

Themen

Sozialwirtschaft und
Non-Profit-Unternehmen

Gemeinsam füreinander

Umsatzsteuerfreie Leistungen
selbständiger Personenzusammen-
schlüsse an ihre Mitglieder

Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Im Top-Thema greifen wir das Problem auf, dass im Bereich der Sozialwirtschaft die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug oft nicht gegeben ist. Dies stellt nach wie vor eine der größten steuerlichen Hürden bei der Gestaltung arbeitsteiliger Strukturen dar, in denen Leistungen innerhalb von Kooperationen zwischen mehreren Körperschaften ausgetauscht werden. Mit der Einführung des § 4 Nr. 29 UStG durch das Jahressteuergesetz 2020 können **sonstige Leistungen**, die **Personenzusammenschlüsse** an ihre Mitglieder erbringen, unter bestimmten Voraussetzungen von der **Umsatzsteuer befreit** sein. Wir informieren über Konsequenzen aus dem BMF-Einführungsschreiben vom 19.7.2022, mit dem die Verwaltungsmeinung zur Anwendung des § 4 Nr. 29 UStG konkretisiert wurde.

Anschließend berichten wir über die strengen Maßstäbe, die der BFH in seinem Urteil vom 18.8.2022 (Az.: V R 15/20) an die **Anerkennung einer im Ausland ansässigen Stiftung als gemeinnützige Organisation** i.S. der Abgabenordnung (AO) zugrunde gelegt hat. Explizit herausgestellt wurde, dass der nationale Gesetzgeber unionsrechtlich nicht verpflichtet ist, einen Gemeinnützigkeitsstatus nach ausländischem Recht anzuerkennen.

Aktuelle BFH-Rechtsprechung gibt es auch zum Spendenabzug: Zwar sind demnach weiterhin **keine Spenden aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben an den eigenen ideellen Bereich** möglich. Ausdrücklich anerkannt wurde aber als Ausweichszenario die Leistung

an den ideellen Bereich einer gemeinnützigen Tochtergesellschaft. Der BFH hielt dies und die damit verbundene Möglichkeit zur Verminderung der Steuerlast im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb für legitim.

Hinsichtlich der **Organschaftsregelungen** in § 2 UStG hat es eine grundsätzlich positive Entwicklung gegeben, da der EuGH diese als **nicht unionsrechtswidrig** eingestuft hat; die Entscheidungen vom 1.12.2022 sind zugunsten der deutschen Umsatzsteuerregelung ausgefallen. Der Organträger als Gruppen-Ansprechpartner kann gem. Unionsrecht auch als Steuerpflichtiger der Gruppe gelten. Allerdings wurden mit dieser EuGH-Entscheidung nicht alle Unsicherheiten komplett ausgeräumt.

Klargestellt wurde seitens des BFH, dass **Supervisionsleistungen** nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) **steuerfrei** sein können. Vorauszusetzen ist dabei, dass sich die Leistungen auf die Bereiche Aus- und Fortbildung oder berufliche Umschulung beziehen. Ferner berichten wir über eine Konkurrentenklage gegen den Verkauf von Hilfsmitteln. Hierbei ging es um die **Abgrenzung eines Zweckbetriebs** im Rahmen der Blindenfürsorge und typischer Handelstätigkeit.

Eine informative Lektüre dieser und der weiteren Themen im Heft wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF



TOP-Thema

Umsatzsteuerfreie Leistungen selbständiger Personenzusammenschlüsse an ihre Mitglieder

Inhalt

TOP-Thema

Umsatzsteuerfreie Leistungen selbständiger Personenzusammenschlüsse an ihre Mitglieder – BMF konkretisiert Voraussetzungen der sog. „kleinen Organschaft“ 4

Gemeinnützigkeit / Abgabenordnung

Gemeinnützigkeitsstatus einer Stiftung ausländischen Rechts – Nationaler Gesetzgeber nicht an ausländisches Recht gebunden 7

Steuerrecht

Spenden an gemeinnützige Tochtergesellschaft zulässig – Aber weiterhin keine Spenden an den eigenen ideellen Bereich 9

Supervision als Anwendungsfall der Steuerfreiheit von Bildungsleistungen – BFH sieht Supervisionsleistungen als nach EU-Recht umsatzsteuerfrei an 10

Organschaftsregelungen in § 2 UStG nicht unionsrechtswidrig! – Können EuGH-Entscheidungen Unsicherheiten komplett ausräumen? 11

Konkurrentenklage gegen Verkauf von Hilfsmitteln – Zweckbetrieb im Rahmen der Blindenfürsorge oder typische Handelstätigkeit? 13

Kurz notiert

Gut, aber nicht gemeinnützig: BFH zum Ausschließlichkeitsgebot 13

Mittelweitergaben im gemeinnützigen Bereich – Entgelte dürfen maximal kostendeckend sein 14

Umsätze aus Cafeteria-Betrieb eines Altersheims nicht steuerfrei 15

TOP-THEMA

WP/StB Rainer Cech

Umsatzsteuerfreie Leistungen selbständiger Personenzusammenschlüsse an ihre Mitglieder

BMF konkretisiert Voraussetzungen der sog. „kleinen Organschaft“

Im Bereich der Sozialwirtschaft stellt die häufig fehlende Möglichkeit zum Vorsteuerabzug nach wie vor eine der größten steuerlichen Hürden bei der Gestaltung arbeitsteiliger Strukturen dar, in denen Leistungen innerhalb von Kooperationen zwischen mehreren Körperschaften ausgetauscht werden. Mit der Einführung des § 4 Nr. 29 UStG durch das Jahressteuergesetz 2020 können sonstige Leistungen, die Personenzusammenschlüsse an ihre Mitglieder erbringen, unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit sein. Die Voraussetzungen und die sich daraus ergebenden Gestaltungsmöglichkeiten hatten wir Ihnen bereits im Themenheft April 2022 dargestellt. Nunmehr hat die Finanzverwaltung mit BMF-Einführungsschreiben vom 19.7.2022 die Verwaltungsmeinung zur Anwendung des § 4 Nr. 29 UStG konkretisiert.

1. Ziel der Regelung und Gestaltungsbeispiel

Gemeinnützige Unternehmen, die durch die gemeinsame Gründung von Unternehmen mit anderen gemeinnützigen Unternehmen ihre Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit verbessern wollen, stehen vor der Herausforderung, dass die Leistungen des gemeinsamen Unternehmens an seine Mitglieder grundsätzlich der Umsatzsteuer unterliegen und diese mangels Vorsteuerabzug beim Mitglied eine zusätzliche Kostenbelastung darstellt. § 4 Nr. 29 UStG soll nach den Ausführungen im BMF-Schreiben durch die Möglichkeit der Umsatzsteuerbefreiung einen „... Wettbewerbsnachteil desjenigen, der z.B. wegen mangelnder Unternehmensgröße dem Gemeinwohl dienende Leistungen einkaufen muss, im Vergleich zu demjenigen ... vermeiden

..., der die Leistungen durch eigene Angestellte oder im Rahmen einer Organschaft erbringen lassen kann.“

Die durch den § 4 Nr. 29 UStG adressierte Gestaltung kann wie in Abb. 1 dargestellt skizziert werden.

2. Grundvoraussetzungen für umsatzsteuerfreie Leistungen

Damit die Leistungen an die Mitglieder nach § 4 Nr. 29 UStG umsatzsteuerfrei erbracht werden können, sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

2.1 Selbständiger Personenzusammenschluss und deren Mitglieder

Der Personenzusammenschluss muss ein im Inland ansässiger, eigenständiger Steuerpflichtiger sein, der Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG ist. Auf die Rechtsform und die Bezeichnung kommt es nicht an. Nach dem BMF-Schreiben kommen Personen- und Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine, Eigentümergemeinschaften nach dem WEG oder am Rechtsverkehr teilnehmende Bruchteilsgemeinschaften in Betracht. Stiftungen sind aufgrund der durch die Rechtsform bedingt fehlenden Mitglieder ausgeschlossen.

Bei den Mitgliedern muss es sich um im Inland ansässige (natürliche oder juristische) Personen handeln, die „... insoweit dem Gemeinwohl dienende nicht steuerbare Leistungen oder steuerfreie Leistungen der in § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 UStG bezeichneten Art erbringen.“

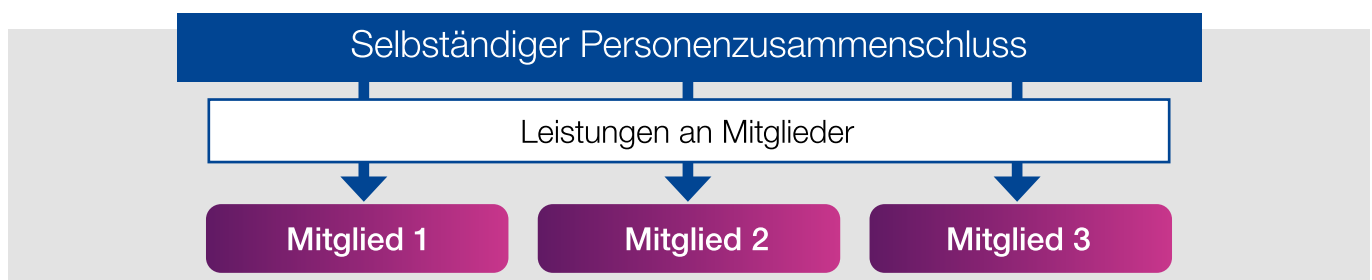


Abb. 1: Gestaltung gem. § 4 Nr. 29 UStG



Als Mitglied kommen somit nahezu alle gemeinnützigen Körperschaften, auch Stiftungen, die im Bereich der Sozialwirtschaft tätig sind und aufgrund eigener Umsatzsteuerbefreiung insoweit vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, in Betracht.

2.2 Leistungen an die Mitglieder

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG betrifft nur sonstige Leistungen – also keine Lieferungen – i.S. des UStG. Befreit sein können ausschließlich Leistungen des Personenzusammenschlusses an seine Mitglieder; die umgekehrte Leistungsrichtung „Mitglied an Personenzusammenschluss“ ist nicht erfasst. U.a. aus diesem Grund wird die Gestaltung des § 4 Nr. 29 UStG auch als „kleine Organschaft“ bezeichnet.

Von der Steuerbefreiung werden also nur Leistungen an Mitglieder umfasst; das setzt aber **nicht** voraus, dass

- » die Leistungen hinsichtlich Art und Umfang stets allen Mitgliedern gegenüber in gleicher Weise erbracht werden;
- » der Personenzusammenschluss ausschließlich Leistungen an seine Mitglieder erbringt; der Zusammenschluss kann auch andere oder gleichartige Leistungen an Nicht-Mitglieder erbringen, die nach den „üblichen“ Regelungen des UStG zu besteuern sind;
- » die Mitglieder ausschließlich Tätigkeiten ausüben, die

nach den o.g. Vorschriften von der Umsatzsteuer befreit sind oder für die sie nicht Unternehmer sind.

2.3 Genaue Kostenerstattung

Weiterhin ist Voraussetzung der Steuerbefreiung, dass das Mitglied als Entgelt für die Leistungen lediglich einen „genauen Kostenersatz“ entrichtet. Nach dem BMF-Schreiben ist dieses Kriterium erfüllt, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

- » Als Entgelt werden Selbstkosten vereinbart und es werden nur die anfallenden Kosten erstattet;
- » dabei sind sämtliche Kosten (insbesondere Personal-, Sach- und Finanzierungskosten) umlagefähig, die im Interesse der Mitglieder getragen werden;
- » das Mitglied trägt für die Leistungen „den auf seinen Anteil entfallenden Betrag an den Gesamtkosten“ – die Zuordnung der Kosten kann dabei aufwandsbezogen, nach der Anzahl der Mitglieder oder anhand der gesellschaftlichen Beteiligung am Zusammenschluss erfolgen;
- » die Abrechnung kann auch in Form einer Umlage mit anschließender Spitzabrechnung erfolgen;
- » der Zusammenschluss darf insoweit keinen Gewinn erzielen noch dies beabsichtigen; werden dennoch Überschüsse erzielt, ist dies unschädlich, wenn sie ausschließlich zur Finanzierung künftiger Investitionen bestimmt sind.

2.4 Zwischenfazit

Die vorgenannten Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG dürften für zahlreiche Anwendungsfälle mit der erforderlichen Sorgfalt bei der Kostenzurechnung gut erfüllbar sein. Eine deutliche praxisrelevante Einschränkung im Hinblick auf den Anwendungsbereich ergibt sich allerdings aus der in Abschn. 3 erläuterten Voraussetzung.

3. Unmittelbarkeit der Leistungen

Die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG kommt nur dann in Betracht, wenn die Leistung des Personenzusammenschlusses unmittelbar zu den dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten beiträgt und zu diesem Zweck eingesetzt wird. Was die Finanzverwaltung unter „unmittelbaren“ in Abgrenzung zu „nur mittelbaren“ Tätigkeiten versteht, wird im BMF-Schreiben mit Beispielen hinterlegt: Unmittelbarkeit ist danach z.B. in folgenden Fällen gegeben, wenn

- » ärztliche Praxen oder Apparategemeinschaften medizinische Einrichtungen, Apparate und Geräte zentral beschaffen und ihren Mitgliedern zur Verfügung stellen oder Labor- und Röntgenuntersuchungen oder

andere medizinisch-technische Leistungen für ihre Mitglieder ausführen;

- » der Zusammenschluss IT-Infrastruktur, die auf die Bedürfnisse der Mitglieder zugeschnitten ist (!), bereitstellt und den Betrieb, die Betreuung oder die diesbezügliche Administration übernimmt; dies umfasst ausdrücklich auch Leistungen zum Zwecke der IT-Sicherheit und des Datenschutzes;
- » bei im Zusammenhang mit IT-Infrastruktur stehenden ähnlichen Tätigkeiten diese Leistungen unmittelbar erforderlich sind, um gesetzlich vorgegebenen Aufgaben nachkommen zu können (z.B. Erstellung von Bescheiden für Krankenkassen oder Gebietskörperschaften als Mitglieder eines Personenzusammenschlusses).

Allgemeine Verwaltungsleistungen, die in ihrer internen und somit begleitenden Tätigkeit nicht dem begünstigten Zweck als solchem dienen, fallen hingegen wegen fehlender Unmittelbarkeit nicht unter die Befreiung. Hier werden beispielhaft u.a. folgende Tätigkeiten genannt: Buchführung, Eingabe und Pflege von Stammdaten, Erstellung und Verarbeitung von Rechnungen, Rechtsberatung, allgemeine Reinigungs- und Verpflegungsleistungen, allgemeine Verwaltungsleistungen und Raumüberlassung.



Die Beschränkung des Anwendungsbereichs auf zur Ausführung der begünstigten Zwecke unmittelbar verwendete Leistungen und die dazu im BMF-Schreiben beispielhaft erfolgte Auslegung gehen leider am Bedarf gerade kleinerer gemeinnütziger Körperschaften vorbei, die häufig Kooperationen mit anderen Mitgliedern z.B. innerhalb eines Verbands im administrativen Bereich suchen, um die Professionalisierung zu befördern und Wirtschaftlichkeitsreserven zu heben. Das im BMF-Schreiben angesprochene Ziel der Vorschrift kann damit nur sehr eingeschränkt erreicht werden.

Die (lediglich) beispielhafte Abgrenzung im BMF-Schreiben zwischen den „unmittelbaren“ und den „lediglich mittelbaren“ Tätigkeiten i.S. des § 4 Nr. 29 UStG macht aber auch deutlich, dass es im Einzelfall Abgrenzungsfragen geben kann, die ggf. vorab durch verbindliche Auskunft mit dem Finanzamt abzustimmen sind. Insbesondere die im BMF-Schreiben explizit als Positivbeispiel genannte Bereitstellung spezifischer IT-Infrastruktur sowie deren Betrieb, Betreuung und Administration durch einen Zusammenschluss dürften interessante Gestaltungsperspektiven für die Praxis bieten.

4. Keine Wettbewerbsverzerrung

Letztlich ist eine weitere Voraussetzung für die Anwendung des § 4 Nr. 29 UStG, dass anderen Marktteilneh-

mern durch die Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen des Zusammenschlusses an seine Mitglieder keine Wettbewerbsnachteile entstehen. Dieser Voraussetzung kommt eine eigenständige Bedeutung zu. Für die Praxis der sozialwirtschaftlichen Einrichtungen ist in diesem Zusammenhang zu begrüßen, dass das BMF mit Blick auf das eingangs genannte Ziel der Regelung ausführt, dass für die Wettbewerbsklausel „... nur eine restriktive Auslegung ...“, die insbesondere der Vermeidung von Missbräuchen entgegenwirkt und eine Anwendung des § 4 Nr. 29 UStG nicht sinnwidrig einschränkt“, in Betracht kommt.

Ausblick

Der § 4 Nr. 29 UStG dürfte in der Praxis in den vom BMF skizzierten Anwendungsfällen gute Lösungsansätze für die Vermeidung von Umsatzsteuerbelastungen im Bereich der Sozialwirtschaft bieten. Es wird aber sowohl in diesen Fällen und erst recht in nicht konkret vom BMF angesprochenen Fallkonstellationen im Einzelfall erheblichen Abstimmungsbedarf mit der Finanzverwaltung geben. Ihr PKF-Partner steht Ihnen hierfür gerne zur Verfügung.

GEMEINNÜTZIGKEIT / ABGABENORDNUNG

WP/StB/RA Ralph van Kerkom

Gemeinnützigkeitsstatus einer Stiftung ausländischen Rechts

Nationaler Gesetzgeber nicht an ausländisches Recht gebunden

Strenge Maßstäbe an die Anerkennung einer im Ausland ansässigen Stiftung als gemeinnützige Organisation i.S. der Abgabenordnung (AO) hat der BFH seinem Urteil vom 18.8.2022 (Az.: V R 15/20) zugrunde gelegt. Explizit herausgestellt wurde, dass der nationale Gesetzgeber unionsrechtlich nicht verpflichtet ist, einen Gemeinnützigkeitsstatus nach ausländischem Recht anzuerkennen.

1. In Österreich ansässige Stiftung

Im Streitfall hatte eine in Österreich ansässige Stiftung in

Deutschland die Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit nach § 60a AO beantragt. Gemäß der vorgelegten Satzung war Zweck der Klägerin die Förderung von Kunst und Kultur und sie verfolgte ausschließlich mildtätige und gemeinnützige Ziele i.S. der österreichischen Bundesabgabenordnung (BAO). Das Finanzamt hatte die Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit abgelehnt.

2. Verweis auf ausländische Regelungen

Der BFH gab mit seinem Urteil dem Finanzamt Recht und führte aus, dass die Festschreibung des Satzungs-



Hauptkuppel der Karlskirche in Wien (Detail)
Fresko von Johann Michael Rottmayr und
Gaetano Fanti

zwecks und der Art seiner Verwirklichung in der Satzung der Finanzbehörde ermöglichen sollen, die Voraussetzungen der Steuervergünstigung leicht und einwandfrei zu überprüfen. Dies ist nicht der Fall, wenn in der Satzung auf ausländische Regelungen verwiesen wird, die vom nationalen Recht abweichen, und sich auch sonst aus der Satzung selbst nicht ergibt, dass die Anforderungen des nationalen Gemeinnützigkeitsrechts gewahrt werden.

3. Verfolgung mildtätiger Zwecke

Insbesondere im Fall des in der fraglichen Satzung aufgeführten Stiftungszwecks „Mildtätigkeit“ sah der BFH die Anforderungen der AO an die Anerkennung mildtätiger Zwecke nicht als erfüllt an. Die Satzung enthielt diesbezüglich nur eine Bezugnahme auf die Verfolgung mildtätiger Ziele i.S. der BAO und der Begünstigung von Künstlern, die „nachweislich einer finanziellen Zuwendung bedürfen, um ihre Kunst ausüben zu können“. Dies entspreche nicht den Anforderungen an die Verfolgung mildtätiger Zwecke i.S. des § 53 AO; denn es ergebe sich weder eindeutig noch im Auslegungsweg aus der Satzung selbst, ob die Klägerin mildtätige Zwecke i.S. des § 53 AO verfolge.

Hinweis: Die Entscheidung des BFH vom 18.8.2022 ist auch deshalb beachtenswert, weil der BFH klarstellt, dass Stiftungen, die satzungsgemäß neben einem begünstig-

ten Zweck einen nicht begünstigten Zweck verfolgen, gegen das Gebot der Ausschließlichkeit verstoßen mit der Folge, dass eine Anerkennung der formellen Satzungsmäßigkeit insgesamt ausgeschlossen ist. Hiermit befasst sich der Beitrag auf S. 13 in diesem Themenheft näher.

Empfehlung

Offengelassen hat der BFH, ob die österreichische Stiftung nach einem Typenvergleich einer Stiftung des nationalen Rechts entsprach, ob die Satzung im Hinblick auf ihre Regelungen zur Vermögensbindung den Anforderungen an die formelle Satzungsmäßigkeit genügte und ob die Mustersatzung wörtlich übernommen werden muss. Im Rahmen der Gründung einer Stiftung im Ausland, die die Vergünstigungen deutscher Ertragsteuer in Anspruch nehmen soll, sollten diese Aspekte neben den vorgeannten aber möglichst berücksichtigt werden. Wie in anderen Fällen auch empfiehlt es sich daher, bereits vor Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung des In- oder Auslands das Feststellungsverfahren nach § 60a AO beim zuständigen Finanzamt zu durchlaufen.

RA Dr. Franz Schulte

Spenden an gemeinnützige Tochtergesellschaft zulässig

Aber weiterhin keine Spenden an den eigenen ideellen Bereich

Nach aktueller BFH-Rechtsprechung sind zwar weiterhin keine Spenden aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben an den eigenen ideellen Bereich möglich. Ausdrücklich anerkannt wurde aber als Ausweichszenario die Leistung an den ideellen Bereich einer gemeinnützigen Tochtergesellschaft.

1. Leistungen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb an steuerbegünstigte Bereiche

Gemeinnützige Körperschaften können neben den drei steuerbegünstigten Bereichen – Ideeller Bereich (IdB), Vermögensverwaltung (VV) und Zweckbetriebe (ZwB) – auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (wGb) haben, die bei Überschreiten bestimmter Betragsgrenzen steuerpflichtig sind. Die theoretisch denkbare Möglichkeit von steuermindernden Spenden aus dem eigenen wGb an den eigenen IdB erkennt der BFH nicht an (vgl. BStBl. II 2001 S. 449). Mit einer neuen Entscheidung vom 13.7.2022 (Az.: I R 52/20) hat der BFH allerdings klargestellt, dass die Nichtanerkennung nur „technische Gründe“ hat und Spenden an den IdB einer eigenen Tochtergesellschaft möglich sind.

Über das Steuerrecht hinaus gilt, dass man sich zwar etwas gönnen kann; zivilrechtlich schenken kann man sich selbst aber nichts. Dieser allgemeine Gedanke spricht auch steuerlich gegen eine Spende „an sich selbst“ aus einem eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

2. Ausweichszenario mit eigener Tochtergesellschaft als Empfängerin

Nichts einzuwenden hat der BFH aber gegen das Ausweichszenario einer Spende aus dem wGb an den IdB einer eigenen Tochtergesellschaft. Diese Möglichkeit erkennt das Gericht ausdrücklich steuerlich an. Es gebe keine normative Werteentscheidung, nach der es allgemein als Gestaltungsmissbrauch zu werten sei, wenn eine gemeinnützige Einrichtung einen Teil ihrer steuerbegünstigten Aktivitäten auf eine Tochtergesellschaft ver-

lagere und sodann eine Spende aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an die Tochtergesellschaft leiste. Der BFH hat damit die Entscheidung der Vorinstanz (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 7.10.2020, Az.: 1 K 1264/19) bestätigt und die Revision des Finanzamts insoweit verworfen.

3. Vermeidung verdeckter Einlage ...

Im konkreten Fall ging es um einen Verein, der eine Zuwendung an seine Tochtergesellschaft als beschränkt abziehbare Spende nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG anerkannt wissen wollte. Die Finanzverwaltung hielt den Vorgang dagegen für eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste verdeckte Einlage. Verdeckte Einlagen führen lediglich zu einer nachträglichen Erhöhung der Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der Tochtergesellschaft.

... mittels Fremdvergleich

Klargestellt hat der BFH, dass für die Frage, ob eine freiwillige Zahlung an eine Tochtergesellschaft als verdeckte Einlage zu werten ist, die allgemeinen Maßstäbe wie für jede andere Körperschaft auch gelten. Vorzunehmen ist ein Fremdvergleich, mit dem die Nähebeziehung zwischen der Mutter- und der Tochterkörperschaft hinweggedacht wird. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und damit eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei der Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns der Tochtergesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte.

4. Spende trotz Finanzstärkung als Nebeneffekt

Der ordnungsgemäß und gewissenhaft handelnde Vorstand eines gemeinnützigen Vereins muss sich in erster Linie an der Förderung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke orientieren.

Kann man feststellen, dass das Hauptmotiv einer Zuwen-

derung in der Förderung steuerbegünstigter Zwecke liegt, so handelt es sich auch dann um eine Spende, wenn eine damit verbundene finanzielle Stärkung der Tochtergesellschaft ein günstiger Nebeneffekt ist.

Im konkreten Fall war satzungsmäßiger Zweck des Vereins u.a. die Prüfung, Erforschung, Schulung, Beratung, Zertifizierung in einem bestimmten industriellen Bereich. Zweck der Tochtergesellschaft waren u.a. ebenfalls Forschung und Entwicklung usw. in diesem industriellen

Bereich. Letztendlich waren gemeinnützige Bereiche des Vereins in die Tochtergesellschaft ausgelagert worden.

Ergebnis

Der BFH hielt dies und die damit verbundene Möglichkeit zur Verminderung der Steuerlast im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb für legitim.

WP/StB/RA Ralph van Kerkom

Supervision als Anwendungsfall der Steuerfreiheit von Bildungsleistungen

BFH sieht Supervisionsleistungen als nach EU-Recht umsatzsteuerfrei an

Dass Supervisionsleistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j der MwStSystRL (Mehrwertsteuersystem-Richtlinie) steuerfrei sein können, hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 22.6.2022 (Az.:

XI-R-32/21, XI-R-6/19) entschieden; vorauszusetzen ist dabei, dass sich die Leistungen auf die Bereiche Aus- und Fortbildung oder berufliche Umschulung beziehen.



1. Unterrichtsleistungen: Deutsche und europäische Rechtslage

Nach deutschem Recht sind Unterrichtsleistungen unter bestimmten Voraussetzungen umsatzsteuerfrei. Die Umsatzsteuerfreiheit gilt z.B. für private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen, deren Leistungen unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass die Schule auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet.

Nach dem europäischen Recht ist hingegen der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht umsatzsteuerfrei. Voraussetzung ist hierfür, dass der Unterricht der Ausbildung, der Fortbildung oder der beruflichen Umschulung dient.

2. BFH zur Erbringung von Supervisionsleistungen

In dem vom BFH entschiedenen Streitfall erbrachte die Klägerin selbständig Supervisionsleistungen. Sie schloss

mit Arbeitgebern Verträge und führte die Supervision bei deren Arbeitnehmern durch. Gegenstand der Supervision war die Bewältigung des beruflichen Alltags, nicht aber die Lösung persönlicher Probleme. Bei der Klage ging es um die Frage, ob ihre Umsätze aus den Supervisionsleistungen umsatzsteuerfrei waren oder nicht.

Auf eine Umsatzsteuerbefreiung nach deutschem Recht konnte sich die Klägerin nicht berufen, da sie keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vorweisen konnte. Die Steuerfreiheit ergab sich dem BFH zufolge aber aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL. Die Klägerin war nämlich Privatlehrerin und erteilte Unterricht, der der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung diene. Denn die Supervisionssitzungen sollten Kompetenzen vermitteln, die im beruflichen Alltag erforderlich waren. Zwar verlange der Europäische Gerichtshof (EuGH) für die Umsatzsteuerfreiheit von Schul- und Hochschulunterricht, dass ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen vermittelt werde, wie es für den Schul- bzw. Hochschulunterricht typisch sei. Dieses Erfordernis gelte aber nicht im Bereich der Aus- und Fortbildung sowie bei beruflicher Umschulung.

WP/StB/RA Ralph van Kerkom

Organschaftsregelungen in § 2 UStG nicht unionsrechtswidrig!

Können EuGH-Entscheidungen Unsicherheiten komplett ausräumen?

In unserem Themenheft 04/2022 haben wir über zwei laufende Vorlageverfahren des BFH vor dem EuGH berichtet, bei denen es im Kern um die Frage ging, ob die Regelungen in § 2 UStG zur Organschaft mit dem Unionsrecht vereinbar sind. Der EuGH hat die Frage in seinen Entscheidungen vom 1.12.2022 (Rs. C-141/20 und C-269/20) nunmehr – entgegen den Schlussanträgen der Generalanwältin – zugunsten der deutschen Umsatzsteuerregelung entschieden.

1. Organträger als Gruppen-Ansprechpartner kann gem. Unionsrecht auch als Steuerpflichtiger der Gruppe gelten

Beide Vorlageverfahren (Rs. C-141/20 und C-269/20) behandelten die Rechtsfrage,

- » ob die zugrundeliegende Ermächtigung im Unionsrecht zur Bildung einer Organschaft es erfordert, dass die Gesamtheit der Organgesellschaften (auch als „Mehrwertsteuergruppe“ bezeichnet) als Steuer-

schuldner behandelt wird, oder

- » ob es auch – so wie in § 2 UStG – zulässig ist, eine der Organgesellschaften als Steuerschuldner zu behandeln.

Der EuGH führt im Rahmen beider Entscheidungen aus, dass es zwar einen einzigen Ansprechpartner für die Gruppe geben muss. Das Unionsrecht erlaube es aber, dass dieser Ansprechpartner der Organträger sein kann (unionsrechtlich aber nicht muss). Soweit dieser Ansprechpartner sodann auch als Steuerpflichtiger der Gruppe gilt, sei das unionsrechtlich zulässig.

Die umsatzsteuerliche Organschaft kann demnach bei erster Betrachtung auch weiterhin als nützliches Gestaltungsmittel von gemeinnützigen Organisationen verwendet werden.

Hinweis: Wir hatten in unserem Artikel zu dem Vorlagenverfahren im PKF-Themenheft NPO&Sozialwirtschaft

04/2022 in einem Beispiel erläutert, wie bei Unternehmen, die ganz oder teilweise vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, die umsatzsteuerliche Organschaft zu einer Reduzierung der Belastung mit nicht abziehbarer Vorsteuer genutzt werden kann.

2. Neue Unsicherheit bei Innenleistungen

Da sich der EuGH so deutlich positiv zur unionsrechtlichen Zulässigkeit der Regelungen in § 2 UStG positioniert hat, sollte man eigentlich davon ausgehen, dass nun alle Unsicherheiten beseitigt wären. Leider hat der EuGH in einem der Urteile aber ein neues Problem aufgeworfen. Er hat sich nämlich dahingehend geäußert (eher unauffällig in einem Nebensatz), dass die Organschaft an den Organträger entgeltliche Leistungen erbringen könne. Eine explizite Aussage zur Steuerbarkeit oder sogar Steuerpflicht trifft er allerdings nicht.

Möglicherweise werden sich jetzt viele Rechtsgelehrte Gedanken dazu machen, ob diese Äußerung nicht allem widerspricht, wofür das Konstrukt Organschaft steht. Denn nach bisheriger einhelliger Rechtsauffassung

erbringen Organgesellschaften gegenüber dem Organträger gerade keine entgeltlichen Leistungen, sondern nicht steuerbare Innenumsätze. Alle Organgesellschaften sollen für umsatzsteuerliche Zwecke ja gerade wie ein einzelnes Unternehmen angesehen werden.

Ausblick

Es ist unklar, ob die bezüglich der deutschen Umsatzsteuerregelung zur Organschaft eher negativ eingestellte Generalstaatsanwältin die Äußerung der EuGH-Richter zu Innenleistungen möglicherweise in einem zukünftigen Verfahren aufnehmen wird und welche Folgen dies hätte. Aufgrund der zentralen Bedeutung der umsatzsteuerlichen Organschaft für den bei gemeinnützigen Körperschaften häufig fehlenden Vorsteuerabzug sollten die Entwicklungen daher auch weiterhin aufmerksam beobachtet werden.



RA Dr. Franz Schulte

Konkurrentenklage gegen Verkauf von Hilfsmitteln

Zweckbetrieb im Rahmen der Blindenfürsorge oder typische Handelstätigkeit?

Klägerin im BFH-Urteil V R 12/20 vom 17.11.2022 war ausnahmsweise nicht die unmittelbar betroffene steuerbegünstigte Einrichtung, eine Selbsthilfeorganisation für blinde oder sehbehinderte Menschen (Blindenorganisation). Vielmehr klagte ein gewerbliches Unternehmen gegen die Steuerbescheide, da sie die Blindenorganisation als Konkurrentin und sich selbst als benachteiligt ansah. Die Klägerin wollte erzwingen, dass Umsätze der Blindeneinrichtung aus dem Verkauf von speziellen Produkten für Blinde rückwirkend für mehrere Streitjahre statt mit 7% mit 19% Umsatzsteuer besteuert werden.

1. Verfahrensablauf

Dagegen hatte sich die Blindenorganisation zunächst erfolgreich u.a. mit dem Argument gewehrt, sie erbringe vorwiegend unentgeltliche Beratungsleistungen und Hilfestellungen für blinde Menschen usw. Der Verkauf der speziellen Produkte sei lediglich untergeordneter Teil ihres Beratungsauftrags. Der BFH hob das klageabweisende Urteil des FG auf und verwies die Sache zur erneuten Beurteilung dorthin zurück. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG sei rechtsfehlerhaft angewandt worden, weil kein Zweckbetrieb i.S. der AO (§§ 64 Abs 1, 65 - 68) vorliege.

2. Abgrenzung von Zweckbetrieben

Im Rahmen der Abgrenzung zwischen voll steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben wies der BFH darauf hin, zu Zweckbetrieben könnten nur entgeltliche Tätigkeiten (Dienstleistungen, Verkäufe) zählen. Allgemeine unentgeltliche Kursangebote und sonstige Hilfestellungen blieben außer Betracht.

3. Verkaufstätigkeiten als Zweckbetrieb

Der entgeltliche Teil der Tätigkeiten der Blindenorganisation bestand im Wesentlichen aus dem Verkauf (Rz. 23 der Entscheidung). Verkäufe, die lediglich mit einer üblichen produkt- und anwendungsbezogenen Beratung einhergingen, seien typische Handelstätigkeiten und nicht als Durchführung von Blindenfürsorge einzuordnen. Verkaufstätigkeiten könnten aber dann Zweckbetrieb sein, wenn über die übliche reine Produktberatung hinaus weitere fürsorgeorientierte Hilfestellungen gegeben würden oder wenn Verkaufstätigkeiten im Zusammenhang mit einem Kursangebot zur Förderung der gemeinnützigen Tätigkeit stehen. Ausgangspunkt seien dabei die Umstände des einzelnen Verkaufsgeschäfts (Rn. 31 und Leitsatz der Entscheidung).

Empfehlung

Selbsthilfeorganisationen, die Menschen mit Benachteiligungen nicht nur mit Rat und Tat helfen, sondern speziell auf ihre jeweilige Zielgruppe abgestimmte Produkte zum Kauf anbieten, sollten darauf achten und für Dritte nachvollziehbar dokumentieren, dass sie sich von anderen Verkäufern gleichartiger Produkte unterscheiden, weil der Schwerpunkt der „Verkaufsgespräche“ auf der fürsorgenden Beratung liegt, die ein normaler Händler i.d.R. nicht leisten wird.

KURZ NOTIERT

Gut, aber nicht gemeinnützig: BFH zum Ausschließlichkeitsgebot

Steuerbegünstigungen werden gewährt, weil eine Körperschaft (z.B. eine Stiftung, eine gGmbH oder ein e.V.) ausschließlich (und unmittelbar) gemeinnüt-

zige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt (§ 51 Abs. 1 Satz 1 AO). Diese Zwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen in der Satzung ausdrücklich

und so genau formuliert sein, dass bereits aufgrund (des Textes) der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind (formelle Satzungsmäßigkeit).

Mit einer kürzlich veröffentlichten Entscheidung hat der BFH u.a. nochmals in einem der Leitsätze betont, dass ein Zweck, der neben einem nach den Angaben der Satzung begünstigten Zweck verfolgt wird, gegen das Gebot der Ausschließlichkeit i.S. von § 51 Abs. 1 Satz 1, § 56 AO verstößt (vgl. BFH-Entscheidung vom 18.8.2022, Az.: V R 15/20). Klägerin war eine österreichische Stiftung, die nach der österreichischen Bundesabgabenordnung (BAO) als ausschließlich mildtätig und gemeinnützige Ziele verfolgend anerkannt war. Satzungsmäßiger Zweck war die Förderung von Kunst und Kultur, insbesondere des Lebenswerks von zwei Künstlern. Mit ihrer Klage, die formelle Satzungsmäßigkeit nach Maßgabe der deutschen Abgabenordnung (AO) festzustellen, hatte sie zunächst Erfolg. Der BFH hob das Urteil jedoch auf und wies die Klage ab.

Die Verfolgung gemeinnütziger Ziele war unproblematisch. Die Satzung der Klägerin enthielt aber eine zur Verfolgung mildtätiger Zwecke nach österreichischem Recht hinreichende Bezugnahme auf die Bundesabgabenordnung zur Begünstigung von Künstlern, die „nachweislich einer finanziellen Zuwendung bedürfen, um ihre Kunst ausüben zu können“. Es fehlte aber eine ausdrückliche

Eingrenzung auf die Künstler, die persönlich hilfsbedürftig i.S. des § 53 Nr. 1 oder wirtschaftlich hilfsbedürftig i.S. des § 53 Nr. 2 der deutschen AO waren.

Wegen der fehlenden Bezugnahme werde neben dem begünstigten Zweck (Förderung von Kunst und Kultur) ein nicht begünstigter Zweck (finanzielle Unterstützung von bedürftigen Künstlern) erfüllt und damit gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstoßen.

Hinweis: Zum weiteren Thema dieses BFH-Urteils vgl. den Beitrag auf S. 7 in diesem Themenheft „Gemeinnützigkeitsstatus einer Stiftung ausländischen Rechts“.

Empfehlung

Die Begünstigungsfähigkeit von Körperschaften sollte stets vor der eigentlichen Gründung geklärt werden. Bei deutschen Körperschaften erfolgt dies heute mehr oder weniger automatisch. Sie werden von den Stiftungsbehörden erst dann anerkannt bzw. von den Gerichten eingetragen, wenn die Finanzbehörden ihr Einverständnis gegeben haben. Andere Körperschaften sollten von sich aus darauf achten.

Mittelweitergaben im gemeinnützigen Bereich – Entgelte dürfen maximal kostendeckend sein

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) sind auch die Regelungen für die Weitergabe von Mitteln einer gemeinnützigen Körperschaft an eine andere gemeinnützige Körperschaft in § 58 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) neu geregelt worden. In der Folge ist auch die Verwaltungsauffassung dazu im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) neu gefasst worden.

Die Steuervergünstigung einer Körperschaft wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie einer anderen Körperschaft Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet. Mittel in diesem Sinne sind nicht nur Geldmittel, sondern auch Nutzungsüberlassungen, Warenlieferungen oder die Erbringung von Dienstleistungen. Werden die Nutzungen, Waren oder Dienstleistungen bei der Empfängerkörperschaft dem steuerbegünstigten Bereich zugeordnet, so können diese bei der Geberkörperschaft dem ideellen Bereich oder dem Zweckbetrieb

zugeordnet werden, wenn der Vorgang unentgeltlich oder lediglich gegen Kostenübernahme erfolgt.

Die Neufassung des AEAO in Nr. 7 zu § 58 Nr. 1 AO begrenzt den Anwendungsbereich von § 58 Nr. 1 AO auf *maximal kostendeckende Leistungsentgelte*. Nur in diesem Fall kann die Leistungserbringung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. Hingegen reichten vor der Neuregelung im JStG 2020 vergünstigte Konditionen für die Anwendung des § 58 Nr. 1 AO aus, also auch Entgelte mit einem gegenüber dem Marktüblichen geringeren Gewinnaufschlag.

Hinweis: Gemeinnützige Körperschaften, die im Rahmen des § 58 Nr. 1 AO verbilligte Leistungen an andere gemeinnützige Körperschaften erbringen, sollten ihre Preiskalkulation dahingehend überprüfen, ob maximal kostendeckende Preise vereinbart sind.

Ist der Leistungsaustausch Gegenstand einer Kooperation von Körperschaften, die nach ihren Satzungen gem. § 57 Abs. 3 AO planmäßig zur Erfüllung eines steuerbegünstigten Zwecks zusammenwirken, gehen die Regelungen des § 57 Abs. 3 AO vor (so auch explizit die Verwaltungsauffassung gem. Nr. 1 AEAO zu § 58 Nr. 1 AO).

Empfehlung: In Bezug auf den Leistungsaustausch zwischen gemeinnützigen Körperschaften sollte die Einführung von Satzungsregelungen zum planmäßigen Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 AO geprüft werden, um auch in Bezug auf die Verrechnungspreise einen möglichst weiten Gestaltungsspielraum zu erreichen.



Umsätze aus Cafeteria-Betrieb eines Altersheims nicht steuerfrei

Mit Umsätzen eines Altersheims aus dem Betrieb einer Cafeteria, die zusätzlich entgeltlich Getränke und Speisen an Heimbewohner und deren Besucher abgibt, hat sich der BFH im Urteil vom 21.4.2022 (Az.: V R 39/21) befasst. Entschieden wurde, dass diese Umsätze nicht gem. § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG steuerfrei sind.

Die Münchener BFH-Richter argumentieren, dass die Cafeteria-Umsätze nicht mit dem Betrieb des Altersheims eng verbunden seien. Der Betrieb der Cafeteria sei in einem solchen Fall für die Pflege und Versorgung der Heimbewohner nicht unerlässlich. Weder das HeimG noch die das HeimG überwachenden Behörden hätten die Klägerin zur

Errichtung einer Cafeteria mit entgeltlicher Abgabe von Kaffee und Kuchen verpflichtet. Die Heimbewohner in der Einrichtung der Klägerin erhielten bereits eine umfassende Verpflegung, die auch einen Nachmittagsnack (z.B. Kuchen) beinhaltete. Es fehlte auch nicht an Räumlichkeiten, in denen die Heimbewohner Besucher empfangen konnten. Zudem stand für Spaziergänge ein Garten zur Verfügung. Der Betrieb der Cafeteria im Altersheim betraf keine Leistungen für den Bedarf an Grundpflege und hauswirtschaftlicher Versorgung.

Ob man aus der Begründung im Einzelfall Gestaltungsmöglichkeiten ableiten könnte, ist zweifelhaft.



Save the Date!

Unter dem Motto „Nachhaltigkeit kann mehr sein als nur eine Idee“ laden PKF und DIE STIFTUNG zum diesjährigen **12. Stiftungsforum Rhein-Ruhr** am **24.10.2023** in das Museum Küppersmühle ein.

Bitte merken Sie sich bei Interesse diesen Termin schon einmal vor. Weitere Informationen folgen.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

EUREF-Campus 10/11 | 10829 Berlin | Tel. +49 30 306 907 -0 | www.pkf.de

Die Inhalte dieser PKF* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.