

### Inhaltsübersicht

### Seite

#### GEMEINNÜTZIGKEIT

AEAO 2014: Die Rücklagenbildung wird leichter – die Bilanzierung nicht	2
Eintragung kleinerer Kitas ins Vereinsregister weiterhin möglich	3
Bestätigung des Mittelbindungsgrundsatzes bei Fördervereinen	3
Vermögensanlagen bei gemeinnützigen Stiftungen	4

#### ERTRAGSTEUER

Körperschaftsteuerliche Behandlung der Abgabe von Zytostatika durch eine Krankenhausapotheke im Rahmen ambulanter Krebstherapien	5
Abgrenzung von Spenden und verdeckten Gewinnausschüttungen an eine gemeinnützige Mutterorganisation	6
Honorar für die Erstellung von Lehrgangsmaterialien nicht nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei	6
Nur persönliche Pflege von Personen nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt	7
Überarbeitete Verwaltungsanweisung zu § 3 Nr. 26a und Nr. 26b EStG	7
Steuerliche Anerkennung von Aufwandsspenden	8
Überlassung von Sportanlagen und Betriebsvorrichtungen an Vereinsmitglieder	8
Billigkeitsmaßnahmen bei vorübergehender Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern	9
Kein erhöhter Spendenabzug bei Verbrauchsstiftungen	10

#### UMSATZSTEUER

Die Abgabe von Zytostatika durch eine Krankenhausapotheke im Rahmen ambulanter Krebstherapien ist umsatzsteuerfrei	11
Umsatzsteuerliche Behandlung eines weitergeleiteten Zuschusses zur Errichtung kommunaler Abwasserentsorgungsanlagen	12
Mögliche Umsatzsteuerbefreiung bei Einnahmen aus Pflegegeldern für sogenannte Förderbetreuungsgebiete nach § 4 UStG	12
Definition des Begriffs der Ehrenamtlichkeit in § 4 Nr. 26 UStG	13
Europarecht: Personalüberlassung zwischen Gemeinnützigen ist steuerfrei	13
Steuerbefreiung von Leistungen, die mit Kinder- und Jugendarbeit verknüpft sind	14

#### SONSTIGES

Übungsleiter von Sportvereinen können abhängig Beschäftigte sein	15
Vorstandsmitglieder im Verein sind regelmäßig abhängig beschäftigt	16



*liebe Leserin,  
Lieber Leser,*



wo soll und darf eine gemeinnützige Stiftung in Zeiten niedriger Zinsen eigentlich ihr Kapital anlegen? Sind Übungsleiter in Sportvereinen selbständig oder abhängige Beschäftigte? Was gilt diesbezüglich für Vereinsvorstände? Mühsen Sportvereine Ertragsteuern zahlen, wenn sie ihre Sportanlagen Vereinsmitgliedern überlassen? Und welche neuen Anforderungen und Regelungen müssen gemeinnützige Organisationen bei der Rücklagenbildung beachten?

Diese Fragen stehen stellvertretend für eine Vielzahl aktueller rechtlicher Probleme, denen gemeinnützige Organisationen in ihrem Alltag begegnen. Unser Newsletter wirft insofern einen Blick auf Aspekte, die in jüngerer Zeit von der Finanzverwaltung oder der Rechtsprechung geklärt worden sind. Wir hoffen, damit einen Beitrag leisten zu können, der Ihre Tätigkeit erleichtert.

Eine interessante Lektüre wünschen Ihnen

*Heide Bley*  
**Heide Bley**  
Rechtsanwältin  
Steuerberaterin

*Thomas Krüger*  
**Thomas Krüger**  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht

Schomerus & Partner Berlin  
Steuerberater  
Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer

Schomerus & Partner  
Steuerberater  
Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer

Bülowstraße 66  
10783 Berlin

Deichstraße 1  
20459 Hamburg

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

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

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

info@schomerus.de  
www.schomerus.de

In Kooperation mit  
  
www.sozialmanagementpartner.de

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

# GEMEINNÜTZIGKEIT

## AEAO 2014: Die Rücklagenbildung wird leichter – die Bilanzierung nicht

**Verlängerte Fristen für die zeitnahe Mittelverwendung und die Bildung von Rücklagen.**

### Verlängerte Fristen

Zentraler Aspekt des neuen Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO 2014) ist die Regelung für die zeitnahe Mittelverwendung und die Bildung bestimmter Rücklagen. Ab dem 1.1.2014 gelten auf der Basis des Ehrenamtsstärkungsgesetzes für beides grundsätzlich verlängerte Fristen.

Die Frist zur Verwendung der Mittel wurde 2013 durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz von einem auf zwei Jahre nach dem Jahr des Vermögenszuflusses verlängert (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Die neue Regelung gilt für Zuflüsse ab dem 1.1.2012.

### Neue Anforderungen

### Neue Anforderungen für die Buchhaltung

Veräußert eine gemeinnützige Körperschaft Vermögensgegenstände, die satzungsmäßigen Zwecken dienen und die aus zeitnah zu verwendenden Mitteln angeschafft worden sind, sind die Veräußerungserlöse zeitnah i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zu verwenden. Gleiches gilt bei der Überführung von Vermögensgegenständen in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Hier lebt die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung in Höhe des Verkehrswertes wieder auf.

### Die Neuregelung stellt die Praxis vor neuen Herausforderungen:

- Um nachzuhalten, welche Vermögensgegenstände hiervon betroffen sind, muss die Körperschaft zukünftig bei der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes die Art der Finanzierung in der Buchhaltung festhalten.
- Bei der Überführung von Vermögensgegenständen in den Bereich Vermögensverwaltung oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb hat die Körperschaft den Verkehrswert zu ermitteln.
- Ferner fließt der Körperschaft im Fall der Überführung von Vermögensgegenständen von einem Bereich in den anderen Bereich keine Mittel zu, dennoch wird eine zeitnahe Mittelverwendung in Höhe des Verkehrswertes gefordert.

### Rücklagen – eine Begriffsverwirrung

### Rücklagen – ein mehrdeutiger Begriff

Ausgenommen von der zeitnahen Mittelverwendung sind die gemäß § 62 Abs. 1 AO einer zulässigen Rücklage zugeführten Mittel sowie die Vermögenszuführungen gemäß § 62 Abs. 3 AO.

Bei der Verwendung des Begriffs „Rücklage“ ist allerdings Vorsicht geboten, da die AO und das Handelsrecht zwar gleiche Begriffe verwenden, aber verschiedene Dinge meinen.

Der im Handelsrecht verwendete Begriff „Gewinnrücklage“ (§ 272 Abs. 3 HGB) kann nur aus dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss gebildet werden. Die Rücklagen im Sinne der Abgabenordnung orientieren sich dagegen eher an Liquiditätsveränderungen. Der Jahresüberschuss und die Liquiditätsveränderung differieren i.d.R. voneinander. Differenzen ergeben sich z. B. durch Investitionen und Abschreibungen, Darlehensaufnahmen und -tilgungen, Bildung und Auflösungen von Rückstellungen sowie Veränderungen von Forderungen und Verbindlichkeiten.

Während die OFD Frankfurt (Verfügung vom 20. Januar 2012) in 2012 noch gefordert hat, dass bilanzierende steuerbegünstigte Körperschaften „die Rücklagen in ihrer Bilanz offen (getrennt vom übrigen Kapital) auszuweisen“ haben, hat sie mit Verfügung vom

13. Februar 2014 klargestellt, dass sie es für ausreichend erachtet, wenn sich die Rücklagen aus einer Nebenrechnung zum Jahresabschluss (z. B. Mittelverwendungsrechnung) ergeben.

Trotz dieser Nebenrechnung ist in der Praxis oft gewollt, dass der Bilanzleser die Rücklagen im Sinne der AO im handelsrechtlichen Jahresabschluss wieder findet. Dies kann teilweise dadurch erzielt werden, dass die Ergebnisverwendung im Jahresabschluss sich an die Regeln des Gemeinnützigkeitsrechtes orientiert und den Jahresüberschuss im Bedarfsfall in eine (handelsrechtliche) Gewinnrücklage mit der entsprechenden Bezeichnung aus der AO einstellt, wie z. B. „Rücklagen für durchgeführte Investitionen“.

## Eintragung kleinerer Kitas ins Vereinsregister weiterhin möglich

2011 entschieden Berliner Gerichte, dass Kindertagesstätten unternehmerisch am Markt auftreten und diese Betätigung nicht unter das Nebenzweckprivileg von Vereinen fällt. Im Anschluss an diese Entscheidungen blieb vielen Kita-Vereinen die Eintragung ins Vereinsregister versagt.

Das OLG Stuttgart ist dieser Rechtsprechung mit Beschluss vom 3.12.2014 zumindest teilweise entgegengetreten.<sup>1</sup> In dem zu entscheidenden Fall hat ein Verein zur Förderung von Waldorfpädagogik die Eintragung ins Vereinsregister angestrebt, was das Registergericht mit Hinweis auf die entgeltliche und damit aus seiner Sicht unternehmerische Betreuungstätigkeit des Vereins verweigert hat. Das OLG Stuttgart gab indes dem Verein Recht:

- Der Verein wolle ein besonderes pädagogisches Konzept verwirklichen (Waldorfpädagogik), sodass der Betrieb einer Kita nicht Hauptzweck ist, sondern hinter einer idealen Zielsetzung zurücktrete.
- Da die Kita die Anzahl der Plätze auf 15 beschränkt hat, sei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur untergeordnetes Gewicht beizumessen. Damit erfülle der Kita-Betrieb die Anforderungen an das Nebenzweckprivileg.

Das Gericht bezieht sich in seiner Entscheidung auch auf das OLG Schleswig, das bereits 2013 eine Eintragungsfähigkeit von kleineren Kita-Vereinen angenommen hat, sofern sich Eltern gerade zu dem Zweck zusammenschließen, mit persönlichem Engagement eigene erzieherische Konzepte zu verwirklichen.

Die Entscheidung zeigt, dass eine Kita nicht zwangsläufig als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzustufen ist. Vielmehr besteht für Vereine im Einzelfall die Möglichkeit einer Eintragung ins Vereinsregister, wenn die Größe der Kita überschaubar ist, ein besonderes pädagogisches Konzept verwirklicht werden soll und die Eltern aktiv an dessen Umsetzung mitwirken.

## Bestätigung des Mittelbindungsgrundsatzes bei Fördervereinen

Der BFH hat entschieden, dass Förderkörperschaften der Gemeinnützigkeitsstatus zu versagen ist, sofern sie ihre Mittel zu anderen als in der Satzung vorgesehenen Zwecken verwendet.<sup>2</sup>

Im vorliegenden Fall hatte eine gemeinnützige Körperschaft mit ihren Mitteln über einen Zeitraum von zwei Jahren ausschließlich eine andere ebenfalls gemeinnützige Organisation unterstützt, die jedoch ausweislich ihrer Satzung andere Zwecke verfolgt hat als die vom Urteil betroffene Körperschaft. Der BFH begründet seine Entscheidung damit, dass dem Grundsatz der Unmittelbarkeit der Zweckverwirklichung aus § 59 AO nicht

**Bei Verwirklichung eines besonderen pädagogischen Konzepts kann der Betrieb einer Kita unter das Nebenzweckprivileg eines Vereins fallen**

**Gemeinnützige Organisationen sind verpflichtet, ihre satzungsmäßigen Zwecke unmittelbar zu verwirklichen. Sofern mit ihren Mitteln andere Gemeinnützige unterstützt werden sollen, müssen diese dieselben satzungsmäßigen Zwecke verfolgen.**

<sup>1</sup> OLG Stuttgart, Beschluss vom 3.12.2014, 47 AR 7482/13

<sup>2</sup> BFH, Urteil vom 25. 6. 2014 - I R 41/12.

**Die derzeitige Marktlage stellt Stiftungen vor die große Herausforderung, im Rahmen ihrer Vermögensanlage rentable Anlageformen zu wählen, um das Ausstattungsvermögen zu erhalten und darüber hinaus Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zu beschaffen.**

**Andererseits darf das Stiftungsvermögen nur einem vertretbaren Anlagerisiko ausgesetzt werden.**

**Gesetzliche Vorgaben als Hilfestellung existieren dabei nicht.**

**Anerkannt hat das Finanzgericht Münster jedoch, dass eine Anlagestrategie nicht völlig risikofrei sein, aber dem Grundsatz der ordnungsgemäßen Geschäftsführung gerecht werden muss.**

hinreichend Rechnung getragen wurde. Eine rein faktische Überschneidung der jeweiligen satzungsmäßigen Zwecke sei hierbei nicht ausreichend.

Das Urteil verdeutlicht, dass bei reinen Förderkörperschaften der Förderzweck lediglich auf Ebene der mittelverwendenden Körperschaft überprüft wird.

### Vermögensanlagen bei gemeinnützigen Stiftungen

Das Finanzgericht Münster hatte in seinem Urteil vom 11. Dezember 2014 (Az. 3 K 323/12 Erb) darauf einzugehen, wann Vermögensanlagen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Geschäftsführung entsprechen.

Die Stiftungsgesetze der Länder sehen vor, dass das Stiftungsvermögen in seinem Bestand zu erhalten ist. Hieraus folgt zugleich, dass eine für den Vermögenserhalt geeignete Anlageform zu wählen ist. Dabei bewegt sich die Frage der Anlageform in einem Spannungsfeld zwischen einer unzureichenden Verzinsung, die zu einem Abschmelzen des Vermögens führen kann, und ertragreicheren Anlageformen, welche aber ein höheres Verlustrisiko mit sich bringen. Gerade in Zeiten niedriger Zinsen gestaltet sich die Wahl der geeigneten Anlageform schwierig.

Aufgrund fehlender gesetzlicher Regelungen sind die Einzelheiten der Vermögensanlage umstritten. Jedoch ist stets zwischen einer möglichen Ertragssteigerung und den Risiken für die Substanz des Stiftungsvermögens abzuwägen.

Die Klägerin hatte die Erbschaftsteuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 16b ErbStG geltend gemacht.

Die Steuerbefreiung für Zuwendungen an Stiftungen setzt nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b Satz 1 ErbStG voraus, dass die Stiftung auch nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b Satz 2 ErbStG entfällt die Befreiung mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützige Institution innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird.

Das Finanzgericht Münster hat entschieden, der Klägerin die Gemeinnützigkeit und damit eine Voraussetzung von § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG abzuerkennen, weil sie ihre Vermögensanlagen in überwiegend unzureichend besicherte Darlehen umschichtete.

Nach Auffassung des Finanzgerichts wurde die Tragfähigkeit der Vermögensbasis durch das damit verbundene Ausfallrisiko unterlaufen. Durch einen Forderungsausfall stand ein Teil des Vermögens der Klägerin nicht mehr für die Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke zur Verfügung. Dabei wertete das Finanzgericht den Forderungsausfall als schädliche Mittelverwendung, weil er auf der insgesamt gegen die ordnungsmäßige Geschäftsführung verstoßenden Anlagestrategie beruht und sich das dieser Anlagestrategie innewohnende Risiko verwirklicht habe.

Das Gericht stellte fest, dass im Rahmen der Vermögenserhaltungspflicht eine Gesamtschau der Anlagestrategie vorzunehmen ist. Die vermögenserhaltende Anlagestrategie müsse zwar darauf ausgerichtet sein, ausreichende Erträge zu erzielen, so dass bei abnehmendem Zinsniveau auch Anlageformen gewählt werden könnten und müssten, die nicht mündelsicher sind, auch wenn ihnen ein größeres Ausfallrisiko anhaftet.

Die Umschichtung in einseitig und ganz oder teilweise nicht ausreichend besicherte Anlagen ist nach Auffassung des Gerichts jedoch unzulässig, da dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Geschäftsführung widerspreche.

Die Argumentation der Klägerin, dass aufgrund des sinkenden Zinsniveaus zur Erhaltung des Vermögens eine Anlagestrategie jenseits der Investition in mündelsichere Papiere erforderlich gewesen sei, ließ das Finanzgericht in diesem Fall nicht gelten. Die Klägerin hat nach Auffassung des Finanzgerichts von Anfang an eine den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Geschäftsführung widersprechende Anlagestrategie verfolgt.

## Praxis-Tipp

Wegen der gravierenden steuerlichen Konsequenzen, die eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit nach sich zieht, ist bei der Wahl der Anlagestrategie größte Vorsicht geboten. Die einseitige Investition in mündelsichere Anleihen könnte ebenso den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Geschäftsführung widersprechen wie die einseitige Wahl riskanter Anlageformen.

Mit der Stiftungsaufsicht und der Finanzverwaltung abgestimmte Kapitalanlage-richtlinien sind hier hilfreich, um der Stiftung – und insbesondere auch den einer Haftung ausgesetzten Stiftungsvorständen – eine belastbare Entscheidungsgrundlage zu geben. Sprechen Sie uns gern an!

**Die Anlage in unbesicherte Darlehen wird dem nicht gerecht.**

## ERTRAGSTEUER

### Körperschaftsteuerliche Behandlung der Abgabe von Zytostatika durch eine Krankenhausapotheke im Rahmen ambulanter Krebstherapien

Mit BMF-Schreiben vom 14.01.2015<sup>3</sup> hat das BMF den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) um eine Regelung zur Zuordnung von ärztlichen und pflegerischen Leistungen im Allgemeinen sowie von Medikamentenabgaben durch die Krankenhausapotheke an ambulant behandelte Patienten im Besonderen ergänzt (AEAO zu § 67 AO).

In Anlehnung an die Entscheidungsgründe des BFH in seinem Urteil vom 31.07.2013<sup>4</sup> sind danach die Einnahmen und Ausgaben, die in Zusammenhang mit der Abgabe von Medikamenten an ambulant behandelte Patienten des Krankenhauses stehen, dem Zweckbetrieb nach § 67 AO zuzuordnen, wenn

1. die an ambulant behandelte Patienten erbrachten Leistungen sich aus dem Versorgungsauftrag des Krankenhauses ergeben und
2. die betreffenden Präparate für eine unmittelbare Verabreichung im Krankenhaus vorgesehen sind.

Im Rahmen der praktischen Anwendung dieser Grundsätze sind für eine Zuordnung von Leistungen zum Zweckbetrieb nach § 67 AO die im konkreten Einzelfall begründeten rechtlichen Leistungsbeziehungen von Bedeutung, da innerhalb eines Krankenhauses verschiedene Leistungsträger tätig sein können.

In diesem Zusammenhang weist die OFD Nordrhein-Westfalen<sup>5</sup> darauf hin, dass bei unterstellter unmittelbarer Verabreichung der Medikamente hinsichtlich des Umfangs des Versorgungsauftrags des Krankenhauses bestimmte Fallgruppen zu unterscheiden sind. Danach ist die Verabreichung der Medikamente an gesetzlich versicherte Patienten im Rahmen des Tätigwerdens eines nach § 116 SGB V persönlich ermächtigten Chefarztes letztlich aufgrund vorgenannter Rechtsprechung des BFH in diesem besonderen Fall abgabenrechtlich dem Bereich des Zweckbetriebs nach § 67 AO zuzuordnen. Dagegen sind auch unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung Leistungen einer Privatambulanz, die ein (Chef-)Arzt im Rahmen seiner Nebentätigkeitserlaubnis und mithin

**Ergänzung der AEAO zu § 67 AO um Medikamentenabgaben durch Krankenhausapotheken.**

**Leistungen einer Privatambulanz, die ein (Chef-)Arzt im Rahmen seiner Nebentätigkeitserlaubnis weder vom Versorgungsauftrag des Krankenhauses umfasst, noch aufgrund BFH-Rechtsprechung abgabenrechtlich dem Zweckbetrieb zuzurechnen ist.**

<sup>3</sup> BMF-Schreiben vom 14.01.2015, BStBl I 2015, 76.

<sup>4</sup> BFH, Urteil vom 31.07.2013, I R 82/12, BStBl II 2015, 123.

<sup>5</sup> OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 26.01.2015, BeckVerw 294626.

außerhalb seiner dienstvertraglichen Pflichten im Rahmen einer selbstständigen Tätigkeit gegenüber privat versicherten Patienten erbringt, nicht dem Zweckbetrieb gemäß § 67 AO zuzurechnen.

#### **Praxis-Tipp**

In der Praxis können Fälle auftreten, in denen die Umqualifizierung der (regelmäßig ertragreichen) Abgabe von Zytostatikapräparaten vom steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO) in einen Zweckbetrieb (§ 67 AO) dazu führt, dass die Verluste übriger dauerdefizitärer Tätigkeiten nicht mehr im Wege des § 64 Abs. 2 AO ausgeglichen werden können. Vor diesem Hintergrund ist zu beachten, dass der Ausgleich etwaiger Verluste aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben mit Mitteln, die gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO gemeinnützigkeitsrechtlich gebunden sind, eine Mittel Fehlverwendung darstellt, die in dem betreffenden Jahr zum Entzug der Steuerbegünstigung führen kann.

**Im Verhältnis zwischen gemeinnütziger Mutter und ausgelagerter unternehmerischer Tochter werden Spenden regelmäßig als vGA behandelt.**

**Spendenzahlungen an die Mutter können nicht als Steuersparmodell dienen.**

**Die Erstellung von Lehrmaterialien ohne persönlichen Kontakt zu Prüfungskandidaten berechtigt nicht zur Inanspruchnahme des Übungsleiterfreibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG.**

### **Abgrenzung von Spenden und verdeckten Gewinnausschüttungen an eine gemeinnützige Mutterorganisation**

Der BFH hat mit Beschluss vom 12.3.2014 entschieden, dass als Spenden deklarierte Zahlungen einer wirtschaftlich tätigen Tochter-GmbH an eine gemeinnützige Mutterorganisation regelmäßig als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln sind.<sup>6</sup> Damit ist der BFH dem Modell, durch abzugsfähige Spendenzahlungen die Steuerlast der Tochter-GmbH zu senken, entgegengetreten.

Im vorliegenden Fall nahm die GmbH zwei Zahlungen an ihren alleinigen Anteilseigner, einen gemeinnützigen Verein, vor. Der BFH begründete die Einstufung als verdeckte Gewinnausschüttungen damit, dass die Zahlungen einerseits durch ein besonderes Näheverhältnis in persönlicher und sachlicher Hinsicht zwischen beiden Körperschaften veranlasst wurden und andererseits die GmbH im betreffenden Zeitraum ausschließlich an ihren Anteilseigner Spenden vorgenommen hat.

Den Anteil, den die Zahlungen der GmbH an den Verein im Verhältnis zum Gesamtergebnis des Vereins vor Steuern ausmachten (16 Prozent), ließ der BFH bei seiner Entscheidung außen vor.

### **Honorar für die Erstellung von Lehrgangsmaterialien nicht nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei**

Der Übungsleiterfreibetrag (§ 3 Nr. 26 EStG) kann nach Auffassung des FG Thüringen nicht in Anspruch genommen werden in Bezug auf Honorare für die Erstellung von Lehrgangsmaterialien zur Vertiefung des Lehrstoffes und zur Prüfungsvorbereitung.<sup>7</sup>

Voraussetzung für den Freibetrag sei, dass ein Übungsleiter die Entwicklung geistiger und leiblicher Fähigkeiten anderer Menschen durch persönliche Einflussnahme fördert. Das reine Erstellen von Übungsmaterialien entbehre jedoch gerade eines persönlichen Kontakts mit den Prüfungskandidaten.

Sofern ein Dozent sowohl persönlich unterrichtet als auch Lehrgangsmaterialien erstellt, werden nach Auffassung des FG Thüringen beide Tätigkeiten getrennt voneinander behandelt, sodass nur die Unterrichtstätigkeit von § 3 Nr. 26 EStG erfasst wird.

Anders behandelt die Rechtsprechung die Tätigkeit von Prüfungskorrektoren. Der Aspekt, dass die Korrektoren individualisiert mit der Prüfungsleistung eines Prüfungskandidaten umgehen, rechtfertigt die Einstufung als persönlichen Kontakt auf schriftlicher Basis. Korrektoren können sich daher auf § 3 Nr. 26 EStG berufen.

<sup>6</sup> BFH, Beschluss vom 12.3.2014, I B 167/13.

<sup>7</sup> FG Thüringen, Urteil vom 12.2.2014, 3 K 926/13.

Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt – eine endgültige Entscheidung des BFH steht damit noch aus.

## Nur persönliche Pflege von Personen nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt

Das Landessozialgericht NRW hat festgestellt, dass für Einkünfte aus pflegerischen Tätigkeiten der Übungsleiterfreibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG nur in Anspruch genommen werden kann, sofern mit den in Frage stehenden Tätigkeiten der persönliche Kontakt mit den Leistungsempfängern verbunden ist.<sup>8</sup>

Im zu entscheidenden Fall stand die Tätigkeit von Helfern eines „rollenden Mittagstischs“ in Frage. Die Auslieferung der Mahlzeiten an Senioren erfolgte indes ohne regelmäßige Pflegeleistungen wie das Kleinschneiden von Speisen oder anderweitige Hilfestellung bei deren Einnahme. Die Dienste haben sich auf die Auslieferung sowie die cursorische Überprüfung des Gesundheitszustands der Senioren beschränkt. Das genügt nach Ansicht des Gerichts nicht für eine Pflegeleistung und den begünstigten persönlichen Kontakt im Sinne von § 3 Nr. 26 EStG.

Auch gegen dieses Urteil ist ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig.

## Überarbeitete Verwaltungsanweisung zu § 3 Nr. 26a und Nr. 26b EStG

Das BMF hat mit Schreiben vom 21.11.2014 konkretisiert, welche Tätigkeiten unter den Freibetrag von € 720,00 nach § 3 Nr. 26a und Nr. 26b EStG fallen.<sup>9</sup> Die Vorschriften betreffen die ehrenamtlichen Unterstützer von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, sofern sie nicht bereits den Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG in Anspruch nehmen können.

Folgende (geringfügige) Veränderungen ergeben sich zu den vorherigen Anweisungen des BMF:

- Während Schiedsrichter im Amateursportbereich den Freibetrag in Anspruch nehmen können, bleibt dieser Amateursportlern verwehrt.
- Der Freibetrag von € 720,00 gemäß § 3 Nr. 26a EStG wird bei Ehegatten und Lebenspartnern nur personenbezogen gewährt und kann nicht auf den jeweils anderen übertragen werden, sofern er auf Seiten eines Ehegatten oder Lebenspartners nicht voll ausgeschöpft wurde.
- Das BMF erklärt, dass bis zum 31.12.2010 gezahlte pauschale Tätigkeitsvergütungen für Vorstände eines gemeinnützigen Vereins ohne entsprechende Satzungsregelung dessen Gemeinnützigkeitsstatus nicht gefährden, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt wurden:

Die Zahlungen durften einerseits nicht unangemessen hoch sein und andererseits musste die Mitgliederversammlung in der Satzung bis zum 31.12.2010 eine Regelung über die Vergütung von Vorständen getroffen haben. Der Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit wird dann vom Finanzamt nicht beanstandet. Zuvor hatte das BMF die Nichtbeanstandung solcher Zahlungen an Vorstände nur bis zum 14.10.2009 erklärt.

**Das Ausliefern von Mahlzeiten unterfällt ohne weitere Pflegeleistungen nicht dem Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG, da kein hinreichender persönlicher Kontakt zu den belieferten Personen bestehe.**

**Urteil noch nicht in Rechtskraft erwachsen.**

**Die Konkretisierung von § 3 Nr. 26a und Nr. 26b EStG durch das BMF betrifft Aktive im Amateursport, die Inanspruchnahme des Freibetrags unter Ehegatten oder Lebenspartnern sowie die pauschale Vergütung von Vereinsvorständen ohne Satzungsregelung.**

<sup>8</sup> Landessozialgericht NRW, Urteil vom 2.7.2014, L 8 R 961/13.

<sup>9</sup> BMF, Schreiben vom 21.11.2014, IV C 4 – S 2121/07/0010 :032.

**Einer Aufwandsspende liegt ein Aufwendungsersatzanspruch zugrunde, auf dessen Geltendmachung vom Spender verzichtet wird.**

**Aufwendungsersatzansprüche können nach dem BMF nur dann durch Vorstandsbeschlüsse einer gemeinnützigen Organisation eingeräumt werden, wenn der Vorstand dazu per Satzung ermächtigt wurde.**

**Geänderte Regelung bei Vereinsmitgliedschaften zwecks Sportstättennutzung.**

**Zwar sind sportliche Veranstaltungen unter bestimmten Voraussetzungen als Zweckbetrieb anzusehen.**

## Steuerliche Anerkennung von Aufwandsspenden

Das BMF hat mit Schreiben vom 25.11.2014 die Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung von Aufwandsspenden konkretisiert.<sup>10</sup>

Eine Aufwandsspende liegt vor, wenn auf einen vereinbarten Aufwendungsersatzanspruch gegenüber einer gemeinnützigen Organisation wie einem Verein oder einer Stiftung verzichtet wird. Derjenige, der auf diesen Anspruch verzichtet, wird dann zum Spender. Einen solchen Aufwendungsersatzanspruch können etwa Vereinsvorstände haben, wenn bei ihnen Reisekosten angefallen sind.

Die steuerliche Anerkennung als Spende richtet sich nach § 10 Abs. 3 Satz 4 EStG. Danach ist erforderlich, dass hinsichtlich des ursprünglichen Aufwendungsersatzanspruchs entweder ein schriftlicher Vertrag oder ein Satzungsbeschluss vorhanden ist und anschließend vom Anspruchsinhaber darauf verzichtet wird.

In der Praxis werden Aufwendungsersatzansprüche oft durch Vorstandsbeschluss eingeräumt, was nach dem Gesetzeswortlaut nicht zulässig ist. In der Vergangenheit wurden Vorstandsbeschlüsse von der Finanzverwaltung dennoch als rechtliche Grundlage für Aufwandsspenden anerkannt, bis die Rechtsprechung dieser Methode entgegengetreten ist.<sup>11</sup>

Das BMF hat nun erklärt, dass der Vorstand wirksam über Aufwendungsersatzansprüche entscheiden kann, sofern er dazu durch die Satzung ermächtigt ist. Ab dem 1.1.2015 (bis dahin galt eine Übergangsregelung) empfiehlt es sich demnach für Stiftungen und Vereine, ihre Satzung mit einer entsprechenden Ermächtigung zugunsten des Vorstands zu versehen.

Falls dem Spender einer Aufwandsspende eine Spendenbescheinigung ausgestellt wird, ist auf dem amtlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen die Option „Es handelt sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen“ auszuwählen.

## Überlassung von Sportanlagen und Betriebsvorrichtungen an Vereinsmitglieder

Mit Schreiben vom 14. Januar 2015 hat das Bundesministerium der Finanzen den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (zu § 67a AO) dahingehend ergänzt, dass die Überlassung von Sportgeräten und –anlagen an Mitglieder, deren Mitgliedschaft lediglich auf die Nutzung der Sportstätten und Betriebsvorrichtungen eines Vereins gerichtet ist, ertragssteuerpflichtig ist.

Sportliche Veranstaltungen gelten als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, es sei denn, die Einnahmen überschreiten je Kalenderjahr nicht die Umsatzgrenze von 45.000 € (Bruttoeinnahmen); vgl. § 67a Abs. 1 AO. Hierauf kann gemäß § 67a Abs. 2, 3 AO verzichtet werden, so dass sportliche Veranstaltungen auch Zweckbetrieb sind, wenn

- kein Sportler des Vereins teilnimmt, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Namens, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält und
- kein anderer Sportler teilnimmt, der für die Teilnahme an der Veranstaltung von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält.

Durch die Einordnung der sportlichen Veranstaltung als Zweckbetrieb fällt keine Ertragssteuer an.

<sup>10</sup> BMF, Schreiben vom 25.11.2014, IV C 4 - S 2223/07/0010 :005.

<sup>11</sup> FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 4.3.14, 6 K 9244/11.



Vermietet ein Sportverein jedoch Sportgeräte oder die Sporthalle, ist die steuerliche Beurteilung differenziert vorzunehmen. So handelt es sich bei einer **längerfristigen Nutzungsüberlassung** um eine steuerlich neutrale Tätigkeit der Vermögensverwaltung.

Die kurzfristige Nutzungsüberlassung schafft nur die Voraussetzung für sportliche Veranstaltungen, ist selbst aber keine sportliche Veranstaltung und daher nur dann Zweckbetrieb, wenn es sich bei den Mietern um Vereinsmitglieder handelt.

Die **kurzfristige Nutzungsüberlassung** an Nichtmitglieder führt folglich zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.<sup>12</sup>

Dies hat dazu geführt, dass Personen kurzfristig oder zu besonderen Bedingungen als Mitglied eines Vereins aufgenommen wurden, damit die Nutzungsüberlassung an diese kurzzeitigen Mitglieder als Zweckbetrieb eingestuft werden konnte; sog. Gastmitgliedschaft. Diese Mitgliedschaft war also lediglich darauf gerichtet, die Nutzung der Sportstätten und Betriebsvorrichtungen zu steuerlich begünstigten Voraussetzungen zu ermöglichen.

Das BMF führt nunmehr Indizien an, wann eine Mitgliedschaft lediglich darauf gerichtet sein soll, die Nutzung der Sportstätten und Betriebsvorrichtungen eines Vereins zu ermöglichen, damit diese Nutzungsüberlassungen als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gewürdigt werden können.

Genannt werden

- die Zeit der Mitgliedschaft,
- die Höhe der Mitgliedsbeiträge und
- eine ggf. vorgesehene Einschränkung der Rechte der Mitglieder.

Dabei sollen Entgelte für die Überlassung von Sportstätten und Betriebsvorrichtungen generell dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sein, wenn die (Gast-)Mitgliedschaft für weniger als sechs Monate eingegangen wird oder per Satzung nur eingeschränkte Rechte gewährt werden. Für längere (Gast-)Mitgliedschaften soll es für die Zuordnung der Einnahmen zum Zweckbetrieb nicht zu beanstanden sein, wenn die Gastmitgliedschaft wie eine Vollmitgliedschaft ausgestaltet ist.

## **Billigkeitsmaßnahmen bei vorübergehender Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern**

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit dem Schreiben vom 20.11.2014 – IV C 2 – S 2730/0-01 eine Billigkeitsregelung für die Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern getroffen, wenn hierfür Entgelte aus öffentlichen Kassen gezahlt werden. Die Billigkeitsregelungen sind für den Zeitraum 2014 bis 2018 anzuwenden.

Erfasst ist die Unterbringung in Einrichtungen steuerbegünstigter Körperschaften, die ausschließlich dem Satzungszweck der Körperschaft dienen, in zum Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gehörenden Einrichtungen und in Wohnungen von Vermietungsgenossenschaften und –vereinen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG.

- Die Unterbringung in Einrichtungen steuerbegünstigter Körperschaften ist als Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO beziehungsweise des § 66 AO zu behandeln. Darüber hinaus finden besondere steuerliche Vorschriften, wie Umsatzsteuerbefreiungen und -ermäßigungen, die für die Leistungen dieser Einrichtungen angewendet werden, auch auf die Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern Anwendung.

**Die kurzfristige Nutzungsüberlassung von Sportstätten ist nur Zweckbetrieb, wenn es sich bei den Nutzern um Vereinsmitglieder handelt.**

**Die Nutzungsüberlassung darf aber nicht als Zweckbetrieb gelten, wenn die Mitgliedschaft auf die Nutzung der Sportstätten ausgerichtet ist.**

**Hierzu hat das BMF nunmehr Kriterien entwickelt, um diese Nutzungsüberlassungen der Ertragsteuer unterwerfen zu können.**

**Aufgrund der aktuell hohen Anforderungen an die Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern hat die Finanzverwaltung eine Billigkeitsmaßnahme getroffen, um die steuerliche Beurteilung zu erleichtern.**

<sup>12</sup> AEAO, Zu § 67a Abs. 12 S. 3, 4

**Nach Auffassung der Finanzverwaltung besteht bei sog. Verbrauchsstiftungen kein erhöhter Spendenabzug nach § 10b Abs. 2 EStG (keine Verteilung auf mehrere Veranlagungszeiträume).**

- Entgelte für die Unterbringung in zum Hoheitsbereich juristischer Personen des öffentlichen Rechts gehörenden Einrichtungen werden dem hoheitlichen Bereich zugeordnet. Bei Unterbringung in Einrichtungen eines Betriebes gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts richtet sich die steuerliche Behandlung grundsätzlich nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften. Bei Anerkennung der Gemeinnützigkeit des Betriebs gewerblicher Art gelten die Ausführungen für die Unterbringung in Einrichtungen steuerbegünstigter Körperschaften entsprechend.
- Bei der Unterbringung in Wohnungen von Vermietungsgenossenschaften wird die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG auch dann gewährt, wenn juristische Personen des öffentlichen Rechts Genossenschaftsanteile erwerben und halten und einen Miet- oder Nutzungsvertrag mit der Genossenschaft abschließen. Dies gilt auch, wenn die Unterbringung aufgrund einer Einweisungsverfügung nach den Ordnungsbehördengesetzen der Länder erfolgt. Dies gilt entsprechend auch für Vermietungsvereine.

### **Kein erhöhter Spendenabzug bei Verbrauchsstiftungen**

Das BMF hat mit Schreiben vom 15. September 2014<sup>13</sup> ausgeführt, dass Spenden in das Vermögen der Verbrauchsstiftung nur nach den allgemeinen Grundsätzen des § 10b Abs. 1 EStG zu behandeln sind. Ein erhöhter Spendenabzug nach § 10b Abs. 2 EStG ist somit nicht möglich.

Nach § 10b Abs. 1 EStG können Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke in begrenzter Höhe als Sonderausgaben abgezogen werden.

Darüber hinaus können gemäß § 10b Abs. 2 Satz 1 EStG Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung auf Antrag im Veranlagungszeitraum und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag von 1 Million Euro zusätzlich abgezogen werden. Bei zusammen veranlagten Ehegatten erhöht sich dieser Betrag auf 2 Millionen Euro. § 10b Abs. 2 Satz 2 EStG stellt klar, dass Spenden in das verbrauchbare Vermögen jedoch nicht in erhöhtem Umfang abgezogen werden können.

Der Stifter kann den Verbrauch des Stiftungsvermögens zur Zweckerfüllung gestatten, wodurch die Existenz der Stiftung zeitlich begrenzt ist. Diese sogenannten Verbrauchsstiftungen verfügen über kein zu erhaltendes Vermögen, weshalb Zuwendungen nicht von § 10b Abs. 2 EStG erfasst werden.

<sup>13</sup> BMF IV C 4 – S 2223/07/0006:005

## UMSATZSTEUER

### Die Abgabe von Zytostatika durch eine Krankenhausapotheke im Rahmen ambulanter Krebstherapien ist umsatzsteuerfrei

Der BFH<sup>14</sup> hat am 24. September 2014 entschieden, dass die Verabreichung von Zytostatika im Rahmen einer in einem Krankenhaus durchgeführten ärztlichen Heilbehandlung, die dort individuell für den einzelnen Patienten in einer Apotheke dieses Krankenhauses hergestellt werden, als ein mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz gemäß § 4 Nr. 16 Buchstabe b) UStG steuerfrei ist. Wie im letzten Rundschreiben bereits berichtet, hatte der EuGH im Rahmen des Vorabentscheidungsersuchens des BFH<sup>15</sup> befunden, dass die Lieferung der fraglichen zytostatischen Medikamente nur dann nach europäischem Recht von der Mehrwertsteuer befreit sei, wenn diese Lieferung „in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Hauptleistung der ärztlichen Heilbehandlung untrennbar“ ist, was der vorlegende BFH zu prüfen habe.<sup>16</sup> In vorgenannter Entscheidung sah der BFH nunmehr die Abgabe der Zytostatika durch die Krankenhausapotheke an ambulant behandelte Patienten als mit dem Betrieb der Krankenhäuser eng verbundene und damit steuerfreie Umsätze an. Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH definiere sich der mit der Krankenhaus- oder Heilbehandlung eng verbundene Umsatz nach Auffassung des BFH danach, ob es zur Erreichung der therapeutischen Ziele unentbehrlich ist. Das sei bei der Verabreichung von individuell für den einzelnen Patienten hergestellten Arzneimitteln zur Durchführung einer ambulanten Heilbehandlung im Krankenhaus der Fall.

Darüber hinaus weist der BFH in seiner Entscheidung die Finanzverwaltung auch darauf hin, dass es der Steuerfreiheit nicht entgegensteht, wenn die Medikamente nicht nur zur ambulanten Behandlung durch das Krankenhaus selbst verwendet werden, sondern auch, wenn die sie im Rahmen von der ambulanten Krankenhausbehandlung gem. § 116 SGB V zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung ermächtigte Krankenausärzte verabreicht werden. Denn für den mit einer Krankenhaus- oder Heilbehandlung eng verbundenen Umsatz komme es nicht auf die Identität des Leistenden, sondern auf die Identität des Leistungsempfängers an.

#### Praxis-Tipp

Die Entscheidung des BFH hat grundsätzlich Bedeutung für alle Krankenhausapotheken, die gemäß der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung die Abgabe von Zytostatika umsatzsteuerpflichtig behandelt haben. Allerdings bindet das Urteil nur die Parteien des Ausgangsrechtstreits, und die Finanzverwaltung wird die Entscheidung über diesen Einzelfall hinaus erst dann generell anwenden, wenn entweder die Entscheidung im Bundessteuerblatt veröffentlicht wird und/oder die entsprechenden Regelungen im Umsatzsteueranwendungserlass im Sinne der BFH-Rechtsprechung geändert werden. Es sind daher weiterhin die Umsatzsteuerveranlagungen noch offen zu halten.

Des Weiteren sehen sich die von der BFH-Entscheidung betroffenen Krankenhäuser den Ansprüchen der Krankenkassen auf Rückzahlung überzahlter Umsatzsteueranteile ausgesetzt. Bis zu einer endgültigen Klärung der Frage der generellen Anwendung der BFH-Entscheidung werden etwaige Rückforderungsansprüche der Krankenkassen in der Praxis zumeist die Abgabe von Verzichtserklärungen der Krankenhäuser auf die Einrede der Verjährung gefordert.

**Abgabe der Zytostatika durch die Krankenhausapotheke an ambulant behandelte Patienten ist ein mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundener und daher steuerfreier Umsatz.**

**Identität des Leistungsempfängers entscheidend für die Qualifikation als eng mit dem Krankenhausbetrieb verbundener Umsatz.**

<sup>14</sup> BFH, Urteil vom 24.09.2014, V R 19/11, DStR 2014, 2505.

<sup>15</sup> BFH, Beschluss vom 15.05.2012, V R 19/11, BStBl II 2012, 803.

<sup>16</sup> EuGH, Urteil vom 13.03.2014, C-366/12, UR 2014, 271.

**Von einem steuerbaren Leistungsaustausch ist grundsätzlich auszugehen, wenn ein Unternehmer in Erfüllung eines gegenseitigen Vertrags mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Leistungen gegen Entgelt erbringt.**

**Pflege- und Betreuungsleistungen, die in den Förderbetreuungsbereichen erbracht werden, können nach § 4 Nr. 18, Nr. 16 Buchst. f oder Buchst. I UStG umsatzsteuerfrei sein.**

## **Umsatzsteuerliche Behandlung eines weitergeleiteten Zuschusses zur Errichtung kommunaler Abwasserentsorgungsanlagen**

In dem der Entscheidung des BFH vom 06.05.2014<sup>17</sup> zugrundeliegenden Fall hatte eine Stadt mit einem im Jahr 1994 geschlossenen Abwasserentsorgungsvertrag die Abwasserentsorgung auf eine Tochtergesellschaft in der Rechtsform einer GmbH übertragen, deren alleinige Gesellschafterin sie zugleich war. Die Stadt hatte wiederum für die erstmalige Errichtung von bestimmten Abwasserentsorgungsanlagen Zuwendungen im Rahmen der EU-Gemeinschaftsinitiative INTERREG erhalten, die sie in den Streitjahren (2002 bis 2004) in Teilbeträgen an die Tochtergesellschaft auszahlte.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die von der Stadt an die Tochtergesellschaft gezahlten Zuwendungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien. Die gegen die Einspruchsentscheidung des Finanzamts erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Sächsische Finanzgericht<sup>18</sup> wies die Klage der Tochtergesellschaft ab. Es führte in den Gründen seiner Entscheidung aus, dass es sich bei den streitigen Zahlungen um Entgelt der Stadt für im Rahmen des Abwasserentsorgungsvertrags erbrachte Leistungen der Gesellschaft handele. Der weitergeleitete Zuschuss sei Entgelt, weil ihn die GmbH in unmittelbarem Zusammenhang mit der übernommenen Erfüllung der der Stadt obliegenden gesetzlichen Abwasserbeseitigungspflicht erlangt habe. Das FG ließ die Revision nicht zu.

Die von der GmbH gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts erhobene Nichtzulassungsbeschwerde hatte ebenfalls keinen Erfolg. Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision lägen – so der BFH – nicht vor. In den Gründen seines Beschlusses wiederholte der BFH seine schon in früheren Urteilen vertretene Rechtsauffassung und führte allgemein aus, dass grundsätzlich von einem steuerbaren Leistungsaustausch auszugehen sei, wenn ein Unternehmer in Erfüllung eines gegenseitigen Vertrags mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Leistungen gegen Entgelt erbringe. Ohne Bedeutung sei es nach Auffassung des Gerichts, ob es sich bei der übernommenen Tätigkeit um eine grundsätzlich der betreffenden Körperschaft des öffentlichen Rechts obliegende Pflichtaufgabe handele. Unerheblich sei zudem auch, ob die Leistung dem Nutzen der Allgemeinheit diene, denn die Motive für die Begründung des Leistungsaustauschs stellten den für den Leistungsaustausch erforderlichen Zusammenhang nicht in Frage.

## **Mögliche Umsatzsteuerbefreiung bei Einnahmen aus Pflegegeldern für sogenannte Förderbetreuungsbereiche nach § 4 UStG**

Die OFD Frankfurt/Main hat in der Verfügung vom 07.08.2014<sup>19</sup> zu den möglichen Umsatzsteuerbefreiungen bezogen auf Leistungen eines an eine Werkstatt für behinderte Menschen angegliederten Förderbetreuungsbereichs nach § 136 Abs. 3 SGB IX und von Integrationsprojekten nach § 132 Abs. 1 SGB IX.

Nach Auffassung der OFD fallen die Pflege- und Betreuungsleistungen, die in den Förderbetreuungsbereichen im Sinne des § 136 Abs. 3 SGB XI erbracht werden, unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG, sofern diese Leistungen von einem amtlich anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege oder einem ihm angeschlossenen Mitglied sowie Mitgliedern von Wohlfahrtsverbänden ausgeführt werden und die weiteren Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind. Des Weiteren können die Leistungen auch nach § 4 Nr. 16 Buchst. f UStG steuerfrei sein, sofern die Einrichtungen nach § 142 SGB IX (Anerkennungsverfahren für Werkstätten für behinderte Menschen) anerkannt sind.

Darüber hinaus können die Leistungen auch nach § 4 Nr. 16 Buchst. I UStG steuerfrei sein, sofern bei den vorgenannten Einrichtungen im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- und Pflegekosten in mindestens 25 vom Hundert (bis zum 30. 6. 2013: 40 vom Hundert) der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozi-

<sup>17</sup> BFH, Beschluss vom 06.05.2014, XI B 4/14, BFH/NV 2014, 1406.

<sup>18</sup> Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26.11.2013, 4 K 1434/11.

<sup>19</sup> OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 07.08.2014, BeckVerw 291804.

alhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind und die übrigen Voraussetzungen dieser Vorschrift vorliegen.

Weitere durch Einzelmaßnahmen erzielte Umsätze, die nicht unmittelbar den Pflege- und Betreuungsleistungen zugeordnet werden können, unterliegen jedoch nicht den Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 16 Buchst. f und Buchst. l UStG bzw. des § 4 Nr. 18 UStG.

Ebenfalls nicht in Betracht kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG für Leistungen von Integrationsprojekten im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB XI, weil die Leistungen nicht unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen (§ 4 Nr. 18 Buchst. b UStG).

In beiden Fällen können die Leistungen jedoch bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

## Definition des Begriffs der Ehrenamtlichkeit in § 4 Nr. 26 UStG

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat per Rundschreiben vom 29.8.2014 klargestellt, was unter einer ehrenamtlichen Tätigkeit im Rahmen von § 4 Nr. 26 UStG zu verstehen ist.<sup>20</sup> Ehrenamtlich sind danach Tätigkeiten, die

- in einem anderen Gesetz als dem Umsatzsteuergesetz (UStG) ausdrücklich als solche genannt werden,
- man im allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich bezeichnet oder
- unter den materiellen Begriff der Ehrenamtlichkeit fallen; die also ohne eigennütziges Erwerbsstreben, ohne Hauptberuflichkeit sowie für eine fremdnützig bestimmte Einrichtung erbracht werden.

Das BMF weist jedoch darauf hin, dass auch in den beiden erstgenannten Fällen eine Überprüfung anhand des materiellen Begriffs der Ehrenamtlichkeit vorzunehmen ist.

Diese Verwaltungsanweisung bezieht sich auf ein vorangegangenes Schreiben des BMF vom 27.03.2013, in dem die Betragsgrenzen der Entschädigungspauschale, die Glaubhaftmachung des tatsächlichen Zeitaufwands sowie der zeitliche Umfang einer ehrenamtlichen Tätigkeit erläutert wurden. Dieses Schreiben hatte Anwendungsfragen hervorgerufen, die das BMF mit dem neuerlichen Schreiben zu beantworten bezweckt.

## Europarecht: Personalüberlassung zwischen Gemeinnützigen ist steuerfrei

Das FG Münster hat mit Urteil vom 15.10.2014 entschieden, dass die Personalüberlassung eines gemeinnützigen Vereins an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit ist.<sup>21</sup>

Im vorliegenden Fall hat ein Verein, der den Gemeinnützigkeitsstatus durch seine Jugend- und Drogenberatung erlangt hat, eine Mitarbeiterin mit besonderen Kenntnissen hinsichtlich der Beratung und Aufklärung von Jugendlichen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts überlassen. Letztere ist ein Landschaftsverband im Bereich der Sozialfürsorge und insoweit nach Auffassung des Gerichts schon kraft ihrer Rechtsform als staatlich anerkannte Einrichtung der Sozialfürsorge anzusehen. Der Verein selbst ist Mitglied im Diakonischen Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland e.V., bei dem es sich um einen anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege nach § 4 Nr. 18 UStG handelt.

**Für Leistungen von Integrationsprojekten kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG nicht in Betracht.**

**Evtl. findet auf sie aber der ermäßigte Steuersatz Anwendung.**

**Das BMF reagiert auf die Anfrage mehrerer Verbände, den Begriff der Ehrenamtlichkeit in § 4 Nr. 26 UStG zu konkretisieren.**

**Anerkannte Einrichtungen der Sozialfürsorge können bei Befolgung vom EuGH festgelegter Grundsätze umsatzsteuerfreie Personalüberlassungsverträge schließen.**

<sup>20</sup> BMF, Rundschreiben vom 29.8.2014, IV D 3 – S – 7185/09/10001-04.

<sup>21</sup> FG Münster, Urteil vom 15.10.2014, 5 K 4314/12.

**Neben den nationalen Steuerbefreiungstatbeständen kommt eine direkte Anwendung der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie in Betracht.**

**Urteil noch nicht rechtskräftig**

**Die Entscheidung betrifft Altfälle nach § 4 Nr. 25 UStG (vor 2008).**

Ziel der Personalgestaltung war die Verwirklichung eines Projekts des Landschaftsverbands, das die Mitarbeiterin des Vereins entwickelt und zu dessen Verwirklichung sie maßgeblich beigetragen hat. Der Überlassungsvertrag sah vor, dass der Verein weiterhin das Gehalt sowie die Sozialversicherungsbeiträge seiner Mitarbeiterin zahlen würde, während er gegen den Landschaftsverband einen Aufwendersatzanspruch in gleicher Höhe hat.

Zwar verneinte das Gericht die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG, da die Leistung der Personalüberlassung nicht unmittelbar dem nach der Satzung des Vereins begünstigten Personenkreises zugutekam.

Indes hat das Gericht die Steuerbefreiung unter direkter Anwendung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g Mehrwertsteuersystem-Richtlinie bejaht. Dazu muss die Leistung des Vereins „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden“ sein, was das FG Münster unter Befolgung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung wegen der Erfüllung folgender vier Voraussetzungen anerkannt hat:

- Die Personalgestaltung muss das Mittel darstellen, um unter den bestmöglichen Bedingungen das Projekt des Landschaftsverbandes zu verwirklichen
- Die Personalgestaltung an eine und durch eine anerkannte Einrichtung der Sozialfürsorge war ebenfalls erfüllt
- Die Personalgestaltung war von solcher Art und Qualität, dass ohne sie die Weiterentwicklung des Projekts nicht in gleichwertiger Form möglich gewesen wäre
- Die Personalgestaltung war nicht im Wesentlichen auf die Erzielung zusätzlicher Einnahmen gerichtet und wurde nicht in unmittelbarem Wettbewerb zu gewerblichen Unternehmen erbracht

Das Urteil verdeutlicht, dass neben den Steuerbefreiungstatbeständen des nationalen Rechts auch solche aus europarechtlichen Quellen von gemeinnützigen Einrichtungen in Betracht zu ziehen sind. Das betrifft nicht nur die Jugendberatung wie im vorliegenden Fall, sondern etwa auch die Bereiche Bildung und Erziehung.

Das Urteil ist zur Zeit Gegenstand eines Revisionsverfahrens vor dem BFH.

### **Steuerbefreiung von Leistungen, die mit Kinder- und Jugendarbeit verknüpft sind**

Das Finanzgericht Köln hat mit dem Urteil vom 22. Oktober 2014 (4 K 2056/11) entschieden, dass es für die Anerkennung eines Unternehmers als Einrichtung mit sozialem Charakter nicht ausreicht, wenn er als Subunternehmer für eine anerkannte Einrichtung tätig geworden ist (auch wenn die Kosten für seine Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen wurden). Das Urteil ist nicht rechtskräftig, da der Steuerpflichtige Revision eingelegt hat (V R 55/14).

Dem Urteil lag § 4 Nr. 25 UStG in der Fassung vor dem Jahressteuergesetz 2008 zugrunde. Die Vorschrift sah einen Katalog von Tätigkeiten vor, von denen der klagende Unternehmer keine ausführte. Daher stütze er sich auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. h) MwStSystRL und verwies auf seine Erlaubnis nach § 45 Abs. 1 S. 1 SGB VIII für den Betrieb einer Einrichtung, in der Kinder oder Jugendliche betreut werden.

Das Umsatzsteuergesetz sieht in § 4 Nr. 25 eine Steuerbefreiung für Unternehmer vor, die als Einrichtung mit sozialem Charakter Leistungen der Jugendhilfe des Achten Buches Sozialgesetzbuch erbringen.

Auch nach europäischem Recht ist in Art. 132 Abs. 1 Buchst. h) MwStSystRL eine entsprechende Befreiung vorgesehen. Die Voraussetzungen für die Anerkennung eines Unternehmers als soziale Einrichtung werden jedoch den Mitgliedsstaaten überlassen.

Nach Auffassung des FG Köln wäre für die Anerkennung als soziale Einrichtung eine unmittelbare vertragliche Beziehung zu dem Mitgliedsstaat bzw. seiner Untergliederungen erforderlich gewesen. In dieser vertraglichen Beziehung hätten Inhalt, Umfang sowie Verantwortung für die vertragsgemäße Durchführung der übertragenen Aufgabe konkretisiert werden müssen. Die Erlaubnis nach § 45 Abs. 1 S. 1 SGB VIII sei hingegen nicht ausreichend gewesen.

In der aktuellen Fassung sieht § 4 Nr. 25 b) aa) UStG ausdrücklich vor, dass Einrichtungen mit einer Erlaubnis nach dem Achten Buch Sozialgesetzbuch zu den anerkannten Einrichtungen mit sozialem Charakter gehören. Zudem kann nach § 4 Nr. 25 b) bb) UStG auch die Leistungserbringung durch Subunternehmer im Auftrag anerkannter Träger der freien Jugendhilfe die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter rechtfertigen.

Hierauf konnte sich der Kläger für das Streitjahr 2007 jedoch (noch) nicht berufen. Nach Auffassung des Gerichts begründet die Anerkennung von Einrichtungen mit einer Betriebslaubnis nach § 45 SGB VIII als Einrichtung mit sozialem Charakter ab dem 1.1.2008 keine Übertragung des gesetzgeberischen Willens auf eine früher bestehende Gesetzeslage.

## Praxis-Tipp

Die Umsatzsteuer stellt sich bei steuerbegünstigten Körperschaften grundsätzlich als Kostenfaktor dar. Dies ist umso ärgerlicher, wenn Steuerbefreiungen des Umsatzsteuerrechts nachträglich wegen fehlender Voraussetzungen aberkannt werden.

In der Praxis ist es dennoch immer wieder festzustellen, dass Steuerbefreiungen des Umsatzsteuerrechts großzügig mit dem Hinweis auf die Gemeinnützigkeit der des Trägers der Betätigung gehandhabt werden. Erfolgt dies in Abstimmung mit der zuständigen Finanzverwaltung, mag dies zielführend sein. Jedoch kann nur angeraten werden, die Befreiungsvorschriften kritisch zu hinterfragen, um unliebsame Überraschungen zu vermeiden – denn die ertragsteuerliche Gemeinnützigkeit führt nicht stets automatisch zur Anwendung umsatzsteuerlicher Befreiungen!

**Nach Auffassung des Gerichts lagen die Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Befreiungsvorschrift nicht vor.**

**Die Übertragung des mittlerweile geänderten Gesetzestextes, der die Leistungen der Klägern umsatzsteuerfrei stellen würde, auf eine frühere Rechtslage ist nicht zulässig.**

## SONSTIGES

### Übungsleiter von Sportvereinen können abhängig Beschäftigte sein

Nach einem Urteil des Landessozialgerichts (LSG) Baden-Württemberg vom 30.07.2014<sup>22</sup> kann der sozialversicherungsrechtliche Status von Übungsleitern nach § 7 SGB IV der eines abhängig Beschäftigten sein. Nach Auffassung des Gerichts sind Übungsleiter, die nicht ehrenamtlich, sondern gegen eine vertraglich geregelte Vergütung tätig werden, abhängig beschäftigte Arbeitnehmer, wenn die zu trainierenden Mannschaften und die Trainingszeiten bzw. Hallenbelegungszeiten vom Verein festgelegt werden und sie somit in die Organisationsstruktur des Sportvereins eingebunden sind.

Das LSG stellte insoweit fest, dass im Rahmen der Abgrenzung von selbständiger und abhängiger Beschäftigung bei Übungsleitern auch dem Umstand Bedeutung zukomme, dass der Übungsleiter für die Zahl der Trainingsteilnehmer nicht verantwortlich sei und ein davon unabhängiges Entgelt erziele. Liegen diese Merkmale im Einzelfall vor, spreche dies für eine abhängige Beschäftigung und gegen ein unternehmerisches Risiko, so das Gericht. Demgegenüber ist die eigenverantwortliche Gestaltung von Trainingsinhalten durch den Übungsleiter kein Indiz für eine Selbständigkeit, da sich der Verein der qualifizierten Übungsleiter gerade deshalb bediene, um deren Kenntnisse und Fähigkeiten

**Übungsleiter, denen vertraglich eine Vergütung zugesprochen wird und in die Organisationsstruktur des Vereins eingebunden sind, sind regelmäßig abhängig beschäftigte Arbeitnehmer.**

**Eigenverantwortliche Gestaltung von Trainingsinhalten kein Indiz für Selbständigkeit des Übungsleiters.**

<sup>22</sup> LSG Baden-Württemberg, Urteil vom 30.07.2014, L 5 R 4091/11, BeckRS 2015, 65303.

ten zur einer eigenständigen Gestaltung und Durchführung des vom Verein angebotenen Trainings zu nutzen.

## Praxis-Tipp

Kommt es zu einer rückwirkenden Einordnung der Tätigkeit als abhängige Beschäftigung drohen Nachzahlungen in erheblicher Höhe, für die allein der Verein haftet, nicht hingegen der Übungsleiter.

Auf die richtige Gestaltung und Durchführung sollten daher alle Sportvereine achten, egal ob sie Übungsleiter, Trainer oder Spieler für ihre Tätigkeit vergüten.

## Vorstandsmitglieder im Verein sind regelmäßig abhängig beschäftigt

Das Landessozialgericht (LSG) Thüringen hat mit Urteil vom 29.04.2014<sup>23</sup> bestätigt, dass Vergütungen für die Vorstandsarbeit regelmäßig sozialversicherungspflichtig sind. Selbst ein Vorstand, der auf Honorarbasis für den Verein tätig ist, ist nur in Ausnahmefällen selbstständig.

Im konkreten Fall ging es um ein Vorstandsmitglied, das zehn Stunden pro Woche für den Verein tätig war. Es konnte seine Arbeitszeit frei gestalten, nutzte aber Räumlichkeiten, Telefon und Büromaterialien des Vereins. Im Hauptberuf war das Vorstandsmitglied selbstständiger Gewerbetreibender. Für das LSG war Letzteres nicht ausschlaggebend. Wird zwei oder mehreren Tätigkeiten nachgegangen, seien sie, wenn sie verschiedenartig sind, hinsichtlich der Versicherungspflicht getrennt zu beurteilen. Auch dem geringen zeitlichen Umfang der Tätigkeit komme keine wesentliche eigenständige Bedeutung zu. Gegen eine selbstständige Tätigkeit sprachen daneben vor allem die feste monatliche Entlohnung ohne Bezug zum Zeitaufwand und die Tätigkeit in den Räumlichkeiten des Vereins. Außerdem trug das Vorstandsmitglied kein Unternehmerrisiko.

<sup>23</sup> LSG Thüringen, Urteil vom 29.04.2014, L 6 R 1224/12, BeckRS 2014, 71674.

## 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