

EDITORIAL

In der neuen Ausgabe der Dornbach-Information für Non-Profit-Organisationen beschäftigen wir uns unter anderem mit der steuerlichen Behandlung der Tafeln, den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bei Krankenhäusern und den Änderungen des Anwendungserlasses zur AO. Außerdem erläutern wir wieder einige aktuelle Urteile des Bundesfinanzhofes sowie Schreiben der Finanzverwaltung zu Themen, die für Non-Profit-Organisationen von Bedeutung sind.

Wir hoffen, Ihnen auch mit dieser weiteren Ausgabe der Dornbach-Information

informative Themen vorstellen zu können. Bei Fragen zu einzelnen Themen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Am Ende des Jahres möchten wir Ihnen ganz herzlich für das uns entgegengebrachte Vertrauen und die gute Zusammenarbeit bedanken.

Ihnen und Ihren Familien wünschen wir frohe Feiertage und alles Gute für das Jahr 2017!

Ihr Non-Profit-Team



INHALT

Seite 1	EDITORIAL
Seite 1-2	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bei Krankenhäusern
Seite 3	Unentgeltliche Abgabe von Lebensmitteln: steuerliche Behandlung der Tafeln
Seite 4	Rechtliche Klarstellung zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM) und Integrationsprojekte
Seite 4-5	Umsatzsteuerfreie Überlassung von Inventar eines Seniorenwohnheims als Nebenleistung
Seite 5-6	Flüchtlingshilfe: Neue Verwaltungsregelungen
Seite 6-7	Umsatzsteuerliche Organschaft – vier neue BFH-Urteile
Seite 7-8	Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bei Krankenhäusern

1. Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen von Patienten

In einem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 16. Dezember 2015 ging es um folgenden Sachverhalt:

Eine Rehabilitationsklinik erbrachte nach § 9 SGB VI Leistungen zur medizinischen Rehabilitation, Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben sowie ergänzende Leistungen, um den Auswirkungen einer Krankheit oder einer körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung auf die Erwerbsfähigkeit der Versicherten entgegenzuwirken oder sie zu überwinden und dadurch Beeinträchtigungen der Erwerbsfähigkeit der Versicherten oder ihr vorzeitiges Ausscheiden aus dem Erwerbsleben zu verhindern oder sie möglichst dauerhaft in das Erwerbsleben wieder einzugliedern.

Es wurden teilweise Begleitpersonen von Patienten (mit Zusatzbett im Patientenzimmer, gelegentlich in Gästezimmern) untergebracht und verpflegt.

Die Unterbringung und Verpflegung der Begleitpersonen war von den Patienten erwünscht und medizinisch zweckmäßig, aber nicht medizinisch notwendig.

Der Bundesfinanzhof hat mit vorgeanntem Urteil vom 16. Dezember 2015 entschieden, dass die Unterbringung und Verpflegung der Begleitpersonen unternehmerisch erfolgt sei. Diese Umsätze seien weder nach § 4 Nr. 15 UStG in der damals geltenden Fassung (Leistungen der Sozialversicherungsträger an die Versicherten) noch nach § 4 Nr. 16 Buchst. a UStG in der damals geltenden Fassung (mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundene Umsätze) umsatzsteuerfrei. Denn die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen stellen keine Leistungen an die Versicherten dar. Sie können ebenso wenig als mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundene Leistungen behandelt werden, da sie medizinisch nicht unerlässlich sind. Die Versteuerung hat mit dem Regelsteuersatz zu erfolgen.

Weiter auf Seite 2

Fortsetzung Seite 1

Ertragsteuerlich handelt es sich um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der kein Zweckbetrieb ist.

2. Mitarbeiterverpflegung

Mit dem gleichen Urteil und der gleichen Begründung hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die entgeltliche Verpflegung von Mitarbeitern der Klinik unter keine umsatzsteuerliche Befreiungsvorschrift fällt. Die Besteuerung hat ebenfalls mit dem Regelsteuersatz zu erfolgen.

3. Überlassung von Fernsprecheinrichtungen und Fernsehgeräten an Patienten

Durch die entgeltliche Überlassung von Fernsprecheinrichtungen und Fernsehgeräten durch ein Krankenhaus an Patienten wird ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet. Denn die Überlassung der Telefone und Fernsehgeräte gegen Entgelt kann nicht gemäß § 67 AO dem Zweckbetrieb „Krankenhaus“ zugerechnet werden. Eine Überlassung der Telefone und Fernsehgeräte als Ausfluss der Leistung "Unterbringung im Krankenhaus" kommt nicht in Betracht, da die Telefon- und Fernsehnutzung zu den gesondert abzurechnenden Wahlleistungen gem. § 17 KHEntgG gehört. Ein Zweckbetrieb i.S.d. § 65 AO liegt ebenfalls nicht vor, weil die steuerbegünstigten Satzungszwecke auch ohne eine Überlassung von Fernsprechanlagen erreicht werden können und damit die Voraussetzung des § 65 Nr. 2 AO nicht erfüllt ist.

Umsatzsteuerlich handelt es sich um eng mit dem Krankenhaus verbundene Leistungen, die gemäß § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerbefreit sind.

4. Personal- und Sachmittelgestellung durch das Krankenhaus

Krankenhäuser unterstützen häufig andere Kliniken, Arztpraxen oder MVZ durch entgeltliche Personal- und Sachmittelgestellung.

Diese Tätigkeit ist als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen. Denn es mangelt an einer eigenen unmittelbaren Zweckverwirklichung gemäß § 57 Abs. 1 Satz 1 AO. Eine für die Gemeinnützigkeit erforderliche unmittelbare Förderung der Allgemeinheit (Patienten) liegt nicht vor, da das Krankenhaus mit seinen Leistungen lediglich die eigenwirtschaftlichen Interessen der Dritten fördert. Die Dritten sind auch nicht als Hilfsperson gemäß § 57 Abs. 1 Satz 2 AO tätig, denn sie können völlig weisungsfrei arbeiten und es besteht grundsätzlich keine Einflussmöglichkeit des Krankenhauses.

Ob eine Personal- und Sachmittelgestellung an Dritte darüber hinaus die Gemeinnützigkeit eines Krankenhausbetriebs insgesamt gefährdet, ist folgendermaßen zu beurteilen:

Nach § 67 AO ist ein Krankenhaus ein (steuerbegünstigter) Zweckbetrieb, wenn mindestens 40% der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen im Sinne von § 7 Krankenhausentgeltgesetz oder § 10 Bundespflegegesetzverordnung anfallen. Ob die Pflegetage, die auf Patienten der Dritten entfallen, in die Berechnung der 40%-Grenze mit einbezogen werden dürfen, muss danach beurteilt werden, wie die Dritten die ihrerseits erbrachten ärztlichen Leistungen gegenüber den Patienten bzw. den Kostenträgern abrechnen. Werden die ärztlichen Leistungen nach der Gebührenordnung der Ärzte (GOÄ) abgerechnet, steht dies der Inanspruchnahme von Wahlleistungen durch einen Krankenhausarzt gleich. Bei der Berechnung der 40%-Grenze sind diese Leistungen schädlich. Nur wenn die Dritten ihre ärztlichen Leistungen über Krankenschein oder entsprechend den für Kassenabrechnungen geltenden Vergütungssätzen abrechnen, kommt eine Einbeziehung der Pflegetage in die Berechnung der 40 %-Grenze in Betracht.

Die gleiche Beurteilung gilt bei der Personal- und Sachmittelgestellung an Be-

legärzte und an Chefarzte zum Betrieb einer eigenen Ambulanz im Krankenhaus im Rahmen einer genehmigten Nebentätigkeit.

Anders ist die Personal- und Sachmittelgestellung im Rahmen von Verträgen zwischen Krankenhaus und Chefarzt zu beurteilen, in denen den Chefarzten das Recht eingeräumt wird, sogenannte Wahlleistungen gegenüber stationär aufgenommenen Patienten des Krankenhauses zu erbringen. Denn der Vertrag über die gesondert berechenbaren ärztlichen Wahlleistungen kommt in der Regel ausschließlich zwischen dem Patienten und dem Krankenhaus zustande und die ärztlichen Leistungen kommen unmittelbar den Patienten zugute. Der Chefarzt ist insoweit eingebunden, als vorgesehen ist, dass die vereinbarten Leistungen durch ihn oder unter seiner Leitung erbracht werden. Aufgrund dieser rechtlichen Beziehungen zwischen dem Krankenhaus und dem Chefarzt einerseits und den rechtlichen Beziehungen zwischen dem Krankenhaus und den Patienten andererseits ist davon auszugehen, dass das Krankenhaus mit der Personal- und Sachmittelgestellung an den Chefarzt unmittelbar seine steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke - Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege - verfolgt. Der Chefarzt ist in die Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks des Krankenhauses als Hilfsperson gemäß § 57 Abs. 1 Satz 2 AO eingeschaltet. Die Gemeinnützigkeit und die Zweckbetriebseigenschaft des Krankenhausbetriebs sind dadurch deshalb grundsätzlich nicht gefährdet. Im Rahmen der Berechnung der 40%-Grenze gemäß § 67 AO sind die durch das Krankenhaus gesondert an die Patienten abgerechneten Chefarztleistungen als Wahlleistungen allerdings schädlich.

Umsatzsteuerlich handelt es sich bei der Personal- und Sachmittelgestellung um eng mit dem Krankenhaus verbundene Leistungen, die gemäß § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerbefreit sind.

WP/StB Dr. Klaus-Joachim Müller

Unentgeltliche Abgabe von Lebensmitteln: steuerliche Behandlung der Tafeln

Die Tafeln im Land sammeln und erhalten Lebensmittel, die nach den zur Zeit gültigen gesetzlichen Bestimmungen noch verwertbar sind, aber in den Lebensmittelläden zum entgeltlichen Abverkauf nicht mehr angeboten werden können, da das Mindesthaltbarkeitsdatum fast erreicht ist oder aber die Backwaren vom Vortag stammen. Ein Großteil dieser Lebensmittel werden nun entgeltlich von dem Handel oder direkt von den Produzenten den Tafeln unentgeltlich überlassen, damit die Tafeln diese an bedürftige Menschen kostenlos abgeben können. Die Bedürftigkeit ist in Anlehnung an § 53 AO zu ermitteln.

Tafeln haben die Rechtsform eines Vereins oder werden in Trägerschaft von Kirchen oder gemeinnützigen und mildtätigen Organisationen betrieben.

Mit der unentgeltlichen Abgabe von Lebensmitteln und auch im geringeren Umfang Artikeln des täglichen Bedarfs an Bedürftige vollführen die Tafeln gemeinnützige Zwecke i.S. § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO zur Förderung der Wohlfahrtspflege sowie mildtätige Zwecke.

Die Tafeln sind bei Vorliegen der weiteren gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen der §§ 52 ff. AO gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Für die Befreiung von der Gewerbesteuer gilt § 3 Nr. 6 GewStG.

Werden Lebensmittel gegen ein geringes Entgelt abgegeben, begründen die Tafeln damit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dieser ist jedoch als Zweckbetrieb unter den Voraussetzungen des § 66 AO (Einrichtung der Wohlfahrtspflege) von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit.

Die Leistungen der Tafeln begründen dann einen Zweckbetrieb, wenn sie zu mindestens 2/3 den in § 53 AO ge-

nannten Personen zugutekommen. Diese Nachweispflicht ist grundsätzlich zu beachten und auch nachzukommen.

Gemäß § 53 Nr. 2 Satz 8 AO kann sich eine Körperschaft auf Antrag von der Nachweispflicht befreien lassen, wenn aufgrund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistungen sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen im vorstehenden Sinne unterstützt werden.

Auf die Nachweisführung kann gemäß AEAO zu § 53 Nr. 12 AO verzichtet werden, wenn aufgrund der Art der Unterstützungsleistungen typischerweise davon auszugehen ist, dass nur bedürftige Menschen unterstützt werden. Hier sind die besonderen Gegebenheiten vor Ort sowie Inhalte und Bewerbungen des konkreten Leistungsangebots zu berücksichtigen. Im Regelfall müssen die sogenannten Tafeln keine Nachweise erbringen.

Werden die Lebensmittel unentgeltlich von Tafeln verteilt, unterliegt die Abgabe nicht der Umsatzsteuer. Die Abgabe ist keine unentgeltliche Wertabgabe i.S. des § 3 Abs. 1b UStG, weil bei Erwerb der Lebensmittel den Tafeln kein Vorsteuerabzug zugestanden wird.

Werden die Lebensmittel gegen einen Kostenbeitrag abgegeben, führen sie steuerbare Lieferungen gegen Entgelt aus. Dabei spielt es keine Rolle, dass das Entgelt nicht dem Wert der Lebensmittel entspricht (Abschnitt 1.1 Abs. 1 Satz 9 UStAE) und dass die Tafeln nicht auf die Erzielung von Gewinnen aus sind (Abschnitt 2.3 Abs. 8 Satz 2 UStAE).

Nach § 4 Nr. 18 UStG können die Umsätze einer Tafel von der Umsatzsteuer befreit sein.

Eine begünstigte Leistung liegt dann vor, wenn ein in § 23 UStDV genannter

Verband eine Tafel betreibt. Es reicht auch eine unmittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband aus. Dieser Fall liegt dann vor, wenn eine Tafel Mitglied des Bundesverbandes Deutsche Tafel e.V. ist. Der Bundesverband ist Mitglied des Paritätischen Gesamtverbandes. Von der Sachlage des jeweiligen Einzelfalls hängt es ab, ob die weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 Buchstaben a-c UStG erfüllt sind.

Sind die Lieferungen von Tafeln steuerpflichtig, so unterliegen sie nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG dem ermäßigtem Steuersatz. Die Lieferungen einer Tafel werden im Rahmen eines Zweckbetriebes (§ 66 AO) ausgeführt.

Die Umsatzsteuer wird nicht erhoben, wenn die Umsätze einer Tafel die Grenzen des § 19 Abs. 1 UStG nicht erreichen.

Hinsichtlich der Beurteilung, ob es sich bei der unentgeltlichen Warenabgabe durch den Unternehmer an die Tafel um eine Spende handelt, ist gegenwärtig von Sachspenden auszugehen, die einem Betriebsvermögen heraus entnommen werden und zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden. Solche Entnahmen sind im Rahmen der jeweiligen Gewinnermittlung mit dem Teilwert anzusetzen, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 i.V.m. § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG. Der Gesetzgeber hat mit dem Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG von diesem Grundsatz eine Ausnahme geschaffen. Der Unternehmer kann in diesem Fall ein Wahlrecht in Anspruch nehmen.

In der Zuwendungsbestätigung über den Erhalt einer Sachspende hat der Aussteller - die Tafel - entweder den Teilwert oder den Buchwert anzusetzen.

StBin Andrea Müsch

Rechtliche Klarstellung zur Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM) und Integrationsprojekte

Bisheriges Verständnis einer Behindertenwerkstätte

Werkstätten für behinderte Menschen (§ 68 Nr. 3 Buchst. a AO) können als Zweckbetrieb den ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG für ihre Leistungen in Anspruch nehmen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung galt dies bislang nur für den Verkauf von Waren, die in einer Werkstätte für behinderte Menschen selbst hergestellt worden sind, sowie für den Verkauf von zugekauften Waren, wenn diese be- oder verarbeitet wurden und hierdurch eine Wertschöpfungsgrenze von mehr als 10 % des Nettowerts der zugekauften Waren überschritten wurde. Damit war der ermäßigte Steuersatz grundsätzlich nur für Werkleistungen möglich. Sonstige Leistungen, die keine Werkleistungen sind, verwirklichten nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung nicht die steuerbegünstigten Zwecke und ermöglichten somit nicht den ermäßigten Steuersatz, da „das dem Begriff der Werkstatt innewohnende Element der Herstellung oder Be-/Verarbeitung fehlt“.

Anpassung an den umfassenderen Auftrag der Behindertenwerkstätten

Dieser bisherigen Auffassung liegt der Finanzverwaltung zufolge ein überholtes Bild einer Werkstatt für behinderte Menschen zugrunde und definiert dieses neu. Künftig werden Werkstätten für behinderte Menschen nicht mehr auf die Funktion als Produktionsbetrieb

beschränkt, sondern gemäß § 136 Abs. 1 SGB IX der Eingliederung behinderter Menschen in das Arbeitsleben und zur Teilhabe am Arbeitsleben dienend gesehen. An die Werkstätten ist in § 5 Werkstättenverordnung (WVO) die fachliche Anforderung gestellt, dass sie über ein möglichst breites Angebot an Arbeitsplätzen verfügen müssen, um Art und Schwere der Behinderung, der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit, Entwicklungsmöglichkeiten sowie Eignung und Neigung der behinderten Menschen soweit wie möglich Rechnung zu tragen. Die Arbeitsplätze sollen in ihrer Ausstattung soweit wie möglich denjenigen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt entsprechen.

Werkstätten für behinderte Menschen können folglich auch Verpackungs- und Montagearbeiten ausführen, Handelsumsätze tätigen und Dienstleistungsangebote wie Garten- und Außenanlagenpflege vorhalten sowie Märkte und Gastronomiebetriebe führen.

Mit Schreiben vom 25. April 2016 hat das Bundesfinanzministerium daher Abschnitt 12.9 des Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) geändert und den ermäßigten Umsatzsteuersatz auf weitere Leistungen von Behindertenwerkstätten ausgeweitet.

Danach zählen Umsätze von Handelsbetrieben, die nach § 142 SGB IX als zusätzlicher Arbeitsbereich, zusätzlicher Betriebsteil oder zusätzliche Betriebsstätte einer Werkstatt für behinderte

Menschen anerkannt sind sowie sonstige Leistungen, sofern sie in die Anerkennung nach § 142 SGB IX einbezogen sind, zum Zweckbetrieb und profitieren in der Folge vom ermäßigten Steuersatz.

Entscheidend ist zukünftig, dass der Betriebsteil nach § 142 SGB IX anerkannt ist. Die bisherige Wertschöpfungsgrenze von 10 % wurde gestrichen. Diese Änderung gilt auch für Integrationsprojekte nach § 68 Nr. 3 Buchst. c AO. Damit wurde die Entscheidung über den Steuersatz beim Warenverkauf und insbesondere im Dienstleistungsbereich insgesamt vereinfacht und der Spielraum subjektiver Betrachtungsweisen eingegrenzt.

Handlungsbedarf für Werkstätten für behinderte Menschen

Werkstätten für behinderte Menschen sollten überprüfen, inwieweit sie von der geänderten Rechtsauffassung betroffen sind. Ein beispielsweise zu hoher und damit falscher Umsatzsteuerausweis auf Rechnungen wird vom umsatzsteuerlichen Unternehmer nach § 14 c Abs. 1 UStG geschuldet, obwohl der Leistungsempfänger diese Steuer nicht als Vorsteuer abziehen kann. Nicht vorsteuerabzugsberechtigte Kunden könnten demgegenüber ihre Waren günstiger bei der Werkstatt für behinderte Menschen beziehen.

Diplom-Kaufmann Daniel Kammler

Umsatzsteuerfreie Überlassung von Inventar eines Seniorenwohnheims als Nebenleistung

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 11. November 2015 (Az. V R 37/14) entschieden, dass die auf Dauer angelegte Verpachtung eines Gebäudes, in dem ein Seniorenwohnheim betrieben wird, sowie die Verpachtung des zum Betrieb notwendigen Inventars umsatzsteuerlich als eine einheit-

liche Leistung („Verpachtung eines möblierten Gebäudes“) zu beurteilen ist und damit die Verpachtung des Inventars umsatzsteuerfrei erfolgen kann.

Der Bundesfinanzhof urteilte, dass die Überlassung von zweckbestimmtem In-

ventar bei der Verpachtung eines Seniorenwohnheims als umsatzsteuerfreie Nebenleistung nach § 4 Nr. 12a UStG zu beurteilen ist. Dies begründete er damit, dass es sich bei dem mitverpachteten Inventar überwiegend um speziell abgestimmte, zum Betrieb eines Seniorenwohnheims zwingend

Weiter auf Seite 5

Fortsetzung Seite 4

erforderliche Ausstattungselemente handelt. Nach den konkreten Umständen des Einzelfalls hat die Überlassung des Inventars nur dazu gedient, die vertragsmäßige Nutzung des als Seniorenwohnheim vermieteten Gebäudes unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Das mitverpachtete Inventar habe für den Pächter keinen eigenen selbständigen Zweck erfüllt.

Im entschiedenen Einzelfall klagte der Eigentümer eines Seniorenwohnheims, der dieses an einen Betreiber verpachtete. Die Verpachtung umfasste das Seniorenwohnheim sowie das angeschaffte Inventar. Zum Inventar gehörten die Pflegebetten sowie die

sonstige Betriebs- und Geschäftsausstattung, die für den Betrieb als Seniorenwohnheim notwendig war. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Verpachtung des Seniorenwohnheims sowie des Inventares umsatzsteuerlich als zwei getrennte Leistungen zu beurteilen wären und damit die Verpachtung des Inventares umsatzsteuerpflichtig zu erfolgen habe.

Das Urteil hat Bedeutung für die umsatzsteuerliche Würdigung von Leistungsbeziehungen zwischen Pächter und Verpächter von Seniorenwohnheimen, bei denen ein umsatzsteuerliches Organschaftsverhältnis nicht erfüllt ist. Als Folge der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes sollte in den Pachtver-

trägen über Seniorenwohnheime der Leistungsumfang (Gebäude, Inventar) hinreichend genau beschrieben werden, damit die Verpachtung des Inventares nachweislich umsatzsteuerfrei erfolgen kann. Bestehende Pachtverträge sollten auf mögliche umsatzsteuerfreie Leistungselemente untersucht werden.

Die Finanzverwaltung hat das Urteil bisher nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Dies bedeutet, dass das Urteil nur im entschiedenen Einzelfall Anwendung findet.

Tobias Führ, M.Sc.

Flüchtlingshilfe: Neue Verwaltungsregelungen.

In der letzten Non-Profit-Ausgabe (01;2015) haben wir bereits über einige Maßnahmen und Steuererleichterungen zur Unterstützung und Förderung der Flüchtlingshilfe (BMF-Schreiben vom 22. September 2015, IV C 4 – S 2223/07/0015: 015; 2015/0782725) berichtet.

In dieser Ausgabe möchten wir Ihnen einen weiteren Überblick über die neu erschienenen Regelungen geben:

BMF-Schreiben vom 9.02.2016 (Ergänzende Billigkeitsmaßnahmen)

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 09.02.2016, IV C 4 – S 0185/15/10001:001 Fragen zur Umsatzsteuer bezüglich der Behandlung von Leistungen im Rahmen der Flüchtlingshilfe beantwortet.

Beteiligt sich eine gemeinnützige Einrichtung vorübergehend an der Unterbringung, Betreuung, Versorgung oder Verpflegung von Bürgerkriegsflüchtlingen oder Asylbewerbern und erhält sie dafür aus öffentlichen Kassen bzw. von anderen steuerbegünstigten Organisationen Entgelte, wird es sich für die ge-

meinnützige Einrichtung nicht negativ auswirken, wenn diese Einnahmen dem Zweckbetrieb zugeordnet werden. Es gelten die Umsatzsteuerermäßigungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG) und Umsatzsteuerbefreiungen (§ 4 Nr. 18, 23, 24 bzw. 25 UStG), die auch auf die vergleichbaren Leistungen der jeweiligen Einrichtung an andere Leistungsempfänger (z. B. Obdachlose) bereits angewandt werden.

Bezüglich der Anwendung des § 4 Nr. 18 UStG steht nichts entgegen, auch wenn die Flüchtlinge nicht ausdrücklich zu dem nach der Satzung des Leistenden begünstigten Personenkreis gehören. Unter die Befreiung des § 4 Nr. 18 UStG fallen hiernach auch Leistungen im Rahmen von Personalgestellungen zwischen begünstigten Einrichtungen untereinander zum Zwecke der Hilfe für Flüchtlinge sowie die Lieferung von Speisen und Getränken in Flüchtlingsunterkünften, sofern die Einrichtung bereits bisher steuerfreie Mahlzeiten-dienste erbringt.

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Kostenerstattungen durch Gebietskörperschaften für den Bezug von Einrich-

tungsgegenständen und sonstigen Leistungen - dazu gehört zum Beispiel die Renovierung einer Wohnung - ist von der konkreten Ausgestaltung des Sachverhaltes abhängig.

Wird der Kostenersatz im Rahmen eines Gesamtvertrags z. B. über die Errichtung und den Betrieb einer Flüchtlingsunterkunft gezahlt, fallen diese Leistungen aus Billigkeitsgründen insgesamt unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG, wenn die weiteren Voraussetzungen dafür vorliegen.

Liegt eine konkrete Lieferung (z. B. von Einrichtungsgegenständen) losgelöst von einem Gesamtbetreibervertrag vor, sind diese Lieferungen weiterhin nach § 1 Abs.1 Nr.1 UStG grundsätzlich der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Es kann aber der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG in Frage kommen.

Die oben aufgeführten Billigkeitsregelungen sind in den Veranlagungszeiträumen 2014 bis 2018 anzuwenden.

Beruft sich der leistende Unternehmer auf die im Billigkeitsweg zu gewäh-

Weiter auf Seite 6

Fortsetzung Seite 5

rende Steuerbefreiung, hat dies für alle gleichartigen Leistungen in Gänze zu erfolgen. Für damit im Zusammenhang stehende Eingangsleistungen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG ausgeschlossen.

Die OFD Niedersachsen nimmt in ihrer Verlautbarung vom 29.10.2015 – S 7179- 126- St 181 zur Umsatzsteuerbefreiung von Deutschkursen für Flüchtlinge und Migranten und Integrationskursen Stellung.

Deutschkurse für Flüchtlinge und Migranten, die dem Erlernen der deutschen Sprache dienen, aber kein

Integrationskurs gemäß § 43 AufenthG sind, sind ebenfalls begünstigte unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen i.S. d. § 4 Nr. 21 UStG. Sie sind steuerfrei, wenn die weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG erfüllt sind. Bildungseinrichtungen, die entsprechende Leistungen ausführen, müssen allerdings die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde i.S. d. § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG vorlegen.

Integrationskurse gemäß § 43 AufenthG dienen als Maßnahme der Eingliederung in den Arbeitsmarkt dem Erwerb ausreichender Kenntnisse der

deutschen Sprache und stellen daher grundsätzlich nach § 4 Nr. 21 UStG begünstigte unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen dar. Die Leistungen der Kursanbieter sind steuerfrei, wenn diese vom Bundesamt für Migration und Flüchtlinge zur Durchführung von Integrationskursen zugelassen sind. Die Zulassung dient als Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG und ersetzt die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde.

StBin Andrea Müsch

Umsatzsteuerliche Organschaft – vier neue BFH-Urteile

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 16.07.2015 unter anderem festgestellt, dass eine nationale Regelung zur Eingrenzung der umsatzsteuerlichen Organschaft auf juristische Personen, die mit dem Organträger durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung entgegen steht, es sei denn, diese Anforderungen dienen der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung. Infolgedessen haben der V. und der XI. Senat in mehreren Urteilen zu Fragen der umsatzsteuerlichen Organschaft Stellung bezogen:

Personengesellschaft als Organschaft (BFH V R 25/13 vom 02.12.2015)

Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird eine „gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, (...) wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organ-

trägers eingegliedert ist (Organschaft).“

Der BFH ist in seinen bisherigen Urteilen der Auslegung des Begriffs der Organschaft mit Anwendung ausschließlich auf juristische Personen im Interesse einer einfachen und rechtssicheren Bestimmung des Steuerschuldners gefolgt. Begründung hierfür war, dass eine finanzielle Eingliederung nur vorliegen kann, wenn „der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschluss in der Gesellschafterversammlung durchsetzen kann“. Bei einer juristischen Person ist die Stimmenmehrheit aufgrund des notariellen Gesellschaftsvertrages ohne Nachweisschwierigkeiten feststellbar. Im Gegensatz dazu gilt bei Personengesellschaften das Einstimmigkeitsprinzip, davon abweichende Regelungen können ohne Formzwang getroffen werden, so dass ein Nachweis nicht mit Sicherheit erbracht werden kann und damit der Steuerschuldner nicht einfach und rechtssicher zu bestimmen ist.

Durch teleologische Erweiterung des § 2 Abs. 2 S. 2 UStG kann gemäß dem

BFH-Urteil jedoch ausnahmsweise eine Personengesellschaft wie eine juristische Person eingegliedert werden. Dazu ist es erforderlich, dass die finanzielle Eingliederung wie bei einer juristischen Person bejaht werden kann. Dies kann nur der Fall sein, wenn neben dem Organträger nur Personen, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind, Gesellschafter der Personengesellschaft sind, so dass für den Organträger eine Durchgriffsmöglichkeit auch bei Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist.

Auch der XI. Senat kommt in zwei Urteilen (XI R 38/12 vom 19.01.2016 und XI R 17/11 vom 01.06.2016) ebenfalls zu dem Ergebnis, dass eine Personengesellschaft eine juristische Person im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG sein kann.

Keine Organschaft bei Schwägergesellschaften (BFH V R 15/14 vom 02.12.2015)

Gegenstand des Verfahrens war die Frage, ob zwischen einer GmbH, an der zwei Gesellschafter zu gleichen Teilen

Weiter auf Seite 7

Fortsetzung Seite 6

beteiligt sind, und einer GmbH & Co. KG, bei der einer der beiden GmbH-Gesellschafter alleiniger Kommanditist ist, eine umsatzsteuerliche Organschaft bestehen kann.

Der BFH hat in diesem Zusammenhang erneut festgestellt, dass für eine Organschaft die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung sowie der personellen Verflechtung erfüllt sein müssen.

Eine finanzielle Eingliederung setzt voraus, dass der Organträger eine eigene Mehrheitsbeteiligung an der Tochtergesellschaft besitzt. Dies war im vorliegenden Fall nicht gegeben, da die Organgesellschaft nur über ihren Gesellschafter mit dem Organträger verbunden war. Eine mit dem Mitgesellschafter getroffene Stimmrechtsvereinbarung (Einstimmigkeit) ist unerheblich, da für die Zusammenrechnung des mehreren Gesellschaftern zustehenden Anteilsbesitzes keine rechtsverbindlichen Regelungen bestehen. Der KG stehen demnach keine eigenen Durchgriffsrechte zu, es mangelt an einem Über-/Unterordnungsverhältnis. Demzufolge besteht keine Organschaft.

Des Weiteren muss die organisatorische Eingliederung durch personelle Verflechtung gegeben sein. Im vorliegenden Fall wurde die Geschäftsführung jedoch nicht in Personenidentität der Geschäftsführungsorgane der beiden Gesellschaften ausgeübt, so dass auch aus diesem Grund eine Organschaft nicht gegeben ist.

Keine Organschaft mit Nichtunternehmer (BFH V R 67/14)

In dem Verfahren ging es um die Frage, ob eine GmbH, deren alleinige Gesellschafterin eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, an diese Personal im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft überlassen kann.

Die Körperschaft des öffentlichen Rechts hatte nach SGB V die vertragsärztliche Versorgung sicherzustellen, sie ist in diesem Zusammenhang hoheitlich tätig. Die ärztlichen Tätigkeiten wurden durch Ärzte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erbracht und abgerechnet. Das nicht-ärztliche Personal wurde durch die GmbH im Rahmen der Organschaft zur Verfügung gestellt. Dieser Vorgang wurde als nicht umsatzsteuerbare Leistung behandelt.

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG besteht eine Organschaft, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Nach der ständigen Rechtsprechung ist der hier verwendete Unternehmerbegriff dem Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG gleichzusetzen.

Bei einer hoheitlichen Tätigkeit fehlt es an der Unternehmereigenschaft. Diese ist jedoch Voraussetzung für eine Organschaft. Obwohl diese nationale Regelung über die Vorschriften der Mehrwertsteuersystemrichtlinie hinausgeht, stellt der BFH fest, dass die nationale Regelung zur Vereinfachung, nicht jedoch zur Erlangung von Steuervergünstigungen dient, so dass in diesem Fall von umsatzsteuerpflichtigen Leistungen gegen Entgelt ausgegangen werden kann.

Diplom-Kauffrau Verena Müller

Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit einem Schreiben vom 26.01.2016 den Anwendungserlass zur Abgabenordnung geändert. Der überwiegende Teil der Änderungen betrifft die Anpassung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes in dem Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“ (§§ 51 bis 68 AO). Diese Änderungen sollen im Folgenden dargestellt und erläutert werden.

Zunächst wurde in den AEAO zu § 55 eine neue Nr. 2 eingefügt. Danach verfolgt eine zur Erfüllung von Pflichtaufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts eingesetzte Eigengesellschaft keine vordergründig eigen-

nützigen Interessen ihres Gesellschafters. Eine Steuerbegünstigung der Eigengesellschaft kommt nur in Betracht, wenn die von ihr erbrachten Leistungen angemessen vergütet werden. Der Maßstab ist dabei die Höhe des Entgelts, das von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer auch mit einem Nichtgesellschafter als Auftraggeber vereinbart worden wäre. Das Entgelt muss dazu regelmäßig die Kosten ausgleichen und einen marktüblichen Gewinnaufschlag beinhalten. Dabei ist bei steuerbegünstigten Einrichtungen aufgrund der fehlenden Gewinnerzielung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel nicht marktüblich.

Die Nr. 2 zu § 57 AO wurde geändert. Schon bisher galt, dass das Gebot der Unmittelbarkeit auch dann erfüllt ist, wenn sich die steuerbegünstigte Körperschaft einer Hilfsperson bedient. Dafür ist es erforderlich, dass nach den Umständen des Falles, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist, also die Hilfsperson nach den Weisungen der Körperschaft einen konkreten Auftrag ausführt. Bei der Beurteilung wird insbesondere auf die rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, abgestellt. Durch die Vorlage entsprechender Vereinbarungen hat die Körperschaft nachzuweisen, dass sie

Weiter auf Seite 8

Fortsetzung Seite 7

den Inhalt und den Umfang der Tätigkeit der Hilfsperson im Innenverhältnis bestimmen kann, wobei die Tätigkeit der Hilfsperson den Satzungsbestimmungen der Körperschaft entsprechen muss. Neu geregelt wurde nun, dass die Steuerbegünstigung einer Hilfsperson nicht ausgeschlossen ist, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfspersonentätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungszwecke verfolgt und ihren Beitrag im Außenverhältnis selbstständig und eigenverantwortlich erbringt.

Auch in den Erläuterungen zu § 58 AO wurde die Nr. 2 geändert. Danach ist die teilweise Weitergabe eigener Mittel unschädlich. Für die Ermittlung der maximal zulässigen Höhe der Mittelweitergabe ist das Nettovermögen (Vermögenswerte abzüglich Verbindlichkeiten) der Körperschaft im jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgebend. Als Mittelempfänger kommen inländische steuerbegünstigte Körperschaften, die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführten Körperschaften und die juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Betracht. Die Verwendung der zugewendeten Mittel hat in Anwendung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu erfolgen. Sofern dagegen verstoßen wird, liegt eine Mittel Fehlverwendung bei der Empfängerkörperschaft vor. Bei einer Weiterleitung an eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdÖR) ist zwar das Tatbestandsmerkmal „zur Ver-

wendung zu steuerbegünstigten Zwecken“ nicht erfüllt, wenn die Mittel dem Gesamthaushalt der jPdÖR zuteilkommen und die jPdÖR neben den steuerbegünstigten Zwecken auch noch andere Zwecke verfolgt. Dies ist jedoch nach der nunmehr ausdrücklichen Auffassung der Finanzverwaltung unschädlich, wenn die Mittel nachweislich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.

Außerdem gibt es verschiedene Änderungen in den Ausführungsbestimmungen zu § 66 AO (Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege). Die Wohlfahrtspflege darf nicht „des Erwerbs wegen“ ausgeführt werden. Demnach wird eine Einrichtung dann des Erwerbs wegen betrieben, wenn damit Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen und somit die Wohlfahrtspflege in erster Linie auf Mehrung des eigenen Vermögens gerichtet ist. Die Gewinnerzielung kann in gewissem Umfang geboten sein, ohne im Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu stehen, beispielsweise zum Inflationsausgleich. Eine Mitfinanzierung eines anderen Zweckbetriebs nach § 66 AO ist unschädlich. Ein Handeln „des Erwerbs wegen“ liegt hingegen auch vor, wenn durch die Gewinne der Einrichtung andere Zweckbetriebe nach §§ 65, 67, 67 a und 68 AO bzw. die übrigen ideellen Tätigkeiten finanziert werden.

Nach den weiteren Änderungen in den Ausführungsbestimmungen zu § 66 AO wird nun auf das faktische Tätigwerden als entscheidendem Kriterium der Unmittelbarkeit abgestellt. Eine Tätigkeit muss auf die Sorge für notleidende oder gefährdete Menschen gerichtet sein, die eine oder beide der in § 53 Nr. 1 und 2 AO genannten Voraussetzungen erfüllen. Entscheidend ist, dass die Einrichtung der Wohlfahrtspflege zumindest faktisch unmittelbar gegenüber den in § 53 AO genannten Personen tätig wird. Es kommt nicht auf die Vertragsbeziehung an, die der Leistungserbringung zu Grunde liegt. Wenn neben Leistungen an die in § 53 AO genannten Personen noch andere Leistungen für einen Dritten erbracht werden, sind diese Leistungen nicht dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzurechnen, soweit sie nicht zur Organisation des eigentlichen Zweckbetriebes gehören. Dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen, ist beispielsweise die Zurverfügungstellung von Pflegekräften durch eine Körperschaft zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke für einen Vertragspartner im Rahmen einer Pflegeeinrichtung. Erbringt das bereitgestellte Personal dagegen nur Verwaltungsleistungen, sind diese Leistungen nicht dem Zweckbetrieb nach § 66 AO zuzuordnen.

StB Michael Müller