

NON-PROFIT-ORGANISATIONEN



Bilanzieller und steuerlicher Handlungsbedarf für gemeinnützige Körperschaften

In dieser Ausgabe lesen Sie:

- **Editorial** 2
- **Brennpunkt**
 - Neue Rechnungslegung nach BilMoG-Vorschriften:
Besonderheiten für gemeinnützige Organisationen . 2
- **Bilanzierung**
 - Spenden in der Rechnungslegung 4
- **Steuerrecht**
 - BFH zum arbeitsteiligen Zusammenwirken steuerbefreiter Körperschaften 6
 - Umsatzsteuerliche Organschaft: Beschneidung von Spielräumen 8
 - Umsatzsteuerbefreiung für Einrichtungen zur Betreuung hilfsbedürftiger Personen 11
 - Umsatzsteuerbefreiung für Mitglieder von Wohlfahrtsverbänden 12
 - Entwurf eines geänderten AO-Anwendungserlasses . 14
- **Kurz notiert**
 - BMF-Schreiben zur Flutopferhilfe 14
 - Neues zur Sozialversicherungspflicht von Stiftungsvorständen 15
 - Einführung der elektronischen Bilanz zunächst verschoben 15
 - NPO-Frühstücksgespräch am 4.11.2010 in Köln . 16
 - Hamburger Stiftungstalk vom 25.11.2010 16

EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

eine der größten Umwälzungen der deutschen Bilanzierungslandschaft ist derzeit in vollem Gange. Die „altehrwürdige“ Bilanzierung nach dem deutschen Handelsrecht ist mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (kurz: BilMoG) umfassend modernisiert worden. Es ist Ende 2009 in Kraft getreten, die Neuregelungen sind spätestens für das Geschäftsjahr 2010 für alle Unternehmen verbindlich anzuwenden. Aufgrund des Wahlrechts, schon für das Geschäftsjahr 2009 nach den neuen Regeln zu bilanzieren, verfügen wir bereits über Erfahrungen mit der Umstellung auf die neuen Rechnungslegungsvorschriften. Ein erster Schwerpunkt dieses Hefts ist deshalb der Erfahrungsbericht über von PKF begleitete Umstellungsprojekte bei gemeinnützigen Unternehmen. Die Inhalte zum Thema „Rechnungslegung“ werden anschließend mit einem Beitrag über den neuen Rechnungslegungsstandard für Spenden sammelnde Organisationen abgerundet.

Im Themenblock Steuerrecht stellen wir Ihnen zunächst aus der BFH-Rechtsprechung das im letzten Heft angekündigte Urteil zum arbeitsteiligen Zusammenwirken mehrerer gemeinnütziger Körperschaften vor. Hier hat der BFH eine für gemeinnützige Körperschaften zu begrüßende Klarstellung vorgenommen, mehr dazu ab S. 6. Auch im Bereich der Umsatzsteuer gibt es interessante Neuigkeiten, die wir Ihnen ab S. 8 präsentieren. Hiervon betroffen sind u.a. Organschaften, Wohlfahrtsverbände und Einrichtungen zur Unterstützung hilfebedürftiger Menschen.

In unseren Kurzmeldungen berichten wir u.a. ganz aktuell zur Verschiebung der sog. E-Bilanzen und auch über einige ausgewählte Aktivitäten der deutschen PKF-Büros im gemeinnützigen Bereich. Gern begrüßen wir Sie anlässlich ähnlicher Veranstaltungen in 2011.

Eine interessante Lektüre und ein erfolgreiches Jahr 2011 wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

BRENNPUNKT

Neue Rechnungslegung nach BilMoG: Besonderheiten für gemeinnützige Organisationen

Erstanwendung der Neuregelungen und Empfehlungen zur rechtzeitigen organisatorischen Umsetzung

Die Möglichkeit einer vorzeitigen Anwendung des BilMoG für in 2009 beginnende Geschäftsjahre haben auch einige gemeinnützige Unternehmen genutzt. Unsere Erfahrungen aus den Umstellungsprojekten geben wir nachfolgend gern an Sie weiter.

1. Bilanzpolitik: Nutzung neuer Spielräume

Mit dem BilMoG geht einerseits die Abschaffung von zahlreichen Ansatz- und Bewertungswahlrechten einher. Andererseits eröffnet sich den Bilanzierenden eine Vielzahl von neuen Wahlrechten bzw. Ermessensspielräumen. Im Vergleich der Jahresabschlüsse gem. HGB a.F. und gem. HGB i.d.F. des BilMoG ergeben sich Abweichungen, die u.U. erheblich sein können.

Empfehlung: Unter Auslotung der bilanzpolitischen Spielräume sollten Sie die Effekte frühzeitig identifizieren und gemäß der eigenen Zielsetzung nutzen.

2. Umstellungszeitpunkt: Rechtzeitige Überleitungsbuchungen

Der Gesetzgeber hat zahlreiche Übergangsregelungen für die Umstellung auf das BilMoG geschaffen. Diese betreffen u.a. verschiedene Möglichkeiten, einzelne Bilanzposten ganz oder teilweise beizubehalten bzw. fortzuführen. Die entsprechenden Umstellungsentscheidungen sind zu dokumentieren. Um die Bilanzidentität nach § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB nicht zu durchbrechen, stellen diese „Überleitungsbuchungen“ die ersten Buchungen des Umstellungsjahres 2010 dar.

Empfehlung: Wir empfehlen, diese auf den 1.1.2010 zu datierenden Überleitungsbuchungen auf das neue Recht bereits vor den Beginn der eigentlichen Jahresabschluss-

arbeiten zeitlich vorzuziehen. Dies wird den Prozess der Abschlusserstellung zum 31.12.2010 erheblich entzerren.

3. Latente Steuern: Bilanzierung und Anhangangaben

Ein wesentlicher Schwerpunkt der BilMoG-Umstellung ist regelmäßig die Neuregelung zum Ausweis latenter Steuern. Im Bereich der gemeinnützigen Organisationen sind davon allerdings nur diejenigen steuerbefreiten Körperschaften betroffen, die einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

Die gesteigerte Relevanz der latenten Steuern ergibt sich wesentlich aus der umfassenden Neuregelung des § 274 HGB und der Abkehr von der umgekehrten Maßgeblichkeit der Steuer- für die Handelsbilanz. Konkret bedeutet dies, dass steuerliche Bilanzansätze für ihre Wirksamkeit zukünftig nicht mehr parallel auch in der Handelsbilanz gewählt werden müssen. Die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, aus denen sich die latenten Steuern ergeben, werden dadurch erheblich vergrößert. Relevant sind nur diejenigen Abweichungen, die sich in späteren Jahren voraussichtlich abbauen werden, während dauerhafte, sich nicht umkehrende Abweichungen nicht zu latenten Steuern führen.

Genauso führen auch Korrekturen in der steuerlichen Gewinnermittlung, die sich außerhalb der Steuerbilanz abspielen, nicht zu latenten Steuern. Dies betrifft beispielsweise die nicht abzugsfähige Körperschaftsteuer oder den nicht abzugsfähigen Teil der Bewirtungsaufwendungen.

Empfehlung: Bei gemeinnützigen Organisationen muss das Grundkonzept der Ermittlung latenter Steuern an die jeweiligen Verhältnisse angepasst werden. Schwierigkeiten resultieren insbesondere daraus, dass die meisten gemeinnützigen Einrichtungen keine Steuerbilanz erstellen, sondern das steuerliche Ergebnis mit Hilfe einer Überleitungsrechnung aus dem handelsrechtlichen Jahresergebnis ableiten. Insofern fehlen zunächst die Steuerbilanzansätze. Die Ableitung der steuerlichen

Wertansätze aus der Überleitungsrechnung hat in der Praxis schon ganz erhebliche Schwierigkeiten bereitet.

Erstmalig sind bei der Berechnung aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge zu berücksichtigen, sofern eine Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet wird. Dies wird im gemeinnützigen Bereich im Hinblick auf die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen in der Regel der Fall sein.

Empfehlung: Überlegungen zum Umgang mit Verlusten sollten schon vor dem Hintergrund der Sicherung der Gemeinnützigkeit regelmäßig angestellt werden.

Große Kapitalgesellschaften haben daneben umfangreiche Angabepflichten im Anhang zu beachten. Insbesondere ist anzugeben, auf welchen Diffe-

renzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist.

Hinweis: Entgegen der in der Vergangenheit weit verbreiteten Praxis, die steuerlichen Werte erst zeitlich nach der Abschlusserstellung zu ermitteln, ist nunmehr eine Auseinandersetzung mit den steuerlichen Wertansätzen bereits im Zusammenhang mit der Abschlusserstellung erforderlich. Es ist sicherzustellen, dass die steuerlichen Wertansätze zeitgleich mit den handelsrechtlichen Größen vorliegen.

4. Sonstige Änderungen, z. B. langfristige Rückstellungen im Personalbereich

Unabhängig davon, ob ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb besteht oder nicht, dürften langfristige Rückstellungen im Personalbereich bei gemeinnützigen Einrichtungen großen Anpassungsbedarf verursachen. Während z. B. bei den Pensionsrückstellungen in der Vergangenheit der Ansatz steuerlicher Werte auch in der Handelsbilanz nicht beanstandet wurde, ist zukünftig eine Übernahme in die Handelsbilanz nicht mehr zulässig. Dieser Aspekt ist mit dem Versicherungsmathematiker, der das Gutachten erstellt, zu erörtern. Im Ergebnis wird das BilMoG tendenziell zu

Kritische Überprüfung des Konzepts zur Ermittlung der latenten Steuern erforderlich

höheren Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen führen als bisher.

Auch bei anderen Positionen, bei denen Wahlrechte nach BilMoG so genutzt werden können, dass neue Positionen in die Bilanz aufgenommen werden, ist über deren Bewertung rechtzeitig nachzudenken. Dies gilt beispielsweise in Fällen, in denen selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert werden sollen.

5. Organisation: Überprüfung der Abläufe im Rechnungswesen

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, ist für eine erfolgreiche Umstellung auf das BilMoG nicht nur eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Vorschriften, sondern auch die Planung der praktischen Umsetzung im Rechnungswesen erforderlich. Neben einem Wissenstransfer der relevanten Inhalte zum Thema BilMoG ist es spätestens im Rahmen der Vorbereitung des Jahresabschlusses sinnvoll, dass Abläufe im Unternehmen einer nochmals kritischen Analyse unterzogen werden, um eine vollständige und termingerechte Vorlage des Abschlusses sicherzustellen.

Empfehlung: Entsprechende Belange der Rechnungslegung sollten schon in die grundsätzliche Gestaltung einer Geschäftsprozessdokumentation einfließen, zu näheren Informationen darüber vgl. den ausführlichen Beitrag „Dokumentation von Geschäftsprozessen: Basis jeder effizienten Unternehmensführung“ in den PKF-Nachrichten 11/2010, abrufbar unter www.pkf.de.

BILANZIERUNG

Spenden in der Rechnungslegung

Neuer IDW-Rechnungslegungsstandard für Spenden sammelnde Organisationen

Das Abbilden der Vereinnahmung und Verwendung von Spenden erfolgt in der deutschen Rechnungslegungspraxis sehr unterschiedlich. Nicht zuletzt aus

diesem Grund hat das IDW das Thema aufgegriffen und die „IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21)“ im März 2010 verabschiedet.

1. Anwendungsbereich

Der nach einem mehrjährigen intensiven Diskussionsprozess herausgegebene Standard des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) wendet sich an Organisationen, deren Tätigkeit ganz oder teilweise darauf ausgerichtet ist, Spenden entgegenzunehmen und für bestimmte Förderzwecke einzusetzen. Hierbei sind Organisationen, deren Spendenerträge im Verhältnis zu ihren übrigen Erträgen unwesentlich sind, nicht als Spenden sammelnde Organisationen im Sinne des IDW-Standards zu werten.

Hinweis: Daher wendet sich der Standard beispielsweise nicht an Organisationen, die sich überwiegend aus Zweckbetriebseinnahmen finanzieren wie z.B. Altenwohn- und -pflegeheime, Einrichtungen der Behindertenhilfe und Krankenhäuser. Allerdings können die Rechnungslegungsgrundsätze für den Teilbereich der „Spendensammlung und -verwendung“ freiwillig angewendet werden.

2. Grundsätze

Im Gegensatz zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen steht bei Spenden sammelnden Organisationen nicht die Gewinnerzielung, sondern die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke durch Verwendung der Spenden im Vordergrund. Daraus folgt, dass nicht der Zeitpunkt der Vereinnahmung einer Spende, sondern ihre satzungsmäßige Verwendung der zutreffende Zeitpunkt ist, in dem die Spende als Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) der Organisation darzustellen ist.

Diesen Grundgedanken setzt der Standard um, in dem das „normale“ Bilanzschema um folgende Posten erweitert wird:

- Zwischen Eigenkapital und Fremdkapital wird ein Posten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ eingefügt.

Dieser wird unterteilt in die Unterposten „Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden“ und „Längerfristig gebundene Spenden“.

- Unter den Verbindlichkeiten wird ein gesonderter Posten „Verbindlichkeiten aus bedingt rückzahlungsspflichtigen Spenden“ eingefügt.

In Letzterem kommt eine weitere Differenzierung zum Ausdruck: Der Standard unterscheidet danach, ob für die Spende eine bedingte Rückzahlungsverpflichtung besteht oder nicht. Eine solche Rückzahlungsverpflichtung liegt nur vor, wenn Spenden mit einer konkreten, individuell vereinbarten Bedingung bzw. einzelvertraglichen Regelung hinsichtlich ihrer Verwendung verbunden sind und wenn der Spender bei Nichterfüllung einen Rückzahlungsanspruch hat.

Hinweis: Dies gilt beispielsweise nicht bei sog. „Zweckspenden“ aufgrund eines allgemeinen Aufrufs. Hier können die Spender regelmäßig auch bei nicht zweckbezogener Verwendung der Spenden keinen Rückzahlungsanspruch geltend machen.

3. Erfassung von Spenden in der Rechnungslegung

Die Erfassung von Spenden in der Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IDW RS HFA 21 ergibt sich bei bilanzierenden Spenden sammelnden Organisationen aus der oben grafisch dargestellten Übersicht. Sie veranschaulicht, wie Spenden mit bzw. ohne Rückzahlungsverpflichtung im Zeitpunkt des Zugangs und der Verwendung in der Bilanz bzw. der GuV erfasst werden.

Abb.: Bilanzierung im Zugangs- und im Verwendungszeitpunkt der Spende

Spenden ohne bedingte Rückzahlungsverpflichtung		Spenden mit bedingter Rückzahlungsverpflichtung	
Bilanzierung bei Zugang der Spende			
Einstellung der Spende in den Posten "Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden"		Einstellung der Spende in den Posten „Verbindlichkeiten aus bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden“	
d.h. der Zugang der Spende wird ohne Berührung der GuV ergebnisneutral erfasst			
Bilanzierung bei Verwendung der Spende			
gemäß Satzungszweck		gemäß Auflage des Spenders	
a) ... bei Verwendung für Zwecke, die nicht zu aktivierungspflichtigen Aufwendungen führen			
Erfolgswirksame Auflösung des Postens „Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden“; d.h. Ausweis des Ertrags im Posten „Ertrag aus Spendenverbrauch“ in der GuV		Erfolgswirksame Auflösung des Postens „Verbindlichkeiten aus bedingt rückzahlbaren Spenden“; d.h. Ausweis des Ertrags im Posten „Ertrag aus Spendenverbrauch“ in der GuV	
b) ... bei Verwendung zur Finanzierung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens			
Umbuchung aus dem Posten „Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden“ in den Posten „Langfristig gebundene Spenden“		Umbuchung aus dem Posten „Verbindlichkeiten aus bedingt rückzahlbaren Spenden“ in den Posten „Langfristig gebundene Spenden“	
Erfolgswirksame Auflösung des Postens „Langfristig gebundene Spenden“ entsprechend der Abschreibung der finanzierten Gegenstände des Anlagevermögens			

4. Weitere Angaben in der Rechnungslegung

Um eine transparente Darstellung der im Geschäftsjahr zugeflossenen bzw. verwendeten Spenden in der Rechnungslegung zu erreichen, empfiehlt der Standard zusätzliche Angaben in Anhang und Lagebericht. Daneben wird folgende Darstellung des Spendenertrags in der GuV empfohlen:

- Im Geschäftsjahr zugeflossene Spenden
- + Verbrauch in Vorjahren zugeflossener Spenden
 - noch nicht verbrauchter Spendenzufluss des Geschäftsjahres
-
- = Ertrag aus Spendenverbrauch des Geschäftsjahres
-

STEUERRECHT

BFH zum arbeitsteiligen Zusammenwirken steuerbefreiter Körperschaften

Klarstellungen zur Gemeinnützigkeit bei Holdingstrukturen und bei Hilfspersonen bzw. Subunternehmern

In der Praxis der Wohlfahrtspflege wird das arbeitsteilige Zusammenwirken von Körperschaften mehr und mehr zur Regel. In diesem Zusammenhang hat der BFH seine vor kurzem noch weitaus restriktivere Auffassung zur Anerkennung steuerlich begünstigter Zweckbetriebe gelockert.

1. Erbringung von Querschnittsdienstleistungen

Einrichtungen der Wohlfahrtspflege sind zunehmend zum arbeitsteiligen Zusammenwirken gezwungen. Aus mehreren selbständigen Einheiten bestehende soziale Einrichtungen (z. B. Altenheim- oder Jugendhilfeverbände) wollen oder müssen sich deshalb teilweise eine Struktur geben, in der in einer Gesellschaft zusammengefasste Mitarbeiter Querschnittsdienstleistungen für alle hilfsbedürftigen Personen der gesamte Gruppe erbringen.

Oftmals sollen solche Querschnittsfunktionen bei einer Mutter-GmbH angesiedelt werden, die diese gegen Kostenerstattung neben dem Halten der Beteiligungen an den Tochtergesellschaften für letztere erbringt. Zwar sind

- sowohl das Halten von Beteiligungen an gemeinnützigen Gesellschaften

- als auch Hilfstätigkeiten und die Überlassung von Personal an diese

einerseits für die Gemeinnützigkeit der Mutter-GmbH unschädlich, andererseits aber auch nicht allein zur Begründung der Gemeinnützigkeit geeignet. Vielmehr ist normalerweise stets zusätzlich eine eigene gemeinnützige Tätigkeit der Mutter-GmbH erforderlich.

2. Neues BFH-Urteil

2.1 Grundsätze

Wenn es aber gelingt, die Querschnittsdienstleistungen so zu gestalten, dass diese nicht nur zur Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke der Tochter-GmbH erfolgen, sondern zugleich gemeinnützige Zwecke der Mutter gefördert werden, ist der aus der Erbringung von Querschnittsdienstleistungen resultierende wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als Zweckbetrieb der Mutter-GmbH einzuordnen. Dies reicht zur Begründung der Gemeinnützigkeit der Mutter-GmbH aus. Das ergibt sich nunmehr ausdrücklich aus einem Urteil vom 17.2.2010 (Az.: I R 2/08), mit dem der BFH erneut zu den Voraussetzungen und Grenzen des arbeitsteiligen Zusammenwirkens von gemeinnützigen Einrichtungen Stellung genommen hat.

2.2 Sachverhalt

Der dortige Sachverhalt betraf eine Klägerin, deren Satzungsgegenstand u.a. „heilpädagogische Dienstleistungen zur ergänzenden und begleitenden Betreuung von entwicklungsgestörten und behinderten Menschen, insbesondere die abendliche und nächtliche Betreuung“ umfasste. Die Betreuungsleistungen setzten sich wie folgt zusammen:

(1) Die Klägerin hatte – im Auftrage ihrer beiden Gesellschafterinnen (zweier Stiftungen mit ähnlichem satzungsmäßigen Gegenstand wie die Klägerin) – gegen Entgelt mit ihrem Personal entwicklungsgestörte Jugendliche in den Abend- und Nachtstunden betreut, die in deren Einrichtungen untergebracht waren.

(2) Zweitens hatte die Klägerin auch andere Jugendliche gegen Entgelt betreut, das unmittelbar gegenüber den Sozialämtern abgerechnet wurde.

Weitere Tätigkeiten hatte die Klägerin nicht ausgeübt, so dass mindestens eine der beiden Tätigkeiten zur Begründung der Gemeinnützigkeit geeignet sein musste.

2.3 Vertragsbeziehungen maßgeblich ...

Zunächst bestätigte der I. Senat in dem Urteil vom 17.2.2010 in Anknüpfung an eine Entscheidung vom 16.12.2009 (Az. I R 49/08) nochmals seine restriktive Rechtsprechung zum Vorliegen eines Wohlfahrtsbetriebs bei arbeitsteiligem Zusammenwirken von Wohlfahrtsträgern. Danach kommt es entscheidend auf die Vertragsbeziehungen an. Werden Betreuungsleistungen nicht unmittelbar vertraglich den Bedürftigen geschuldet, sondern nur mittelbar z. B. über Tochtergesellschaften, kann wegen fehlender Unmittelbarkeit kein Betrieb der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO vorliegen. Wegen dieser restriktiven Haltung ist das Urteil in der Literatur überwiegend kritisiert worden.

2.4 ... aber arbeitsteiliges Zusammenwirken möglich

In den weitergehenden Ausführungen des I. Senats zu den Voraussetzungen für Zweckbetriebe im Allgemeinen (§ 65 AO) liegen jedoch auch Chancen. Der BFH erkennt ausdrücklich an, dass z. B. die Sozialverwaltungen zunehmend dazu übergehen, nur noch eine steuerbegünstigte Körperschaft als Leistungsträger zu bestimmen, die die Unterstützungsleistungen verantwortlich gestaltet, und sich zur Ergänzung ihres Leistungsspektrums anderer evtl. spezialisierter Partner bedienen. Im konkreten Fall seien – vorbehaltlich des Vorliegens der weiteren Voraussetzungen des § 65 AO – die Leistungen der Klägerin gegenüber ihren Gesellschafterinnen als Zweckbetrieb zu beurteilen.

Zu diesem Ergebnis kommt der BFH, weil die Leistungen in ihrer Gesamtrichtung zugleich dazu dienen, die steuerbegünstigten Zwecke der Klägerin zu verwirklichen. Da der satzungsmäßige Zweck der Klägerin die Erbringung von Betreuungsleistungen für entwicklungsgestörte und behinderte Menschen sei, unterstütze sie durch ihre Tätigkeiten zwar ihre Gesellschafterinnen bei der Verwirk-

lichung von deren steuerbegünstigten Zwecken. Durch die Unterstützung dieses auch in ihrer Satzung genannten Personenkreises verwirkliche sie aber gleichzeitig ihre eigenen satzungsmäßigen Ziele. Die Tätigkeit der Klägerin erschöpfe sich deshalb nicht in der bloßen Überlassung von Arbeitskräften an die Gesellschafterinnen gegen Bezahlung zur Erfüllung von deren satzungsmäßigen Zwecken.

Insoweit hält der BFH einen Zweckbetrieb für möglich, wenn das arbeitsteilige Zusammenwirken dergestalt erfolgt, dass ein Wohlfahrtsträger vertraglich mit der Erbringung von steuerbegünstigten Leistungen beauftragt wird und einzelne Tätigkeiten an andere steuerbegünstigte Körperschaften vergibt – und zwar in der Form, dass diese ihren Beitrag eigenverantwortlich und selbstständig innerhalb ihres Satzungszwecks erfüllen.

Zwischenergebnis: Mit dieser Aussage erteilt der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung, dass die Tätigkeit als Subunternehmer niemals gemeinnützig sein könne, weil per se fremde gemeinnützige Zwecke verfolgt werden, eine klare Absage.

2.5 Keine Aufgabe oder Änderung der Rechtsprechung

Der BFH selbst sieht dem Vernehmen nach das Urteil vom 17.2.2010 übrigens nicht als Aufgabe oder Änderung seiner Rechtsprechung an. Vielmehr hält er es für eine Klarstellung seiner geltenden Rechtsätze.

Aus der Finanzverwaltung verlautet, dass eine Veröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt unmittelbar bevorstehe. In der geplanten

Änderung des AEAO soll eine entsprechende Anpassung ebenfalls erfolgen, so dass die Finanzverwaltung ihre Auffassung zur Steuerpflicht gemeinnütziger Aktivitäten als „Subunternehmer“ wieder aufgibt.

Die übrigen Überlegungen zur Unmittelbarkeit, insbesondere von Wohlfahrtsbetrieben im Sinne von § 65 AO, sollen jedoch fortgelten. Hierin scheinen BFH und Finanzverwaltung einig zu sein.

Chancen für Zweckbetriebe und Holdingstrukturen

3. Fazit

In der Praxis lässt sich damit zukünftig die Gemeinnützigkeit von Holdinggesellschaften schon dann begründen, wenn

- neben der Beteiligungsverwaltung Querschnittstätigkeiten erbracht werden und
- die Unterstützung der entsprechenden Bedürftigen nicht nur in der Satzung der Beteiligungsgesellschaft, sondern auch bei der Holdinggesellschaft ausdrücklich genannt ist.

Hinweis: Nicht allein zur Begründung der Gemeinnützigkeit geeignet sind allerdings gegen Kostenersatz durch die Holding erbrachte Verwaltungs- und Geschäftsführungsleistungen, da sie keinen Zweckbetrieb begründen (so der BFH im Urteil vom 29.1.2009, Az.: V R 46/06).

Umsatzsteuerliche Organschaft: Beschneidung von Spielräumen

Enge Auslegung der Kriterien der organisatorischen, finanziellen und wirtschaftlichen Eingliederung

Die umsatzsteuerliche Organschaft ist im Bereich der Non-Profit-Organisationen (NPO) immer dann von besonders großer Bedeutung, wenn durch mehrere juristische Personen unternehmerisch gehandelt wird. Die gesetzlichen Rahmenbedingungen lassen dabei Spielräume offen, die durch Verwaltung und Rechtsprechung allerdings immer enger ausgelegt werden.

1. Gesetzliche Grundlagen der Organschaft

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird eine gewerbliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse

- finanziell,
- wirtschaftlich und
- organisatorisch

in das Unternehmen eines anderen Unternehmers eingegliedert ist (Organschaft). Es ist allerdings nicht erforderlich, dass alle drei Eingliederungsmerkmale gleicherma-

ßen ausgeprägt sind. Eine Organschaft kann folglich auch dann gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht vollkommen, dafür aber auf den anderen Gebieten umso eindeutiger ist, so dass sich die Eingliederung eben aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ergibt.

Da alle in eine Organschaft einbezogenen juristischen Personen als ein Unternehmen angesehen werden und Leistungen zwischen diesen Personen – wie bei unselbständigen Unternehmensteilen – nicht der Besteuerung unterliegen, sind Leistungen untereinander nicht zu versteuern. Für die einzelnen juristischen Personen wird damit das Entstehen nichtabzugsfähiger Vorsteuerbeträge vermieden.

Insbesondere die Kriterien der organisatorischen und der finanziellen Eingliederung unterliegen in letzter Zeit wechselnder Auslegung durch Verwaltung und Rechtsprechung.

2. Organisatorische Eingliederung: Einengung der Spielräume durch Rechtsprechung und Verwaltung

Die organisatorische Eingliederung ist unstrittig gegeben bei einer Personenidentität zwischen dem Geschäftsführer der Ober- und der Untergesellschaft. Andere Organisationsformen – insbesondere bei Einbindung leitender Angestellter der Organträgerin als Geschäftsführer der Organtöchter – sind dagegen nicht eindeutig geregelt.

Durch den ab 1.11.2010 anzuwendenden Umsatzsteuer-Anwendungserlass könnten die Finanzämter ermutigt sein, die organisatorische Eingliederung in Zukunft häufiger infrage zu stellen. In dem Erlass (der an die Stelle der UStR 2008 getreten ist) ist in Abschnitt 2.8 „Organschaft“ in Absatz 7 zur organisatorischen Eingliederung ein neuer Satz 2 eingefügt worden: „Die organisatorische Eingliederung setzt in aller Regel die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus.“

Als Quelle wird das BFH-Urteil vom 3.4.2008 (Az.: V R 76/05, BStBl. II S. 905) benannt. Der BFH hatte in dem zitierten Urteil gefordert, dass institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich

der laufenden Geschäftsführung erforderlich sind, um eine organisatorische Verflechtung zu gewährleisten. Regelmäßige monatliche Berichte über die Geschäftsführung reichten dem BFH nicht zur Sicherstellung der organisatorischen Eingliederung aus, auch dann nicht, wenn diese auf der Basis einer vertraglichen Pflicht zur Berichterstattung erstellt wurden.

Nach einem weiteren Urteil des BFH vom 20.8.2009 (Az.: V R 30/06) kann sich – neben dem oben benannten Regelfall der Identität von Geschäftsführungen von Organträger und Organgesellschaft – die organisatorische Eingliederung aber auch

daraus ergeben, dass leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind. Das Urteil ist jedoch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht und somit nicht bindend für die Verwaltung. Es wurde auch nicht in den neuen Erlass übernommen.

Hinweis: Sollen lediglich leitende Angestellte des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft bestellt werden, empfehlen wir eine vorherige Abstimmung mit der Finanzverwaltung.

3. Änderung der BFH-Rechtsprechung zur finanziellen Eingliederung

3.1 Urteil vom 22.4.2010

Hinsichtlich des Kriteriums der finanziellen Eingliederung hat der BFH erst kürzlich mit dem am 23.6.2010 bekanntgegebenen Urteil vom 22.4.2010 (Az.: V R 9/09) entschieden. Danach gilt nunmehr: Verfügen mehrere Gesellschafter nur gemeinsam über die Anteilsmehrheit an einer GmbH und einer Personengesellschaft, ist die GmbH nicht finanziell in die Personengesellschaft eingliedert. Dies stellt eine Änderung der jahrzehntelangen umsatzsteuerrechtlichen Rechtsprechung für Fälle einer aus ertragsteuerlicher Sicht derzeit noch unstrittig gegebenen Betriebsaufspaltung dar.

Der BFH stützt dies insbesondere darauf, dass die Organgesellschaft ein klares Über- und Unterordnungsverhältnis voraus-

setzt, an dem es zwischen Schwestergesellschaften zumindest für die jetzt entschiedene Fallkonstellation fehle.

3.2 Würdigung der neuen Entscheidung

Die geänderte Rechtsprechung ist Ergebnis einer langen Diskussion über die bisher vorhandene Ungleichbehandlung von Schwesterkapitalgesellschaften einerseits und solchen Fällen andererseits, in denen eine Kapital- und eine Personengesellschaft als Schwestergesellschaften anzusehen sind.

Das nationale Recht setzt zusätzlich ein Verhältnis der Über- und Unterordnung der beteiligten Gesellschaften voraus

Im Hinblick auf die bereits 1996 ergangene Rechtsprechung zu zwei Schwester-GmbH mit identischen Gesellschaftern (BFH-Urteil vom 18.12.1996, Az.: XI R 25/94) erscheint dies zwar konsequent. Das ist auch vor dem Hintergrund der europäischen Vorgaben sicher eine mögliche Auslegung. Es war jedoch keineswegs die einzig denkbare Auslegung, da die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) lediglich verlangt, dass die betroffenen Personen eng miteinander verbunden sein müssen, was auch bei gemeinsamen Gesellschaftern der Fall wäre. Das nationale Recht setzt nach dem Verständnis des BFH jedoch zusätzlich ein Verhältnis der Über- und Unterordnung der beteiligten Gesellschaften voraus.

Empfehlung: Für „Organkreise“ von Kapitalgesellschaften mit identischen Gesellschaftern, welche auf eine erneute Änderung der seit 1996 bestehenden Rechtsprechung gehofft hatten, gibt es nun keine Möglichkeit mehr, sich auf die bisher noch vorhandene günstigere Behandlung in „Betriebsaufspaltungsfällen“ zu berufen. In solchen Fällen besteht spätestens jetzt dringender Handlungsbedarf.

3.3 Umsetzung des Urteils durch die Verwaltung

Das BFH-Urteil vom 22.4.2010 ist bisher nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden. Die bisher für die Verwaltung bindende Auslegung in Abschn. 21 Abs. 4 Satz 8 UStR 2008, welche für Betriebsaufspaltungsfälle wie den jetzt entschiedenen Sachverhalt im Gegensatz zum BFH

eine umsatzsteuerliche Organschaft annahm, besteht zunächst fort. Denn die entsprechende Textpassage wurde unverändert in den neuen Umsatzsteuer-Anwendungserlass (anzuwenden ab 1.11.2010, dort Abschn. 2.8 „Organschaft“ Absatz 5 Satz 7) übernommen. Da die Folgen sowohl des Bestehens als auch des Nichtbestehens der Organschaft von Anfang an gelten, wäre im Fall der Anwendung der neuen Rechtsprechung eine Übergangsregelung durch das BMF wünschenswert.

Empfehlung: Insgesamt neigt die Verwaltung offenbar dazu, sich der immer stärker formell ausgerichteten Rechtsprechung des BFH anzuschließen. Gemeinnützige Körperschaften, die keine eindeutig hierarchische Beteiligungsstruktur zwischen Organträger und Organgesellschaft haben und deren Geschäftsführer in Ober- und Untergesellschaft nicht identisch sind, sollten vor dem Hintergrund der aktuellen BFH-Rechtsprechung sowie der nur teilweisen Umsetzung durch die Verwaltung ihre Vertragsgestaltungen steuerlich überprüfen lassen.

4. Unklare Regelungen zur wirtschaftlichen Eingliederung

Ferner hat der BFH in zwei jüngeren Urteilen zur Frage der wirtschaftlichen Eingliederung Stellung genommen:

4.1 Urteil vom 29.10.2009

Im Urteil vom 29.10.2009 (Az.: XI R 74/07) zu einem Immobilienverkäufer und seiner Bauträger-GmbH führt der XI. Senat des BFH aus: „Bei deutlicher Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung kann eine wirtschaftliche Eingliederung und damit eine Organschaft schon bei mehr als nur unerheblichen Geschäftsbeziehungen vorliegen.“ Ein bestimmtes Mindestumsatzverhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft sei nicht erforderlich. Das Urteil ist von der Verwaltung anzuwenden, da es im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurde (Teil II 2009 S. 256) und im neuen Umsatzsteuer-Anwendungserlass unter Abschn. 2.8 Abs. 6 Satz 2 zitiert wird.

Steuerliche Hintertür: Annahme eines unternehmerischen Organkreises?

Hinweis: Nebenbei hat der BFH in diesem Verfahren klargestellt, dass es hinsichtlich des Eintritts der Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft kein Wahlrecht gebe. Die Verwaltung hat dies in einem gegenüber den bisherigen Umsatzsteuerrichtlinien neuen Absatz 4 unter Abschn. 2.8 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses aufgenommen.

4.2 Urteil vom 20.8.2009

Der V. Senat des BFH verneinte dagegen wegen einer zu geringfügigen wirtschaftlichen Eingliederung die Organschaft trotz vorliegender finanzieller und organisatorischer Eingliederung. Das Urteil vom 20.8.2009 (Az.: V R 30/06) erging zum Veranlagungsjahr 1986. Es ist zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Teil II vorgesehen und ab 6.10.2010 allgemein anwendbar.

Im vorliegenden Fall erbrachte die Muttergesellschaft, eine im Bereich der Abwasserentsorgung hoheitlich tätige Körperschaft des öffentlichen Rechts, administrative und kaufmännische Leistungen von 127 TDM an eine „Verwertungs-Tochtergesellschaft“. Nur in diesem Bereich war die Mutter Unternehmerin.

Die Leistung der „Verwertungs-Tochtergesellschaft“ bestand aus Sicht des BFH in der Weiterverarbeitung der als Abfälle anzusehenden Schlämme. Die zuvor als nicht steuerbare verlorene Zuschüsse behandelten Verlustausgleichszahlungen von 4 Mio. DM wurden als steuerbar und steuerpflichtig angesehen.

Die Verwaltungsleistungen der Mutter waren aus Sicht des BFH für das Unternehmen der „Verwertungs-Tochtergesellschaft“ sowohl von der Art als auch vom Umfang her von untergeordneter Bedeutung. Die Leistungen der „Verwertungs-Tochtergesellschaft“ in Form der Weiterverarbeitung von Abfällen wurden an den nichtunternehmerischen Bereich der Mutter erbracht und somit nicht für deren „Unternehmen“, nämlich die Verwaltungsdienstleistungen. Die beiden Unternehmen waren damit nicht wesentlich organisatorisch verbunden.

Eine Hintertür hat der BFH für den an das Finanzgericht zurückgewiesenen Fall jedoch noch offen gehalten. So hat die Mutter noch eine weitere „Vermietungstochter-GmbH“, deren Leistungen an die „Verwertungs-Tochtergesellschaft“ ggf. zur Annahme eines unternehmerischen Organkreises führen könnten. In diesem Kreis wäre laut BFH die Erbringung der Leistungen der „Verwertungs-Tochtergesellschaft“ unschädlich.

4.3 Rechtsprechungsvergleich: Leistungsumfang nicht maßgeblich

Vergleicht man die Rechtsprechung, so fällt auf, dass die Art der Verflechtung und deren Entstehung ein erheblich stärkeres Gewicht haben als das Verhältnis und die Höhe der Leistungen. Im ersten Urteil hatten sowohl Organträger als auch Organtochter Umsätze mit fremden Dritten und konnten damit Unternehmer sein. Die geringen Innenumsätze reichten dort für die Verflechtung aus. Im zweiten Fall war die Mutter nur durch die „Innenumsätze“ Unternehmerin. Diese wurden jedoch als zu gering für eine Verflechtung angesehen.

4.4 Fazit: Erhöhte Wachsamkeit

Für Unternehmer im NPO-Bereich, die häufig einen erheblichen Umfang ihrer Tätigkeit in dem aus umsatzsteuerlicher Sicht „nichtunternehmerischen Bereich“ erbringen, ist erhöhte Wachsamkeit hinsichtlich der Erfüllung der Kriterien der wirtschaftlichen Eingliederung geboten. Die bloße Erbringung von Verwaltungsdienstleistungen reicht ggf. nicht zur Begründung einer Organschaft aus.

Großzügige Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung für Einrichtungen zur Betreuung hilfsbedürftiger Personen

Klare Signale der Finanzverwaltung zur Auslegung des § 4 Nr. 16 UStG lassen hoffen

In Umsetzung der EU-Mehrwertsteuersystem-Richtlinie ist die Steuerbefreiung für Leistungen, die für Menschen mit körperlicher oder geistiger Behinderung erbracht werden, vollständig neu formuliert wor-

den. Nachdem der Anwendungsbereich zunächst in einem BMF-Schreiben konkretisiert worden ist, werden jetzt in Abstimmung mit einzelnen Finanzämtern weitere Einzelheiten für die praktische Anwendung geklärt.

1. Umfassende Freistellung durch die Neuregelung

Die früheren deutschen Regelungen zur Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen der Werkstätten für behinderte Menschen und ähnlichen Pflege- und Betreuungsleistungen waren vor dem Hintergrund der EU-Mehrwertsteuersystem-Richtlinie nicht hinreichend weitgehend. Sie wurden deswegen richtlinienkonform neu gefasst. Die Neuregelung ist am 1.1.2009 in Kraft getreten; sie hat zu einer umfassenden Freistellung der von diesen Einrichtungen erbrachten Leistungen von der Umsatzsteuer geführt.

Von der Norm erfasst sind neben den nach dem SGB V, dem SGB VII und dem SGB IX anerkannten Einrichtungen zur Pflege und Betreuung hilfsbedürftiger Personen auch alle Einrichtungen, bei denen im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Versorgungsverwaltung ganz oder überwiegend vergütet worden sind.

2. Begünstigte Leistungen

Zu den begünstigten Leistungen zählen nunmehr grundsätzlich alle Leistungen, die im Rahmen der sozialrechtlichen Anerkennung der Einrichtung anfallen. Dies gilt insbesondere für:

- Haushaltshilfeleistungen,
- Leistungen der häuslichen Pflege,
- Leistungen der Alten- und Pflegeheime,
- Leistungen der Integrationsfachdienste,
- Leistungen der Werkstätten für behinderte Menschen,
- niedrigschwellige Betreuungsangebote nach § 45c Abs. 3 SGB XI,
- interdisziplinäre Frühförderstellen nach der Frühförderungsverordnung,
- sonstige Betreuungs- und Pflegeleistungen.

Vor allem der letztgenannte Punkt wird derzeit von den Finanzämtern großzügig ausgelegt. Schon im BMF-Schreiben dazu heißt es, dass zu den begünstigten Leistungen auch Leistungen zählen, die erforderlich und geeignet sind, behinderten Menschen die für sie erreichbare Teilnahme am Leben in der Gemeinschaft zu ermöglichen. Nach derzeit kommunizierter Auffassung der Finanzämter wird mit dieser Generalklausel großzügig verfahren. Darunter fallen praktisch alle Leistungen, die den unterstützungsbedürftigen Menschen das Leben erleichtern.

Hinweis: Im Ergebnis dürfte es dadurch im Regelfall zu einer kompletten Umsatzsteuerbefreiung für die von der Norm erfassten Einrichtungen kommen.

3. Mit begünstigten Tätigkeiten eng verbundene Umsätze

Ferner erweitert das Gesetz die Steuerbefreiung auf eng mit den vorgenannten Tätigkeiten verbundene Umsätze. Hierunter können insbesondere auch Lieferungen der zur Betreuung erforderlichen Medikamente und Hilfsmittel wie Verbandsmaterial fallen.

Außerdem nennt das BMF-Schreiben als Beispiel für die Umsatzsteuerbefreiung ausdrücklich die Lieferung von Gegenständen, die im Wege der Arbeitstherapie hergestellt worden sind. Allerdings wird dieser Bereich unter eine Wettbewerbsklausel gestellt. Dadurch ist die bislang in diesem Zusammenhang bestehende Unsicherheit leider nicht wirklich beseitigt worden, zumal die Definition des „Wettbewerbs zu gewerblichen Unternehmen“ zwischen Finanzverwaltung und Rechtsprechung immer noch umstritten ist. Vor Aufnahme des Verkaufs von Erzeugnissen, die im Rahmen einer Arbeitstherapie hergestellt wurden, sollte deswegen immer die Abstimmung mit der Finanzverwaltung gesucht werden.

Ferner ist ausdrücklich auch die Personalstellung an andere Einrichtungen genannt, wenn diese ebenfalls nach § 4 Nr. 16 UStG umsatzsteuerbefreit sind.

Empfehlung: Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen zählt die Abgabe von Speisen und Getränken an Besucher. Hier werden zukünftig umfassende Aufzeichnungspflichten zu erfüllen sein, um eine zutreffende Zuordnung der Umsätze zu gewährleisten.

4. Nachweispflichten

Das BMF stellt für die Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiung erhebliche Nachweispflichten auf. So soll der Nachweis der Pflegebedürftigkeit durch eine Bestätigung des Kostenträgers dokumentiert sein. Er kann aber auch durch die aufgrund sozialrechtlicher Vorgaben erforderlichen Aufzeichnungen (wie z.B. Pflegetagebücher) erbracht werden.

5. Körperschaft- und gewerbsteuerliche Konsequenzen

Die oben dargestellten, großzügigen Grundsätze bedeuten nicht automatisch, dass die steuerfreien Umsätze in den Zweckbetrieb fallen. Hier kann es also zu einem Auseinanderfallen von umsatzsteuerlicher und ertragsteuerlicher Begünstigung kommen. Andererseits haben mehrere Finanzämter die Umsatzsteuerbefreiung durchaus als Indiz dafür anerkannt, dass die Tätigkeiten der unmittelbaren Zweckerfüllung der steuerbegünstigten Körperschaft dienen.

Empfehlung: Ratsam ist es deshalb, die Frage der körperschaft- und gewerbsteuerlichen Behandlung mit dem zuständigen Finanzamt abzustimmen.

Umsatzsteuerbefreiung für Mitglieder von Wohlfahrtsverbänden

Voraussetzungen steuerbegünstigter Leistungen im Falle der Mitgliedschaft gemeinnütziger Träger

Umsatzsteuerbefreiungen sind nicht nur für Heil- und Krankenhausbehandlungen sowie für Betreuungs- und Pflegeleistungen, sondern auch für die Wohlfahrtsverbände und ihre Mitglieder vorgesehen. Eine Mitgliedschaft kann sich daher für gemeinnützige Träger auch aus steuerlichen Gründen lohnen.

1. Steuerbefreiungen

Die Gemeinnützigkeit einer Organisation ist in erster Linie eine Frage der Befreiung von den Ertragsteuern (Körper-

schaftsteuer). Die ertragsteuerbefreite Tätigkeit führt aber nicht auch automatisch zur Umsatzsteuerbefreiung. Vielmehr unterliegen gemeinnützige Tätigkeiten regelmäßig der Umsatzsteuer, wenn auch nur mit dem ermäßigten Steuersatz von 7%. Außerhalb der bekannten Umsatzsteuerbefreiungen für Heil- und Krankenhausbehandlungen sowie für Leistungen im Zusammenhang mit der Betreuung und Pflege ist eine solche Umsatzsteuerbefreiung auch für die Wohlfahrtsverbände und ihre Mitglieder vorgesehen. Was haben gemeinnützige Träger bei der Entscheidung darüber, ob eine Mitgliedschaft zweckmäßig sein könnte, zu beachten?

2. Begünstigte Unternehmer

Begünstigt sind die in § 23 UStDV genannten und amtlich anerkannten Wohlfahrtsverbände, also z. B. das Diakonische Werk, Caritas, DRK, Arbeiterwohlfahrt etc. (§ 4 Nr. 18 UStG). Interessanter ist aber, dass auch die bloße Mitgliedschaft und sogar die nur mittelbare Mitgliedschaft bei einem Wohlfahrtsverband zur Befreiung führen.

Eine mittelbare Mitgliedschaft wird über eine Mitgliedschaft bei einem direkten Mitglied einer der Verbände vermittelt. Kirchengemeinden können dadurch eingeschränkt sein, dass die landeskirchlichen Diakonie- oder Caritasgesetze eine Mitgliedschaft der Kirchengemeinde nicht zulassen. Eine andere Mitgliedschaft z. B. beim DRK kommt aus kirchenpolitischen Gründen häufig nicht in Betracht. Eine mittelbare Mitgliedschaft über die verwaltungsrechtliche Zuordnung zu einer Probstei dürfte nicht genügen. Für Kirchengemeinden bleibt daher regelmäßig nur der Weg, entsprechende Tätigkeiten in einen gemeinnützigen Verein oder eine gemeinnützige GmbH auszugliedern, für die regelmäßig keine solchen Beschränkungen bestehen.

3. Tätigkeit und Empfängerkreis

Die Leistungen der begünstigten Organisationen sind nur dann begünstigt, wenn kumulativ drei weitere Voraussetzungen hinsichtlich Tätigkeit und Empfängerkreis erfüllt sind.

Auseinanderfallen von umsatzsteuerlicher und ertragsteuerlicher Begünstigung

3.1 Ausschließlichkeit

Die Ausschließlichkeit verlangt die Verfolgung allein der steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke, welche die Geschäftsführung tatsächlich zu verwirklichen hat. Allerdings ist es ausreichend, wenn nur 2/3 der

Leistungen dem definierten Empfängerkreis zukommen (§ 66 AO). Dies sind in erster Linie Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf Hilfe angewiesen sind (§ 53 AO).

Die Leistung muss direkt und durch den Wohltäter selbst erfolgen. Dabei ist es ausreichend, wenn der Wohltäter seinerseits auf eine Hilfsperson (Pfleger, Fahrer etc.) zurückgreift.

3.2 Unmittelbare Leistung an begünstigte Empfänger

Die erbrachten Leistungen müssen dem Empfängerkreis unmittelbar dergestalt zugute kommen, dass eine direkte Leistungserbringung von dem Wohltäter vis-à-vis zu dem letzten Empfänger besteht. Nur mittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen erbrachte Leistungen (z. B. Verwaltungs- oder Reinigungsleistungen gegenüber einem anderen Wohlfahrtsträger) genügen nicht.

Hinweis: Allerdings sind auch übliche Naturalleistungen (z. B. Beherbergung, Beköstigung) an Personen, die bei der Erbringung der Wohlfahrtsleistung für den Leistungserbringer tätig werden, von der Befreiung umfasst, soweit sie Teil der Vergütung dieser Personen sind.

3.3 Preisabstandsgebot

Schließlich müssen die Leistungen zur Erreichung der Umsatzsteuerfreiheit – soweit keine Preisgenehmigung vorliegt – auch günstiger als auf dem „freien Markt“ angeboten werden. Die Finanzverwaltung fordert zum Teil einen Preisabstand von mindestens 10%. Nach Ansicht des BFH (Urteil vom 17.2.2009, Az.: XI R 67/06) genügt es nicht, lediglich die Umsatzsteuerbefreiung weiterzugeben.

Fehlt es an Vergleichspreisen, gilt das Preisabstandsgebot i.d.R. als gewahrt, wenn nicht kaufmännisch, sondern nur nach den Selbstkosten kalkuliert wurde. Soweit eine gesetzliche oder behördliche Preisgenehmigung vorliegt (z. B. Hausnotruf, Betreuungsverein), verstößt die hier behandelte Befreiungsregelung nach BFH-Ansicht gegen das Gemeinschaftsrecht.

Empfehlung: Daher können sich betroffene Leistungserbringer bei genehmigten Preisen für eine Befreiung auf das Gemeinschaftsrecht berufen (Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuersystem-RL).

Entwurf eines geänderten Anwendungserlasses zur Abgabenordnung

Überblick über gemeinnützigkeitsrelevante AO-Bestimmungen

Die Finanzverwaltung arbeitet intensiv an einer Überarbeitung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO). Vorgesehen ist, die Neufassung im Frühjahr 2011 zu veröffentlichen.

Derzeit ist im Bereich der steuerlichen Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit mit Änderungen an folgenden Stellen zu rechnen:

- § 51 AO: Die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke **im Ausland** soll großzügig geregelt werden. Es ist beabsichtigt, dass die Finanzverwaltung eine Förderung des Ansehens Deutschlands im Ausland vermutet, wenn steuerbegünstigte Zwecke verfolgt werden.
- § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO: **Tischfußball** wird zukünftig als Sport anerkannt. Die Revision des Finanzamts gegen ein entsprechendes Urteil des Hessischen FG ist zurückgenommen worden.
- § 53 AO: Die Voraussetzungen für die mildtätige Förderung bedürftiger Menschen soll auch unter eine **Vermögensgrenze** gestellt werden. Bislang werden nur die Einkommensverhältnisse herangezogen.
- § 55 AO: Die sog. „**Geprägetheorie**“ wird trotz einhelliger Kritik aus Rechtsprechung und Literatur nicht aufgegeben. Die Finanzverwaltung hält daran fest, dass mindestens die Hälfte der Tätigkeit (nicht der Umsätze)

einer gemeinnützigen Körperschaft auf den ideellen Bereich und den Zweckbetrieb entfallen muss. Andernfalls wird die Gemeinnützigkeit nicht anerkannt. Der BFH hatte dieser Auffassung in den letzten Jahren wiederholt eine klare Absage erteilt.

- § 57 AO: Die Finanzverwaltung zieht in Erwägung, den AEAO zur Hilfsperson dahingehend zu erweitern, dass **Tätigkeiten als Hilfsperson** nur dann nicht begünstigt sind, wenn die steuerbegünstigte Hilfsperson nicht im Rahmen ihres Satzungszwecks tätig wird. Wenn die Hilfsperson gegen Entgelt tätig wird, sind zusätzlich die §§ 65 – 68 AO zu prüfen. Ein Werkvertragsverhältnis soll zukünftig nicht mehr dazu führen, dass der Werkunternehmer Hilfsperson wird. Dies ergebe sich daraus, dass der Werkunternehmer nicht weisungsgebunden gegenüber dem Besteller sei.
- § 60 AO: Zur Anerkennung der **satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit** muss die Satzung zukünftig alle in der Mustersatzung der AO enthaltenen Bestimmungen wortgleich aufweisen. Jede Satzungsänderung an anderer Stelle soll eine entsprechende Änderungspflicht auch an den in der Mustersatzung enthaltenen Bestimmungen verpflichtend nach sich ziehen. Lediglich die Reihenfolge der in der Mustersatzung niedergelegten Bestimmungen ist in das Belieben der Körperschaft gestellt.
- § 64 AO: Die entgeltliche, individuelle Verbraucherberatung durch die **Verbraucherzentralen** ist zukünftig kein Zweckbetrieb mehr, weil die Verbraucherzentralen damit in Wettbewerb zu diversen freien Berufen treten. Eine Übergangsregelung ist geplant.
- § 68 Nr. 2b AO: **Selbstversorgungseinrichtungen**, die über Jahre hinweg Leistungen an Dritte ausführen und hierfür ausgelegt sind, sind insoweit zukünftig nicht mehr als Zweckbetrieb zu behandeln. Eine Übergangsregelung ist geplant.

KURZ NOTIERT

BMF-Schreiben zur Flutopferhilfe

Durch die Flut in Pakistan sind erhebliche Schäden entstanden. Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder hat das BMF im Schreiben vom 25.8.2010 die zur Unterstützung der Opfer getroffenen Verwaltungs-

regelungen zusammengefasst. Diese gelten seit dem 30.7.2010 und noch bis zum 31.12.2010.

Für Unternehmer bestehen unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 18.2.1998 (Sponsoringerlass) im Hinblick auf die sonst üblichen Beschränkungen des § 4 Absatz 5 EStG teilweise stark erleichterte Möglichkeiten für Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen.

Auch für Spenden durch Arbeitnehmer sowie sonstige Zuwendungen gibt es erweiterte Abzugsmöglichkeiten. Insbesondere der vereinfachte Zuwendungsnachweis – also Bareinzahlungsbeleg oder Buchungsbestätigung (z.B. Kontoauszug) eines Kreditinstituts oder der PC-Ausdruck im Falle des Online-Banking – ohne die sonst übliche betragsmäßige Beschränkung auf 200 € dürfte in der Praxis von Bedeutung sein.

Für steuerbefreite Organisationen, deren Satzungen regulär keine mildtätigen Zwecke bzw. Spendensammlungen vorsehen, ist eine Ermächtigung zur Weiterleitung an entsprechende Organisationen vorgesehen.

Hinweis: Interessant ist der Erlass auch insofern, als der von der Verwaltung ansonsten verlangte strukturelle Inlandsbezug – also eine Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland – weder explizit noch implizit gefordert wird. Offenbar wird dies in Katastrophenfällen als automatisch gegeben angesehen. Es stellt sich für vergleichbare Fälle die Frage, ob auch ohne eine Ermächtigung durch das BMF Hilfe für Notfälle im Ausland möglich ist.

Neues zur Sozialversicherungspflicht von Stiftungsvorständen

Der Vorstand einer Stiftung bürgerlichen Rechts, der den Weisungen eines Stiftungsrats unterliegt, gilt regelmäßig als abhängig beschäftigt und ist damit auch sozialversicherungspflichtig. Das hat das Sozialgericht Dresden mit Urteil vom 30.3.2010 (Az.: S 39 KR 206/07) entschieden. Im Urteilsfall handelte es sich um eine kirchliche Stiftung. Diese betrieb u.a. Einrichtungen der Alten-, Behinderten-, Kinder- sowie Jugend- und Suchtkrankenhilfe sowie die Entwicklung und Betreuung weiterer sozialer Hilfs- und Beratungsangebote.

Ihre Organe bestanden aus dem Stiftungsrat (neun Personen) und dem Vorstand (zwei Personen). Der Einstufung der Vorstände als sozialversicherungspflichtige Beschäftigte lagen insbesondere folgende Kriterien zugrunde:

- Zuständigkeit des Stiftungsrats für Grundsatzentscheidungen und Aufsicht über den Vorstand;
- Bindung des Vorstands an den Vorstandsvertrag, die Geschäftsordnung des Vorstands und die Satzung der Stiftung;
- Entscheidung des Stiftungsrats über die Berufung und Abberufung der Vorstandsmitglieder sowie alle Angelegenheiten ihrer Anstellungsverträge;
- Verabschiedung der Geschäftsordnung des Vorstands und deren Änderungen durch den Stiftungsrat;
- Zustimmung wesentlicher Geschäfte durch den Stiftungsrat;
- kein eigenes Unternehmerrisiko des Vorstands aufgrund fester monatlicher Vergütung, Gehaltsfortzahlung im Krankheitsfall und Anspruch auf bezahlten Jahresurlaub.

Hinweis: Das Sozialgericht ließ darüber hinaus keine Analogie zur Behandlung des Vorstands einer Aktiengesellschaft zu, da hier die Ausnahmeregelung – diesen nicht als abhängig beschäftigt einzuordnen – an die Rechtsform gebunden sei: Ausschlaggebend sei allein die Rechtsform und nicht die tatsächliche Vergleichbarkeit.

Einführung der elektronischen Bilanz zunächst verschoben

Die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung des Jahresabschlusses sowie weiterer Finanzdaten an das Finanzamt verschiebt sich zunächst um ein Jahr. Zum Hintergrund: Weitgehend unbemerkt ist das EStG um einen § 5b erweitert worden, der die Steuerpflichtigen verpflichtet, ihren Jahresabschluss und weitere Daten, beispielsweise die Steuerbilanz, elektronisch im XBRL-Format an das Finanzamt zu übermitteln (sog. E-Bilanz). Eigentlich sollte die Neuregelung für alle Geschäftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2010 beginnen. Im Entwurf eines BMF-Schreibens war bereits eine „Wunschliste“ derjenigen Daten veröffentlicht worden, die zukünftig elektronisch zu übermitteln sind.

Insbesondere für den Dritten Sektor zeigte sich sehr schnell, dass die Anforderungen deutlich über das Ziel hinaus schossen, zumal Bereichsausnahmen für Gruppen von Steuerpflichtigen (z.B. eigentlich steuerbefreite Körperschaften, die einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten) bislang nicht vorgesehen sind.

Die Reaktion der Wirtschaftsverbände auf den Entwurf des BMF-Schreibens fiel unerwartet heftig aus. Insbesondere die Wohlfahrtsverbände hatten eine Vielzahl von ergänzenden Fragen hinsichtlich der speziellen steuerlichen Situation des Dritten Sektors vorgebracht. In Reaktion auf diese Kritik wird die Einführung der E-Bilanz nun um ein Jahr verschoben, sie wird somit erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, einzureichen sein.

Hinweis: Über die weitere Entwicklung und eventuelle spezifische Anforderungen und Erleichterungen für Non-Profit-Organisationen werden wir Sie unterrichtet halten.

NPO-Frühstücksgespräch am 4.11.2010 in Köln

Die PKF FASSELLT SCHLAGE Partnerschaft Köln hatte für den 4.11.2010 zum NPO-Frühstücksgespräch mit dem Thema „Rechnungslegung von NPO“ eingeladen. Hier wurden die einschlägigen Rechnungslegungsstandards, insbesondere für Spenden sammelnde Organisationen, von Ralph van Kerkom (Partner bei PKF FASSELLT SCHLAGE) vorgestellt und mit den Teilnehmern diskutiert.

Hamburger Stiftungstalk vom 25.11.2010

Das Hamburger Büro von PKF FASSELLT SCHLAGE hat am 25.11.2010 zusammen mit der Berenberg-Bank einen Stiftungstalk durchgeführt. Corinna Warlich und Thomas Gerber (beide Partner bei PKF FASSELLT SCHLAGE) stellten verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten bei der Kooperation gemeinnütziger Stiftungen vor. Anfragen hierzu werden unter Thomas.Gerber@pkf-fasselt.de gerne entgegen genommen.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 (0) 40 355 52-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222

www.pkf.de

Die Inhalte der PKF* Themen Non-Profit-Organisationen 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 der PKF* Themen Non-Profit-Organisationen 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 Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.