfall als Zeitarbeitsfirma ihre angestellten Pflegekräfte (Krankenpfleger/Innen und Altenpfleger/Innen) an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen i.S. von § 4 Nr. 16 UStG. Die Klägerin erfüllte die Voraussetzungen für die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 16 UStG nicht, da sie keine Einrichtung zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Person betreibt, sondern ein Unternehmen betreibt, dessen Gegenstand die Arbeitnehmerüberlassung auf der Basis des Gesetzes zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung ist. Die Zeitarbeitsfirma verlieh ausschließlich Pflegekräfte. Infolgedessen sind die Umsätze der Klägerin nach dem nationalen Recht nicht gemäß § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG von der Steuer befreit.

Der EuGH soll nun dazu Stellung nehmen, ob die Klägerin sich möglicherweise unmittelbar auf die unionsrechtliche Regelung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen kann.

Der Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL setzt voraus, dass es sich um „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung bewirkt werden“, handeln. Bei Gestellung von Personal für die Erbringung einer Hauptleistung an eine Einrichtung können eng verbundene Umsätze vor-

liegen, wenn die Umsätze der Einrichtung selbst steuerbefreite Leistungen (hier § 4 Nr. 16 UStG) sind.

In vorliegendem Fall stellt sich zunächst die Frage, ob die nach 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL erforderliche Anerkennung durch den Mitgliedstaat auch staatlich geprüfte Pflegekräfte umfassen, die ihre Leistungen unmittelbar an Pflegebedürftige erbringen, ohne dass die Kosten von den Sozialversicherungsträger getragen werden und infolgedessen die Einschränkungen des nationalen Rechts nicht mit dem Unionsrecht vereinbar sind.

Kann weiterhin eine staatlich geprüfte Pflegekraft, die selbst Pflegeleistungen an andere anerkannte Einrichtungen erbringt, eine anerkannte Einrichtung

Weiter auf Seite 4

Fortsetzung Seite 3

mit sozialem Charakter i.S. des 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL sein, so wirft dies die weitere Frage auf, ob die Klägerin (Zeitarbeitsfirma) auch für sich diese Anerkennung in Anspruch nehmen kann. Die zweite Frage zur Vorlage bezieht sich darauf, ob die Gestellung von staatlich geprüften Pflegekräften für das Erbringen von Pflegeleistungen des Entleihers unerlässlich ist, wenn die Zieleinrichtung ohne Personal nicht tätig werden kann. Die Personalgestel-

lung ist von solcher Art oder Qualität, dass ohne Rückgriff auf eine derartige Dienstleistung keine Gleichwertigkeit der befreiten Leistung der Einrichtung gewährleistet ist.

In der Vergangenheit hat der EuGH im Hinblick auf die Gewährung von Steuerbefreiungen im Bereich von Gesundheitsleistungen immer wieder auf die eigentlich erbrachten Leistungen und nicht etwa auf den Erbringer der Leis-

tung abgestellt. Im vorliegenden Streitfall sind die erbrachten Leistungen als Pflegeleistungen, welche durch qualifizierte Pflegekräfte erbracht wurden, einzustufen. Diese Umstände sprechen dafür, dass die erbrachten Leistungen vom EuGH unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG eingeordnet werden könnten.

StBin Andrea Müsch

Umsatzsteuerbefreiung des ärztlichen Notfalldienstes durch Verein

Fahrdienstleistungen für ärztliche Notdienste können von der Umsatzsteuer befreit sein. Dies hat der BFH am 08.08.2013 (Az.: V R 13/12) entschieden.

In dem Fall traf ein eingetragener Verein – Mitglied eines anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege – mit einer kassenärztlichen Vereinigung eine Vereinbarung, nach der er nachts sowie an Wochenenden und Feiertagen für die Sicherstellung des ärztlichen Notdienstes sorgte. Hierzu wurde eine vereinseigene Leitstelle betrieben, in der Notfalleinrufe entgegen genommen wurden. Des Weiteren wurden entsprechend ausgerüstete Fahrzeuge mit Fahrer bereitgestellt, um die Ärzte zu Hause abzuholen und zum Patienten zu bringen. Im Bedarfsfall sollten die als Rettungshelfer ausgebildeten Fahrer auch bei der Notfallbehandlung assistieren. Der Verein erhielt hierfür eine pauschale Vergütung durch die kassenärztliche Vereinigung.

Der BFH sieht in der Tätigkeit eine einheitliche Leistung. In seinem Urteil stellt er fest, dass die Einzelleistungen

objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, da die einzelnen Handlungen eng mit dem Betrieb des Notfalldienstes verbunden sind.

Sind die nachfolgenden Tatbestandsmerkmale des § 4 Nr. 18 UStG erfüllt, so handelt es sich um eine umsatzsteuerfreie Leistung:

- 1) Der Verein ist Mitglied in einem amtlich anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege und verfolgt nach seiner Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige und mildtätige Zwecke.
- 2) Die Leistungen werden unmittelbar an begünstigte Personen ausgeführt und dürfen ihnen nicht nur mittelbar zugutekommen. Nicht der Vertrag mit der kassenärztlichen Vereinigung steht im Vordergrund, sondern die Leistung an sich, die personenbezogen ausgeführt werden muss. Wie oben dargestellt beschränken sich die Leistungen nicht auf eine bloße Organisation und Durchführung der

Beförderung des Arztes zum Patienten. Vielmehr trat der Verein direkt und zusätzlich zur Behandlung durch den Arzt gegenüber dem Patienten in Erscheinung.

- 3) Die Entgelte für die Leistungen bleiben hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurück (§ 4 Nr. 18 lit. c UStG). Auch diese Voraussetzung war in diesem Fall erfüllt, da die Leistungen nicht nach kaufmännischen Grundsätzen kalkuliert von Erwerbsunternehmen angeboten wurden.

Der BFH sieht die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG im vorliegenden Fall als erfüllt an.

Die Frage, ob es sich bei einem ärztlichen Notfalldienst um einen Zweckbetrieb handelt, wurde vom BFH nicht entschieden, da zur Auslegung des § 4 Nr. 18 UStG das Gemeinnützigkeitsrecht nicht heranzuziehen ist.

Dipl.-Kffr. Verena Müller

Maßstab der Vorsteueraufteilung bei Vereinen und gemeinnützigen Körperschaften – Keine Einbeziehung steuerfreier Zuschüsse?

Vereine und gemeinnützige Körperschaften erbringen im Regelfall wirtschaftliche und nicht wirtschaftliche Tätigkeiten. Liegen steuerpflichtige Umsätze nur anteilmäßig vor, ist nur ein eingeschränkter Vorsteuerabzug möglich. Der Verein oder die Körperschaft kann einen Vorsteuerabzug nicht durchführen, wenn die Steuern für Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Die angefallenen Vorsteuerbeträge sind deshalb in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuschlüsseln (Abschnitt 15.16 Abs.1 UStAE).

Ist eine direkte Zuordnung der Eingangsleistungen zu den wirtschaftlichen bzw. nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten nicht eindeutig möglich, können die nicht eindeutig zuordenbaren Vorsteuerbeträge durch eine sachgerechte Schätzung ermittelt werden (§ 15 Abs. 4 S. 2 UStG).

Bei der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage sind Spenden, Subventionen, echte Zuschüsse und ähnliche Zuwendungen nicht mit einzubeziehen (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 10.05.2012, 5 K 5347/09).

In manchen Fällen tritt bei der Anwendung der obengenannten Rechtsprechung ein Missverhältnis der Gestalt ein, dass die wirtschaftliche Tätigkeit direkt mit den zuschussfinanzierten Satzungszwecken zusammenhängt und

bei weitem nicht kostendeckend ist. Das FG München hatte über einen derartigen Fall zu entscheiden (FG München, Urteil vom 24.04.2013 – 3 K 734/10)

Eine gemeinnützige GmbH förderte im Rahmen ihrer satzungsmäßigen Zwecke die Eingliederung von Langzeitarbeitslosen, Jugendlichen und gesellschaftlich benachteiligten Menschen in das Arbeitsleben. Hier wurde als Zweckbetrieb ein Recycling von Elektronikschrott betrieben. Die Ausgangsleistungen dieser Tätigkeit wurden mit sieben Prozent besteuert. Die GmbH hatte keine steuerfreien Umsätze. Die Finanzierung ihrer Tätigkeit erfolgte im Wesentlichen durch echte Zuschüsse. Die Vorsteuerbeträge aus den Eingangsleistungen ordnete sie mehrheitlich dem Zweckbetrieb (Recyclingbetrieb) zu.

Das zuständige Finanzamt reduzierte mit folgender Begründung den Vorsteuerabzug: Da sich die gemeinnützige GmbH größtenteils durch Zuschüsse finanzierte, ist ein überwiegender Teil der Leistungsbezüge nicht für besteuerte Umsätze verwendet worden. Die zuschussfinanzierten Eingangsleistungen könnten nicht dauerhaft Kostenbestandteile der geringen Ausgangsumsätze sein. Im anschließenden Klageverfahren schloss sich das FG München der Haltung des Finanzamtes an und beschränkte den Vorsteuerabzug noch einmal.

Das FG München führte als Begründung für diese Vorgehensweise an, dass eine direkte Zuordnung der Eingangsleistungen zum wirtschaftlichen Bereich (Recyclingbetrieb) nicht angebracht sei, da die Eingangsleistungen auch dem nicht wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich dienten. Da sich die GmbH größtenteils durch echte Zuschüsse finanzierte, gingen die Kosten der gesamten Tätigkeit nicht in die Preisgestaltung der steuerpflichtigen Ausgangsumsätze mit ein. Für die sachgerechte Aufteilung der Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil ist das Verhältnis der zugeflossenen Zuschüsse zu den erzielten steuerpflichtigen Umsätzen maßgeblich, da die GmbH mit ihrem Recyclingbetrieb nicht kostendeckend tätig sein konnte und die Zuschüsse diese Finanzierungslücke schloss.

Der hier vom Finanzgericht München gewählte Aufteilungsmaßstab bei Einbeziehung der Zuschüsse kann auch für Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, Integrationsbetriebe, Behindertenwerkstätten und Wohlfahrteinrichtungen ohne kostendeckende Entgelte von Bedeutung sein.

Wegen der Bedeutung der Rechtssache hat das FG München eine Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

StBin Andrea Müsch

Gewährung der Gemeinnützigkeit: Die Gemeinnützigkeitsklausel des § 52 AO

Das Finanzgericht Köln erklärt in seinem Urteil vom 17.10.2013 (Az. 13 K 3949/09) Turnierbridge als gemeinnützig und äußert sich zum Verfahren bei der Anerkennung neuer gemeinnütziger Zwecke nach der Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO.

§ 52 AO gewährt Steuervorteile, wenn eine Körperschaft Tätigkeiten ausübt, die darauf gerichtet sind, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. In § 52 Abs. 2 Satz 1 AO wird aufgezählt, welche förderungswürdigen Tätigkeiten als gemeinnützig gelten. Über diesen Tätigkeitskatalog hinaus kann nach Satz 2 der Vorschrift die Finanzverwaltung im Einzelfall die Gemeinnützigkeit anerkennen, wenn die selbstlose Tätigkeit der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet zu Gute kommt (Öffnungsklausel). Die Finanzbehörden sollen dadurch die Gelegenheit erhalten, auf sich ändernde gesellschaftliche Verhältnisse reagieren zu können. Der Deutsche Bridge Verband e.V. stützte sich in seinem Klageverfahren zunächst auf den Tätigkeitskatalog des

§ 52 Abs. 2 Satz 1, hier auf Nummer 21 (Förderung des Sports, auch des Schachsports). Ergänzend machte er einen Anspruch aus der Öffnungsklausel geltend.

Nach Argumentation des Verbandes sei zumindest Turnierbridge über die Öffnungsklausel als gemeinnützig anzusehen. Er vertrat die Auffassung, dass Turnierbridge mittelbar den Völkerverständigungsgedanken sowie das Gesundheitswesen als auch die Jugend- und Altenhilfe fördere. Darüber hinaus machte der Verband deutlich, dass Turnierbridge dem im Gemeinnützigkeitskatalog aufgeführten Schachsport ähnele und zum Sport an sich vergleichbare Elemente aufweise.

Öffnungsklausel ist keine Ermessensvorschrift

Das Finanzgericht Köln folgt dieser Argumentation und führt in seinem Urteil aus, dass die Formulierung „kann“ der Finanzverwaltung keinen Ermessenspielraum einräumt, sondern so auszulegen ist, dass die Gemeinnützigkeit

anzuerkennen ist, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist voll justiziabel. Von daher lohnt es sich auch dann einen Antrag auf Gemeinnützigkeit zu stellen, wenn die Tätigkeit der Körperschaft nicht im Beispielskatalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO aufgeführt ist.

Der Antrag ist nicht beim zuständigen Finanzamt einzureichen, sondern bei der für die Öffnungsklausel zuständigen zentralen Finanzbehörde des jeweiligen Bundeslandes (bspw. Finanzministerium). Das Prüfverfahren ist als eigenständiges Verwaltungsverfahren anzusehen.

Das Urteil des Finanzgerichts Köln ist noch nicht rechtskräftig. Die Revision wurde zugelassen (Az. I R 8/14).

Wir halten Sie über die weitere Entwicklung auf dem Laufenden.

M.Sc. Tobias Führ

Umsatzsteuerliche Organschaft: Verlängerung der Übergangsregelung und erneute Änderung des Abschnitts 2.8 UStAE

Bereits in den Non-Profit-News vom November 2013 (Ausgabe 2/2013) und vom April 2014 (Ausgabe 1/2014) haben wir über die Verschärfung der Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft durch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) berichtet. Aufgrund des BMF-Schreibens vom 7. März 2013 sind die Anforderungen an die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung präzisiert und in Abschnitt 2.8 UStAE übernommen worden. Die Grundsätze des Schreibens gelten in allen offenen Fällen. Darüber hinaus bestand eine Übergangsregelung,

nach der für vor dem 1. Januar 2014 ausgeführte Umsätze nicht beanstandet wurde, wenn an einem vermeintlichen Organkreis beteiligte Unternehmer unter Berufung auf Abschnitt 2.8 Abs. 7 UStAE in der bis zum 31. Dezember 2012 geltenden Fassung von einer organisatorischen Eingliederung ausgegangen sind.

Diese Übergangsregelung wurde mit BMF-Schreiben vom 11. Dezember 2013 auf Umsätze, die vor dem 1. Januar 2015 ausgeführt werden, verlängert.

Aufgrund eines weiteren BMF-Schreibens vom 5. Mai 2014 wurde die Verwaltungsauffassung zur umsatzsteuerlichen Organschaft erneut geändert. Die neue Fassung des Abschnitts 2.8 UStAE ändert insbesondere den Begriff der tatsächlichen Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger. Diese erfolgt insbesondere durch personelle Verflechtung, die aufgrund der Personenidentität der Geschäftsführung oder durch die Tätigkeit eines Mitarbeiters des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft entstehen kann. Nach der Neuregelung

Weiter auf Seite 7

Fortsetzung Seite 6

ist es nicht mehr erforderlich, dass es sich um einen leitenden Mitarbeiter des Organträgers handelt.

Dies beruht auf der Annahme, dass nicht nur ein leitender Mitarbeiter des

Organträgers aufgrund seines Anstellungsverhältnisses persönlich vom Organträger abhängig ist. Auch jeder andere Mitarbeiter des Organträgers, der als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig ist, wird die Weisungen

des Organträgers befolgen, da er bei weisungswidrigem Verhalten aus der Geschäftsführung abberufen werden kann.

Dipl.-Kffr. Verena Müller

Keine Gemeinnützigkeit eines ausgegliederten Krankenhauslabors

In einem Urteil vom 6.2.2013 I R 59/11 hat der BFH entschieden, dass eine von gemeinnützigen Krankenhausträgern gegründete GmbH, die die Laborleistungen für die Krankenhäuser erbringt, selbst nicht unmittelbar gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt.

Nach Auffassung des BFH fördern die Laborleistungen dieser GmbH nicht das öffentliche Gesundheitswesen i.S. d. § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO. Unter den Begriff der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens fallen Tätigkeiten, die der Gesundheit der Bürger dienen, insbesondere durch Verhinderung und Bekämpfung von Seuchen und Krankheiten. Allerdings müssen die Tätigkeiten eine von der individuellen Hilfe gegenüber dem einzelnen Patienten losgelöste, auf das öffentliche Gesundheitswesen bezogene, übergreifende Funktion haben, so dass die Hilfe in individuellen Krankheitsfällen deshalb nicht dazu gehört. Der BFH verneint, dass die von der Klägerin durchgeführten individuellen Laborleistungen auch eine auf die Allgemeinheit bezogene Funktion, wie man sie einem Krankenhaus in seiner Gesamtheit zubilligen könnte, haben können.

Die Hilfe in individuellen Krankheitsfällen kann aber nach Auffassung des BFH als Förderung des Wohlfahrtswesens gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 AO gemeinnützig sein. Auch der Aspekt der Mildtätigkeit nach § 53 Nr. 1 AO kann gegeben sein. Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist aber, dass die Körperschaft

ihre steuerbegünstigten Zwecke **unmittelbar** erfüllt. Dies ist nach § 57 Abs. 1 Satz 1 AO der Fall, wenn sie die steuerbegünstigten Zwecke **selbst** erfüllt. Dazu können unter Umständen auch Hilfspersonen hinzu gezogen werden. An der Voraussetzung der Unmittelbarkeit fehlt es nach BFH-Ansicht im Streitfall, weil die Hilfeleistungen gegenüber den Patienten ausschließlich von den Krankenhäusern erbracht werden und die GmbH mit ihren Laborleistungen lediglich die Krankenhäuser bei deren Hilfeleistungen unterstützt.

Das Handeln als Hilfsperson begründet allein keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit, denn die Hilfsperson verwirklicht fremde gemeinnützige Zwecke des Auftraggebers. Damit fördert sie nur mittelbar steuerbefreite Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO. Dies reicht für eine Steuerbefreiung nicht aus. Eine Ausnahme gibt es nur dann, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfstätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele verfolgt.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung der Hilfsperson bleibt aber, dass deren Tätigkeit das Unmittelbarkeitserfordernis des § 57 AO erfüllt. Daher kann es sich zwar um eine Leistung handeln, die im zivilrechtlichen Vertragsverhältnis einem Dritten geschuldet ist. Die Leistung muss jedoch zumindest faktisch unmittelbar gegenüber dem Hilfsbedürftigen erbracht werden.

Liegen dagegen Handlungen vor, die nicht als unmittelbare Hilfeleistung gegenüber dem Bedürftigen, sondern als Dienstleistung gegenüber dem eigentlichen Leistungserbringer einzuschätzen sind, fehlt es, wie in dem Urteilsfall, an der erforderlichen Unmittelbarkeit, da nur die behandelnden Ärzte Kontakt zu den Patienten haben und nur sie die medizinischen Schlüsse aus den von der Klägerin gelieferten Befunde ziehen und über die Heil- oder Vorsorgemaßnahmen entscheiden. Die Laborleistungen sind lediglich Vorbereitungsleistungen, die die Krankenhäuser dabei unterstützen, ihre Patienten medizinisch zu betreuen. Sie sind selbst **keine unmittelbaren** Behandlungs- oder Betreuungsleistungen an den Patienten. Dies gilt auch gemessen daran, dass die Klägerin die Laborbefunde anhand des Blutes der Patienten trifft, da die von den Krankenhäusern zur Verfügung gestellten Proben reine Untersuchungsobjekte sind, die ihre körperliche Verbindung zum Patienten verloren haben und an denen keine Heil- oder Behandlungsmaßnahmen vorgenommen werden.

Da der BFH bereits aufgrund des Fehlens der Unmittelbarkeit die Erfüllung der gemeinnützigen bzw. mildtätigen Zwecke in der Person der Klägerin verneinte, musste er sich nicht mit der Frage beschäftigen, ob die Steuerbefreiung auch mit Blick auf das Erfordernis der Selbstlosigkeit zu versagen gewesen wäre, weil sich die Tätigkeit darin erschöpft hatte, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu unterhalten. Ferner brauchte der BFH nicht darüber

Weiter auf Seite 8

Fortsetzung Seite 7

zu befinden, ob der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs erfüllen würde. Die Vorinstanz, das FG Münster, hatte angenommen, dass die Klägerin zwar

mit ihren Laborleistungen selbstlos und unmittelbar das öffentliche Gesundheitswesen fördere und mildtätige Zwecke verfolge, der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb aber nicht als Zweckbe-

trieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO anzusehen sei.

StB Michael Müller

Vorsteuerabzug aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens – Festlegung des Schlüssels zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen

Gemäß § 15 Abs. 1 UStG kann der Unternehmer von seiner Umsatzsteuerschuld die gesondert ausgewiesene Vorsteuer, also die Umsatzsteuer die ihm in Rechnung gestellt wurde, abziehen.

Der Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 2 UStG jedoch ausgeschlossen, wenn der Unternehmer die erhaltene Leistung zur Erzielung steuerfreier Umsätze verwendet.

Darüber hinaus muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erhaltenen Leistung und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen bestehen. Dies bedeutet, dass die Aufwendungen zum Bezug der erhaltenen Leistung Kosten der zum Vorsteuerabzug berechtigten Umsätze sind. Die den steuerbaren Umsätzen zuzurechnenden Kosten müssen grundsätzlich entstanden sein, bevor die steuerbaren Umsätze ausgeführt sind.

Fehlt dieser direkte und unmittelbare Zusammenhang, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die erhaltenen Leistungen zu sei-

nen allgemeinen Aufwendungen (bspw. nicht zurechenbare Gemeinkosten) gehören und als solche Bestandteil des Preises der von ihm erbrachten Leistung sind.

Beispiel: Eine GmbH betreibt ein Seniorenwohnheim und erzielt sowohl steuerfreie als auch steuerbare Umsätze. Die im Betrieb anfallenden Stromkosten sind als allgemeine Aufwendungen anzusehen. Diese sind grundsätzlich Bestandteile der Preise der Serviceleistungen des Pflegeheimes. Die Stromkosten stehen in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit des Seniorenwohnheimes.

Das Bundesfinanzministerium folgt in seinem aktuellen Schreiben vom 10.4.2014 (GZ IV D 2 - S 7306/13/10001) der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (XI R 25/10) und legt zur Ermittlung des Anteils der abzugsfähigen Vorsteuer bei allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens das Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zum Gesamtumsatz im Besteuerungszeitraum verpflichtend fest.

Beispiel (Fortsetzung): Im Wirtschaftsjahr liegt das Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zum Gesamtumsatz bei 40%. Damit sind 40% der von dem Stromlieferanten in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehbar.

Wird die Vorsteuer bereits unterjährig in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht, muss ein vorläufiger Aufteilungsschlüssel verwendet werden. Dieser kann anhand der Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelt werden. Stehen die Umsätze im Jahr der Besteuerung fest und weicht der Aufteilungsschlüssel von dem vorläufig festgelegten Aufteilungsschlüssel ab, muss eine entsprechende Berichtigung in der Umsatzsteuerjahreserklärung erfolgen.

Der Bundesfinanzhof wahrt mit seinem Urteil die Neutralität der Umsatzsteuer. Wäre eine Berichtigung der Vorsteuer in der Umsatzsteuerjahreserklärung nicht möglich, so würde die Umsatzsteuer zum Kostenfaktor für den Unternehmer.

M. Sc. Tobias Führ