

Steuerleitfaden DRK

Ausgabe 2012

Steuerleitfaden DRK

Ausgabe 2012

Nur für den Dienstgebrauch

Bearbeitet von:

- Herrn Dipl.-Kfm. WP/StB Franz-Josef Rößing, Dr. Clauß, Dr. Paal und Partner, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Münster (Ziffer 1, 14 bis 18, 20)
- Herrn RA/StB Andreas Schulz, Deloitte & Touche GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München (Ziffer 2 bis 7)
- Herrn RA Thomas Krüger, Schomerus & Partner, Hamburg (Ziffer 8 bis 13, 19)

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited, eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), und/oder ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu Limited und ihrer Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Stichwortverzeichnis

Ziffer

Abgabe von Arzneimitteln an Personal	13.7.1
Altenbegegnungsstätten	4.2
Altenheime	4.1, 4.2, 5.2.12, 5.2.16, 11.1, 13.3.2
Altentagesstätten	4.2
Altenwohnheime	4.1
Altkleidersammlungen	4.3, 5.2.1, 13.7.2
Ambulante Patienten	13.6.1
Amtliche Sachbezugswerte	18.4.1, 18.7.6, 18.4.2.2, 18.4.2.3
Anlagevermögen	5.2.22
Anzeigengeschäft	5.2.3
Ärztliche Gutachten	13.6.2
Auflagen	7.8.1
Aufnahme von Patienten	13.3.2, 13.6.5
Aufwandsentschädigung	18.7.2
Aufwandsspenden	6.6, 7.6, 7.7
Aufzeichnungspflichten	17.4, 17.5
Ausbildungsstätten	4.4
Ausgliederung	6.9
Aussetzung der Vollziehung	20.1
Ausspielungen	4.14
Ausstellerhaftung	7.12, 7.13.1
Automatenumsätze	13.6.5
Bauabzugsteuer	19
Begegnungsstätten	4.2
Beherbergung und Verpflegung von Besuchern	13.6.6
Behindertenfahrdienste	4.5
Bemessungsgrundlage	6.3.4, 8.1, 13.7.8.1, 18.4.2.1, 18.9, 18.10
Benefizkonzerte	7.8.2
Beschaffungsstellen	5.2.4, 13. 7.14
Besteuerung	1.3, 1.5, 3.5, 3.7.1, 4.7, 4.11, 5.2.5, 5.2.25, 7.1, 7.12, 13.2.1, 19.3, 13.11, 17.1, 18.1, 18.4.2, 18.4.2.3, 18.7.5, 18.8
Besteuerungsgrenze	2., 4.1, 5.3, 5.4, 5.7, 9.,

Besteuerungsverfahren	11.2, 13.12
Beteiligungen	3.7, 5.2.5, 5.2.6, 8.2
Betriebsmittelrücklage	6.3.11
Blinde	4.8
Blumen	5.2.16, 13.7.11
Blutalkoholuntersuchungen	5.2.8
Blutderivate	13.7.5
Blutkonserven	13.6.7
Blutspendedienste	4.7, 5.7
Blutuntersuchungen	13.6.8
Buchführungspflicht	17.1
Bücher	13.10, 17.1
Darlehen	6.1, 6.2, 6.4, 8.5
Dienstfahrzeuge	13.7.8
Ehrenamtliche Tätigkeit	13.3.6
Einspruch	20.1, 20.2
Erbschaft- und Schenkungsteuer	14
Erholungsheime	4.1
Fernsehgeräte	5.2.15
Flugrettungsdienste	4.9
Gebrauchtwarenhandel	5.2.7, 5.2.11
Gegenstände der Arbeitstherapie	13.6.9
Geldanlagen	3.1
Geräte- und Personalüberlassung	5.2.15
Gepräge	1.1, 4.14, 5.1
Gesellige Veranstaltungen	4.10, 5.2.12
Gestellung von Röntgenanlagen	13.6.11
Getränke	13.1, 13.3.2, 13.7.7, 13.7.11, 18.8
Gewerbsteuer	1.1, 1.3, 3. 3.4, 3.5, 4., 5.3, 9 , 17.3
Gewinnermittlung	3.5, 5.2.18, 5.2.20, 5.3, 5.6, 5.7, 8.1, 9.
Grunderwerbsteuer	12
Grundsteuer	5.3, 11

Haftungsregelung	7.13
Haftungsschuldner	7.13.2, 7.14
Haus- und Straßensammlungen	7.8.6
Helfervergütungen	6.6
Ideeller Tätigkeitsbereich	2
Individualbesteuerung	18.4.2.2
Innere Gemeinschaftliche Umsätze	13.9
Kantinen	4.6, 5.2.16
Kapitalertragsteuer	3.1, 8.2, 8.3, 8.3.1, 8.3.2
Kindergärten	1.4, 4.11
Kindertagesstätte	13.6.13, 19.2
Kirchensteuer	18., 18.6.2.2, 18.9
Kleinunternehmer	13.11, 17.3
Körperbehinderte	4.8
Körperschaftsteuer	8, 9. 20.2
Körperschaftsteuersatz	8.2
Kraftfahrzeugsteuer	15
Krankenanstalten	13.3.2
Krankenbeförderung	13.6.14, 15.
Krankenfahrten	4.5, 4.13, 13.7.9
Krankenhausapotheke	5.2.30, 13.3.2, 13.7.1, 13.7.10
Krankenhäuser	1.4, 4.12, 5.2.15, 5.2.16, 11.1, 13.3.2, 13.6.10, 13.6.16, 13.6.17, 13.7.13, 13.7.10, 19.2
Krankentransport	4.9, 4.13, 5.2.17, 13.3.2, 13.3.3, 13.4
Leasingspenden	7.8.7
Lieferungen an Besucher	13.7.11
Lieferung von Krankenfahrrädern	13.6.15
Lizenzentnahmen	3.6
Lohnsteuer	6.2, 6.6, 17.3, 18
Lotterielose	7.8.8
Lotterien	4.14
Lotteriesteuer	4.14, 16
Mahlzeitendienste	4.1

Medizinische Großgeräte	13.6.16
Mitgliedsbeiträge	6.8.2, 7.2, 7.15, 13.1, 13.2.1, 13.2.2
Mitgliederwerbung	6.8.2
Mittelverwendung	6, 7.3, 7.4, 7.12
Nebenbetriebe	5.2.16
Notärzte	13.6.17
Nutzungen und Leistungen als Spenden	7.7
Organspenden	7.8.3
Parkplätze	3.3, 5.2.9, 13.3.1
Pauschalmethode	13.7.8, 13.7.8.1
Pflegeheime	4.1, 13.3.2, 19.2
Pkw-Werbung	5.2.18
Postkarten	13.6.18, 13.7.11
Preisauflagen	7.8.9
Rabattfreibetrag	18.4.2.2, 18.7.5
Rechtsbehelfe	20
Reisedienste	5.2.19
Reisekosten	6.5, 6.7, 7.6, 7.8.4, 18.4.2.3
Reisekostenvergütungen	18.4.2.3, 18.7.1
Reisenebenkosten	18.4.2.3, 18.4.2.4
Rettungsdienst	13.3.4, 15.
Revision	4.7, 4.11, 4.13, 7.13.2, 7.14, 20.2, 20.3
Rücklagen	6., 6.2, 6.3.4, 6.3.6, 6.3.11, 6.9, 17.2
Rundfunkgeräte	13.6.19
Sachbezugswerte	18.4.1, 18.4.2, 18.4.2.2, 18.7.6
Sachspenden	7.5, 7.5.1, 7.5.2, 7.5.3, 7.5.4, 7.8.3, 7.11, 7.12, 7.13.1
Sachzuwendungen	6.3.7, 18.8
Säumniszuschläge	13.12
Süßigkeiten	13.6.20
Schadenersatz	13.2.3
Schenkungssteuer	14.

Spenden	1.5, 2., 5.2.20, 5.4, 6., 6.3.11, 6.8.1, 6.8.2, 7
Spendenbestätigung	5.4
Spendenrahmen	7.10
Spendenwerbung	6.3.4, 6.8.3, 7.3, 7.15
Sponsoring	5.2.14, 5.2.20, 7.2
Steuerbegünstigte Zwecke	1, 4., 5.2.4, 6., 6.1, 7., 7.3, 7.4, 7.5.3, 7.11, 11.1, 13.5
Steuererklärungspflicht	17
Steuerfreie Leistungen nach § 4 UStG	13.2
Steuersatz	1.5, 3.5, 4., 5.2.20, 13.4, 13.7.6, 13.7.12, 13.9.2, 18.9
Stiftungskapital	6.10
Tätigkeitsbereiche	1.5, 2., 5.1, 6.
Telefonüberlassung	5.2.15
Umsatzsteuer	1.1, 2., 3., 3.5, 4., 4.7, 5.2.2.2, 5.3, 7.5.1, 8.1, 9., 13 , 17.4, 18.4.2.1
Umsatzsteuerliche Organschaft	13.8
Umsatzsteuervergütung	13.5
Unterkunft	4.1, 4.15, 7.7, 13.3.1, 18.4.2.3
Unternehmen	1.2, 3.5, 4.13, 5.2.18, 5.2.20, 5.7, 7.13.2, 13.4, 13.6.9, 13.8, 18.6.1
Veranlasserhaftung	7.13.2, 7.14
Veranstaltungen	4.4, 4.10, 5.2.12, 6.6, 6.7, 7.3, 13.3.5
Veräußerung geerbter Gegenstände	5.2.21
Verkauf	3.4, 4.16, 5.2.3, 5.2.7, 5.2.22, 13.1, 13.3.2, 13.6.18, 13.6.20, 13.6.22
Verluste	3.8, 5.4, 5.5, 8.1
Vermietung und Verpachtung von Grundstücken	13.2.1
Vermögenssteuer	10
Vermögensverwaltung	1.2, 3 , 5.1, 5.2.3, 5.2.5, 5.2.9, 5.2.10, 5.2.13, 5.2.14, 5.2.18, 5.2.20, 5.2.22, 5.3, 6., 6.3.1,

	6.3.4, 6.3.5, 6.3.6, 6.9, 8.2, 8.3.1, 13.1, 13.4
Verpflegung	4.1, 4.15, 6.6, 7.7, 13.2.1, 13.6.6, 18.4.2.2, 18.4.2.3
Versicherungen	5.2.18, 5.2.26, 7.8.11
Vertrauensschutz	7.12, 7.13
Verwaltungskosten	6.8
Vorsteuer	13.9.4, 13.10, 17.4
Vorsteuerabzug	2., 4.7, 13.1, 13.10, 17.4
Vorträge und Kurse	13.3.5
Werbeaufdrucke	5.2.27
Werberechte	3.5
Wertpapiere	3.2
Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	4., 4.3, 5 , 7.7, 7.8.2, 8.1, 11.1, 13.1
Wohlfahrtsbriefmarken	4.16, 7.8.12
Wohlfahrtspflege	1.4, 4., 4.2, 7.4, 13.1, 13.3.4, 13.4, 13.6.12, 13.6.21, 13.7.4, 19.2
Wohlfahrtsverbände	13.3.4, 13.6.12, 13.7.4
Wohltätigkeitsveranstaltungen	5.2.28
Wohnungen	4.1, 11.1
Zahnprothesen	13.7.12
Zeitungen und Zeitschriften	4.17, 13.6.22
Zentrale Beschaffungsstelle	5.2.4, 13.7.14
Zentralwäschereien	5.2.30, 13.7.13
Zigaretten	13.6.22, 13.7.11
Zinsabschlagsteuer	3.1, 8.3.1
Zinsen aus Bank- und Sparguthaben	3.1
Zuschüsse	2., 5.3, 5.4, 6., 7.4, 8.4, 13.1, 13.2, 13.2.2, 18.4.2.2, 18.6.1
Zuwendungen an Mitglieder	6.4
Zuwendungen von Todes wegen	6.3.9
Zweckbetriebe	1.1, 1.4, 3.5, 4 , 5.6, 8.4, 11.1, 13.1, 13.4, 19.2

Inhaltsübersicht	Seite	
1	STEUERBEGÜNSTIGTE ZWECKE	1
1.1	Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen gem. §§ 51 ff. AO	1
1.2	Ausnahmen von den Voraussetzungen (§ 58 AO)	3
1.3	Besteuerung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (§ 64 AO)	3
1.4	Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68 AO)	3
1.5	Vier Tätigkeitsbereiche	4
2	IDEELLER TÄTIGKEITSBEREICH	5
3	VERMÖGENSVERWALTUNG (§ 14 SATZ 3 AO)	7
3.1	Zinsen aus Bank- und Sparguthaben, Erträge aus Geldanlagen	7
3.2	Erträge aus Wertpapieren	7
3.3	Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz	8
3.4	Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (z.B. Gaststätten)	9
3.5	Einnahmen aus der Verpachtung von Werberechten	9
3.6	Lizeneinnahmen	11
3.7	Beteiligungserträge	11
3.7.1	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	11
3.7.2	Beteiligungen an Personengesellschaften	12
3.8	Verluste im Bereich der Vermögensverwaltung	12
4	ZWECKBETRIEBE (§§ 65 BIS 68 AO)	14
4.1	Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste (§§ 68 Nr. 1 lit. a, 66 Abs. 3 AO)	15
4.2	Altentages- und Begegnungsstätten (§ 66 AO)	16
4.3	Altkleidersammlung	16
4.4	Ausbildungsstätten	17
4.5	Behindertenfahrdienste	17
4.6	Werkstätten für behinderte Menschen	17
4.7	Blutspendedienste	19
4.8	Einrichtungen für Blinde und Körperbehinderte	20
4.9	Flugrettungsdienst	20
4.10	Gesellige Veranstaltungen, kulturelle Veranstaltungen	20
4.11	Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen	20

4.12	Krankenhäuser	21
4.13	Krankenfahrten, Krankentransporte, Rettungsdienstleistungen	21
4.14	Lotterien und Ausspielungen	22
4.15	Selbstversorgungseinrichtungen	23
4.16	Verkauf von Wohlfahrtsbriefmarken	24
4.17	Zeitschriften	24
5	WIRTSCHAFTLICHE GESCHÄFTSBETRIEBE (§ 64 AO)	25
5.1	Allgemeines	25
5.2	Beispiele	26
5.2.1	Altkleidersammlungen mittels Container	26
5.2.2	Altmaterialsammlungen	26
5.2.3	Anzeigengeschäft	27
5.2.4	Beschaffungsstellen	28
5.2.5	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	28
5.2.6	Beteiligungen an Personengesellschaften	28
5.2.7	Betrieb eines geerbten Unternehmens	29
5.2.8	Blutalkoholuntersuchungen	29
5.2.9	Entgeltliche Überlassung von Parkraum	29
5.2.10	Entgeltliche Überlassung von Werbeflächen an Dritte ohne Einschaltung eines unabhängigen Werbeunternehmers	29
5.2.11	Gebrauchtwarenhandel	30
5.2.12	Gesellige Veranstaltungen	30
5.2.13	Gewerblicher Grundstückshandel	31
5.2.14	Internet-Sponsoring	31
5.2.15	Krankenhäuser	31
5.2.16	Nebenbetriebe, Cafeterien, Kioske	33
5.2.17	Not- und Bereitschaftsdienst, Notfallrettungsdienst	33
5.2.18	Pkw-Werbung	34
5.2.19	Reisedienste	35
5.2.20	Sponsoring	35
5.2.21	Veräußerung geerbter Gegenstände	37
5.2.22	Verkauf von Wirtschaftsgütern	37
5.2.23	Vermietung beweglicher Gegenstände	37
5.2.24	Vermietung von Standplätzen	38
5.2.25	Vermietung von Räumen bei Betriebsaufspaltung	38
5.2.26	Versicherungen	38
5.2.27	Werbeaufdrucke auf Losen	38
5.2.28	Wohltätigkeitsveranstaltungen	39

5.2.29	Zentrale Gehaltsabrechnungs- und Buchstellen, artverwandte Tätigkeiten	39
5.2.30	Zentralwäschereien, Krankenhausapotheken	39
5.3	Besteuerungsgrenze	39
5.4	Verluste des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs	40
5.5	Verluste aus Vermögensverwaltung	42
5.6	Zuordnung der Ausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	42
5.7	Gewinnpauschalierung	43
6	MITTELVЕРWENDUNG	44
6.1	Darlehen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln	46
6.2	Darlehen aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln	46
6.3	Ausnahmen von der Verpflichtung zur zeitnahen fortlaufenden Mittelverwendung	46
6.3.1	AfA-Rücklage	47
6.3.2	Altspenden und -beiträge	47
6.3.3	Ausstattungskapital	47
6.3.4	Freie Rücklagen	47
6.3.5	Mittel der Vermögensverwaltung	48
6.3.6	Rücklagen in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Rücklagen im Rahmen der Vermögensverwaltung	48
6.3.7	Sachzuwendungen	48
6.3.8	Vermögensumschichtung	48
6.3.9	Zuwendungen von Todes wegen	49
6.3.10	Zweckbestimmte Zuwendungen	49
6.3.11	Zweckgebundene Rücklagen	49
6.4	Zuwendungen an Mitglieder	50
6.5	Kostensatz an Mitglieder	51
6.6	Helfervergütungen	51
6.7	Begünstigungsverbot	52
6.8	Verwaltungskosten	53
6.8.1	Allgemeine Verwaltungskosten	53
6.8.2	Mitgliederwerbung	54
6.9	Ausgliederung von nichtbegünstigten Leistungen auf eine Dienstleistungs-GmbH und entgeltliche Überlassung von Räumen einschließlich Inventar	54
6.10	Kapitalausstattung einer Stiftung	55
7	SPENDEN UND MITGLIEDSBEITRÄGE	56
7.1	Gemeinnützigkeitsrecht	56
7.2	Begriff des „echten Mitgliedsbeitrags“	57

7.3	Begriff der „Spende“	57
7.3.1	Freiwilligkeit	58
7.3.2	Unentgeltlichkeit	58
7.4	Verwendung der Spende im Inland	58
7.5	Verwendung der Spende im Ausland	59
7.6	Sachspenden	60
7.6.1	Sachspenden aus dem Betriebsvermögen	61
7.6.2	Sachspenden aus dem Privatvermögen	62
7.6.3	Sachspenden für Verkaufsveranstaltungen	62
7.6.4	Sachspenden für Tombolaveranstaltungen	62
7.7	Aufwandsspenden	63
7.8	Nutzungen und Leistungen als Spenden	65
7.9	Einzelfälle zur Spendeneigenschaft	66
7.9.1	Auflagen	66
7.9.2	Benefizkonzerte	67
7.9.3	Blut- und Organspenden	67
7.9.4	Eigenanteil an Reisekosten	67
7.9.5	Eigennützige Spenden	68
7.9.6	Haus- und Straßensammlungen	68
7.9.7	Leasingspenden	68
7.9.8	Lotterielose	68
7.9.9	Spenden von Todes wegen	69
7.9.10	Überschussanteil an Gruppenversicherung	69
7.9.11	Wohlfahrtsbriefmarken	69
7.10	Zuwendungsbestätigung	69
7.11	Spendenrahmen	70
7.12	Gemischte Verwendung einer Spende	71
7.13	Vertrauensschutz	71
7.14	Haftung	72
7.14.1	Ausstellerhaftung	73
7.14.2	Veranlasserhaftung	73
7.15	Haftungsschuldner	74
7.16	Mitglieder- und Spendenwerbung	74
8	KÖRPERSCHAFTSTEUER	76
8.1	Bemessungsgrundlage	76
8.2	Körperschaftsteuersatz	76
8.3	Kapitalertragsteuer	77
8.3.1	Abstandnahme vom Steuerabzug	77
8.3.2	Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer	78

8.4	Zuschüsse	78
9	GEWERBESTEUER	80
10	VERMÖGENSTEUER	81
11	GRUNDSTEUER	82
11.1	Befreiung des Grundbesitzes gemeinnütziger Körperschaften	82
11.2	Besteuerungsverfahren	83
12	GRUNDERWERBSTEUER	84
12.1	Besteuerung	84
12.2	Einzelfälle	84
12.2.1	Verschmelzung oder Spaltung	85
12.2.2	Unentgeltliche Grundstücksübertragung auf Tochtergesellschaften	86
13	UMSATZSTEUER	87
13.1	Einleitung	87
13.2	Abgrenzungsfragen bei einzelnen Umsätzen	89
13.2.1	Mitgliedsbeiträge	89
13.2.2	Zuschüsse als Leistungsentgelt	90
13.2.3	Schadenersatz	90
13.3	Steuerfreie Leistungen nach § 4 UStG	90
13.3.1	Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 UStG)	91
13.3.2	Ärztliche Leistungen, Krankenhausleistungen und Pflegeleistungen (§ 4 Nr. 14 und 16 UStG)	91
13.3.3	Lieferung von menschlichen Organen und Blut, Krankentransport (§ 4 Nr. 17a und b UStG)	93
13.3.4	Wohlfahrtsverbände (§ 4 Nr. 18 UStG)	94
13.3.5	Vorträge und Kurse (§ 4 Nr. 22a UStG)	95
13.3.6	Einrichtungen der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 UStG)	95
13.3.7	Ehrenamtliche Tätigkeit (§ 4 Nr. 26 UStG)	96
13.4	Steuersatz, Ausstellung von Rechnungen	96
13.5	Umsatzsteuervergütung	97
13.6	ABC der umsatzsteuerfreien Umsätze	98
13.6.1	Ambulante Patienten	98
13.6.2	Ärztliche Gutachten	98
13.6.3	Aufnahme von Patienten	98
13.6.4	Automatenaufstellung	99
13.6.5	Beherbergung und Verpflegung von Besuchern	99
13.6.6	Blutkonserven	99

13.6.7	Blutuntersuchungen der Spendenempfänger	99
13.6.8	Gegenstände der Arbeitstherapie	99
13.6.9	Gestellung von Ärzten und Hilfspersonal	99
13.6.10	Gestellung von Röntgenanlagen	99
13.6.11	Hausnotrufgeräte	99
13.6.12	Krankenbeförderung	100
13.6.13	Lieferung von Krankenfahrstühlen	100
13.6.14	Medizinische Großgeräte	100
13.6.15	Notärzte	101
13.6.16	Wohlfahrtspflege	101
13.7	ABC der steuerpflichtigen Umsätze	101
13.7.1	Abgabe von Arzneimitteln an Personal	101
13.7.2	Altkleidersammlungen	101
13.7.3	Automatenumsätze	101
13.7.4	Beherbergung von Besuchern	101
13.7.5	Betreuungsleistungen durch Wohlfahrtsverbände	102
13.7.6	Blutderivate der 2. Fraktionierungsstufe	102
13.7.7	Blut- und Gewebetransporte	102
13.7.8	Blutspendetermine – Unterstützung bei Spendeterminen	102
13.7.9	Dienstfahrzeuge	103
13.7.9.1	Pauschalmethode	103
13.7.9.2	Einzelnachweis	104
13.7.10	Getränke und Speisen	104
13.7.11	Kindertagesstätte	105
13.7.12	Krankenfahrten mit Pkw	105
13.7.13	Krankenhausapotheke	105
13.7.14	Lieferungen an Besucher	105
13.7.15	Rundfunkgeräte, Bücher und Fernsprechanlagen	105
13.7.16	Verwaltungs- und Geschäftsführungsleistungen	105
13.7.17	Zahnprothesen	106
13.7.18	Zentralwäschereien	106
13.7.19	Zentrale Beschaffungsstellen	106
13.8	Umsatzsteuerliche Organschaft	106
13.9	Innergemeinschaftliche Umsätze	108
13.9.1	Was ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb?	108
13.9.2	Ausnahmen	108
13.9.3	Steuerbefreiung	109
13.9.4	Verfahren	109
13.10	Vorsteuerabzug	109
13.11	Kleinunternehmer	110

13.12	Besteuerungsverfahren	110
14	ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER	112
15	KRAFTFAHRZEUGSTEUER	113
16	LOTTERIESTEUER	114
17	BUCHFÜHRUNGS- UND STEUERERKLÄRUNGSPFLICHT	115
17.1	Verpflichtung zur Führung von Büchern	115
17.2	Darstellung der Rücklagenbildung und –verwendung	115
17.3	Steuererklärungspflicht	116
17.4	Aufzeichnungspflichten für die Umsatzsteuer	117
17.5	Nachweise für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung	117
18	LOHNSTEUER, KIRCHENSTEUER UND SOLIDARITÄTSZUSCHLAG	118
18.1	Voraussetzung für die Besteuerung	118
18.2	Kriterien für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	118
18.3	Definition der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	118
18.4	Bewertung von Sachbezügen	119
18.4.1	Allgemeines	119
18.4.2	Besteuerung von ausgewählten Sachbezugswerten	119
18.4.2.1	Firmenwagen zur privaten Nutzung	119
18.4.2.2	Verpflegung	122
18.4.2.3	Reisekostenvergütungen	123
18.4.2.4	Reisenebenkosten	125
18.5	Erhebung der Lohnsteuer	125
18.6	Pauschalierung der Lohnsteuer	125
18.6.1	Pauschalierung bei Sachzuwendungen (§ 37b EStG)	125
18.6.2	Pauschalierung in besonderen Fällen (§ 40 EStG)	126
18.6.3	Pauschalierung für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte (§ 40a EStG)	127
18.6.3.1	Kurzfristige Beschäftigung (§ 40a Abs. 1 EStG)	127
18.6.3.2	Geringfügig Beschäftigte (§ 40a Abs. 2, 2a EStG)	127
18.6.4	Pauschalierung bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen (§ 40b Abs. 3 EStG)	128
18.6.5	Pauschalierung bei Sonderzahlungen gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (§ 40b Abs. 4 EStG)	128
18.7	Steuerfreie Bezüge	128
18.7.1	Steuerfreie Reisekostenvergütungen (§ 3 Nr. 16 EStG)	128
18.7.2	Steuerfreie Aufwandsentschädigungen (§ 3 Nr. 26 EStG)	128

18.7.3	Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten bis zu EUR 500,00 im Jahr (§ 3 Nr. 26a EStG)	129
18.7.4	Vorteile aus der Privatnutzung betrieblicher Personalcomputer oder Telekommunikationsgeräte (§ 3 Nr. 45 EStG)	130
18.7.5	Zuwendungen an eine Pensionskasse	130
18.7.6	Rabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3 EStG)	130
18.7.7	Freigrenze für Sachbezüge	130
18.8	Nicht steuerbare Sachzuwendungen (Aufmerksamkeiten)	131
18.9	Erhebung der Kirchensteuer	131
18.10	Erhebung des Solidaritätszuschlags	132
19	BAUABZUGSTEUER	133
19.1	Begriff der Bauleistung	133
19.2	Abzugsverpflichtung	134
19.3	Abstandnahme vom Steuerabzug - Freistellungsbescheinigung und Bagatellregelung	134
19.4	Verfahren und Haftung	135
20	RECHTSBEHELFE	137
20.1	Einspruch und Aussetzung der Vollziehung	137
20.2	Klage	138
20.3	Revision	139
ANLAGEN		

1 STEUERBEGÜNSTIGTE ZWECKE

1.1 Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen gem. §§ 51 ff. AO

Grundsätzlich unterliegen Körperschaften mit ihrem Gewinn der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Die erbrachten Leistungen unterliegen außerdem grundsätzlich der Umsatzsteuer.

In verschiedenen Steuergesetzen werden für gemeinnützige Körperschaften Steuervergünstigungen gewährt, z.B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG. Voraussetzung für die Befreiung von Körperschaft- und Gewerbesteuer ist, dass die Körperschaften nach der Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 3 Nr. 6 GewStG, §§ 51 bis 68 AO).

Daher muss eine Körperschaft, um die Steuervergünstigungen zu erhalten, die in den §§ 51 ff. AO genannten Voraussetzungen erfüllen. Dies sind im Einzelnen:

- Verfolgen gemeinnütziger (§ 52 AO) und/oder mildtätiger (§ 53 AO) Zwecke

Gemeinnützige Zwecke verfolgt eine Körperschaft, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 AO). Gem. § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO ist als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen „die Förderung des Wohlfahrtswesens, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege“ ..., „ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten“.

Mildtätige Zwecke verfolgt eine Körperschaft, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen, die

a) infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind (bei Personen, die 75. Lebensjahr vollendet haben, kann dies ohne weiteres unterstellt werden; TZ 4 zu § 53 AEAO),

oder

b) deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe des § 28 des SGB XII; beim Alleinstehenden oder Haushaltsvorstand tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. Dies gilt nicht für Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden (§ 53 AO).

Mildtätigkeit ist gemäß den obigen Vorschriften somit immer gegeben, wenn der Personenkreis gem. Buchstaben a) unterstützt wird, unabhängig von seinem Einkommen.

- Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

Selbstlosigkeit bedeutet, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs heißt dies nicht, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht einen größeren Umfang haben darf als der gemeinnützige Bereich. Nach BFH-Auffassung bedeutet Selbstlosigkeit, dass die Mittel nicht zur Vermögenmehrung, sondern „nur“ für satzungsgemäße Zwecke verwendet werden müssen (Ausnahmen: § 58 Nr. 6, 7 AO). Selbstloses Handeln ist zu verneinen, wenn die ihm eigene Opferwilligkeit zugunsten anderer wegfällt oder in den Hintergrund gedrängt wird und an deren Stelle in erster Linie Eigennutz tritt (BFH-Urteil vom 15.07.1998, I R 156/94, DStR 1998, S. 1710). Nach Auffassung der Finanzverwaltung (AEAO Rdn. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1) ist dagegen die Gemeinnützigkeit zu versagen, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt. Nach Auffassung einiger Vertreter der Finanzverwaltung wird insbesondere auf den personellen Einsatz abgestellt (s. z.B. OFD-Verfügung Frankfurt/M vom 6.8.2003-S 0174 A-20-St II 1.03). Vgl. hierzu auch 5.1.

Die Mitglieder dürfen ferner keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Die Körperschaft darf außerdem keine Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

- Ausschließlichkeit (§ 56 AO)

Die Körperschaft muss ausschließlich die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen (§ 56 AO). Eine Einschränkung dieser Vorschrift ergibt sich aus § 64 AO, in der bestimmt wird, dass bei nicht ausschließlicher Verfolgung die Körperschaft die Steuervergünstigung nur für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe verliert, die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68 AO) sind.

- Unmittelbarkeit (§ 57 AO)

Die Körperschaft verfolgt unmittelbar die satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst oder Hilfspersonen die Zwecke verwirklichen (§ 57 AO).

- Satzung und tatsächliche Geschäftsführung

In den §§ 59 bis 61 AO werden die Anforderungen an die Satzung genannt, um die Steuervergünstigungen zu erhalten. Ferner wird darauf hingewiesen, dass die tatsächliche Geschäftsführung mit der Satzung übereinstimmen muss. Dies bedeutet, dass die Geschäftsführung nicht über die in der Satzung genannten Zwecke hinausgehen darf, auch wenn diese gemeinnützig oder mildtätig sind. In diesen Fällen ist eine Anpassung der Satzung erforderlich.

1.2 Ausnahmen von den Voraussetzungen (§ 58 AO)

Gem. § 58 AO wird in Abweichung zu den oben genannten Voraussetzungen die Steuervergünstigung u.a. nicht dadurch ausgeschlossen, dass:

- eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft für steuerbegünstigte Zwecke zuwendet;
- eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt;
- eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Benutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt;
- eine Körperschaft ihre Mittel einer Rücklage zuführt, um die steuerbegünstigten Zwecke nachhaltig erfüllen zu können;
- eine Körperschaft höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 % ihren sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführt;
- eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind.

1.3 Besteuerung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (§ 64 AO)

Wenn eine Steuervergünstigung für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer Körperschaft ausgeschlossen wird, so gilt dies nur für den Geschäftsbetrieb, der kein Zweckbetrieb ist (§ 64 Abs. 1 AO).

Die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einer Körperschaft werden steuerlich als Einheit behandelt. Daher sind ihre Ergebnisse für die Besteuerung zusammenzufassen.

Sofern die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus sämtlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben EUR 35.000,00 nicht übersteigen, unterliegt die Körperschaft mit diesen Geschäftsbetrieben nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer (§ 64 Abs. 3 AO).

1.4 Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68 AO)

Gem. § 65 AO ist ein Zweckbetrieb gegeben, wenn

- a) der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
- b) die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und

- c) der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Ein Wettbewerb liegt nach BFH-Rechtsprechung vor, wenn im Einzugsbereich der Körperschaft ein nicht steuerbegünstigter Unternehmer den Kunden der Körperschaft gleiche Leistungen wie die Körperschaft anbieten könnte (BFH-Urteil vom 30.03.2000, V R 30/99, DB 2000, 1547). Dagegen vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass es nicht auf die konkrete Wettbewerbssituation vor Ort ankommt, sondern lediglich darauf, ob ein steuerpflichtiger Wettbewerber die gleichen Leistungen anbieten könnte (AEAO Rdn. 4 zu § 65).

Unabhängig von der Regelung in § 65 AO sieht das Gesetz folgende Zweckbetriebe vor:

- Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, wenn sie in besonderem Maße (d.h. zu zwei Dritteln) und nicht aus Erwerbsgründen den in § 53 AO genannten Personen dienen (§ 66 AO).
- Krankenhäuser, die in den Anwendungsbereich der BPflV fallen, wenn mindestens 40 % der jährlichen Pflegetage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet werden (§ 67 AO).
- Weitere einzelne Zweckbetriebe sind in § 68 AO aufgeführt, z.B. Pflegeheime und Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 AO genannten Personen dienen, Kindergärten.

1.5 Vier Tätigkeitsbereiche

Die Einnahmen und Ausgaben einer steuerbegünstigten Körperschaft sind vier Tätigkeitsbereichen mit unterschiedlichen steuerlichen Folgen zuzuordnen.

<u>Tätigkeitsbereich</u>	<u>Einnahmen (Beispiele)</u>	<u>Besteuerung (KSt, GewSt, USt)</u>
Ideeller Bereich	Spenden, Beiträge	keine Steuerbelastung
Vermögensverwaltung	Zinsen, Mieten	keine Ertragsteuern, sofern keine USt-Befreiung, ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG, wenn nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dienend, die im Wettbewerb mit gewerblichen Anbietern erzielt werden, oder die Körperschaft mit diesen Leistungen die Zwecke gemäß §§ 66 – 68 AO selbst verwirklicht

Zweckbetrieb	Kindergarten etc.	keine Ertragsteuern, sofern keine USt-Befreiung, ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG (weitere Bedingungen s.o.)
Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	Kiosk, Cafeteria etc.	Keine Begünstigungsvorschrift (Ausnahme: Einnahmen aus sämt- lichen steuerpflichtigen wirtschaft- lichen Geschäftsbetrieben betragen einschl. USt nicht mehr als EUR 35.000,00 s. TZ 1.3)

Zu den Einzelheiten wird auf die Ausführungen zu den Steuerarten (einschließlich der in dem Schema nicht aufgeführten Steuerarten) bzw. zu den Tätigkeitsbereichen verwiesen.

2 IDEELLER TÄTIGKEITSBEREICH

Der ideelle Tätigkeitsbereich ist das eigentliche Kernstück einer steuerbegünstigten Körperschaft. Er dient unmittelbar der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke und umfasst die gesamte unentgeltliche Tätigkeit, der kein Leistungsaustausch, sondern das Mitgliedschaftsverhältnis zugrunde liegt. Dieser Bereich ist steuerneutral, d.h. die hierbei erzielten Einnahmen unterliegen nicht der Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer. Ein Einheitswert für dem ideellen Tätigkeitsbereich dienende Grundstücke wird nicht angesetzt (§ 19 Abs. 4 BewG).

Andererseits scheidet der Vorsteuerabzug bei der Umsatzsteuer aus, da die Leistungen nicht für den unternehmerischen Bereich ausgeführt werden (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG; AEUSt zu § 15, Nr. 15.1, Abs. 1).

Einnahmen und Vermögen im ideellen Tätigkeitsbereich bleiben zudem bei der Ermittlung der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO, des steuerpflichtigen Einkommens und der Umsätze des DRK außer Ansatz.

Zu den Einnahmen im ideellen Tätigkeitsbereich gehören z.B.:

- echte Mitgliederbeiträge (vgl. AEUSt zu § 1, Nr. 1.4, und zu § 2, Nr. 2.10 Abs. 1),
- Spenden,
- echte Zuschüsse der öffentlichen Hand (vgl. R 6.5 Abs. 1 EStR, AEUSt zu § 10, Nr. 10.2),
- Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse,
- Aufwendungen und Leistungen von Mitgliedern, für die ein Anspruch auf Erstattung oder Bezahlung nicht durch Satzung oder Vereinbarung eingeräumt wurde.

Zu den Ausgaben des ideellen Tätigkeitsbereiches gehören u.a.:

- Verbandsbeiträge,
- Kosten der Mitgliederversammlungen,
- Kosten unentgeltlich abgegebener Mitteilungsblätter,
- unentgeltliche Hilfslieferungen und Hilfsleistungen im In- und Ausland.

3 VERMÖGENSVERWALTUNG (§ 14 SATZ 3 AO)

Die Vermögensverwaltung ist der zweite originär steuerbegünstigte Bereich steuerbegünstigter Körperschaften. Solange eine Tätigkeit als Vermögensverwaltung zu qualifizieren ist, löst sie mit Ausnahme der Abzugssteuern keine Ertragsteuerpflicht (Körperschaft- und Gewerbesteuer) aus. Demgegenüber sind Leistungsentgelte im Rahmen der Vermögensverwaltung grundsätzlich steuerbar im Sinne der Umsatzsteuer (§ 1 UStG) und –sofern kein Befreiungstatbestand des § 4 UStG greift– steuerpflichtig. Greifen die Befreiungstatbestände insbesondere gemäß § 4 Nr. 18 UStG nicht, kommt der ermäßigte Umsatzsteuersatz von derzeit 7 % zur Anwendung (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 1 UStG).

Eine Abgrenzung des Bereichs der Vermögensverwaltung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist im Einzelfall schwierig. Eine Vermögensverwaltung liegt vor, wenn Vermögen **genutzt** wird, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen **vermietet** oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO). Laut BFH (Urteil vom 26.02.1992, BStBl. II 1992, 693) wird der Bereich der Vermögensverwaltung überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte gegenüber der Nutzung von vorhandenem Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus den zu erhaltenden Substanzwerten in den Vordergrund tritt. Dies entspricht den Grundsätzen zur Abgrenzung eines Gewerbebetriebs von der Vermögensverwaltung (R 15.7 Abs. 1 EStR).

Zu den typischen Erträgen aus dem Bereich der Vermögensverwaltung gehören insbesondere die in den folgenden Ziffern 3.1 bis 3.7 genannten Erträge.

3.1 Zinsen aus Bank- und Sparguthaben, Erträge aus Geldanlagen

Die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen ist grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Erträge aus Bank- und Sparguthaben sowie sonstigen Geldanlagen bleiben also steuerfrei. Dies gilt auch, wenn grundsätzlich zeitnah zu verwendende Geldbeträge vorübergehend bis zu deren Verwendung für satzungsmäßige Zwecke z.B. als Festgeld angelegt werden.

Zinseinkünfte unterliegen der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %, die im Regelfall vom Schuldner der Kapitalerträge (Bank) einbehalten wird. Zum Verfahren und zur Vermeidung der Kapitalertragsteuer, vgl. Ziffer 8.3 Kapitalertragsteuer.

3.2 Erträge aus Wertpapieren

Dem Bereich der Vermögensverwaltung sind grundsätzlich auch Erträge aus Wertpapieren zuzuordnen. Dazu gehören auch Veräußerungsgewinne aus gelegentlichen Wertpapierumschichtungen, solange diese nicht durch ihre Häufigkeit und Gewagtheit einen auf Gewinnerzielung gerichteten gewerblichen Charakter annehmen lassen (FG Niedersachsen vom 24.11.1988, EFG 1989, 253). Die

Realisierung von Kursgewinnen liegt bei Wertpapieren in der Natur der Sache, da diese jederzeit einfach zu veräußern sind. Die Grenze zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist erst überschritten, wenn der Steuerpflichtige wie ein Händler am Markt auftritt und das Tätigkeitsbild des einen Gewerbebetriebs entspricht (BFH vom 19.02.1997, BStBl. II 1997, 399; FG Saarland vom 07.12.1999, EFG 2000, 314, rechtskräftig; BFH vom 29.10.1998, BStBl. 1999 II, 448).

3.3 Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz

Die Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz stellt in der Regel Vermögensverwaltung dar. Allerdings kann diese bei nicht unbedeutenden Nebenleistungen (z.B. Reinigungs-, Verwalter-, Betreuungs-, Hausmeister- und Instandhaltungsservice) oder häufigem Mieterwechsel, der spekulative Absichten erkennen lässt, den Charakter eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes annehmen, insbesondere, wenn die Körperschaft dabei geschäftlich nach außen in Erscheinung tritt.

Auf diese Kriterien wurde auch in der Entscheidung des FG Hessen vom 06.09.1999, 4 K 2221/99 abgestellt, in der jedoch die Vermietung einer Sporthalle an den örtlichen Schulträger noch als steuerfreie Vermögensverwaltung angesehen wurde, da die Halle tagsüber von den Vereinsmitgliedern nicht benötigt und nur zur Fruchtziehung während der Leerstandszeiten vermietet wurde. Ähnlich auch ein Schreiben der OFD Münster (vom 19.11.2004, DB 2004, 2723), das die Vermietung einer Schwimmhalle an Schulträger zum Zwecke des Schulschwimmens als Vermögensverwaltung ansieht, wenn die Vermietung über eine längere Dauer (mehr als ein Schulhalbjahr) erfolgt. Die Vermietung an Vereine für sog. Vereinsschwimmen oder die Durchführung von Schwimmkursen ist hingegen als Zweckbetrieb anzusehen. Auch wenn die Vereine sog. Jedermannschwimmen veranstalten, kann dies als Zweckbetrieb anzusehen sein (vgl. hierzu auch AEAO, Tz. 13 zu § 67a).

Die nur gelegentliche Vermietung von Sportgegenständen ist dann nicht dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen, wenn keine planmäßige Vermietung vorliegt, sondern diese weitgehend vom Zufall abhängt und die Anschaffungskosten außer Verhältnis zu den Einnahmen stehen (FG Rheinland-Pfalz vom 20.08.1999, 3 K 1020/98).

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt z.B. bei kurzfristiger Vermietung von Ausstellungsräumen, einzelnen Standplätzen an Schausteller und Gewerbetreibende anlässlich eines sich alljährlich wiederholenden Schützen- oder Volksfestes, Campingplätzen und Unterkünften in Übernachtungsheimen vor (FG Niedersachsen vom 25.08.1980, EFG 1981, 259). Gleiches gilt für die kurzfristige Überlassung von Parkplätzen (BFH vom 09.04.2003, BStBl. II 2003, 20) oder die kurzfristige Vermietung von Sportstätten an Nichtmitglieder (OFD Kiel vom 27.11.2002). Ebenso zu beurteilen ist die Überlassung von Standplätzen bei Ausstellungen, Kongressen, Messen etc. (FG Hamburg vom 15.06.2006, EFG 2007, 218).

Dagegen sind Fälle der Dauervermietung oder die Vermietung eines Volksfestplatzes im Ganzen dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen (RFH vom 06.05.1941, RStBl. 1941, 743).

Eine vermögensverwaltende Tätigkeit wird bei Vorliegen der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung in eine gewerbliche Tätigkeit umqualifiziert.

3.4 Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (z.B. Gaststätten)

Durch die Verpachtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (z.B. Vereinsgaststätte) an Dritte ohne wesentliche Nebenleistungen kann zumeist erreicht werden, dass die steuerbegünstigte Körperschaft steuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung erzielt. In diesem Fall hat der Pächter die beim Betrieb der Gaststätte anfallenden Steuern selbst zu tragen, den Pachtzins kann er als Betriebsausgabe in Abzug bringen.

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann auch an ein Vereinsmitglied verpachtet werden. Es ist dann jedoch darauf zu achten, dass der Pachtvertrag einem Fremdvergleich standhält, d.h. dass zu dessen Konditionen auch mit einem fremden Dritten kontrahiert worden wäre. Dem Pächter muss auf Dauer ein angemessener Gewinn aus dem gepachteten Geschäftsbetrieb verbleiben (entspr. amtlicher Richtsatzsammlung für das Gaststättengewerbe mind. 15 % des Umsatzes). Bei zu hoher Pacht zugunsten der Körperschaft könnte das Pachtverhältnis als „Scheingeschäft“ (§ 41 Abs. 2 AO) beurteilt und steuerlich nicht anerkannt werden, bei unangemessen niedriger Pacht wäre dagegen die Gemeinnützigkeit der Körperschaft gefährdet, weil dann eine unzulässige Begünstigung des Pächters aus dem Vermögen der Körperschaft vorliegen würde (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO).

3.5 Einnahmen aus der Verpachtung von Werberechten

Auch die Verpachtung von Werberechten einer steuerbegünstigten Körperschaft kann unter bestimmten Voraussetzungen dem Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung zugerechnet werden (vgl. aber auch Ziffer 5.2.3).

Die entgeltliche Übertragung des Rechtes zur Nutzung von eigenen oder gemieteten Werbeflächen (z.B. Hauswand, Werbetafel), Lautsprecheranlagen oder Seiten in Mitteilungsblättern und Festschriften zu Werbezwecken wird als Vermögensverwaltung beurteilt, wenn sie an einen unabhängigen Werbeunternehmer als Pächter erfolgt (AEAO zu § 67a Tz. 9). Die Übertragung des Werberechts auf Kleidung und Ausrüstungsgegenständen ist jedoch grundsätzlich als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzuordnen. Eine Ausnahme machte das FG Köln mit rechtskräftigem Urteil vom 17.02.2006 (EFG 2006, 1108) für die kostenlose Überlassung von Trikots mit Werbeaufschrift durch einen Unternehmer aufgrund im Einzelfall fehlender Werbewirkung (Jugendmannschaft ohne Publikum). Die Gestattung einer aktiven Werbeaussage („Der Verein empfiehlt die Benutzung...“) ist ebenfalls als wirtschaftlicher

Geschäftsbetrieb anzusehen. Hingegen ist die Gestattung einer Aussage wie „Ausrüster der Meisterschaft des X-Vereins“ der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzuordnen.

Aktive Werbetätigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft selbst begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Wird das Werberecht für jede Veranstaltung neu vergeben, ist zu prüfen, ob nicht die Vermögensumschichtung im Vordergrund steht und ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen ist.

Voraussetzung für die steuerliche Einordnung als Vermögensverwaltung ist daher, dass das DRK an der Durchführung und Abwicklung des Werbegeschäfts nicht aktiv mitwirkt und dem Werbeunternehmer (Pächter) ein angemessener Gewinn bleibt. Als ausreichend wird dabei ein Nettoüberschuss (nach Abzug von Umsatzsteuer und Gewerbesteuer) von mindestens 10 % angesehen.

Beispiel:

Das DRK hat die Werberechte in seinem Mitteilungsblatt an eine selbständige Werbefirma gegen einen jährlichen Pachtzins in Höhe von EUR 5.000,00 verpachtet. Die Werbefirma erzielt Werbeeinnahmen in Höhe von EUR 20.000,00, der Werbeaufwand (einschließlich anteilige Umsatzsteuer und Gewerbesteuer sowie Pachtzins) beträgt EUR 7.500,00. Die Verpachtung der Werberechte wird steuerlich anerkannt, wenn der Werbefirma aus dem Werbegeschäft ein Gewinn von mindestens 10 % von EUR 12.500,00 (Werbeentgelt EUR 20.000,00 abzüglich Werbeaufwand EUR 7.500,00), also von EUR 1.250,00 verbleibt. Das DRK könnte dann den Pachtzins von EUR 5.000,00 im Rahmen der steuerfreien Vermögensverwaltung vereinnahmen. Der Betrag wäre allerdings der Umsatzsteuer (Steuersatz 7 %, § 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 1 UStG) zu unterwerfen.

Wegen der zu berücksichtigenden Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbelastung beim Pächter dürfte es sich empfehlen, in Pachtverträgen bei der Festlegung des Höchstbetrages für die Pacht nicht unbedingt an die 90%-Grenze heranzugehen, sondern sich auf ca. 75 % bis 85 % des Überschusses zu beschränken.

Die unmittelbare entgeltliche Vergabe von Werbeflächen an Dritte (werbewillige Geschäftsleute) würde dagegen die Grenzen der Vermögensverwaltung überschreiten (BFH vom 13.03.1991, BStBl. II 1992, 101; FG München vom 22.09.2003). Dabei anfallende Betriebsausgaben sind zu berücksichtigen, wenn sie dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unmittelbar zuzuordnen sind, weil sie ohne den Betrieb nicht oder nicht in dieser Höhe angefallen wären (vgl. AEAO Tz. 4 zu § 64 Abs. 1).

Werden allerdings Werberechte an eine Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH) verpachtet, an welcher die Körperschaft beteiligt ist, so ergibt sich das Problem der Betriebsaufspaltung. Falls die Körperschaft die GmbH stimmrechtsmäßig beherrscht (mehr als 50 % der Stimmrechte) und das entgeltlich überlassene Werberecht bei der GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, was bei Werbeagenturen regelmäßig zu unterstellen wäre, müssten die Beteiligung und die Verpachtung des Werberechts der Körperschaft auch ohne Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung der GmbH als

steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt werden. Neben den Gewinnausschüttungen der GmbH würden auch die Pachteinnahmen bei der Körperschaft der Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegen.

In § 64 Abs. 6 AO hat der Gesetzgeber gemeinnützigen Körperschaften das Wahlrecht eingeräumt, wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Zusammenhang mit Werbeleistungen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieb stehen, den Gewinn mit 15 % der Einnahmen der Besteuerung zugrunde zu legen. Das Wahlrecht kann für jedes Jahr gesondert mit Abgabe der jeweiligen Steuererklärung ausgeübt werden.

In den meisten Fällen wird sich die Ausübung des Wahlrechts im Hinblick auf die vom BFH vertretene sog. „Gewichtungstheorie“ empfehlen. Nach dem BFH-Urteil vom 27.03.1991 (BStBl. II 1992, 103) sind Aufwendungen insoweit nicht abzugsfähig, als sie auch ohne den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden wären. Bei Ausübung des Wahlrechts kann der Steuerpflichtige die Einnahmen pauschal mit 15 % ansetzen, ohne dass er die konkrete Veranlassung von Aufwendungen durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nachzuweisen braucht.

3.6 Lizenzeneinnahmen

Auch Lizenzeneinnahmen (beispielsweise aus der Nutzungsüberlassung des Rot-Kreuz-Zeichens) sind grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Die bloße Gestattung der entgeltlichen Benutzung des Rot-Kreuz-Zeichens gegenüber gewerblichen Unternehmern, z.B. für die Durchführung von Altstoffsammlungen, ist steuerfreie Vermögensverwaltung, sofern nicht weitere Leistungen hinzukommen (vgl. Ziffer 3.5, 4.3, 5.2.1).

3.7 Beteiligungserträge

3.7.1 Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Das Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (z.B. an einer GmbH) ist in der Regel dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen (AEAO Tz. 3 Satz 3 zu § 64).

Der Umfang des verwalteten Beteiligungsvermögens spielt für die Frage der Qualifizierung der Tätigkeit als reine Vermögensverwaltung grundsätzlich keine Rolle. Sowohl eine beherrschende als auch eine Mehrheitsbeteiligung bis zu 100 % können noch Vermögensverwaltung darstellen.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wird jedoch dann angenommen, wenn tatsächlich entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt und damit über die Kapitalgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen wird (AEAO zu § 64 Tz. 3 Satz 4). Ein entscheidender Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft wird von der

Finanzverwaltung z.B. bejaht, wenn Organe des Gesellschafters als Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft tätig sind und infolge dieser Personenidentität davon auszugehen ist, dass die Entscheidungen der Kapitalgesellschaft von der Körperschaft vorbestimmt werden (Personalunion).

Etwas anderes gilt nur, wenn die Kapitalgesellschaft selbst ausschließlich der Vermögensverwaltung dient (R 16 Abs. 5 KStR, AEAO zu § 64 Tz. 3 S. 5) oder steuerbegünstigt ist (AEAO zu § 64 Tz. 3 Satz 6). Die Beteiligung an einer steuerbegünstigten oder vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft ist auch bei maßgeblichem Einfluss auf die Geschäftsführung dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen.

Die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG aus dem Bereich der Vermögensverwaltung begründet bei der gemeinnützigen Körperschaft grundsätzlich keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (OFD Münster, Verfügung vom 29.09.1982, StEK KStG 1977, § 5 Nr. 43). Stellt die Beteiligung dagegen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, so unterliegt ihre Veräußerung der Besteuerung (vgl. auch Ziffer 5.2.5).

3.7.2 Beteiligungen an Personengesellschaften

Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ist stets als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzuordnen. Bei der steuerbegünstigten Körperschaft (Mitunternehmerin) selbst ist zu entscheiden, ob die Zweckbetriebsvorschriften der §§ 65 bis 68 AO zur Anwendung kommen oder es sich um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt. Wird die Personengesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend tätig, ist der Anteil auch beim steuerbegünstigten Mitunternehmer der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzurechnen. Die Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist ebenfalls dem vermögensverwaltenden Bereich zuzuordnen (vgl. auch Ziffer 5.2.6). Eine typisch stille Beteiligung ist der Vermögensverwaltung zuzuordnen, während eine atypische stille Beteiligung unter den o.g. Prämissen stets als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen ist.

3.8 Verluste im Bereich der Vermögensverwaltung

Für laufende Verluste aus dem Bereich der Vermögensverwaltung gilt der Grundsatz, dass ein Ausgleich dieser Verluste durch ideell gebundene Mittel gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit verstößt. Die Regelungen zu Verlusten im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind sinngemäß anzuwenden (AEAO zu § 55 Tz. 9; vgl. unten Ziffer 5.4).

Dies hat zur Folge, dass nicht jedes einzelne Anlagegeschäft auf ein mögliches Verlustproblem hin untersucht werden muss. Sind die Ergebnisse aus dem gesamten Bereich der Vermögensverwaltung noch ausgeglichen, stellen Verluste aus Einzelgeschäften grundsätzlich keine Mittelfehlverwendung dar. Anlaufverluste, die im Zusammenhang mit neuen Anlagegeschäften entstehen, sind dann un-

schädlich, wenn sie i.d.R. innerhalb von drei Jahren nach Ende des Verlustentstehungsjahres durch Mittelzuführung wieder ausgeglichen werden. Ebenso können die Verluste des Entstehungsjahres mit den zugeführten Gewinnen der sechs vorangegangenen Jahre verrechnet werden. Der Ausgleich des Verlustes mit Mitteln des ideellen Bereichs ist außerdem unschädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht, die Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entstanden ist, dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt.

Im Detail ist hier jedoch vieles unklar. Im Schrifttum wird beispielsweise angezweifelt, ob die 3-Jahres-Frist bei neuen Vermögensanlagen auch auf Immobilien anzuwenden ist, was u.U. an den Gegebenheiten des Wirtschaftslebens vorbei ginge (vgl. Hüttemann, FR 2002, 1337, 1341).

4 ZWECKBETRIEBE (§§ 65 BIS 68 AO)

Wie die meisten steuerbegünstigten Körperschaften, die sich der Wohlfahrtspflege widmen, bedient sich auch das DRK zur Erfüllung seiner steuerbegünstigten Zwecke zahlreicher Zweckbetriebe.

Zweckbetriebe sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die aufgrund ihrer engen Verbindung (i.d.R. wegen unmittelbarer Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke) mit der steuerbegünstigten Tätigkeit dem steuerfreien Bereich zuzuordnen sind. Manche steuerbegünstigten Zwecke können nur durch Unterhaltung eines Zweckbetriebes erfüllt werden.

Zweckbetriebe sind von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. Soweit kein Umsatzsteuerbefreiungstatbestand (§ 4 UStG) greift, unterliegen Zweckbetriebsumsätze in aller Regel dem ermäßigten Steuersatz von derzeit 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 1 UStG). Seit dem 01.01.2007 können allerdings auch bestimmte Zweckbetriebsumsätze dem Regelsteuersatz unterliegen (vgl. Ziffer 13.1).

Ein Zweckbetrieb im Sinne der allgemeinen Zweckbetriebsvorschrift des § 65 AO liegt vor, wenn

- er in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (Zweckverwirklichung),
- die Zwecke nur durch einen solchen Zweckbetrieb erreicht werden können (Zwecknotwendigkeit) und
- dieser zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (Wettbewerbsklausel).

Ein Zweckbetrieb gemäß § 65 AO muss also tatsächlich und unmittelbar satzungsmäßige Zwecke des DRK verwirklichen. Es genügt nicht, wenn er zwar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, diese jedoch keine satzungsmäßigen Zwecke des DRK sind. Es genügt auch nicht, wenn er nur mittelbar der Verwirklichung dieser Zwecke dient, z.B. durch Abführung der Erträge in den ideellen Bereich (BFH vom 21.08.1985, BStBl. II 1988, 88). In diesen Fällen liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

Die Körperschaft muss den Zweckbetrieb zur Verwirklichung ihrer satzungsgemäßen Zwecke unbedingt und unmittelbar benötigen; es muss sich um einen „unentbehrlichen Hilfsbetrieb“ handeln (AEAO zu § 65 Tz. 3; zuletzt BFH vom 22.04.2009, BFH/NV 2009, 1166).

Zudem muss der Wettbewerb eines Zweckbetriebes mit nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art auf das zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbare Maß begrenzt sein. Unschädlich ist dagegen der uneingeschränkte Wettbewerb zwischen Zweckbetrieben, die demselben steuerbegünstigten Zweck dienen und ihn in der gleichen oder ähnlichen Form verwirklichen (AEAO zu § 65 Tz. 4).

Die gesetzlichen Zweckbetriebe nach den §§ 66 bis 68 AO sind als Sonderregelungen gegenüber der allgemeinen Zweckbetriebsvorschrift des § 65 AO als vorrangige Spezialvorschriften zu verstehen (BFH vom 04.06.2003, BStBl. 2004 II, 660). Daher sollte vor Annahme eines Zweckbetriebs nach § 65 AO immer geprüft werden, ob ein Zweckbetrieb nach §§ 66 bis 68 AO vorliegt. Die Voraussetzungen des § 65 AO müssen bei gesetzlich fingierten Zweckbetrieben gemäß §§ 66 bis 68 AO nicht vorliegen. Allerdings muss der Zweckbetrieb in jedem Fall mit der Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke in Zusammenhang stehen (FG Saarland vom 04.08.2003, 1-V-145/03). Eine steuerbefreite Körperschaft, die eine andere steuerbefreite Körperschaft bei der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke gegen Entgelt selbstständig und eigenverantwortlich unterstützt, kann einen Zweckbetrieb unterhalten, wenn sie hierdurch zugleich eigene satzungsmäßige Zwecke verfolgt (BFH vom 17.02.2010, I R 2/08).

Als steuerbegünstigte Zweckbetriebe sind insbesondere die in den folgenden Ziffern 4.1 bis 4.17 genannten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anzusehen.

4.1 Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste (§§ 68 Nr. 1 lit. a, 66 Abs. 3 AO)

Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime sind Einrichtungen, in denen alte Menschen sowie pflegebedürftige oder behinderte Volljährige nicht nur vorübergehend aufgenommen und betreut werden (vgl. § 1 HeimG). Altenheime sind Einrichtungen, in denen alte Menschen, die nicht pflegebedürftig, aber zur Führung eines eigenen Haushalts außerstande sind, Unterkunft, Verpflegung und Betreuung erhalten. Altenwohnheime sind Einrichtungen, in denen alte Menschen, die zur Haushaltsführung noch imstande sind, Unterkunft in abgeschlossenen Wohnungen erhalten. Pflegeheime dienen der Unterkunft, Verpflegung, Betreuung und Pflege volljähriger Personen, die wegen Krankheit oder Behinderung pflegebedürftig sind. Einrichtungen zur Kurzzeitpflege fallen nicht hierunter (BFH vom 01.12.1995, BStBl. 1995 II, 220).

Die genannten Einrichtungen stellen nur dann einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb gemäß §§ 68 Nr. 1 lit. a, 66 Abs. 3 AO dar, wenn sie als Heim nach Maßgabe des HeimG anzuerkennen sind und in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dienen.

Dies sind Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind (§ 53 Nr. 1 AO) oder deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache (bzw. Fünffache bei Alleinstehenden und Haushaltsvorständen) des Regelsatzes der Sozialhilfe i.S.d. § 28 SGB XII (§ 53 Nr. 2 AO). Eigenes Vermögen ist, soweit zumutbar, zu verwenden. Bei Personen deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge oder das Vermögen die genannten Grenzen übersteigen. Bezüge sind

- Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG und
- andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge.

Hierzu zählen nicht Leistungen der Sozialhilfe und bis zur Höhe der Leistungen der Sozialhilfe Unterhaltsleistungen an Personen, die ohne die Unterhaltsleistungen sozialhilfeberechtigt wären. Unterhaltsansprüche sind zu berücksichtigen.

Den bedürftigen Personen im Sinne des § 53 AO müssen mindestens zwei Drittel der Leistungen zugute kommen. Körperliche Hilfsbedürftigkeit kann dabei bei Personen, die das 75. Lebensjahr vollendet haben, nach Auffassung der Finanzverwaltung ohne weitere Nachprüfung angenommen werden (AEAO zu § 53 Tz. 4 Satz 4).

Wohnangebote mit ergänzenden Dienstleistungen („betreutes Wohnen“) können auch bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen nicht zu einem Zweckbetrieb führen. Die Vermietung von Wohnungen ist als vermögensverwaltende Tätigkeit einzustufen. Mit den Zusatzleistungen kann ggf. ein Zweckbetrieb begründet werden, wenn diese Leistungen darauf abzielen, Abhilfe oder Milderung der altersbedingten Einschränkungen zu erreichen (FinMin. Sachsen-Anhalt Erlass vom 11.4.1996).

Ein allgemein zugängliches Café ist nicht Teil des Zweckbetriebes nach § 68 Nr. 1 lit. a AO (BFH vom 24.01.1990, BStBl. II 1990, S. 470, OFD Kiel vom 17.12.2002). Auch ein Kindergarten ist nicht steuerlich begünstigt, wenn der Satzungszweck der gemeinnützigen Körperschaft die Alten-, Kranken- und Behindertenhilfe ist. Beides wurde bestätigt durch FG Saarland vom 04.08.2003 (1-V-145/03). Zur Besteuerungsgrenze eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes vgl. Ziffer 5.3.

4.2 Altentages- und Begegnungsstätten (§ 66 AO)

Bei Altentagesstätten oder Altenbegegnungsstätten kann regelmäßig von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege als Zweckbetrieb ausgegangen werden. Das gilt auch für die Cafeteria eines Altenheimes, soweit die Leistungen ausschließlich an die Heimbewohner erbracht werden (BFH vom 24.01.1990, BStBl. II 1990, 470).

4.3 Altkleidersammlung

Altmaterialsammlungen steuerbegünstigter Körperschaften sind grundsätzlich als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe anzusehen (vgl. BFH vom 26.02.1992, BStBl. II 1992, 693). Vgl. Ziffer 5.2.2.

Der Einzelverkauf gesammelter Kleidungsstücke in einer Kleiderkammer oder ähnlichen Einrichtung stellt jedoch einen Zweckbetrieb gemäß § 66 AO dar, wenn mindestens zwei Drittel der Leistungen hilfsbedürftigen Personen im Sinne des § 53 AO zugutekommen (OFD Frankfurt a.M. vom 14.11.2001). Die Verwertung gesammelter Kleidungsstücke durch Verkäufe, die nicht unmittelbar der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke dienen, ist als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln. Im Übrigen vgl. Ziffer 5.2.1.

4.4 Ausbildungsstätten

Einrichtungen, die selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen, sind nach § 68 Nr. 8 AO steuerbegünstigt. Die Steuerbegünstigung erstreckt sich dabei auch auf Beherbergungs- und Beköstigungsleistungen, die gegenüber den Veranstaltungsteilnehmern erbracht werden. Dabei ist es unschädlich, wenn sich der Veranstalter hierfür Dritter bedient, solange er gegenüber den Teilnehmern als Veranstalter auftritt (FinMin Baden-Württemberg vom 11.06.2002).

Soweit das DRK z.B. Rettungssanitäter oder Zivildienstleistende ausbildet oder Erste-Hilfe-Kurse für die Allgemeinheit veranstaltet, unterliegen die hierbei vereinnahmten Entgelte somit nicht der Ertragsbesteuerung.

4.5 Behindertenfahrdienste

Die Beförderung behinderter Personen, die nicht durch Spezialfahrzeuge durchgeführt werden muss, kann ein Zweckbetrieb sein, wenn die betreffenden Personen hinsichtlich der Beförderung selbst hilfsbedürftig sind (FinMin Rheinland-Pfalz vom 21.04.1987, DB 1987, 1513). Nicht steuerbegünstigt sind jedoch Fahrten, bei denen die Beförderung nur Teil einer touristischen Reise ist (OFD Saarland vom 30.06.1983).

Zu Krankenfahrten siehe Ziffer 4.13.

4.6 Werkstätten für behinderte Menschen

Werkstätten für behinderte Menschen sind gemäß § 68 Nr. 3 AO steuerbegünstigt. Der Begriff bestimmt sich nach § 136 SGB IX. Werkstätten für behinderte Menschen bedürfen der förmlichen Anerkennung durch die Bundesagentur für Arbeit, die im Einvernehmen mit dem überörtlichen Träger der Sozialhilfe über die Anerkennung der Einrichtung durch Anerkennungsbescheid entscheidet (§ 142 SGB IX). Werkstätten für behinderte Menschen dienen der Teilhabe am Arbeitsleben behinderter Menschen am Arbeitsleben und zur Eingliederung in das Arbeitsleben (§ 136 I SGB IX). Sie sind nach § 61 ArFördG förderungswürdig, wenn deren Arbeitsplätze den besonderen Verhältnissen der Behinderten Rechnung tragen. Der Umsatz an Außenstehende ist nicht begrenzt. Die Beschäftigung Nichtbehinderter ist nur im notwendigen Umfang möglich.

Es ist für die Anerkennung einer Werkstatt für behinderte Menschen als Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 AO unerheblich, ob diese „wettbewerbsrelevant“ in Erscheinung tritt, d.h. die von ihr ausgehende Wettbewerbswirkung das zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidliche Maß i.S.d. § 65 Nr. 3 AO übersteigt. § 68 Nr. 3 AO ist gegenüber § 65 Nr. 3 AO vorrangig (BFH vom 04.06.2003, BFH/NV 2003, 1458).

Soweit die zu den Werkstätten für behinderte Menschen gehörenden Verkaufsstellen zugekaufte Waren veräußern, wird insoweit ein gesonderter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet (AEAO Tz. 5 zu § 68). Die Verkaufsstelle verliert jedoch nicht insgesamt ihre Zweckbetriebseigenschaft (OFD Magdeburg vom 15.05.1998, KStG, § 5 Tz. 8.30 Bl. 1). Unschädlich ist der Warenaustausch zwischen Behindertenwerkstätten, der sich auf Produkte des Zweckbetriebs beschränkt (OFD Hannover vom 17.07.1998, KStG, § 5 Tz. H 15.6). Betreibt eine Werkstatt für behinderte Menschen eine Cafeteria mit Betreuten, so ist diese als Zweckbetrieb anzusehen (FG Schleswig-Holstein vom 11.12.1998, EFG 1998, 858).

Zu den Zweckbetrieben gehören auch die von den Trägern der Werkstätten eingerichteten Kantinen, weil die besondere Situation der Behinderten auch während der Mahlzeiten eine Betreuung erfordert (AEAO zu § 68 Tz. 5).

Zur gemeinnützigkeitsrechtlichen Behandlung von Werkstätten für behinderte Menschen hat auch das Bayerische Landesamt für Steuern mit Schreiben vom 20.02.2006 (Az: S 0187-3 St 31 N) Stellung genommen. Werkstätten für behinderte Menschen sind unter den in § 68 Nr. 3 lit. a AO genannten Voraussetzungen steuerbegünstigte Zweckbetriebe. Auch der Verkauf von Produkten, die in einer Werkstatt für behinderte Menschen hergestellt wurden, in einem Laden oder einer Verkaufsstelle der Werkstatt gehört gem. AEAO zu § 68 Tz. 5 noch zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb. Produkte gelten dann als in einer Werkstatt für behinderte Menschen hergestellt, wenn sie unter Verwendung von Roh- oder Grundmaterial in der Werkstatt angefertigt wurden. Ohne Bedeutung ist, zu welchem Anteil die hergestellten Waren aus zugekauftem Material bestehen.

Im Gegensatz dazu ist der Verkauf von zugekauften Waren, die nicht von anderen Werkstätten für behinderte Menschen hergestellt wurden, als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen. Zugekauft sind Waren, die nicht in den Produktionsprozess der Werkstatt eingehen und unverändert weiterveräußert werden (sog. Handelswaren). Hierunter fallen auch Waren, die in der Verkaufsstelle lediglich für den Weiterverkauf aufbereitet werden. Eine Aufbereitung wird von der Finanzverwaltung typisierend angenommen, wenn die Wertschöpfung durch die Werkstatt nicht mehr als 10 % des Nettowerts der zugekauften Waren beträgt (OFD Koblenz vom 05.07.2006, DB 2006, 2478).

4.7 Integrationsprojekte

Integrationsprojekte i.S.d. § 132 SGB IX sind rechtlich und wirtschaftlich selbstständige Unternehmen (Integrationsunternehmen) oder unternehmensinterne oder von öffentlichen Arbeitgebern i.S.d. § 71 Abs. 3 SGB IX geführte Betriebe (Integrationsbetriebe) oder Abteilungen (Integrationsabteilungen) zur Beschäftigung schwerbehinderter Menschen auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt, deren Teilhabe an einer sonstigen Beschäftigung auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt aufgrund von Art oder Schwere der

Behinderung oder wegen sonstiger Umstände voraussichtlich trotz Ausschöpfens aller Fördermöglichkeiten und des Einsatzes von Integrationsfachdiensten auf besondere Schwierigkeiten stößt.

Aufgabe der Integrationsprojekte ist es, den schwerbehinderten Menschen Beschäftigung und arbeitsbegleitende Betreuung und soweit erforderlich auch Maßnahmen der beruflichen Weiterbildung oder Gelegenheit zur Teilnahme an entsprechenden außerbetrieblichen Maßnahmen anzubieten (§ 133 SGB IX).

4.8 Während Integrationsprojekte i.S.d. § 132 SGB IX jedoch mindestens 25 v.H. und in der Regel nicht mehr als 50 v.H. schwerbehinderte Menschen beschäftigen sollen, bedarf es für die steuerliche Beurteilung als Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3c AO einer Beschäftigungsquote von mindestens 40 v. H. Es ist also durchaus möglich, dass ein Projekt zwar die Anforderungen des § 132 SGB IX erfüllt, nicht jedoch zur Annahme eines Zweckbetriebs i.S.d. § 68 Nr. 3c AO führt, weil der Anteil der schwerbehinderten Menschen zwar über 25 v.H. nicht aber mindestens 40 v.H. beträgt (AEAO zu § 68 Tz. 6).Blutspendedienste

Mit der Lieferung von Blutplasmaderivaten unterhält der Blutspendedienst des DRK nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dies gilt auch für die Weiterverarbeitung abgelaufener Vollblutkonserven (FinMin Niedersachsen vom 21.11.1995, DB 1995, 2568).

Erbringen die regionalen Untergliederungen des DRK gegenüber den rechtlich selbstständigen Blutspendediensten Unterstützungsleistungen (z.B. Werbemaßnahmen, Herrichten von Räumlichkeiten, Betreuung und Beköstigung der Spender), so begründet die jeweilige Untergliederung des DRK nach einer Entscheidung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb (OFD Rheinland vom 25.01.2008, FG Düsseldorf vom 08.01.2006, EFG 2007,305). Die Leistungen unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG. Nach Auffassung des DRK handelt es sich jedoch um nicht steuerbare Zuwendungen des Blutspendedienstes an die DRK-Gliederungen.

Die gesetzlich vorgeschriebene Vornahme von Laborprüfungen zur Verträglichkeit des Spenderbluts mit dem Empfängerblut (Kreuzprobe) durch einen Blutspendedienst ist als Zweckbetrieb zu behandeln (Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 31.01.2011).

Soweit sich die Tätigkeit des Blutspendedienstes auf die zweite Fraktionierungsstufe bezieht, greift für die Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs die Pauschalierungsregelung des § 64 Abs. 6 Nr. 3 AO. Danach kann der Gewinn pauschal mit 15 % der Einnahmen angesetzt werden.

4.9 Einrichtungen für Blinde und Körperbehinderte

Einrichtungen, die zur Durchführung der Blinden- und Körperbehindertenfürsorge unterhalten werden, sind gemäß § 68 Nr. 4 AO steuerbegünstigt. Hierunter fallen im Wesentlichen Werkstätten, in denen Blinde oder Körperbehinderte tätig sind. Die Einrichtungen müssen nach Art und Umfang für den vorgeschriebenen Zweck notwendig und geeignet sein. Umsätze an Dritte sind – im Unterschied zu Selbstversorgungseinrichtungen nach § 68 Nr. 2 AO – nicht begrenzt.

4.10 Flugrettungsdienst

Flugrettungsdienste sind als gemeinnützig anerkannt, wenn sie entsprechende Leistungen gegen Entgelt erbringen. Es handelt sich insoweit um einen Zweckbetrieb nach § 66 AO. Dies gilt sowohl für Primärflüge (Notfalleinsätze) als auch für Sekundärflüge (z.B. Rückholung von Kranken aus dem Ausland, Organtransporte). Insbesondere die Sekundärflüge sind mit Krankentransporten durch Krankenwagen vergleichbar, die ebenfalls Zweckbetriebe i.S.d. § 66 AO darstellen. Insbesondere werden Verlegungsflüge nur durchgeführt, wenn sie von einem Arzt verordnet wurden.

4.11 Gesellige Veranstaltungen, kulturelle Veranstaltungen

Gesellige Veranstaltungen sind grundsätzlich als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einzuordnen. Werden Veranstaltungen in erster Linie zur Betreuung behinderter Personen vom DRK als Teil der Therapie durchgeführt, können sie unter den Voraussetzungen der §§ 65, 66 AO Zweckbetriebe darstellen (AEAO zu § 66 Tz. 8).

Kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen i.S.d. § 68 Nr. 7 AO (z.B. Museen, Ausstellungen) setzen voraus, dass die Förderung der Kultur Satzungszweck der Körperschaft ist. Eine kulturelle Veranstaltung liegt auch bei Präsentation einer Darbietung kultureller Art der Körperschaft vor, wenn diese anlässlich einer Veranstaltung präsentiert wird, die keine kulturelle Veranstaltung i.S.d. § 68 Nr. 7 AO ist. Nicht begünstigt ist die Bewirtung und Werbung anlässlich solcher Veranstaltungen (AEAO zu § 68 Tz. 14).

4.12 Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen

Diese Einrichtungen sind gemäß § 68 Nr. 1 lit. b AO wegen der Förderung der Jugendpflege begünstigt. In entsprechender Anwendung von AEAO zu § 68 Tz. 6 ist wohl auch die Beköstigung der Kinder und Jugendlichen begünstigt, dies ist jedoch strittig. Jedenfalls kann eine Studentencafeteria ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, wenn kein anderer Satzungszweck verfolgt wird. Sie ist daher zumindest umsatzsteuerbefreit nach § 4 Nr. 18

lit. a UStG (BFH vom 11.05.1988, V R 76/83). Zu beachten ist, dass die Allgemeinheit gefördert werden muss, d.h. Einrichtungen, die nur Kinder und Jugendliche bestimmter Eltern/Gruppen aufnehmen, sind nicht begünstigt.

Die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen an Nichtstudierende im Rahmen des Betriebs von Studentenwohnheimen stellt einen selbstständigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, der nicht Zweckbetrieb ist und dessen Umsätze der Besteuerung nach dem Regelsteuersatz unterliegen (BFH vom 19.05.2005, V R 32/03).

Jugendherbergsleistungen an alleinreisende Erwachsene, die mehr als 10 % der Gesamtleistungen ausmachen, begründen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (BFH vom 18.01.1995, BStBl II 1995, 446).

4.13 Krankenhäuser

Ein Krankenhaus stellt einen Zweckbetrieb dar, wenn es in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt und mindestens 40 % der jährlichen Belegungs- und Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 Krankenhausentgeltgesetz, § 10 Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden (BFH vom 26.08.2010, V R 5/08, veröffentlicht am 19.01.2011).

Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 % der jährlichen Belegungs- und Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als das für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet wird (§ 67 Abs. 2 AO).

Der Krankenhausbegriff leitet sich aus § 2 Nr. 1 KHG, § 2 Nr. 1 BpflV ab. Leistungen des Belegpersonals fallen nicht unter die Steuerbegünstigung.

Dialyse-Vereine können einen Zweckbetrieb darstellen (OFD Frankfurt a.M. vom 30.03.1993, DB 1993,1116). Trägerkörperschaften von Reha-Einrichtungen, Sanatorien und Kuranstalten können unter bestimmten Voraussetzungen auch dann als gemeinnützig behandelt werden, wenn sie Urlaubsgäste aufnehmen. Dies ist möglich, sofern ein abgrenzbarer Krankenhausteil verbleibt. § 67 AO ist jedoch nur auf Krankenhausteile anzuwenden (OFD Frankfurt/Main vom 07.06.1998). Die Vermietung an Urlaubsgäste stellt dann einen gesonderten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.

4.14 Krankenfahrten, Krankentransporte, Rettungsdienstleistungen

Die Beförderung von kranken und verletzten Personen mit einem Krankenwagen (Krankentransporte) und Rettungsdienstleistungen (Beförderung im Rettungswagen, Notarztwagen, Wasserrettungsboot

oder Rettungshubschrauber) sind Zweckbetriebsleistungen im Sinne des § 66 AO. Das gilt auch für Personen, die wegen einer Körperbehinderung auf die Beförderung mit Krankenfahrzeugen angewiesen sind, z.B. Querschnittsgelähmte. Das BMF hält daran fest, dass Rettungsdienste und Krankentransporte, die von gemeinnützigen Körperschaften betrieben werden, dann als Zweckbetrieb zu behandeln sind, wenn für die transportierten Personen während der Fahrt eine fachliche Betreuung notwendig bzw. der Einsatz besonderer Einrichtungen erforderlich ist oder möglicherweise erforderlich wird (BMF vom 20.01.2009, BStBl I, 2009, 339). Die bloße Krankenfahrt, für die ein normal ausgestatteter PKW reicht, stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (AEAO Tz. 6 Satz 2 zu § 66; vgl. auch StaMinF Bayern vom 17.09.1990, 33 – S – 0184 – 2/87 – 18494/88, StaMinF Sachsen vom 11.03.1997, DStR 1997, 618). Sie treten in Konkurrenz mit gewerblichen Taxi-Unternehmen.

Die Beförderung Kranker und Verletzter mit Fahrzeugen, die hierfür besonders ausgestattet sind, ist nach § 4 Nr. 17 lit. b UStG umsatzsteuerbefreit. Dies gilt also für Krankentransporte und Rettungsdienstleistungen. Die lediglich serienmäßige Ausstattung von PKW mit Blaulicht und Rettungshorn reicht nicht (BFH vom 16.11.1989, BStBl. II 1990, 255). Das Fahrzeug muss im Zeitpunkt der Beförderung nach seiner gesamten Bauart und Ausstattung (z.B. Liegen, Spezialsitze) speziell für die Beförderung kranker und verletzter Personen bestimmt sein. Unerheblich ist, ob das Fahrzeug zum Zwecke einer anderweitigen Verwendung umgerüstet werden kann (BFH vom 12.08.2004, BStBl. II 2005, 314).

4.15 Lotterien und Ausspielungen

Mit der Durchführung einer öffentlichen Lotterie bzw. Ausspielung begründet eine gemeinnützige Körperschaft grundsätzlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Unter bestimmten Voraussetzungen können Lotterien und Ausspielungen jedoch als steuerfreie Zweckbetriebe behandelt werden (§ 68 Nr. 6 AO). Steuerbegünstigte Körperschaften können beliebig viele Ausspielungen/Lotterien durchführen. Auch sog. Dauerveranstaltungen sind möglich. Eine behördliche Genehmigung ist jedoch erforderlich (§ 68 Nr. 6 AO). Auch eine umfangreiche Tätigkeit ist so lange unschädlich, wie die allgemein durch das Gesetz gezogene Grenze nicht überschritten wird und die Körperschaft durch die Lotterieveranstaltungen nicht ihr Gepräge als begünstigte Einrichtung verliert (AEAO zu § 68 Tz. 10). Der Reinertrag der Veranstaltung ist unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke zu verwenden (OFD Rostock vom 22.01.2001). Zur Ermittlung des Reinertrages dürfen nur unmittelbar zusammenhängende Ausgaben berücksichtigt werden. Eine Lotterie oder Ausspielung kann von der Finanzverwaltung nur als Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 6 AO behandelt werden, wenn die Genehmigung der zuständigen Behörde vorgelegt wird. Zuständig für die Erteilung einer Genehmigung ist je nach Ausgestaltung und Ort der Lotterie oder Ausspielung die Gemeinde, die Bezirksregierung oder das Innenministerium des jeweiligen Bundeslandes. In einigen Bundesländern sind Lotterieveranstaltungen bis zu einer bestimmten Größenordnung per Verwaltungserlass pauschal genehmigt. Außerdem ist zu beachten, dass

- ein Loskontrollbuch zu führen ist,
- der Wareneinsatz mindestens 25 % der Ist-Einnahmen betragen muss,
- der Wert aller Lose pro Serie den Wert von EUR 38.347,00 (DM 75.000,00) nicht übersteigen darf,
- die Ausspielung, auch wenn sie mit einem anderen Zweckbetrieb zusammenhängt, grundsätzlich getrennt zu beurteilen ist,
- nur wenn die Tombola von untergeordneter Bedeutung ist, d.h. der Losverkauf nicht mehr als 20 % der Gesamterlöse des Zweckbetriebs erbringt, als dessen Teil aus Vereinfachungsgründen angesehen werden kann,
- die Hinweise in dem jeweiligen Bescheid der Genehmigungsbehörde zu beachten sind,
- wegen Entfallens der Lotteriesteuer (§ 18 Rennwett- und Lotteriegesezt) die Einnahmen aus der Ausspielung dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen (§§ 4 Nr. 9 lit. b, 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a Satz 1 UStG, vgl. koordin. Ländererlass, FinMin Hessen vom 18.02.2009, S-7242 a A – 004 – II 51, UR 2009, S. 539).

4.16 Selbstversorgungseinrichtungen

Landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern, sind nach § 68 Nr. 2 lit. a AO steuerbegünstigt. Voraussetzung ist jedoch, dass die Körperschaften Unterkunft und Verpflegung gewähren, da die Versorgungseinrichtungen andernfalls unnötig wären. Andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung erforderlich sind (z.B. Tischlereien, Schlossereien, Werkstätten oder auch Kantinen und Wäschereien), sind nach § 68 Nr. 2 lit. b AO steuerbegünstigt. Keine anderen Einrichtungen in diesem Sinne sind Verwaltungs- und Geschäftsstellen, da sie nach der Rechtsprechung des BFH den genannten Handwerksbetrieben nicht vergleichbar sind, sondern in ihnen Verwaltungstätigkeiten erbracht werden, die in dieser Art bei nahezu allen Wirtschaftsunternehmen anfallen (vgl. BFH vom 29.01.2009, BStBl. II 2009, S. 560).

Voraussetzung für die Begünstigung nach § 68 Nr. 2 AO ist jeweils, dass die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 % der gesamten Leistungen des Betriebes – einschließlich der an die Körperschaft selbst bewirkten – nicht übersteigen. Hierzu gehören auch Leistungsempfänger, die selbst eine steuerbegünstigte Körperschaft i.S.d. § 68 Nr. 2 AO sind (AEAO zu § 68 Tz. 4). Bei Überschreiten der 20%-Grenze liegt hinsichtlich aller an Dritte ausgeführten Leistungen ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Vor diesem gesetzlichen Hintergrund umfasst die Steuerbegünstigung nur Einrichtungen, die ihrer Art nach nicht regelmäßig ausgelastet sind und deshalb gelegentlich auch Leistungen an Dritte erbringen, nicht aber solche, die insbesondere personell für die dauerhafte Erbringung von Leistungen an Dritte ausgestattet sind (vgl. BFH vom 29.01.2009, a.a.O., betreffend § 68 Nr. 2 lit. b AO).

Bei Selbstversorgungsbetrieben im Sinne von § 68 Nummer 2 Buchstabe b Abgabenordnung, die bereits am 1. Januar 2010 bestanden haben, sollen bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2012 keine nachteiligen Folgen aus dem BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 - V R 46/06 - gezogen werden. Für nach dem 31. Dezember 2009 gegründete Selbstversorgungsbetriebe gilt diese Übergangsregelung nicht (Schreiben des BMF vom 12.04.2011, BStBl. I S. 538).

4.17 Verkauf von Wohlfahrtsbriefmarken

Aus sachlichen Billigkeitsgründen ist der Verkauf von Wohlfahrtsbriefmarken als Zweckbetrieb anzusehen. Die konsequente Anwendung der gesetzlichen Vorschriften wäre unangemessen. Insbesondere stehen keine Wettbewerbsgesichtspunkte gegen diese Einordnung (FinMin Niedersachsen vom 26.08.1991, FR 1991, 574).

4.18 Zeitschriften

Unentgeltliche Vereinszeitschriften als Mitteilungsblatt für deren Mitglieder sind dem steuerfreien ideellen Tätigkeitsbereich zuzuordnen. Betreibt die steuerbegünstigte Körperschaft jedoch entgeltliche Anzeigen- und Annoncenwerbung, so liegt insofern ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor (vgl. Ziffer 5.2.3).

Die Herausgabe von Druckschriften durch eine gemeinnützige Körperschaft mit inhaltlichem Bezug zu den von ihr verfolgten Zwecken kann die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs erfüllen. Entscheidend ist, ob die steuerbegünstigten Zwecke ohne die wirtschaftliche Betätigung nicht erreichbar wären (BFH vom 18.12.2002, I R 60 /01).

Soweit eine Zeitschrift entgeltlich verteilt wird, die ausschließlich über satzungsmäßige Aktivitäten des DRK berichtet, handelt es sich um einen steuerbefreiten Zweckbetrieb.

4.19 Zusammenwirken mehrerer steuerbefreiter Körperschaften

Mit Urteil vom 17.02.2010 (DStRE 2010, 755) hat der BFH entschieden, dass eine steuerbefreite Körperschaft, die eine andere steuerbefreite Körperschaft bei der Verwirklichung satzungsgemäßer Zwecke gegen Entgelt selbstständig und eigenverantwortlich unterstützt, nur dann einen Zweckbetrieb unterhalten kann, wenn sie hierdurch zugleich eigene satzungsgemäße Ziele verfolgt.

5 WIRTSCHAFTLICHE GESCHÄFTSBETRIEBE (§ 64 AO)

5.1 Allgemeines

Die Steuervergünstigungen gemäß §§ 51 ff. AO gelten grundsätzlich nur für den ideellen Bereich und die Vermögensverwaltung einer steuerbegünstigten Körperschaft. Eine über die bloße Verwaltung des eigenen Vermögens hinausgehende wirtschaftliche Betätigung ist als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen. Eine Steuerpflicht für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb besteht jedoch nicht, wenn und soweit ein Zweckbetrieb gegeben ist.

Das DRK ist ertragsteuerlich (d.h. hinsichtlich der Körperschaft- und Gewerbesteuer) nur mit seinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Sinne des § 64 AO steuerpflichtig. Es handelt sich hierbei um keine unmittelbare Zweckerfüllung mehr. Vielmehr werden die satzungsmäßigen Zwecke der steuerbegünstigten Körperschaften insoweit nur mittelbar, durch satzungsmäßige Verwendung der in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben erzielten Mittel, erfüllt.

Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass eine Körperschaft nicht steuerbegünstigt ist, wenn ihr steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ihr bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt ("Geprägetheorie"), ist im AEAO nicht mehr enthalten (BMF-Schreiben vom 17.01.2012, IV A 3 - S 0062/08/10007-12/IV C 4 - S 0171/07/0038-007). Allerdings verbietet das Gebot der Selbstlosigkeit eine vorrangige Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke zur Mehrung des eigenen Vermögens, so dass ein zu starkes Gewinnstreben schädlich ist. Vermögensverwaltung sowie Unterhaltung eines Nicht-Zweckbetriebs sind für die Gemeinnützigkeit nur dann unschädlich, wenn sie um des steuerbegünstigten Zwecks willen erfolgen und der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der steuerbegünstigten Aufgabe dienen. Erforderlich sind Tätigkeiten mit Gewinnen und die Vermögensverwaltung mit Überschüssen. Die Unterhaltung dauerdefizitärer wirtschaftlicher Aktivitäten ist damit unvereinbar, sofern diese keinen direkten Bezug zum steuerbegünstigten Hauptzweck haben. Es muss also - bezogen auf die gesamten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und alle vermögensverwaltenden Tätigkeiten - eine Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht gegeben sein.

5.2 Fördervereine, deren satzungsgemäßer Zweck in der Mittelbeschaffung für andere steuerbegünstigte Zwecke besteht, sind auch dann gemeinnützig, wenn zwar die Einnahmen überwiegend aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben herrühren (z.B. Getränkeverkauf auf einem Sommerfest), der ganzjährige Zeit- und Personalaufwand für die (ideelle) Spendensammlung (z.B. Spendenaktionen, Spendenaufrufe) jedoch überwiegt (vgl. AEAO Tz. 1 zu § 56, Tz. 1 zu § 58). Beispiele

Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind insbesondere die in den folgenden Ziffern 5.2.1 bis 5.2.30 aufgeführten Betätigungen:

5.2.1 Altkleidersammlungen mittels Container

Auf Stellplätzen, die nicht im Eigentum des DRK stehen, über welche es aber verfügen darf, werden zum Teil von einem gewerblichen Altkleiderhändler Kleidersammelcontainer aufgestellt, die mit dem Namenszug des DRK versehen sind. Das DRK leistet Hilfe bei der Auswahl der Stellplätze und übernimmt Leistungspflichten, wie z.B. Kontrolltätigkeiten hinsichtlich der Sauberkeit der aufgestellten Container. Für die dem Altkleiderhändler eingeräumte Nutzungsmöglichkeit erhält das DRK eine Vergütung.

Gehen nach der vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Altkleiderhändler und dem DRK die in die Container eingeworfenen Textilien mit dem Einwurf in das Eigentum des DRK über und findet mit Leerung der Container ein Eigentumsübergang auf den Altkleiderhändler statt, der ein festgelegtes Entgelt an das DRK bezahlt, so wird durch die Vermittlung von Stellplätzen für Container auf fremdem Grund und Boden, Vergabe von Namensrechten, Betreuungstätigkeiten und Werbung für die Sammlung von Altkleidern ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eigener Art begründet, für den die Pauschalregelung des § 64 Abs. 5 AO nicht in Anspruch genommen werden kann (OFD Frankfurt a.M., 14.11.2001, DB 2002, 351).

5.2.2 Altmaterialsammlungen

Wird Altmaterial von vornherein mit dem Ziel gesammelt, es zu veräußern, um Mittel für die steuerbegünstigte Tätigkeit zu beschaffen, liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor (BFH vom 26.02.1992, BStBl. II 1992, 693).

Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle können (Wahlrecht) gemäß § 64 Abs. 5 AO in Höhe des branchenüblichen Gewinns geschätzt werden (Reingewinnschätzung). Der branchenübliche Reingewinn ist bei der Verwertung von Altpapier mit 5 % und bei der Verwertung von anderem Altmaterial (Kleider, Schrott, Glas) mit 20 % der Einnahmen anzusetzen (AEAO Tz. 27 zu § 64). Zu den maßgeblichen Einnahmen gehört nicht die im Bruttopreis enthaltene Umsatzsteuer (AEAO zu § 64 Tz. 35).

Die Sonderregelung ist nur anzuwenden, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dies beantragt (vgl. BMF vom 25.05.1995, BStBl. I 1995, 630). Sie gilt nur für Altmaterialsammlungen (Sammlung und Verwertung von Lumpen, Altpapier und Schrott) und nicht für den Einzelverkauf gebrauchter Waren (AEAO zu § 64 Tz. 25). Um einen solchen Einzelverkauf handelt es sich beispielsweise auch bei dem Verkauf gesammelter Waren im Rahmen eines fest eingerichteten Second-Hand-Ladens sowie eines Basars oder Flohmarktes (vgl. BFH vom 11.02.2009, BStBl. II 2009, 516).

Wird der Überschuss nach § 64 Abs. 5 AO geschätzt, sind dadurch auch die tatsächlichen Aufwendungen für die Altmaterialsammlungen und -verwertung abgegolten. Sie können nicht zusätzlich abgezogen werden. Die mit der Altmaterialsammlung zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben sind daher gesondert aufzuzeichnen. Die genaue Höhe der Einnahmen wird zudem als Grundlage für die Reingewinnschätzung benötigt. Die Ausgaben dürfen das Ergebnis der anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nicht mindern (AEAO zu § 64 Tz. 34 Satz 3).

Anstelle der pauschalen Sonderregelung, die im Regelfall günstiger sein dürfte, kann der Gewinn auch nach allgemeinen Grundsätzen ermittelt werden. Dies kann von Vorteil sein, wenn z.B. andere steuerbegünstigte Aktivitäten zu Verlusten führen und diese nicht durch Gewinne anderer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ausgeglichen werden können.

5.2.3 Anzeigengeschäft

Die in unentgeltlich oder entgeltlich verteilten Zeitschriften/Programmheften betriebene Anzeigenwerbung stellt einen gesonderten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Werbung“ dar, wenn das Anzeigengeschäft von der steuerbegünstigten Körperschaft in eigener Regie betrieben wird. Gleiches gilt für die Überlassung von Werbeflächen und die Zurverfügungstellung von Lautsprecheranlagen (BFH vom 02.07.1997, I R 67/96; BFH vom 16.04.2008, BStBl. 2008 II, 909).

Wird dagegen das Werberecht als solches gegen Entgelt auf einen Verlag übertragen, gewissermaßen „verpachtet“, und trägt dieser das Unternehmerrisiko bezüglich des Anzeigenteils, so sind die dem DRK zufließenden Einnahmen dem steuerfreien Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen (BFH vom 08.03.1967, BStBl. II 1967, 373). Dies gilt jedoch nur dann, wenn dem Werbeunternehmer ein angemessener Gewinn verbleibt (AEAO Tz. 9 zu § 67a). Ein angemessener Gewinn kann angenommen werden, wenn dem Werbeunternehmer ein Gewinn von mindestens 10 % des Überschusses aus dem jeweiligen Werbegeschäft verbleibt. Maßgebend sind dabei die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (vgl. auch Ziffer 3.5). Die Einnahmen aus dem Verkauf der Zeitschrift sind dann aufzuteilen zwischen dem redaktionellen Teil und den Inseraten.

5.2.4 Beschaffungsstellen

Beschaffungsstellen, die von den nachgeordneten selbstständigen Untergliederungen benötigte Gegenstände (z.B. Zelte, Uniformen, Krankenliegen, Medizin) zentral einkaufen, sind nicht steuerbegünstigt, da der Betrieb einer Beschaffungsstelle weder unentbehrlich noch das einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks ist (AEAO zu § 65 Tz. 3 S. 3) Die Versorgung der DRK-eigenen Einrichtungen und Untergliederungen durch die zentrale Beschaffungsstelle wird ertragsteuerlich allerdings nur erfasst, wenn ein Gewinn entsteht.

5.2.5 Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Die Beteiligung an einer nicht steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft stellt nur dann einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit ihr tatsächlich entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird (in der Regel bei Personalunion in der Geschäftsführung) oder eine Betriebsaufspaltung vorliegt (AEAO Tz. 3 Satz 3 ff. zu § 64). In diesem Fall unterliegt auch die Veräußerung der Beteiligung der Steuerpflicht (OFD Münster vom 29.09.1982, StEK, KSt 1977, § 5 Nr. 43). Eine Steuerpflicht ergibt sich nicht, wenn die Beteiligung an einer Körperschaft besteht, die selbst steuerbegünstigt ist oder ausschließlich der Vermögensverwaltung dient (AEAO Tz. 3 Satz 5 und 6 zu § 64). Im Übrigen vgl. Ziffer 3.7.1.

5.2.6 Beteiligungen an Personengesellschaften

Die Beteiligung einer steuerbefreiten Körperschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft begründet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dies gilt auch für Kommanditbeteiligungen (BFH vom 27.03.2001, I R 78/99). Mit Urteil vom 25. 5. 2011 (BFH vom 25.05.2011, IR 60/10) hat der BFH entschieden, dass die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten PersGes. i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 AO ist, mit dem sie i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG partiell steuerpflichtig wäre. Was im Urteilsfall für eine gemeinnützige Stiftung entschieden wurde, gilt gleichermaßen für sämtliche gemeinnützigen Körperschaften hinsichtlich deren partieller Steuerpflicht i. S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG und § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Ob diese gewerblichen Einkünfte bei der gemeinnützigen Körperschaft als Gesellschafterin einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet haben oder steuerfrei sind, weil sie in der Vermögensverwaltung oder einem Zweckbetrieb erzielt worden sind, ist außerhalb des Feststellungsverfahrens zu entscheiden, d. h. für Zwecke der KSt allein auf der Ebene der gemeinnützigen Körperschaft in deren KSt-Bescheid (BFH vom 11.04.2005, BStBl. II 2005, S. 679). Auch bei einer Beteiligung an einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft gilt dies entsprechend (AEAO Tz. 3 Sätze 1 bis 3 zu § 64). Ob eine steuerbegünstigte Körperschaft mit der Beteiligung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, wird im einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid entschieden (BFH vom 27.07.1988,

BStBl. II 1989, 134; vgl. auch Ziffer 3.7.2), wobei die Feststellung gewerblicher Einkünfte für die Personengesellschaft im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung keine Bindungswirkung für die Beurteilung einer Beteiligung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entfaltet (Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 23.06.2010, Revision eingelegt)

5.2.7 Betrieb eines geerbten Unternehmens

Erbt eine steuerbegünstigte Körperschaft einen gewerblichen Betrieb (z.B. einen Gebrauchtgüterhandel) und führt sie ihn – auch nur bis zum Verkauf – weiter, so stellen die erzielten Einnahmen solche aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (BFH vom 30.11.1989, BStBl. II 1990, 246).

5.2.8 Blutalkoholuntersuchungen

Von der Zweckbetriebsvorschrift des § 68 Nr. 9 AO (Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen) sind alle Tätigkeiten, die für die Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke nicht notwendig sind oder der zusätzlichen Mittelbeschaffung dienen, ausgeschlossen. Hierzu zählen auch „einfache“ Dienstleistungen wie z.B. Blutalkoholuntersuchungen. Diese Tätigkeiten stellen stets einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 64 AO dar (BFH vom 14.03.1990, BStBl. II 1990, 866; BFH vom 21.09.1989, BStBl. II 1990, 95).

5.2.9 Entgeltliche Überlassung von Parkraum

Die entgeltliche Überlassung von Parkraum ohne feste Zuordnung eines bestimmten Parkplatzes an Bedienstete ist noch dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen (OFD Hannover vom 26.01.1999, DB 1999, 506).

Dagegen ist der Betrieb eines Parkhauses oder das Unterhalten bewachter Parkplätze eine wirtschaftliche Tätigkeit.

5.2.10 Entgeltliche Überlassung von Werbeflächen an Dritte ohne Einschaltung eines unabhängigen Werbeunternehmers

Eine die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs rechtfertigende nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen liegt nicht schon dann vor, wenn der Steuerpflichtige einen Gewinnanteil als Gegenleistung dafür erhält, dass er fortlaufend die Werbung durch Dritte lediglich duldet (FG München vom 22.09.2003, rechtskräftig).

Anderer Ansicht war der BFH in seinem Urteil vom 13.03.1991, welches allerdings laut eines koordinierten Ländererlasses des FinMin BW S-0183/3 vom 14.01.1992 von der Finanzverwaltung nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewendet wird. Dies hat zur Folge, dass Einnahmen aus der Verpachtung von Werberechten weiterhin der steuerfreien Vermögensverwaltung zuzurechnen sind.

Beteiligt sich der Steuerpflichtige jedoch aktiv an der Gewinnung von Werbekunden oder an der Abwicklung des Werbegeschäfts, schließt dies die Annahme einer vermögensverwaltenden Tätigkeit aus (FG München vom 22.09.2003).

5.2.11 Gebrauchtwarenhandel

Das Unterhalten eines fest eingerichteten Ladenlokals oder das Abhalten regelmäßiger Verkaufsanstaltungen wie Basare, Trödelmärkte oder Flohmärkte mit Einzelverkauf oder die Versteigerung gebrauchter oder gespendeter Sachen stellt einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (vgl. auch Ziffer 5.2.2).

5.2.12 Gesellige Veranstaltungen

Gesellige Veranstaltungen sind solche, bei denen die Pflege der Geselligkeit und Kameradschaft im Vordergrund steht und die nicht steuerbegünstigten Zwecken dienen. Bewirtungen bei kulturellen und geselligen Veranstaltungen sind stets als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen.

Ausgaben für entgeltliche gesellige Veranstaltungen sind dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen.

Entgeltliche gesellige Veranstaltungen begründen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, soweit sie nicht in erster Linie zur Betreuung behinderter Personen durchgeführt werden (z.B. Bewirtung bei Altennachmittagen in Altenheimen oder Behinderteneinrichtungen). Diese sind unter den Voraussetzungen der §§ 65, 66 AO Zweckbetrieb.

Von den Verbänden durchgeführte Vereinsfeste, Straßenfeste, Sonnwendfeiern, Waldfeste, Sommernachtsfeste, Modeschauen, Bauernmärkte, Faschingsbälle, Benefizveranstaltungen und Gartenfeste stellen daher wirtschaftliche Geschäftsbetriebe dar.

Die Veranstaltung geselliger Zusammenkünfte, die der Pflege des internen Zusammenlebens der Mitglieder der Körperschaft dienen und nur von untergeordneter Bedeutung sind (§ 58 Nr. 8 AO), sind jedenfalls unabhängig vom Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes nicht schädlich für die Gemeinnützigkeit, auch wenn die einzelne Veranstaltung im vorgenannten Sinne steuerpflichtig ist.

Unentgeltliche gesellige Veranstaltungen sind dem steuerneutralen ideellen Vereinsbereich zuzurechnen. Hierbei kann sich allerdings das Problem unzulässiger Mitgliederzuwendungen ergeben (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO). Dies gilt jedoch nicht, soweit es sich um bloße Annehmlichkeiten handelt, wie sie im Rahmen der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind (AEAO zu § 55 Tz. 9 Satz 2). Ein eventueller Verlust durch verbilligte Leistungen an Mitglieder wäre steuerlich als Sitzungsaufwand nicht abzugsfähig oder könnte zur Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen führen.

5.2.13 Gewerblicher Grundstückshandel

Eine steuerbegünstigte Körperschaft verlässt, wie jeder Privatmann auch, den Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung, wenn die Grenzen zum gewerblichen Grundstückshandel überschritten werden. Dies ist dann der Fall, wenn die Substanzverwertung gegenüber der Fruchtziehung im Vordergrund steht (BMF vom 20.12.1990, BStBl. I 1990, 884). Die einkommensteuerlichen Abgrenzungskriterien (insbesondere Drei-Objekt-Grenze) sind anwendbar.

5.2.14 Internet-Sponsoring

Aktive Werbeleistungen der steuerbegünstigten Körperschaft begründen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die bloße Duldung bzw. Nutzungsüberlassung im Zusammenhang mit der Werbung eines Dritten ist dem steuerneutralen Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Ausführliche Regelungen hierzu finden sich im sogenannten Sponsoring-Erlass des BMF vom 18.02.1998 (BStBl. I 1998, 212; siehe Anlage). Im Zusammenhang mit so genanntem „Internet-Sponsoring“ wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dann begründet, wenn man durch Anklicken eines Links zu den Werbeseiten des Sponsors gelangt. Wird lediglich das Logo des Sponsors auf den Internetseiten der steuerbegünstigten Körperschaft eingeblendet, ohne dass durch Anklicken eines Links zu den Werbeseiten des Sponsors gelangt werden kann, so sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen noch dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen (FinMin Bayern vom 11.02.2000, DB 2000, 548; vgl. auch FG München vom 15.05.2006, EFG 2006, 1362; BFH vom 07.11.2007, BStBl. II 2008, 949). Zum Sponsoring allgemein vgl. Ziffer 5.2.20.

5.2.15 Krankenhäuser

Geräte- und Personalüberlassung an ärztliche Gemeinschaftspraxis

Mit Urteil vom 06.04.2005 hat der BFH (I R 85/04, DStR 2005, 1002) entschieden, dass die entgeltliche (Mit-)Überlassung eines medizinischen Großgeräts und nichtärztlichen medizinisch-technischen Personals an eine ärztliche Gemeinschaftspraxis durch ein Krankenhaus einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt, wenn neben der reinen Vermietungstätigkeit weitere Leistungen in erheblichem Maß erbracht werden. Die entgeltliche Überlassung von Geräten und Personal ist auch weder

Zweckbetrieb gemäß den Katalogen in §§ 66 bis 68 AO noch Zweckbetrieb gemäß der allgemeinen Regelung in § 65 AO. Letzteres scheidet an der Erforderlichkeit der Tätigkeit zur Zweckverwirklichung, da es dabei nicht auf die Erforderlichkeit des durch die Überlassung erzielten Entgelts ankommt, sondern auf die Tätigkeit an sich. Die im zugrunde liegenden Sachverhalt gegebene Nutzungsüberlassung dient dem BFH zufolge in ihrer Gesamtrichtung nicht den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken des Krankenhauses, da ein Krankenhaus auch ohne die Vermietung von Geräten betrieben werden kann.

Geräte- und Personalüberlassung an Belegärzte

Zur Überlassung von Sachmitteln bzw. Personal durch Krankenhäuser hatte vor Ergehen der BFH-Entscheidung bereits ein bundeseinheitlich abgestimmter Erlass des Finanzministeriums NRW vom 09.03.2005 (DB 2005, 582) Stellung genommen. Auch die Überlassung von Sachmitteln bzw. Personal an Belegärzte führt danach zu Einkünften aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb, da es im Hinblick auf die Tätigkeit der Belegärzte an einer eigenen Zweckverwirklichung durch das Krankenhaus mangelt. Die Entgelte, die das Krankenhaus mit der Überlassung von Sachmitteln und Personal erzielt, unterliegen der Umsatzsteuer mit dem Regelsteuersatz von 19 %, da kein „eng verbundener Umsatz“ i.S.d. § 4 Nr. 14 UStG vorliegt (BMF-Schreiben vom 26.06.2009, BStBl I, 2009, 756).

Der Erlass äußert sich auch zur Einordnung von Krankenhäusern als Zweckbetrieb. Gemäß § 67 Abs. 1 AO ist bei Krankenhäusern maßgeblich, dass mindestens 40 % der jährlichen Belegungs- und Berechnungstag auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 Krankenhausentgeltgesetz, § 10 Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden. Bei der Prüfung der 40%-Grenze dürfen die Belegungs- und Berechnungstage, die auf Patienten von Belegärzten oder eingemieteten Gemeinschaftspraxen entfallen, nur dann einbezogen werden, wenn diese die ärztlichen Leistungen über Krankenschein oder entsprechend den für Kassenabrechnungen geltenden Vergütungssätze abrechnen. Rechnen die Belegärzte ihre Leistungen nach der Gebührenordnung der Ärzte ab, steht dies der Inanspruchnahme von Wahlleistungen gleich und ist somit schädlich im Hinblick auf die 40%-Grenze.

Geräte- und Personalüberlassung an Chefärzte

Die entgeltliche Sachmittel- und Personalgestellung von Krankenhäusern an Chefärzte zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber stationären Krankenhauspatienten ist dem Zweckbetrieb nach § 67 AO zuzurechnen, da der Vertrag über die gesondert abrechenbaren Wahlleistungen ausschließlich zwischen dem Krankenhaus und dem Patienten zustande kommt (FinMin NRW vom 09.03.2005, DB 2005, 582). Der Chefarzt wird in die Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks als Hilfsperson gemäß § 57 Abs. 1 Satz 2 AO eingeschaltet, so dass dem Zweckbetrieb Krankenhaus im Sinne von § 67 AO sein Tätigwerden wie eigenes Wirken zuzurechnen ist.

Erfolgt eine entgeltliche Überlassung zum Betrieb einer ambulanten Praxis des Chefarztes im Krankenhausgebäude, begründet dies nach Auffassung der Finanzverwaltung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Krankenhauses. Die Behandlungsverträge innerhalb einer ambulanten Praxis

werden im Namen und auf Rechnung des Chefarztes geschlossen. Das Krankenhaus wird damit nicht mehr selbst unmittelbar tätig und die Tätigkeit des Chefarztes kommt nicht in erster Linie den Krankenhauspatienten zugute, sondern den eigenwirtschaftlichen Zwecken des Chefarztes, weshalb ein Zweckbetrieb zu verneinen sein soll (FinMin NRW vom 09.03.2005, DB 2005, 582). Ein anteiliger Abzug von Aufwendungen als Betriebsausgaben ist auch nach Meinung der Finanzverwaltung möglich, wenn eine Mitveranlassung durch den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb besteht und ein objektiver Maßstab für die Aufteilung der Aufwendungen vorhanden ist.

Entgeltliche Überlassung von Fernsehgeräten/Telefonen an Patienten

Stellen Krankenhäuser ihren Patienten auf Wunsch gegen Entgelt Telefone oder Fernsehgeräte zur Verfügung, wird mit dieser Tätigkeit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet. Ein Zweckbetrieb liegt nicht vor, da die steuerbegünstigten Zwecke auch ohne Überlassung dieser Geräte verwirklicht werden könnten (FinMin NRW vom 09.03.2005, DB 2005, 582). Die Überlassung von Telefonen und Fernsehgeräten fällt auch nicht in den Bereich der ärztlichen oder pflegerischen Leistungen im Sinne des § 67 AO. Die Finanzverwaltung hat im Übrigen keine Bedenken, die übliche Überlassung von Telefonen und Fernsehgeräten bei der Prüfung der 40%-Grenze des § 67 Abs. 1 AO außer Betracht zu lassen.

5.2.16 Nebenbetriebe, Cafeterien, Kioske

Nebenbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften, wie z.B. Hotels und Restaurants in Altenheimen für Nicht-Heimbewohner, Kantinen, Blumenläden usw., stellen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn keine unmittelbare Zweckerfüllung erfolgt (RFH vom 01.03.1938, RStBl III 1938, 477).

Die steuerliche Behandlung von Cafeterien und Kiosken in Altenheimen, die für die Allgemeinheit zugänglich sind, richtet sich nach AEAO Nr. 2 zu § 69 Nr. 1 AO, wonach diese als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln sind (vgl. auch BFH-Urteil vom 24.01.1990, BStBl II 1990, 470 und Beschluss des FG Saarland vom 04.08.2003 – 1V145/03).

Nach einer Verfügung der OFD Koblenz vom 28.07.2004, S-0183A – St 33 1 gilt dies für Cafeterien und Kioske in Krankenhäusern entsprechend. Cafeterien bzw. Kioske sind „für die Allgemeinheit“ zugänglich, wenn neben den Patienten des Krankenhauses bzw. den Bewohnern des Altenheims auch deren Besucher diese Angebote nutzen können.

5.2.17 Not- und Bereitschaftsdienst, Notfallrettungsdienst

Not- und Bereitschaftsdienste dienen der ärztlichen Versorgung, insbesondere außerhalb der üblichen Sprechzeiten. Sie ersetzen damit die Besuche des Hausarztes zu bestimmten Zeiten. Der von gemein-

nützigen Körperschaften unterhaltene Fahrdienst für diesen ärztlichen Notfalldienst stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar (OFD Frankfurt/Main vom 21.10.2002).

Der Notfallrettungsdienst umfasst die bedarfsgerechte und wirtschaftliche Versorgung der Bevölkerung mit Leistungen der Notfallversorgung und des Krankentransportes durch Kranken-, Rettungs- und Notarztwagen sowie Notarzteinsatzfahrzeuge. Hierbei handelt es sich um einen Zweckbetrieb nach § 66 AO (OFD Frankfurt/Main vom 21.10.2002).

5.2.18 Pkw-Werbung

Beispiel:

Ein Werbeunternehmer schließt mit anderen gewerblichen Unternehmen Werbeverträge ab. Die Werbung erfolgt auf Karosserien von eigens dafür angeschafften Fahrzeugen (Pkw, Kleinbus). Damit die Fahrzeuge in ausreichendem Maße im Umkreis bewegt werden, werden sie z.B. dem DRK oder einer sonstigen steuerbegünstigten Körperschaft mit besonderem Überlassungsvertrag kostenlos zur Verfügung gestellt. Diese verpflichtet sich, die Fahrzeuge über den zu eigenen Zwecken notwendigen Umfang hinaus einzusetzen oder es werbewirksam abzustellen (OFD Frankfurt/Main vom 13.05.1998, DB 1998, 1208; OFD Frankfurt/Main vom 30.09.2003).

Die steuerbegünstigte Körperschaft hat nur die Betriebskosten zu tragen. Nach Ablauf der Werbeverträge (i.d.R. fünf Jahre) geht das Eigentum an den Fahrzeugen auf die steuerbegünstigte Körperschaft unentgeltlich über.

Lösung:

Die Nutzung der Fahrzeuge durch das DRK bzw. die steuerbegünstigte Körperschaft führt zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Sie leistet durch die werbewirksame Nutzung der Fahrzeuge einen wesentlichen und aktiven Beitrag zum Erfolg der Werbemaßnahmen. Dieser Beitrag überschreitet den Rahmen einer Vermögensverwaltung.

Gehen die Fahrzeuge sofort in das (zivilrechtliche oder wirtschaftliche) Eigentum der Körperschaft über, ist bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG im Jahr des Zuflusses/der Übergabe der gemeine Wert als Einnahme im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anzusetzen. Bei Bilanzierung erfolgt Gewinnabgrenzung entsprechend der Laufzeit des „Werbevertrages“. Werden die Fahrzeuge dagegen erst nach fünf Jahren übereignet, gehören zunächst die ersparten Aufwendungen (geldwerte Vorteile) zu den Betriebseinnahmen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und zusätzlich später der dann aktuelle gemeine Wert der Fahrzeuge im Zeitpunkt des Übergangs auf die Körperschaft.

Zu den ersparten Aufwendungen gehört die jährliche AfA für das Fahrzeug nur, wenn die Körperschaft die übrigen Kosten (Steuer, Versicherungen, Betriebs- und Reparaturkosten) selbst tragen muss. Von den anzusetzenden Betriebseinnahmen können als Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Ge-

schäftsbetrieb „Werbung“ die tatsächlichen mit der Werbung zusammenhängenden Ausgaben, mindestens jedoch 25 % der Einnahmen, als Kostenpauschale abgezogen werden.

Die Werbefirma erbringt bereits mit Übergabe des Fahrzeuges zu Beginn des Nutzungszeitraumes eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs.1 UStG an die betreffende Institution, wenn schon zu diesem Zeitpunkt das wirtschaftliche Eigentum an dem Fahrzeug auf die Institution übergeht, weil die Vertragslaufzeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Fahrzeuges entspricht (OFD Frankfurt/Main vom 30.09.2003, OFD Karlsruhe vom 28.01.2009). Die für das Leasing entwickelten Grundsätze sind hierfür entsprechend anzuwenden (vgl. A. 3.5 Abs. 5 UStAE).

5.2.19 Reisedienste

Reisedienste zur Beförderung von behinderten oder alten Menschen als Teil einer touristischen Reiseveranstaltung sind gemäß Erlass des StaMinF Bayern vom 25.06.1983 (DStZ/E 1983, 251) als wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einzustufen.

5.2.20 Sponsoring

Allgemeines

Mit Schreiben vom 18.02.1998 (DStR 1998, 454) hat das Bundesministerium der Finanzen zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsorings Stellung genommen (sog. Sponsoring-Erlass, siehe Anlage). Sponsoring ist danach die Gewährung von Entgelt oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen, wobei mit der Förderung regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 11.02.2000 (KStK § 55 Abs. 1 Nr. 9 KStG Karte 24.1.1.) zu Zweifelsfragen ergänzend Stellung genommen (Internet-Sponsoring; vgl. Ziffer 5.2.14).

Auf Seiten des Sponsors können die mit dem Sponsoring gemachten Aufwendungen Betriebsausgaben, Spenden oder steuerlich nicht abziesbare Kosten der Lebensführung sein. Um Betriebsausgaben handelt es sich dann, wenn sich der Sponsor durch die Maßnahme wirtschaftliche Vorteile verspricht, wie etwa einen erhöhten Bekanntheitsgrad (FG Hessen vom 23.11.1998, EFG 1999, 496).

Beim Empfänger (z.B. DRK) können die erhaltenen Leistungen, wenn dieser eine steuerbegünstigte Körperschaft ist, steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich oder der Vermögensverwaltung oder steuerpflichtige Einnahmen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sein.

Das Bundesministerium der Finanzen stellt in seinem Schreiben ausdrücklich klar, dass die steuerliche Behandlung der Leistungen beim Empfänger (hier DRK) grundsätzlich nicht davon abhängt, wie die

entsprechenden Aufwendungen beim leistenden Unternehmen behandelt werden (kein Korrespondenzprinzip).

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung grundsätzlich vor, wenn die Körperschaft aktiv an Werbemaßnahmen mitwirkt bzw. konkrete Werbeleistungen erbringt (OFD Frankfurt/Main vom 18.03.2009). Was unter Mitwirkung zu verstehen ist, war heftig umstritten. Das Bundesministerium der Finanzen hat folgende Billigkeitsregelung getroffen: Kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, sondern eine (steuerunschädliche) Vermögensverwaltung liegt vor, wenn der Empfänger der Leistungen z.B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung, erfolgen (Duldungsleistungen).

Eine steuerunschädliche Vermögensverwaltung liegt des Weiteren auch dann vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor nur die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken in der Weise gestattet, dass der Sponsor selbst zu Werbezwecken oder zur Imagepflege auf seine Leistungen an die Körperschaft hinweist.

Jegliche Mitwirkungsmaßnahmen, die über das oben Gesagte hinausgehen, begründen jedoch grundsätzlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen kann die Körperschaft jedoch vom Gewinnermittlungswahlrecht nach § 64 Abs. 6 AO Gebrauch machen (AEAO Tz. 29 Satz 3 zu § 64). Dabei kann der Gewinn pauschal mit 15 % der Einnahmen angesetzt werden. Durch die Änderung ergibt sich eine Entlastung der Sponsoringteilnahme steuerbegünstigter Körperschaften.

Zu beachten ist, dass die ertragsteuerlichen Abgrenzungskriterien nicht auf die umsatzsteuerlichen Bestimmungen zum Leistungsaustausch übertragbar sind. Dies hat zur Folge, dass die Sponsoringeinnahmen auch dann der Umsatzsteuer unterliegen können, wenn sie ertragsteuerlich dem steuerbefreiten Bereich zuzuordnen sind. Umsatzsteuerlich ist ausschlaggebend, ob eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit sowie ein Leistungsaustausch vorliegen.

Verpflichtet sich die Körperschaft zu konkreten Werbemaßnahmen oder führt er auch ohne ausdrückliche Vereinbarung solche Leistungen aus, findet eindeutig ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch statt. Eine Leistung gegen Entgelt liegt auch vor, wenn die Körperschaft sich dazu verpflichtet, die Benutzung ihres Namens oder Logos durch den Sponsor zu dulden. Der anzuwendende Steuersatz richtet sich nach der gemeinnützigkeitsrechtlichen Zuordnung, d. h. ist das Sponsoring dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, beträgt der Steuersatz 19 %, ansonsten 7 %.

Für den Sponsor und den Empfänger optimale Gestaltungen

Der Sponsor wird versuchen seine Sponsoringaufwendungen regelmäßig als Betriebsausgaben geltend zu machen. Hingegen wird der Empfänger (hier das DRK) daran interessiert sein, dass die Zuwendungen des Sponsors bei ihm steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich oder im Bereich der Vermögensverwaltung sind.

Diese Zielsetzungen lassen sich auf zwei Wegen erreichen. Zum einen ist der Betriebsausgabenabzug für den Sponsor gesichert, wenn das DRK auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor hinweist und diese Hinweise mit dem Logo oder dem Emblem des Sponsors verbunden werden.

Zum anderen kann der Sponsor seine Aufwendungen als Betriebsausgaben abziehen und das DRK die Aufwendungen steuerfrei vereinnahmen, wenn das DRK dem Sponsor nur die Nutzung des Namens zu Werbezwecken in der Weise gestattet, dass der Sponsor selbst zu Werbezwecken oder zur Imagepflege auf seine Leistungen an das DRK hinweist.

5.2.21 Veräußerung geerbter Gegenstände

Werden von Todes wegen zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke zugewendete Gegenstände veräußert, so stellen diese Veräußerungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn sie für sich allein gesehen nachhaltig sind (BFH vom 09.09.1993, BStBl. II 1994, 57).

5.2.22 Verkauf von Wirtschaftsgütern

Der Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist ebenfalls steuerpflichtig, da die Anschaffungskosten steuerlich in Abzug gebracht werden konnten. Der Verkauf von Wirtschaftsgütern des ideellen Bereichs und der Vermögensverwaltung ist ertragsteuerfrei.

Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem unternehmerischen Bereich unterliegt gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a Satz 2 UStG der Umsatzsteuer.

Korrespondierend dazu ist die Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem steuerbegünstigten / nichtunternehmerischen Bereich nicht umsatzsteuerbar (vgl. A. 2.10 Abs.1 UStAE, sog. Hilfgeschäfte).

5.2.23 Vermietung beweglicher Gegenstände

Die kurzfristige entgeltliche Überlassung von beweglichen Gegenständen, insbesondere von Fahrzeugen, an nicht steuerbegünstigte Körperschaften stellt i.d.R. einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

dar. Hierzu zählt z.B. auch die Vermietung eines Pkw-Notarzteinsatzfahrzeuges an einen niedergelassenen Arzt, welches dieser neben seinen Notarzteinsätzen auch für die eigene Praxis verwenden darf.

Die entgeltliche Nutzungsüberlassung eines medizinischen Großgerätes (hier: Magnetresonanztomographen) einschließlich der Zurverfügungstellung qualifizierten, medizinisch-technischen Personals durch ein gemeinnütziges Krankenhaus an eine ärztliche Praxisgemeinschaft oder an Belegärzte erfolgt ebenfalls nicht im Rahmen eines Zweckbetriebes, sondern wird im Rahmen eines von der Steuerbefreiung ausgenommenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erbracht (BFH vom 06.04.2005, BStBl. II 2005, S. 545, vgl. auch Abschnitt 5.2.15).

5.2.24 Vermietung von Standplätzen

Einnahmen durch die Vermietung von Standplätzen bei Kongressen, Messen und Ausstellungen stellen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.

5.2.25 Vermietung von Räumen bei Betriebsaufspaltung

Die dauerhafte Vermietung von Wirtschaftsgütern ist zwar grundsätzlich eine vermögensverwaltende Tätigkeit. Wenn die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt sind, wird aber auch bei der Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften eine der Art nach vermögensverwaltende Tätigkeit als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt (AEAO Tz. 3 zu § 64 und Verfügung vom 29.08.2003 der OFD München S-2729 – 41 St 42 zur Überlassung von einem Zweckbetrieb gewidmeten Räumlichkeiten einschließlich Inventar an eine von der gemeinnützigen Körperschaft beherrschte steuerpflichtige Dienstleistungs-GmbH). Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung sind nicht anzuwenden, wenn sowohl das Betriebs- als auch das Besitzunternehmen steuerbegünstigt sind. Dies gilt aber nur insoweit, als die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt werden (AEAO zu § 64 Tz. 3).

5.2.26 Versicherungen

Der Abschluss oder die Vermittlung von Versicherungen für Vereinsmitglieder ist nicht steuerbegünstigt. Die verbilligte Gewährung von Versicherungsschutz ist kein begünstigter Zweck.

5.2.27 Werbeaufdrucke auf Losen

Durch Werbeaufdrucke auf Losen erzielte Werbeeinnahmen gehören ebenfalls zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei der Tombola um einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb gemäß § 68 Nr. 6 AO handelt.

5.2.28 Wohltätigkeitsveranstaltungen

Wohltätigkeitsveranstaltungen, Benefizveranstaltungen oder öffentliche Feste sind grundsätzlich wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, auch wenn der Erlös – soweit er die Kosten übersteigt – zur Finanzierung der steuerbegünstigten Zwecke dient.

Eine Aufteilung der Eintrittsgelder und sonstigen Einnahmen in einen Entgelts- und einen Spendenanteil, wie früher beim „Chrysanthenenball“, ist nach der Rechtsprechung des BFH nicht mehr zulässig (BFH vom 25.08.1987, BStBl. 1987 II, 850). Eine Spende ist nur noch dann möglich, wenn neben dem festen Eintrittsgeld/Kaufpreis zusätzlich freiwillige Zahlungen erfolgen.

5.2.29 Zentrale Gehaltsabrechnungs- und Buchstellen, artverwandte Tätigkeiten

Zentrale Gehaltsabrechnungs-, Buchstellen und artverwandte Tätigkeiten sind mangels unmittelbarer Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nicht steuerbegünstigt, sondern stellen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe dar (FG Nürnberg vom 04.08.2006, EFG 2007, 459; BFH vom 29.01.2009, BStBl II, 560).

5.2.30 Zentralwäschereien, Krankenhausapotheken

Soweit keine Innenumsätze oder Eigenverbrauch vorliegen, handelt es sich hier ebenfalls um steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, auch wenn Außenumsätze ausschließlich an ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaften erfolgen (FG Düsseldorf vom 08.05.1991, EFG 1992, 99; BFH vom 18.10.1990, BStBl. II 1991, 157 und 268). Ggf. kommt eine Steuerbegünstigung nach § 68 Nr. 2 lit. b AO in Betracht, sofern die 20%-Grenze nicht überschritten wird (Selbstversorgungseinrichtung).

5.3 Besteuerungsgrenze

Auch für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ist keine Körperschaft- und Gewerbesteuer zu zahlen, wenn die insgesamt erzielten Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer EUR 35.000,00 pro Jahr nicht übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO, sog. Bagatellgrenze).

Zu den Einnahmen gehören leistungsbezogene Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer (AEAO Tz. 15 und 16 zu § 64). Nicht dazu gehören:

- Erlöse aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs;
- Betriebskostenzuschüsse sowie Zuschüsse für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs;
- Investitionszulagen;
- Darlehenszuflüsse;

- Entnahmen i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG;
- Rücklagenauflösungen;
- Betriebsausgabenerstattungen, z.B. Gewerbe- oder Umsatzsteuer;
- Versicherungsleistungen mit Ausnahme des Ersatzes von leistungsbezogenen Einnahmen.

Macht eine Körperschaft von der Möglichkeit der pauschalierten Gewinnermittlung nach § 64 Abs. 5 und 6 AO Gebrauch, sind für die Prüfung, ob die Besteuerungsgrenze im Sinne des § 64 Abs. 3 AO überschritten wird, die tatsächlichen Einnahmen anzusetzen (AEAO zu § 64 Tz. 18).

Bei der Prüfung, ob die Besteuerungsgrenze (§ 64 Abs. 3 AO) überschritten ist, werden nicht berücksichtigt:

- die Einnahmen im ideellen Bereich,
- die Einnahmen aus der steuerfreien Vermögensverwaltung,
- die Einnahmen aus den Zweckbetrieben.

Bei der Anwendung und Prüfung der Besteuerungsgrenze ist Folgendes zu beachten:

- keine zeitanteilige Berechnung bei Gründung im laufenden Kalenderjahr,
- jährliche Überprüfung des Überschreitens der Besteuerungsgrenze,
- es ist stets von Einnahmen, nicht vom Gewinn auszugehen,
- keine Bedeutung für die Umsatzsteuer und Grundsteuer,
- wirtschaftliche Betätigung verliert durch das Unterschreiten der Besteuerungsgrenze nicht den Charakter eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Das bedeutet, kein Beginn einer Steuerbefreiung gemäß § 13 KStG und dementsprechend keine Schlussbesteuerung, wenn wegen § 64 Abs. 3 AO keine Körperschaft- und Gewerbesteuer mehr erhoben wird.
- Hat eine gemeinnützige Körperschaft einen großen oder mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, so wird dadurch die Gemeinnützigkeit der Körperschaft insgesamt nicht betroffen, solange nicht die Selbstlosigkeit der Körperschaft insgesamt berührt wird (§ 55 Abs. 1 AO). Vgl. hierzu Abschnitt 5.1. Wenn jedoch die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe zusammen die Besteuerungsgrenze von EUR 35.000,00 im Jahr überschreiten, wird die Körperschaft mit dem Gesamtüberschuss, also nicht nur partiell mit dem übersteigenden Überschuss/Gewinn, steuerpflichtig (§ 64 Abs. 1 AO, § 24 KStG, § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

5.4 Verluste des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

Die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe müssen auf Dauer gesehen kostendeckend arbeiten, da für den Verlustausgleich keine Mittel aus dem steuerbegünstigten Bereich verwendet werden dürfen (§ 55 Abs. 1 Satz 1 AO). Dies würde gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit verstoßen und hätte u.U. den Verlust der Gemeinnützigkeit zur Folge. Ein Verlustausgleich zwischen den einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist möglich. Das BMF hatte zum Ausgleich von Ver-

lusten von steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben mit Schreiben vom 19.10.1998 (BStBl. I 1998, 1423) Stellung genommen. Dieses Schreiben ist nun in die Textziffern 4 bis 7 zu § 55 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung übernommen worden. Aufgenommen wurde auch der Inhalt der Verfügung der OFD Nürnberg vom 11.09.2000, wonach ein an sich schädlicher Verlust durch Darlehensaufnahme beliebig lange in die Zukunft vorgetragen werden kann. Voraussetzung ist jedoch, dass Zinsen und Tilgung des Darlehens aus Mitteln des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs geleistet werden (vgl. AEAO Tz. 7 zu § 55).

Da die Gewinne und Verluste der einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe miteinander zu verrechnen sind, sind die in einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben anfallenden Verluste gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich, wenn sich bei Zusammenfassung der Ergebnisse aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe noch ein Überschuss ergibt.

Steht bereits bei Begründung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes fest, dass mit Dauerverlusten zu rechnen ist, ist der Verlust ohne weiteres gemeinnützigkeitsschädlich. Wird zu einem späteren Zeitpunkt erkennbar, dass auf absehbare Zeit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb keine Überschüsse mehr erzielen wird, ist dieser einzustellen (BFH vom 01.07.2009, BFH/NV 2009, S. 1837). Gemeinnützigkeitsschädlich sind dabei auch Abschreibungsverluste, sofern sie nicht auf Sonderabschreibungen zurückzuführen sind. Abschreibungsverluste gefährden die Gemeinnützigkeit dann nicht, wenn sie auf die zeitweise Überlassung eines Wirtschaftsguts aus dem ideellen Bereich zurückzuführen sind (vgl. AEAO zu § 55 Tz. 4).

Wurden dem ideellen Bereich in den vorausgegangenen sechs Jahren Gewinne aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb zugeführt, können nunmehr entstandene Verluste im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit den zugeführten Gewinnen zur Beurteilung der Frage der Gemeinnützigkeitsschädlichkeit verrechnet werden. Insoweit wird der Verlustausgleich im Entstehungsjahr als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebener Gewinnabführungen angesehen (AEAO zu § 55 Tz. 3 Satz 5).

Der Verlustausgleich ist ausnahmsweise auch dann nicht schädlich, wenn die dem ideellen Bereich entnommenen Mittel innerhalb von 12 Monaten nach dem Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entstanden ist, wieder in gleicher Höhe zugeführt werden.

Dies wird durch die Rechtsprechung bestätigt, wonach der Ausgleich von Verlusten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes mit Mitteln des ideellen Bereichs dann kein Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO ist, wenn der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht und die Körperschaft bis zum Ende des dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahres dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt (BFH vom 13.11.1996, DStR 1997, 278).

Anlaufverluste sind dann unschädlich, wenn mit ihnen zu rechnen war und die verwendeten Mittel innerhalb von drei Jahren nach dem Ende des Verlustentstehungsjahres dem ideellen Bereich wieder zugeführt werden.

Der Ausgleich von Verlusten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes durch dafür bestimmte Umlagen der Mitglieder, Spenden, Zuschüsse, usw. ist zulässig. Derartige Zuwendungen berechtigen den Zuwendungsgeber jedoch nicht zum Spendenabzug. Spendenbestätigungen für steuerliche Zwecke dürfen für derartige Zuwendungen nicht erteilt werden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF vom 19.10.1998, DStR 1998, 1914) sind Verluste, die ausschließlich durch Abschreibungen auf gemischt genutzte Wirtschaftsgüter entstanden sind, unter bestimmten Voraussetzungen gemeinnützigkeitsunschädlich.

Grundsätzlich ist ein Verlustrücktrag und Verlustvortrag für Verluste aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 10d EStG zulässig. Allerdings bleiben Verluste und Gewinne aus Jahren, in denen die Einnahmen die Besteuerungsgrenze nicht übersteigen, beim Verlustabzug außer Ansatz. Ein rück- und vortragbarer Verlust kann nur in Jahren entstehen, in denen die Einnahmen die Besteuerungsgrenze übersteigen. Dieser Verlust wird nicht für Jahre verbraucht, in denen die Einnahmen die Besteuerungsgrenze von EUR 35.000,00 nicht übersteigen (AEAO zu § 64 Tz. 23).

5.5 Verluste aus Vermögensverwaltung

Nach AEAO Tz. 9 zu § 55 sollen die Grundsätze des Ausgleichs von Verlusten aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entsprechend für Verluste aus der Vermögensverwaltung gelten. Verluste im Bereich der Vermögensverwaltung können daher die Gemeinnützigkeit gefährden. Dies ist vor allem im Hinblick auf Wertrückgänge bei Aktien bedeutend. In diesem Zusammenhang ist noch nicht geklärt, ob nicht realisierte Buchverluste reichen, um die Gemeinnützigkeit zu gefährden. Dies ist u.E. nicht der Fall, da ein Mittelabfluss nicht erfolgt und eine Verrechnung mit Einnahmen aus dem ideellen Bereich somit nicht möglich ist.

5.6 Zuordnung der Ausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Grundsätzlich sind die beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallenden Betriebsausgaben steuerlich bei dessen Gewinnermittlung nach den allgemeinen Regeln in Abzug zu bringen (§ 4 Abs. 4 EStG). Maßgebend ist die Betätigung, die das Entstehen der Aufwendungen veranlasst hat.

Die Zuordnung bestimmter Aufwendungen zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kann in Einzelfällen problematisch sein. Soweit Ausgaben auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb angefallen oder entstanden wären, können sie nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Ist eine Ausgabe vorrangig durch den ideellen Tätigkeitsbereich oder den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst, so ist sie dem jeweiligen Bereich voll zuzuordnen. Unabhängig von ihrer primären Veranlassung ist eine anteilige Berücksichtigung von gemischt veranlassten Aufwendungen (einschließlich AfA) als Betriebsausgabe des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dann zulässig, wenn ein objektiver Maßstab für die Aufteilung der Aufwendungen (z.B. nach zeitlichen Gesichtspunkten) auf den ideellen Bereich einschließlich der Zweckbetriebe und den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb besteht (AEAO zu § 64 Tz. 6 Satz 1). Führt eine Gewichtung zu keinem eindeutigen Ergebnis, so sind die Ausgaben dem ideellen Bereich zuzuordnen. Erhöht sich eine durch den ideellen Bereich veranlasste Ausgabe aufgrund der wirtschaftlichen Tätigkeit, kann der überschießende Betrag als ausschließlich durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst angesehen werden (BFH vom 21.07.1999, HFR 2000, 29, ebenso FG Hamburg vom 11.06.2003, VI 166/01).

5.7 Gewinnpauschalierung

Gemäß § 64 Abs. 6 AO kann der Gewinn von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben in bestimmten Fällen pauschal mit 15 % der Einnahmen ermittelt werden. Die mit der Zuordnung von Betriebsausgaben zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verbundenen Schwierigkeiten können auf diese Weise in einigen Fallkonstellationen umgangen werden. Die pauschale Gewinnermittlung ist möglich für:

- Werbeeinnahmen aus der Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet,
- Totalisatorbetriebe,
- Zweite Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste.

Die pauschale Gewinnermittlung erfolgt auf Antrag der steuerbegünstigten Körperschaft. Der Antrag gilt jeweils für alle gleichartigen Tätigkeiten in dem betreffenden Kalenderjahr und entfaltet keine Bindungswirkung für folgende Veranlagungszeiträume (AEAO zu § 64 Tz. 28). Für die Prüfung, ob die Besteuerungsgrenze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Sinne des § 64 Abs. 3 überschritten wird, sind gleichwohl die tatsächlichen Einnahmen maßgebend (AEAO zu § 64 Tz. 18).

6 MITTELVERWENDUNG

Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen ihre Mittel nur für satzungsmäßige steuerbegünstigte Zwecke verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, so ausdrücklich auch BFH vom 01.07.2009 I R 6/08, BFH NV 2009, 1837).

Mittel i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO sind dabei sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft, die im Eigentum und in der Verfügungsmacht der Körperschaft stehen und zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke geeignet sind (BFH vom 23.10.1991, BStBl. II 1992, 62, 64).

Hierzu gehören insbesondere:

- vereinnahmte Zuschüsse, Beiträge und Spenden (AEAO Nr. 4 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO),
- Überschüsse aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, den Zweckbetrieben und der Vermögensverwaltung, ggf. nach Abzug der darauf entfallenden Steuern (AEAO zu § 55 Nr. 2 und 27),
- alle übrigen Vermögenswerte (Wirtschaftsgüter der Zweckbetrieb, der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, der Vermögensverwaltung und des ideellen Bereichs)

Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen ihre Mittel grundsätzlich nicht thesaurieren, sondern müssen sie zeitnah für ihre steuerbegünstigten Satzungszwecke verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Mittelverwendung ist dabei auch die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen (z.B. Bau eines Altenheims oder Kauf medizinischer Geräte).

Gemäß § 58 Abs. 6 AO können steuerbegünstigte Körperschaften davon absehen, ihre Mittel zeitnah ganz oder teilweise für steuerbegünstigte Zwecke einzusetzen, wenn ohne die Ansammlung der Mittel die steuerbegünstigten Zwecke nicht nachhaltig erfüllt werden können (Rücklagenbildung). Zu unterscheiden ist hierbei zwischen projektbezogenen, gebundenen Rücklagen (§ 58 Nr. 6 AO), freien Rücklagen (§ 58 Nr. 7a AO), Rücklagen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 58 Nr. 7b AO) sowie Vermögenszuführungen i.S. des § 58 Nr. 11 und 12 AO. Darüber hinaus sind Rücklagenbildungen im Bereich der Vermögensverwaltung sowie im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zulässig, soweit hierfür bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine wirtschaftliche Begründung besteht (AEAO § 55 Tz. 2). Eine zeitnahe Mittelverwendung liegt vor, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Die Verwendungsfrist beträgt daher je nach Zuflusszeitpunkt mindestens ein Jahr und höchstens zwei Jahre. Die Verwendung von Mitteln kann nicht mit der Begründung verlängert werden, die Überlegungen zur Verwendung seien noch nicht abschlossen (BMF vom 15.02.2002, BStBl. 2002 I, 267). Grundsätzlich müssen aber die steuerbegünstigten Körperschaften diese Mittel für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwenden (BFH vom 13.09.1989, BStBl. II 1990, 28).

Am Ende des Wirtschaftsjahres noch vorhandene Mittel müssen in der Bilanz oder Vermögensaufstellung der Körperschaft zulässigerweise dem Vermögen oder einer zulässigen Rücklage zugeordnet oder als im zurückliegenden Jahr zugeflossene Mittel, die im folgenden Jahr für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden sind, ausgewiesen sein.

Soweit Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet oder zulässigerweise dem Vermögen zugeführt werden, muss ihre zeitnahe Verwendung durch eine Nebenrechnung nachgewiesen werden (Mittelverwendungsrechnung, AEAO zu § 55 Tz. 27 Satz 3).

Verstößt eine steuerbegünstigte Körperschaft gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, so kann der Körperschaft für den bzw. die Veranlagungszeiträume, in denen sich ein solcher Verstoß auswirkt, die Steuerbegünstigung aberkannt werden. Das Finanzamt wird bei geringeren Verstößen zunächst von der Versagung der Steuerbegünstigung absehen und der Körperschaft nach Aufdeckung des schädlichen Verhaltens eine Frist zur Verwendung der angesammelten Mittel setzen (§ 63 Abs. 4 Satz 1 AO). Werden die Mittel innerhalb der gesetzten Frist verwendet, gilt die Geschäftsführung als ordnungsgemäß. Hat die Körperschaft keine eigenen Verwendungsmöglichkeiten, können die Mittel auch durch Übertragung an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft, welche die gleichen satzungsmäßigen Zwecke verfolgt oder zur Verfolgung anderer gemeinnütziger Zwecke nach § 58 Nr. 2 AO eingesetzt werden.

Zur Weitergabe von Mitteln (§ 58 Nr. 1 und 2 AO) hat die OFD Frankfurt/Main in einer Verfügung vom 17.05.2004 Stellung genommen:

Zu der Frage, ob die Mittelverwendungsarten jährlich wechseln dürften, wurde die Auffassung vertreten, dass die Förderung eines oder mehrerer anderer Satzungszwecke auch über einen längeren Zeitraum hinweg für die Steuerbegünstigung einer Körperschaft, die mehrere steuerbegünstigte Satzungszwecke hat und in jedem Jahr mindestens einen davon verfolgt, grundsätzlich nicht schädlich ist.

Nach § 58 Nr. 2 AO wird die Steuervergünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer begünstigten Empfängerkörperschaft zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet. Der Begriff „Mittel“ beschränkt sich nicht nur auf die der Körperschaft in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum zufließenden Mittel. Vielmehr sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft in die Berechnung mit einzubeziehen. Die Nennung der Körperschaft, für die die Förderkörperschaft i.S.d. § 58 Nr. 1 AO die Mittel beschafft, ist nicht erforderlich. Die Angabe des Zwecks, für dessen Verwirklichung (durch andere Körperschaften) die Mittel beschafft werden, reicht aus. Wenn die unterstützte Körperschaft allerdings in der Satzung angegeben ist, darf die Förderkörperschaft ihre Mittel erst nach einer entsprechenden Satzungsänderung an eine andere oder weitere Körperschaft weitergeben.

Eine teilweise Weitergabe von Mitteln entsprechend § 58 Nr. 2 AO ist grundsätzlich für alle nach §§ 52 bis 54 AO steuerbegünstigten Zwecke möglich. Dies gilt auch für Förderkörperschaften. Weder

die Weitergabe der Mittel noch der steuerbegünstigte Zweck, für den die Mittel von der Empfänger-Körperschaft verwendet werden, braucht Satzungszweck der Körperschaft, die die Mittel weitergibt, zu sein.

6.1 Darlehen aus zeitnah zu verwendenden Mitteln

Die Vergabe von Darlehen aus zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwendenden Mitteln an andere steuerbegünstigte Körperschaften ist zulässig, wenn die Körperschaft damit unmittelbar ihre eigenen satzungsmäßigen Zwecke erfüllt. Voraussetzung ist jedoch, dass die Vergabe zu günstigeren Bedingungen als am Kapitalmarkt üblich erfolgt (AEAO zu § 55 Tz. 14 Satz 1 bis 3). Die Darlehensgewährung gegenüber anderen steuerbegünstigten Körperschaften ist im Rahmen des § 58 Nr. 1 und 2 AO zulässig (mittelbare Zweckverwirklichung), wenn die andere Körperschaft die darlehensweise erhaltenen Mittel unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke innerhalb der für eine zeitnahe Mittelverwendung vorgeschriebenen Frist, also spätestens bis zum Ende des auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahres, einsetzt (AEAO zu § 55 Tz. 14 Satz 4).

Darlehen, die zur unmittelbaren Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke vergeben werden, sind im Rechnungswesen entsprechend kenntlich zu machen. Es muss sichergestellt und für die Finanzbehörden nachprüfbar sein, dass die Rückflüsse, also Tilgung und Zinsen, wieder zeitnah für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden (AEAO zu § 55 Tz. 14 Abs. 3 Satz 1 und 2).

6.2 Darlehen aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln

Aus Mitteln, die nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen (Vermögen einschließlich zulässiger Zuführungen und zulässiger Rücklagen) darf eine steuerbegünstigte Körperschaft Darlehen vergeben, wenn sich die Zinsen in dem auf dem Kapitalmarkt üblichen Rahmen halten, es sei denn, der Verzicht auf die üblichen Zinsen ist eine nach den Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts und der Satzung der Körperschaft zulässige Zuwendung (z.B. Darlehen an eine ebenfalls steuerbegünstigte Mitgliedsorganisation oder eine hilfsbedürftige Person).

Bei Gewährung von Darlehen an Arbeitnehmer aus dem Vermögen der Körperschaft kann der (teilweise) Verzicht auf eine übliche Verzinsung als Bestandteil des Arbeitslohns angesehen werden, wenn dieser insgesamt, also einschließlich des Zinsvorteils, angemessen ist und der Zinsverzicht auch von der Körperschaft als Arbeitslohn behandelt wird (z.B. Abführung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen, AEAO zu § 55 Tz. 15 Abs. 2 Satz 2).

6.3 Ausnahmen von der Verpflichtung zur zeitnahen fortlaufenden Mittelverwendung

Von der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung sind ausgenommen:

6.3.1 AfA-Rücklage

Unterliegen Wirtschaftsgüter der zulässigen Vermögensverwaltung der Abnutzung, so dürfen aus den hieraus erzielten Einnahmen Mittel zur Wiederbeschaffung angesammelt werden. Bis zur Höhe der steuerlichen Regel-AfA ist dies ohne weiteres zulässig.

6.3.2 Altspenden und -beiträge

Bis Ende 1976 waren steuerbegünstigte Körperschaften nicht verpflichtet, ihre Einnahmen zeitnah für die satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Diese Mittel bleiben auch in der Zukunft vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen.

6.3.3 Ausstattungskapital

Das Ausstattungskapital unterliegt nicht der zeitnahen Verwendungspflicht. Mit der Zurverfügungstellung ist die Verpflichtung verbunden, diese Mittel auf Dauer für die Körperschaft verfügbar zu halten. Die Erträge aus dem Ausstattungskapital unterliegen jedoch der Mittelverwendungspflicht.

6.3.4 Freie Rücklagen

Ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Aufwendungen aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 % ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendende Mittel dürfen nach § 58 Nr. 7 lit. a AO einer freien Rücklage zugeführt werden. „Mittel“ sind die Überschüsse bzw. Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben sowie die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich (AEAO zu § 58 Tz. 14 Satz 2). Ein Verlust aus Zweckbetrieben oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben mindert nicht die Bemessungsgrundlage. Werden die Gewinne nach § 64 Abs. 5 oder 6 AO geschätzt oder pauschaliert, sind bei der Ermittlung der Rücklage die tatsächlichen Gewinne maßgebend.

Die Rücklagenbildung setzt einen förmlichen Beschluss des zuständigen Organs der Körperschaft voraus. Wird diese Rücklage in einem Wirtschaftsjahr nicht oder nur zum Teil gebildet, kann sie im nächsten Wirtschaftsjahr nicht nachgeholt werden (AEAO zu § 58 Tz. 15 Satz 1). Die Höchstgrenze für die Zuführung zu der freien Rücklage mindert sich um den Betrag, den die Körperschaft zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ausgibt oder bereitstellt. Übersteigt der für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendete oder bereitgestellte Betrag die Höchstgrenze, ist auch in den Folgejahren eine Zuführung zu der freien Rücklage erst wieder möglich, wenn die für eine freie Rücklage verwendbaren Mittel insgesamt die für die Erhaltung der Beteiligungsquote verwendeten oder bereitgestellten Mittel übersteigen (AEAO

zu § 58 Tz. 17 Satz 2; vgl. zum Gesamten auch OFD Frankfurt/Main vom 06.08.2003, KStK § 5 KStG, Karte H 71).

Die der Rücklage nach § 58 Nr. 7 AO zugeführten Mittel können dem Vermögen bzw. Kapital der Körperschaft zugeführt, später zu steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecken eingesetzt oder an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft bzw. Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung ihrer steuerbegünstigten Zwecke übertragen werden. Eine Verlustabdeckung im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist unzulässig.

6.3.5 Mittel der Vermögensverwaltung

Vermögenswerte, die steuerbegünstigte Körperschaften im Rahmen ihrer zulässigen vermögensverwaltenden Tätigkeit aus Vermögenswerten, die nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen, erhalten, unterliegen ihrerseits nicht der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung.

6.3.6 Rücklagen in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Rücklagen im Rahmen der Vermögensverwaltung

In wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben dürfen Rücklagen ohne die Einschränkungen des § 58 Nr. 6 und 7 AO gebildet werden, wenn sie bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sind (z.B. geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung, Kapazitätsausweitung; vgl. AEAO zu § 55 Tz. 3 Sätze 3 und 4; BMF vom 15.02.2002, BStBl. I 2002, 267). Erforderlich ist ein konkreter Anlass, der die Bildung der Rücklage rechtfertigt (OFD Frankfurt/Main vom 06.08.2003).

Auch im Bereich der Vermögensverwaltung sind Rücklagen nicht ausgeschlossen. Sie dürfen jedoch nur für die Durchführung konkreter Reparatur- und Erhaltungsmaßnahmen an Vermögensgegenständen i.S.d. § 21 EStG gebildet werden (OFD Frankfurt/Main vom 06.08.2003).

6.3.7 Sachzuwendungen

Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach der Vermögensbildung dienen, z.B. Schenkung eines Mietwohngrundstückes (§ 58 Nr. 11 lit. d AO), unterliegen nicht der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung.

6.3.8 Vermögensumschichtung

Die im Rahmen einer Vermögensumschichtung erzielten Gewinne unterliegen nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung; dies gilt auch insoweit als Buchgewinne realisiert werden (AEAO zu § 55 Tz. 28 Satz 1).

6.3.9 Zuwendungen von Todes wegen

Zuwendungen von Todes wegen sind grundsätzlich als Zuwendungen zum Vermögen anzusehen. Bei Zuführung zum Vermögen liegt kein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung vor, es sei denn, dass der Erblasser eine Verwendung für den laufenden Aufwand ausdrücklich vorschreibt (§ 58 Nr. 11 lit. a AO).

6.3.10 Zweckbestimmte Zuwendungen

Es verstößt nicht gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft einen ihr zugewendeten Betrag oder Gegenstand auf ausdrücklichen Wunsch des Zuwendenden zur Ausstattung oder Erhöhung des Vermögens verwendet und nur die Erträge daraus zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke ausgibt (§ 58 Nr. 11 lit. b AO).

Eine besondere Erklärung des Zuwendenden ist nicht erforderlich, wenn die Zuwendungen aufgrund eines Spendenauftrages geleistet werden, in dem um Zuwendungen zum Kapital gebeten wurde (§ 58 Nr. 11 lit. c AO).

6.3.11 Zweckgebundene Rücklagen

Mittel, die erforderlich sind, um die nachhaltige Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke zu sichern, können gemäß § 58 Nr. 6 AO in eine zweckgebundene Rücklage eingestellt werden (z.B. Mittel für den Erweiterungsbau eines Pflegeheims). Bei der Bildung der Rücklage nach § 58 Nr. 6 AO kommt es nicht auf die Herkunft der Mittel an. Der Rücklage dürfen also auch zeitnah zu verwendende Mittel wie z.B. Spenden zugeführt werden (AEAO zu § 58 Tz. 9). Erträge aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb können der Rücklage nach § 58 Nr. 6 AO erst nach der Versteuerung zugeführt werden.

Die Mittel müssen für bestimmte Zweckverwirklichungsmaßnahmen angesammelt werden. Für die Durchführung müssen konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Kann noch kein bestimmter Zeitpunkt festgelegt werden, ist eine Rücklagenbildung nur zulässig, wenn die Durchführung glaubhaft und in einem angemessenen Zeitraum möglich ist (AEAO zu § 58 Tz. 10 Satz 3 und 4). Grundsätzlich sollte ein Zeitraum von vier bis fünf Monaten nicht überschritten werden (OFD Frankfurt/Main vom 06.08.2003).

Zulässig ist auch die Bildung einer Betriebsmittelrücklage für periodisch wiederkehrende Ausgaben wie z.B. Löhne, Gehälter, Mieten in Höhe des Mittelbedarfes für eine angemessene Zeitperiode (AEAO Tz. 10 Satz 5 zu § 58).

6.4 Zuwendungen an Mitglieder

Die Mitglieder einer steuerbegünstigten Körperschaft dürfen in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Eine schädliche Mittelverwendung liegt vor, wenn dem Mitglied ein wirtschaftlicher Vorteil bewusst unentgeltlich oder verbilligt zugewendet wird (BFH vom 23.10.1991, BStBl. II 1992, 62). Es können hierbei die Grundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung herangezogen werden.

Angemessene Vergütungen, mit denen eine Tätigkeit (z.B. als Geschäftsführer, Beiratsmitglied oder Arbeitnehmer) abgegolten wird oder Zinsen, die für die Überlassung eines Darlehens an die Körperschaft gezahlt werden, sind keine Zahlungen, die auf der Eigenschaft als Mitglied beruhen. Sie finden vielmehr ihre Begründung in der für die Körperschaft erbrachten Tätigkeit (z.B. Arbeitsleistung oder Kapitalhingabe). Gleiches gilt, wenn Mitglieder mit der steuerbegünstigten Körperschaft Kauf-, Werk- oder Dienstverträge abschließen und Leistung und Gegenleistung abgewogen sind (AEAO zu § 55 Tz. 10). Mitglieder müssen sich nicht allein wegen ihrer Eigenschaft als Mitglied mit geringeren Entgelten zufrieden geben.

Die Entlohnung eines Präsidenten als schädliche Mittelverwendung führte in einem Beschluss des Finanzgerichts München vom 04.05.2004 (7-V-5137/03) zum Verlust der Gemeinnützigkeit. Der gemeinnützige Verein hat seinen Präsidenten im Rahmen eines Vertrages mit der Organisation und Leitung der Pressearbeit beauftragt. Die Gemeinnützigkeit wurde versagt, weil der Nachweis nicht erbracht werden konnte, dass der Abschluss des Vertrages erforderlich und wirtschaftlich sinnvoll war und welche konkrete Leistung entlohnt wurde. Die gegen das Urteil eingelegte Beschwerde wurde vom BFH mit Beschluss vom 28.10.2004 als unbegründet zurückgewiesen (Az. I B 95/04). Der BFH betonte dabei, dass die Körperschaft die Feststellungslast dafür trägt, dass sie bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung das Gebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO und das Begünstigungsverbot gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO beachtet hat.

In der verbilligten Abgabe von Eintrittskarten an Mitglieder für eine von der Körperschaft durchgeführte Veranstaltung ist grundsätzlich eine Ermäßigung des Mitgliedsbeitrages zu sehen. Eine unzulässige Vorteilsgewährung wird nicht angenommen, solange der Ermäßigungsbetrag den Mitgliedsbeitrag nicht übersteigt.

Aufmerksamkeiten an Mitglieder zu besonderen Anlässen, wie z.B. zu runden Geburtstagen oder Hochzeiten sind für die Gemeinnützigkeit unschädlich, soweit sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung angemessen sind und eine Art Anerkennung für die Verdienste des Mitglieds darstellen. Feste Grenzen existieren nicht. Eine Gefährdung der Steuerbegünstigung ist wohl nicht anzunehmen, wenn keine Geldgeschenke gemacht werden, keine besondere Bereicherung des Mitglieds eintritt und Sonderzuwendungen an einzelne Mitglieder vermieden werden.

Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen lehnte in seinem Schreiben vom 05.05.1993 eine Pauschalregelung ab und empfahl, sich bei Zweifeln hinsichtlich der Angemessenheit an das zuständige Finanzamt (mit der Bitte um Einzelfallentscheidung) zu wenden.

6.5 Kostenersatz an Mitglieder

Ersetzt eine Körperschaft ihren Mitgliedern lediglich die Kosten, die ihnen bei ihrer Tätigkeit für die Körperschaft entstanden sind, ist dies unschädlich für die Gemeinnützigkeit.

Dies gilt allerdings nur dann, wenn sich der Ersatzbetrag im üblichen Rahmen hält. Fahrt- und Reisekosten können pauschal in Höhe des lohnsteuerlich zugelassenen Umfangs (EUR 0,30/km), im Übrigen nur auf Grundlage von Einzelnachweisen, ersetzt werden.

Bei Ausflügen werden jedoch angemessene pauschale Kostenerstattungen als zulässig angesehen, wenn in Verbindung mit dem Ausflug am Zielort eine mit den eigentlichen steuerbegünstigten Zwecken zusammenhängende Tätigkeit ausgeübt wird.

6.6 Helfervergütungen

Lohnzahlungen an Helfer bei Veranstaltungen der Körperschaft sind grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig, auch wenn es sich bei den Helfern um Mitglieder handelt und diese den Lohn der Körperschaft wieder als Spende zuwenden (Aufwandsspenden, § 10b Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG).

Voraussetzung für den Abzug als Betriebsausgabe ist, dass

- (im Vorhinein) klare, eindeutige und ernsthafte Vereinbarungen über Leistungen und Gegenleistungen bestehen;
- die tatsächliche Gestaltung in fremdüblicher Weise erfolgt (Einbehaltung und Abführung von Lohnsteuer, Sozialabgaben; keine unüblichen Bedingungen);
- die gezahlten Vergütungen angemessen und üblich sind;
- die Vereinbarung insgesamt wirtschaftlich sinnvoll ist, das heißt, dass ein fremder Arbeitnehmer, der die gleiche Tätigkeit verrichten würde, eingespart wird.

Soweit die Helfer für ihre Mitarbeit nicht durch Geldzahlungen, sondern durch Sachleistungen entschädigt werden (z.B. unentgeltliche Verpflegung, Abschlussfeier, kostenloser Ausflug), sind die Kosten unter Umständen ebenfalls als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn dadurch im Wesentlichen nur der den Mitgliedern entstandene Aufwand abgegolten wird, die Zuwendungen also Entgeltcharakter haben.

Geringfügige Entschädigungen gelten noch als Gefälligkeit. Ein Arbeitsverhältnis wird dadurch noch nicht begründet.

6.7 Begünstigungsverbot

Eine steuerbegünstigte Körperschaft darf außer den Mitgliedern auch keine anderen Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Hierunter fallen vor allem unverhältnismäßig hohe Aufwandsentschädigungen, Sitzungsgelder und unangemessene Reisekosten an Vorstands-, Aufsichtsrats- oder Beiratsmitglieder, aber auch an zugezogene Berater und Sachverständige.

Der BFH hat mit Urteil vom 08.08.2001 (BFH/NV 2001, 1536) ausdrücklich festgestellt, dass zwischen einem Verein und seinen Mitgliedern durchaus verdeckte Gewinnausschüttungen i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG vorliegen können und verdeckte Gewinnausschüttungen grundsätzlich gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO verstoßen.

Eine genaue Grenze, ab der Vergütungen als unangemessen gelten, existiert nicht. Als angemessen ist grundsätzlich anzusehen, was für eine vergleichbare Tätigkeit oder Leistung auch von nichtsteuerbegünstigten Einrichtungen (Wirtschaftsunternehmen, staatlichen Einrichtungen) üblicherweise bezahlt wird. So kann z.B. ein (auch sonst übliches) Spitzenhonorar für den Vortrag eines Wissenschaftlers noch als angemessen anzuerkennen sein. Angemessenheit wird insbesondere dann angenommen, wenn die Vergütungen den Gehältern entsprechen, die für vergleichbare Tätigkeiten im öffentlichen Dienst gezahlt werden.

Ebenso kann die Körperschaft Personen, die für sie ehrenamtlich tätig werden, ohne Schaden für die Gemeinnützigkeit, die entstandenen Aufwendungen ersetzen. Dies kann durch Einzelnachweis oder pauschal in Höhe der lohnsteuerlich zulässigen Beträge geschehen.

Bei Mitgliedern, die in der Körperschaft maßgeblichen Einfluss auf die Willensbildung haben, sollten Aufwendungen zugunsten dieser Personen aufgrund klarer, im Vorhinein abgeschlossener und tatsächlich durchgeführter Vereinbarungen geleistet werden. Zahlt die gemeinnützige Körperschaft ihrem Vorstand für seine Tätigkeit, muss dies in der Satzung ausdrücklich vorgesehen sein (BMF vom 14.10.2009, BStBl. 2009 I, 1318; AEAO zu § 55 Nr. 23). Dies gilt auch, wenn die Zahlung im Rahmen der sog. Ehrenamtspauschale geleistet wird.

Werden im Rahmen von Vorträgen, Tagungen und sonstigen Veranstaltungen auch Aufwendungen für übliche Annehmlichkeiten getragen, ist noch keine unzulässige Mittelverwendung gegeben, sofern sich die Ausgaben auf EUR 1,53 (DM 3,00) pro Teilnehmer beschränken (FM Bayern vom 21.06.1991, EStK § 106 K.17.1).

Zahlungen an Mitglieder, die diese nicht in ihrer Eigenschaft als Mitglieder, sondern aus sonstigem wirtschaftlich begründeten Anlass erhalten, sind dagegen zulässig (AEAO zu § 55 Nr. 10), z.B. Verzinsung eines Darlehens, das das Mitglied der Körperschaft gewährt hat, Entgelt für Arbeitsleistungen, Auslagenersatz. Unzulässig wären in derartigen Fällen überhöhte Entgelte. Bei Verstößen gegen die

vorgenannten Grundsätze kann die Körperschaft für die entsprechenden Veranlagungszeiträume nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden. In besonders schwerwiegenden Fällen kann ein solcher Verstoß auch über den Veranlagungszeitraum der schädlichen Verausgabung der Mittel hinaus wirken und zur Aufhebung der Gemeinnützigkeit führen (§ 61 Abs. 3 Satz 2 AO).

6.8 Verwaltungskosten

6.8.1 Allgemeine Verwaltungskosten

Nach der Rechtsprechung und der Ansicht der Finanzverwaltung kann eine Körperschaft nicht als steuerbegünstigt behandelt werden, wenn ihre Ausgaben für die allgemeine Verwaltung einschließlich der Werbung um Spenden einen angemessenen Rahmen übersteigen (AEAO zu § 55) Tz. 17 bis 20.

Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht enthält jedoch nach ständiger Rechtsprechung des BFH keine absolute oder prozentuale Obergrenze für die Verwaltungskosten und die Aufwendungen für die Spendenwerbung. Entscheidendes Kriterium muss vielmehr sein, ob bei Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls das Ausgabeverhalten der Körperschaft angemessen ist. Das ist solange der Fall, als es wirtschaftlich sinnvoll ist und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv den begünstigten Satzungszwecken zugute kommt. Zu berücksichtigen ist zudem, ob sich die Körperschaft noch in der Aufbauphase befindet, in der sie einen höheren Anteil ihrer Mittel für die Verwaltung, Spenden- und Mitgliederwerbung verwenden darf (BFH vom 23.09.1998, BStBl 2000 II, 320, sowie BFH vom 18.12.2002, BFH/NV 2003, 1025).

Im Urteil vom 23.09.1998 hatte der BFH zumindest in der Aufbauphase einen Verwaltungskostenanteil von über 50 % für steuerlich unschädlich gehalten. Allerdings darf die 50 %-Grenze nicht zu dem Schluss verleiten, der BFH halte diese Grenze stets noch für angemessen. Insbesondere nach der Aufbauphase können Aufwendungen unterhalb der 50%-Grenze unangemessen sein (vgl. Hofmeister, DStZ 1999, 545, 547). Im Urteil vom 18.12.2002, BFH/NV 2003, 1025 hat der BFH diese Grenze nicht mehr genannt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann eine für die Steuerbegünstigung schädliche Mittelverwendung deshalb auch schon dann vorliegen, wenn der prozentuale Anteil der Verwaltungsausgaben einschließlich der Spendenwerbung deutlich geringer als 50 % ist (AEAO zu § 55 Tz. 17 Abs. 2 Satz 2).

Die Steuerbegünstigung kann auch dann versagt werden, wenn das Verhältnis der Verwaltungsausgaben zu den Ausgaben für die steuerbegünstigten Zwecke zwar insgesamt nicht zu beanstanden ist, eine einzelne Verwaltungsausgabe (z.B. das Gehalt des Geschäftsführers oder der Aufwand für die Mitglieder- und Spendenwerbung) aber nicht angemessen ist (AEAO Tz. 20 zu § 55).

6.8.2 Mitgliederwerbung

Nach dem BFH-Urteil vom 18.12.2002, BFH/NV 2003, 1025 entfällt das Merkmal der Selbstlosigkeit nicht bereits deshalb, weil Mittel der Körperschaft für die Mitgliederwerbung verwendet werden, wenn und soweit sie zur Begründung und Erhaltung der Funktionsfähigkeit und damit zur Verfolgung des Satzungszwecks erforderlich sind.

Verwendet eine Körperschaft Mittel für die Werbung neuer Mitglieder, war es nach älterer Auffassung der Finanzverwaltung nicht zu beanstanden, wenn sie hierfür im Jahr nicht mehr als 10 % der gesamten Mitgliedsbeiträge des Jahres aufgewendet hat (AEAO Tz. 22 Satz 1 zu § 55 a.F.). Diese Sondergrenze von 10 % wurde durch Streichung der Nr. 22 zu § 55 im Anwendungserlass zur AO aufgegeben (siehe BMF-Schreiben vom 15.10.2003, IV A 4 – S-0062 – 9/03). Damit gilt in allen noch offenen Fällen auch für die Mitgliederwerbung nur noch die allgemeine Höchstgrenze von insgesamt 50 % für alle Verwaltungsausgaben. Die Werbung neuer Mitglieder und die Werbung von Spenden werden nun gleich behandelt.

6.9 Ausgliederung von nichtbegünstigten Leistungen auf eine Dienstleistungs-GmbH und entgeltliche Überlassung von Räumen einschließlich Inventar

Zur Frage, ob es schädlich für die Gemeinnützigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft (z.B. Krankenhaus-GmbH) ist, wenn sie nichtbegünstigte Leistungen (z.B. Reinigungsdienst) im Rahmen einer Betriebsaufspaltung in eine steuerpflichtige Dienstleistungs-GmbH ausgliedert und dieser entgeltlich Personal und Räume zur Verfügung stellt, haben die OFD München (Verfügung vom 29.08.2003, S-2729 – 41 St 42) und die OFD Frankfurt/Main (Verfügung vom 08.12.2004, DStR 2005, 600) Stellung genommen.

Die entgeltliche Überlassung der Räume einschließlich Inventar an die Dienstleistungs-GmbH stellt keine für die Gemeinnützigkeit schädliche Verwendung von Mitteln dar, wenn die Räume aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert worden sind (OFD Frankfurt/Main vom 08.12.2004, DStR 2005, 600). Das Entgelt muss angemessen (marktüblicher Preis) sein. Sind die Räume aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert worden, ist die Überlassung gemeinnützigkeitsschädlich, unabhängig davon, ob die Vermietung als steuerfreie Vermögensverwaltung oder als steuerpflichtiger Geschäftsbetrieb zu beurteilen ist (OFD Frankfurt/Main vom 08.12.2004, DStR 2005, 600).

Der Erwerb der Anteile an der steuerpflichtigen Dienstleistungs-GmbH darf nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln, wozu auch der Gewinn des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gehört, sondern nur aus dem zulässig gebildeten Vermögen einschließlich der freien Rücklagen finanziert werden (OFD München vom 29.08.2003, S-2729 – 41 St 42).

6.10 Kapitalausstattung einer Stiftung

Die Kapitalausstattung einer Stiftung stellt sich mangels Beteiligung des Stifters bzw. Zuwendenden nicht als Vermögensumschichtung dar. In diesem Fall verlassen die Mittel endgültig den Vermögensbereich der steuerbegünstigten Körperschaft. Ist die empfangende Stiftung nicht als steuerbegünstigte Körperschaft i.S.d. der §§ 51 AO anerkannt, ist jeglicher Mitteleinsatz gemeinnützigkeitsschädlich, da die Mittel endgültig dem steuerbegünstigten Bereich entzogen werden (FinMin Brandenburg vom 22.12.2004, DStR 2005, 290). Ist die Empfängerstiftung als steuerbegünstigte Körperschaft anerkannt, ist die Kapitalausstattung mit nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln unproblematisch. Bei Ausstattung mit zeitnah zu verwendenden Mitteln ist darauf zu achten, dass diese bei der Stiftung ebenfalls zeitnah zu verwenden sind.

7 SPENDEN UND MITGLIEDSBEITRÄGE

Das bis einschließlich 1999 geltende Spendenrecht war wegen seiner unübersichtlichen Regelungen, des großen Verwaltungsaufwands und ungerechtfertigter Unterscheidungen seit einiger Zeit in die Kritik geraten. Nach einer kleineren Reform zum 01.01.2000 wurde mit Wirkung zum 01.01.2007 durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements das Spendenrecht grundlegend reformiert. Das Gesetz enthält im Wesentlichen eine Vereinheitlichung des steuerlichen Spendenrechts. Darüber hinaus wurden Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts geändert, die Übungsleiterpauschale angehoben und ein neuer Abzugstatbestand für ehrenamtliche Arbeit geschaffen.

7.1 Gemeinnützigkeitsrecht

§ 52 Abs. 2 AO enthält eine grundsätzlich abschließende Aufzählung gemeinnütziger Zwecke. Ein Verein verfolgt diese gemeinnützigen Zwecke dann, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

Welche Anforderungen an die Satzungen steuerbegünstigter Körperschaften zu stellen sind, ist mit dem Jahressteuergesetz 2009 durch Übernahme einer Mustersatzung als Anlage zu § 60 AO gesetzlich geregelt worden. Die Bestimmungen der Mustersatzung sind auf Körperschaften anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 gegründet werden oder bei denen Satzungsänderungen nach dem 31.12.2008 wirksam werden (AEAO zu § 60 Nr. 3).

Nach dem EuGH-Urteil vom 27.1.2009 (Persche, BStBl II 2010, 440) darf die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an gemeinnützige Einrichtungen nicht nur im Inland ansässigen Einrichtungen vorbehalten werden. Zur Anwendung des EuGH-Urteils sowie der Nachfolgeentscheidung des BFH vom 27.5.2009 (X R 46/05, BFH/NV 2009, 1673) nimmt das BMF mit Schreiben vom 6.4.2010 (BStBl I 2010, 386) Stellung. Das BMF-Schreiben vom 16.5.2011 (DStR 2011, 972,) ergänzt das vorgenannte BMF-Schreiben. Macht ein Stpfl. in einem Mitgliedstaat die steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden an Einrichtungen geltend, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig und dort als gemeinnützig anerkannt sind, fallen solche Spenden auch dann unter die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr, wenn es sich um Sachspenden in Form von Gegenständen des täglichen Gebrauchs handelt. Art. 56 EG steht der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, wonach bei Spenden an als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen nur Spenden an im Inland ansässige Einrichtungen von der Steuer abgezogen werden können, ohne jede Möglichkeit für den Spender, nachzuweisen, dass eine Spende an eine Einrichtung, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, die nach dieser Regelung geltenden Voraussetzungen für die Gewährung einer solchen Vergünstigung erfüllt.

7.2 Begriff des „echten Mitgliedsbeitrags“

Echte Mitgliedsbeiträge, die aufgrund der Satzung nur für die Mitgliedschaft erhoben werden und keine Entgelte für Sonderleistungen darstellen, unterliegen grundsätzlich nicht der Besteuerung. Sie sind beim Mitglied als Sonderausgaben abzugsfähig (§§ 10b EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG), wenn sie den in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecken dienen. Ebenfalls als Mitgliedsbeiträge anzusehen sind in der Satzung festgelegte Mitgliedsumlagen oder Aufnahmegebühren, wenn mit einer entsprechenden Zahlung die Mitgliedschaft erstmalig erlangt werden oder sie auf Dauer erhalten werden kann (vgl. AEAO zu § 52 AO, Nr. 1.1 ff., BFH vom 02.08.2006, BStBl. 2006 II, 8).

7.3 Begriff der „Spende“

Spenden sind freiwillige und unentgeltliche Aufwendungen, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen. Bei den Spenden muss es sich um Ausgaben handeln, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Der Spender muss durch die Zuwendung endgültig wirtschaftlich belastet sein. Abzugsfähig sind nur Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke. Die Zuwendungen müssen daher für die ideellen Aufgaben der Körperschaft oder für einen Zweckbetrieb bestimmt sein. Spenden für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (z.B. Fest- oder Verkaufsveranstaltungen) sind nicht begünstigt.

Da neben Spenden z.T. auch Mitgliedsbeiträge steuerlich abziehbar sind wird in den o.a. Vorschriften der Begriff "Zuwendungen" verwendet. Spenden und Mitgliedsbeiträge sind grundsätzlich nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Ihre Abzugsfähigkeit als Sonderausgaben beim Spender ist jedoch in den §§ 10b, 12 Satz 1 EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG ausdrücklich zugelassen.

Sind Zuwendungen betrieblich oder beruflich veranlasst, liegen keine Spenden, sondern Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) vor.

Für die Abgrenzung der Spenden von den Betriebsausgaben kommt es maßgeblich auf die Motivation des Zuwendenden an. Nach Ansicht des BFH liegt eine Spende vor, wenn der steuerbegünstigte Zweck im Vordergrund steht und der Spender sich dabei keinen wirtschaftlichen Vorteil erwartet (BFH vom 12.09.1990, BStBl. II 1990, 258). Dagegen scheidet ein Spendenabzug aus, wenn sich der Spender in erster Linie wirtschaftliche Vorteile von seiner Ausgabe erwartet (Sponsoring). Die Motivation muss an äußeren Umständen erkennbar sein (BFH vom 09.08.1989, BStBl. II 1990, 237).

Spenden, die mit der Auflage geleistet werden, sie an eine bestimmte natürliche Person weiterzugeben, sind nicht abziehbar.

7.3.1 Freiwilligkeit

Eine Ausgabe wird freiwillig geleistet, wenn sie ohne rechtliche Verpflichtung erbracht wird bzw. auf einer freiwillig eingegangenen Verpflichtung beruht (BFH vom 05.02.1992, BStBl. II 1992, 748; BFH vom 13.12.1978, BStBl. II 1979, 488). Uneigennütziges Handeln ist nicht erforderlich. Dem Spendencharakter steht nicht entgegen, wenn die Ausgaben durch betriebliche oder berufliche Erwägungen mit veranlasst sind oder der Spender sich aus moralischem Zwang, Prestige Gründen oder anderen eigennützigem Beweggründen zu einer Spende verpflichtet fühlt (BFH vom 29.01.1971, BStBl. II 1971, 799). Ein moralischer Druck zur Leistung schadet jedoch dann, wenn z.B. der Eintritt oder Verbleib in einer steuerbegünstigten Körperschaft von der Leistung einer Spende abhängt (Eintritts-, Aufbau-spenden). Ebenfalls liegt keine freiwillige Spende vor, wenn Mitarbeiter einer steuerbefreiten Körperschaft ihr bereits ausgezahltes Urlaubs- und Weihnachtsgeld „spenden“, um ihren Arbeitsplatz nicht zu verlieren (Hessisches FinMin vom 13.05.2003, EStK § 10b EStG Fach 1 Karte 48).

7.3.2 Unentgeltlichkeit

Die Ausgabe darf bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht –auch nicht teilweise– das Entgelt für eine Leistung des Empfängers sein. Sie darf auch nicht mit einem von einem Dritten zu gewährenden Vorteil zusammenhängen. Der Vorteil muss jedoch nicht unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein (FG Münster, Urteil vom 13.12.2010-14 K 1789/08 E, 14 K 1792/08 E).

7.4 Verwendung der Spende im Inland

Spenden sind ausschließlich für die steuerbegünstigten Zwecke einzusetzen. Ein Einsatz der Spende für andere steuerbegünstigte Zwecke, die nicht satzungsmäßige Zwecke sind, ist nicht begünstigt (Niedersächsisches FG vom 16.07.2003, EFG 2003, 1654). Die Zuwendungen dürfen keinesfalls im Bereich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwendet werden. Eine Spende liegt auch nicht vor, wenn Mittel aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dem ideellen Bereich zugeführt werden. Es handelt sich vielmehr um Gewinnverwendung.

Bei Spendenaufrufen durch die Presse, öffentlichen Einrichtungen oder spontanen Initiativen, bei denen die Spender ihre Zuwendungen auf ein von den Initiatoren der Spendenaktionen benanntes Bankkonto überweisen, tritt der Initiator als Treuhänder für den Spender auf. Die begünstigte Empfängerkörperschaft kann unter folgenden Voraussetzungen Zuwendungsbestätigungen ausstellen:

- Einwerbung der Mittel für einen begünstigten Zweck
- Erstellung einer Liste durch die Initiatoren, aus der die Einzelspende, der Tag der Zahlung und der Name des Spenders hervorgeht
- Weiterleitung der Spenden zeitgleich mit der Übergabe der Liste an die begünstigte Körperschaft

- Bestätigung der Richtigkeit der in der Liste enthaltenen Angaben durch den Initiator
- Verpflichtung der Empfängerkörperschaft zur ordnungsgemäßen Verwendung der Beträge

Gleiches gilt für die Sammlung von Spenden im Zusammenhang mit Feierlichkeiten oder Beerdigungen. Soweit Spendengelder für Verbandstagungen, Fachvorträge und andere den Satzungszweck erfüllende Veranstaltungen ausgegeben werden, ist es steuerlich nicht zu beanstanden, wenn ein geringer Teil der Spenden für übliche Annehmlichkeiten und kleine Aufmerksamkeiten ausgegeben wird. Voraussetzung ist jedoch, dass ein unmittelbarer, ausschließlicher, enger zeitlicher und räumlicher Zusammenhang mit der Veranstaltung besteht und die Kosten für die Aufmerksamkeiten und Annehmlichkeiten in einem angemessenen Verhältnis zu den Gesamtkosten sowie dem Spendenaufkommen stehen.

Hiervon wird in der Regel ausgegangen, wenn während der Tagungspausen z.B. Erfrischungsgetränke, Kaffee und belegte Brötchen im allgemein üblichen Rahmen gereicht werden. Eine angemessene Mittelverwendung liegt grundsätzlich vor, wenn nicht mehr als 15 % des zweckgebundenen Spendenaufkommens dafür ausgegeben wird.

Soweit die Spendenmittel jedoch zur Finanzierung von allgemeinen Repräsentationszwecken, wie z.B. Bankette, Festabende und allgemeine Bewirtung verwendet werden, dienen sie nicht mehr unmittelbar den satzungsmäßigen Zwecken. Für Spenden, die zur Deckung solcher Aufwendungen gegeben werden, dürfen daher auch keine Zuwendungsbescheinigungen erteilt werden.

Werden Spendenmittel zur Spendenwerbung verwendet, kommt es entscheidend darauf an, ob die Aufwendungen angemessen sind. Insbesondere in der Aufbauphase kann nach Rechtsprechung des BFH das Finanzamt dazu verpflichtet werden, eine Bescheinigung über die vorläufige Anerkennung des Antragstellers zu erteilen, da andernfalls die Existenz gefährdet sein könnte (BFH vom 23.09.1998, HFR 1998, 999).

Der zweck- und sachgerechten Verwendung kommt auch wegen der in § 10b Abs. 4 EStG und § 9 Abs. 3 KStG geregelten Haftungstatbestände erhöhte Bedeutung zu (vgl. Ziffer 7.12).

7.5 Verwendung der Spende im Ausland

Die steuerbegünstigten Zwecke können ohne Schaden für den Spendenabzug auch im Ausland verwirklicht werden. Die Mitgliederbeiträge und Spenden müssen allerdings von der steuerbegünstigten Körperschaft selbst oder durch Hilfspersonen im Sinne von § 57 Abs. 1 Satz 2 AO für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden.

Die unmittelbare Spendenhingabe an ausländische Körperschaften des öffentlichen oder privaten Rechts war dagegen nach bislang geltendem Recht nicht steuerlich begünstigt (§ 10b Abs. 1 Satz 1

EStG). Gleiches gilt auch für die Kapitalausstattung einer ausländischen Körperschaft. Der EuGH hat mit Urteil vom 27.01.2009 in der Rechtssache „Persche“ entschieden, dass auch (Sach-) Spenden an gemeinnützige Einrichtungen in anderen Mitgliedstaaten als dem des Spenders steuerlich abzugsfähig sein müssen (s.o.). Der Gesetzgeber hat mit dem BMF-Schreiben vom 06.04.2010 die europäische Rechtsprechung in der Rechtssache „Persche“ umgesetzt. Nunmehr sind auch Zuwendungen an eine gemeinnützige Organisation in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union steuerlich abzugsfähig. Allerdings knüpft der Gesetzgeber die Voraussetzungen für den „ausländischen“ Spendenabzug an umfangreiche Nachweise. Der inländische Spender muss u.a. nachweisen, dass die ausländische Empfängereinrichtung nach ihrer Satzung ausschließlich, unmittelbar und selbstlos steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 52 – 54 AO verfolgt. Dabei reicht es aus, wenn die ausländische Satzung materiell vergleichbare Festlegungen enthält. Des Weiteren muss die tatsächliche Geschäftsführung die Anforderungen der §§ 52 ff. AO erfüllen. Ein Nachweis kann hier durch Vorlage eines geprüften Jahresabschlusses oder durch eine entsprechende Bestätigung der örtlichen Finanzbehörde erfolgen, dass die tatsächliche Geschäftsführung im maßgebenden Zeitraum die satzungsmäßigen Festlegungen erfüllt hat. Dem Finanzamt sind Belege über die Mittelverwendung vorzulegen (z.B. der Geschäftsbericht), aus denen hervorgeht, dass die Zuwendung tatsächlich und zeitnah für die in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecke verwendet worden ist. Außerdem bedarf es einer Zuwendungsbestätigung der Empfängereinrichtung im Sinne des § 50 EStDV. Die Zuwendung muss alle gesetzlichen Merkmale einer Zuwendung im Sinne des § 10 b Abs. 1 EStG erfüllen, d.h. die Zuwendung sollte beispielsweise uneigennützig und freiwillig erfolgt sein.

Weitere Voraussetzung ist, dass die Spendenmittel zur Förderung natürlicher Personen im Inland eingesetzt werden oder die Tätigkeit der Einrichtung auch zum Ansehen Deutschlands beiträgt. Dieser strukturelle Inlandsbezug gilt für Spenden an Einrichtungen im EU-/EWR-Ausland sowie für Organisationen im Inland, die ihre Zwecke im Ausland verwirklichen.

Spenden an Einrichtungen im Drittland sind von der Gesetzesänderung nicht betroffen. Sie sind weiterhin nicht begünstigt.

7.6 Sachspenden

Neben Geld können auch Sachen gespendet werden. In der Zuwendungsbestätigung sind die Sache und deren Wert genau zu bezeichnen.

Werden mehrere Gegenstände zugewendet, muss der Aussteller der Zuwendungsbestätigung die Gegenstände einzeln auf ihren Wert untersuchen und mit dem gemeinen Wert, d.h. dem Einzelveräußerungspreis (§ 9 Abs. 12 BewG) ansetzen. Zu diesem Zweck ist der Marktwert jedes einzelnen Gegenstandes zu ermitteln und in der Zuwendungsbestätigung auszuweisen. Sammelzuwendungen ohne detaillierte Auflistung und ohne Bewertung der einzelnen Gegenstände sind nicht zulässig. (BFH vom 23.05.1989, BStBl. II 1989, 879; OFD Frankfurt/Main vom 06.11.2003).

Der Zuwendende ist dabei natürlich wegen der damit verbundenen steuerlichen Entlastung an einem möglichst hohen Spendenwert interessiert, er trägt jedoch im Zweifel die Beweislast für den Wert der hingegebenen Sache

Das Einkommensteuergesetz beinhaltet zudem genaue Bewertungsvorschriften:

7.6.1 Sachspenden aus dem Betriebsvermögen

Sofern das gespendete Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen wurde, darf der bescheinigte Spendenwert nicht höher als der angesetzte Entnahmewert sein (§§ 6 Abs. 1 Nr. 4, 10b Abs. 3 Satz 2 EStG). § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG erlaubt dem Spender das entnommene Wirtschaftsgut mit dem Buchwert anzusetzen und so die Aufdeckung stiller Reserven zu verhindern. Der Spender kann also wählen, ob er das hingegebene Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zum Buchwert oder zum Teilwert entnimmt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 oder 5 EStG). Die Steuerbegünstigung gilt jedoch gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 7 EStG nicht für die Entnahme von Nutzungen oder Leistungen, die ohnehin nicht als Spenden abzugsfähig sind. Teilwert ist der Wert, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde unter der Voraussetzung, dass der Betrieb fortgeführt wird. Die Sachspende (Entnahme) aus einem Betriebsvermögen ist umsatzsteuerlich gem. § 3 Abs. 1b UStG einer Lieferung gleichgestellt. Bemessungsgrundlage ist der Wiederbeschaffungswert des gespendeten Gegenstands (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG). Die Finanzverwaltung lässt den Abzug dieser Umsatzsteuer als Spende zu (R 10b.1 Abs. 1 S. 5 EStR).

Beispiel:

Will ein Unternehmer ein Wirtschaftsgut spenden, das auf EUR 1,00 abgeschrieben ist, für das aber ein Betriebsübernehmer noch bereit wäre, EUR 1.000,00 zu bezahlen (= Teilwert), so hätte er die Möglichkeit das Wirtschaftsgut zum Wert von EUR 1,00 zu entnehmen und sich eine Zuwendungsbestätigung über EUR 1,00 ausstellen zu lassen. Er könnte das Wirtschaftsgut aber auch zum Teilwert von EUR 1.000,00 entnehmen und diesen Wert in der Bestätigung ansetzen. Dann müssten jedoch die stillen Reserven in Höhe von EUR 999,00 versteuert werden, so dass der Teilwertansatz für den Spender keinen Vorteil bringen würde. U.U. wäre es sogar nachteilig, wenn der Spendenhöchstbetrag bereits ausgeschöpft wurde. Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage ist – unabhängig von der ertragsteuerlichen Bewertung – der Wiederbeschaffungspreis.

Die Spende eines ganzen Teilbetriebs oder Betriebs fällt unter § 6 Abs. 3 EStG. Auch hier ist eine Buchwertfortführung möglich.

7.6.2 Sachspenden aus dem Privatvermögen

Bei Sachspenden aus dem Privatvermögen bestimmt sich der Wert der Spende nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts (§ 10b Abs. 3 Satz 3 EStG). Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (Einzelveräußerungspreis). Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, ausgenommen ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse, zu berücksichtigen (vgl. § 9 Abs. 2 BewG).

Ist zweifelhaft, ob der vom Spender angegebene Wert zutrifft, bestehen seitens der Finanzverwaltung keine Bedenken, wenn der Wertangabe in der Zuwendungsbescheinigung die Bemerkung „nach Angabe des Spenders“ hinzugefügt wird.

7.6.3 Sachspenden für Verkaufsveranstaltungen

Kann das zugewendete Wirtschaftsgut vom Spendenempfänger nicht unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden, sondern muss die empfangende Körperschaft das Wirtschaftsgut in einer Verkaufsveranstaltung, wie z.B. einem Wohltätigkeitsbasar oder einem Flohmarkt, veräußern, um dann den Erlös seinen steuerbegünstigten Zwecken zuzuführen, so wird die Spende nur mittelbar gemeinnützigen Zwecken zugeleitet. Solche Zuwendungen sind dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen. Eine Spendenbescheinigung darf in diesem Fall nicht erteilt werden (Schleder, DB 1988, 1132; BFH vom 19.03.1976, BStBl. II 1976, 338, FG Düsseldorf vom 05.02.1997, EFG 1997, 473).

Das Problem lässt sich aber durch die Umwandlung der Sachspende in eine Geldspende vermeiden, indem der Spender den Gegenstand an den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Basar) des gemeinnützigen Vereins verkauft und anschließend den dafür erhaltenen Kaufpreis dem ideellen Bereich spendet. Wenn der betreffende Gegenstand dann auf dem Basar zum Einkaufspreis veräußert wird, ergibt sich kein Gewinn im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Es käme allenfalls noch eine Umsatzsteuer in Frage.

7.6.4 Sachspenden für Tombolaveranstaltungen

Werden dagegen Sachspenden an eine gemeinnützige Körperschaft anlässlich einer von dieser durchgeführten steuerbegünstigten Tombola (§ 68 Nr. 6 AO) mit der Auflage gewährt, die gespendeten Gegenstände als Sachgewinne der Tombola zu verwenden, so gilt die Verwendung der Spenden im Rahmen der Tombola als Verwendung für die steuerbegünstigten Zwecke der veranstaltenden Körperschaft, da sie unmittelbar dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb genehmigte Ausspielung zufließen. In diesem Fall darf daher eine Zuwendungsbestätigung erteilt werden.

7.7 Aufwandsspenden

Der Verzicht auf Aufwendungsersatz stellt unter bestimmten Voraussetzungen eine abzugsfähige abgekürzte Geldspende dar (§ 10b Abs. 3 Sätze 5 und 6 EStG; FG München, Urteil vom 07.07.2009-6 K 3583/07). Die steuerbegünstigte Körperschaft spart sich so eigene Ausgaben. Das Aufopfern von Zeit und Arbeitskraft ist allerdings keine Spende.

Zu den abzugsfähigen Kosten gehören:

- Fahrtkosten (EUR 0,30 je gefahrener Kilometer)
- Reisekosten
- Telefonkosten
- Verpflegungsmehraufwand
- Porto

Der Verzicht auf diese Aufwendungen kann unter den folgenden Voraussetzungen steuerlich berücksichtigt werden (OFD Frankfurt/Main vom 21.02.2002, DStR 2002, 805):

- **Rechtsanspruch auf Aufwendungsersatz**

Der Spender muss gegenüber der gemeinnützigen Körperschaft einen durch Satzung oder Vertrag rechtswirksam eingeräumten Vergütungs- oder Aufwendungsersatzanspruch haben, der ihn auch tatsächlich zur Auszahlung des Aufwands berechtigt.

Der Rechtsanspruch muss vor Entstehung des Aufwands eingeräumt worden sein und darf nicht unter der Bedingung des Anspruchsverzichts stehen. Die steuerbegünstigte Körperschaft muss bis zum Verzicht das finanzielle Risiko eines Auszahlungsbegehrens tragen. Eine rückwirkende Anspruchsbegründung reicht nicht.

Der bedingungslose Verzicht auf den Vergütungs- oder Aufwandsentschädigungsanspruch muss zeitnah, also unmittelbar im Anschluss an die Arbeitsleistung erfolgen (SenFin Bremen vom 19.06.1995, DB 1995, 1937). Sieht der Berechtigte zunächst davon ab, seine Ansprüche gegenüber der Gesellschaft geltend zu machen, so ist zu vermuten, dass das Geschäft zunächst nicht wie unter Fremden abgewickelt wurde, sondern eine Entgeltlichkeit von vornherein nicht vereinbart war oder zwar zunächst vereinbart wurde, aber zugleich Einigkeit über einen künftigen Verzicht bestanden hat (FinMin Mecklenburg-Vorpommern vom 21.03.1996, DB 1996, 1444).

Ein Aufwendungsersatzanspruch (§ 670 BGB) kann sowohl mit einer unentgeltlichen als auch einer entgeltlichen Dienst- oder Werkleistung einhergehen. Er entlohnt jedoch nicht diese Tätigkeit, sondern ersetzt die zugunsten der gemeinnützigen Körperschaft getätigten tatsächlichen Aufwendungen.

- **Ordnungsgemäße Aufzeichnungen**

Für jeden Anspruch ist eine Einzelabrechnung erforderlich. Jeder Vorgang ist gemäß § 63 Abs. 3 AO zu dokumentieren (Anspruchsgrundlage, Berechnung, etc.). Der Erstattungsanspruch muss bei der gemeinnützigen Körperschaft verbucht sein, bevor er durch die Verzichtserklärung erlischt und ausgebucht wird.

- **Erforderlichkeit der Aufwendungen**

Der gemeinnützigen Körperschaft müssen durch die „Aufwandsspende“ eigene Aufwendungen erspart bleiben. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Aufwendungen in vollem Umfang zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke und der konkreten Aufgaben erforderlich waren (BFH vom 17.02.1993, BFH/NV 1994, 154).

Bei Aufwandsspenden in Form von Fahrtkosten muss sich aus der Zuwendungsbestätigung selbst für jede Fahrt erkennen lassen, dass diese für den begünstigten Zweck erforderlich war. Auch der Höhe nach ist ein solcher Nachweis nur erbracht, wenn aus der Bescheinigung für jede Fahrt ersichtlich ist, in welcher Eigenschaft und für welchen Anlass (Zeit und Ort) der Betreffende tätig war. Weiter müssen Fahrtstrecke und Benutzung des eigenen Pkw sowie der Fahrzeugtyp in einer Weise bestätigt sein, dass sich ohne weiteres an Hand der Bescheinigung die jeweilige Höhe des Aufwandes und damit der zugewendete Vermögenswert ermitteln lässt (BFH vom 28.11.1990, BFH/NV 1991, 305). Vergleichbares gilt für andere Aufwendungen, wie z.B. Telefon und Büromaterial (FG Thüringen vom 02.09.1998, EFG 1998, 1640).

Um Zweifel an der Höhe des Erstattungsanspruches auszuschließen (BFH vom 25.11.1989, BStBl. II 1990, 570), wird angeraten, den (vereinbarten) Kostenersatz/Erstattungsanspruch von vornherein betragsmäßig festzulegen (BFH vom 25.11.1989, BStBl. II 1989, 560 und vom 17.02.1993, BFH/NV 1994, 154). Werden die Aufwendungen nicht im Einzelnen nachgewiesen, können Sie in Form der Kilometerpauschale (PKW EUR 0,30/km) geschätzt werden.

- **Unzulässigkeit der Pauschalierung**

Voraussetzung für die ordnungsgemäße Bescheinigung einer Aufwandsspende ist, dass aus ihr alle Berechnungsgrundlagen für den behaupteten Aufwand in der Art ersichtlich sind, wie es für die Überprüfung eines Erstattungsanspruches erforderlich wäre. Eine Pauschalierung von Aufwandskosten ist mit Ausnahme der Fahrtkosten unzulässig.

- **Bindung an gesetzliche Regelungen**

Soweit das DRK hinsichtlich der Höhe des Aufwendungsersatzes an gesetzliche Regelungen gebunden ist, ist die damit festgelegte Entschädigungshöhe für die Aufwandsspende ehrenamtlicher Helfer maßgebend und nicht der als Werbungskosten für Arbeitnehmer steuerlich zulässige Satz, weil diese gegenüber dem DRK keinen Anspruch auf letzteren Betrag haben und damit insoweit nicht verzichten können (OFD München an BRK vom 13.08.1980, AZ: S 2223 B - 142/St 2).

7.8 Nutzungen und Leistungen als Spenden

Im Gegensatz zu tatsächlich entstandenen Aufwendungen können Nutzungen und Leistungen nicht gespendet werden (§ 10b Abs. 3 Satz 1 EStG). Bei der Gewährung von Nutzungen und Leistungen fehlt es an einer Wertabgabe aus dem Vermögen des „Zuwendenden“.

Wird also einer steuerbegünstigten Körperschaft von einem Gastwirt ein Saal für die Mitgliederversammlung kostenlos zur Verfügung gestellt, von einem Spediteur unentgeltlich ein Lastwagen verliehen, von einem Arzt ein Vortrag gehalten, ohne ein Honorar zu beanspruchen, von einem Orchester unter Verzicht auf eine Vergütung ein Benefizkonzert mitgestaltet oder von gutwilligen Helfern sonstige Dienstleistungen erbracht, kann mangels abzugsfähiger Spende keine Zuwendungsbescheinigung ausgestellt werden. In der Praxis unterlaufen diesbezüglich häufig Fehler.

- **Unentgeltliche Nutzungen und Leistungen**

Gemäß § 10b Abs. 3 Satz 1 EStG sind „Nutzungen und Leistungen“, die ein Steuerpflichtiger einer gemeinnützigen Körperschaft zuwendet, nicht als Spenden abziehbar.

Das Abzugsverbot gilt allerdings nur für „unentgeltlich“ gewährte Nutzungen und Leistungen, bei denen die „Unentgeltlichkeit“ von vornherein offen oder stillschweigend vereinbart wurde.

- **Entgeltliche Nutzungen und Leistungen**

Wird gegenüber einer gemeinnützigen Körperschaft eine Nutzung oder Leistung gegen Entgelt gewährt bzw. erbracht und dann nachträglich auf das Entgelt verzichtet, liegt in Wirklichkeit ein Verzicht auf den Vergütungsanspruch vor (Herrmann/Heuer/Raupach, § 10b EStG, Anm. 141). Der Rechnungsbetrag stellt dann beim Spender eine – gegebenenfalls steuerpflichtige – Entnahme dar, die jedoch durch den Spendenabzug wieder steuerlich neutralisiert wird (Schleder, DB 1988, 1134).

Es gelten die Grundsätze zur Anerkennung von Aufwandsspenden. Es muss also auch hier vor Gestattung der Nutzung oder Erbringung der Leistung vertraglich ein Vergütungsanspruch begründet werden und dem Zuwendenden die Wahlmöglichkeit eingeräumt sein, entweder das Entgelt zu verlangen oder auf die Auszahlung zu verzichten. Voraussetzung für die Anerkennung der Ernsthaftigkeit einer solchen Vereinbarung ist, dass die gemeinnützige Körperschaft überhaupt wirtschaftlich in der Lage wäre, die Vergütung, auf die nachträglich verzichtet wird, zu bezahlen.

Ein Anspruch auf Vergütung entsteht auch ohne ausdrückliche vertragliche Vereinbarung, wenn z.B. eine Dienstleistung oder Werkleistung erbracht wird und diese den Umständen nach nur gegen eine Vergütung zu erwarten ist (§ 632 Abs. 2 BGB zum Werkvertrag, § 612 Abs. 1 BGB zum Dienstvertrag). Daraus folgt, dass kleinere Dienst- oder Werkleistungen, die üblicherweise von Vereinsmitgliedern, deren Angehörigen oder Förderern zur Erfüllung des Vereinszwecks oder

der Gestaltung des Vereinslebens erbracht wurden, nur dann einen Entgeltanspruch begründen können, wenn dies ausdrücklich vereinbart ist.

In einer Verfügung der OFD Magdeburg vom 05.05.2004 (S-2223 – 88 – St 217) wurde zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für Personen in vorübergehender Notlage (insbesondere Hilfeleistungen anlässlich von Katastrophenfällen wie Erdbeben und Überschwemmungen) Stellung genommen. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen für den Spendenabzug erfüllt (vgl. ESt-Kartei Teil I zu § 10b EStG Karte 1.20 „Aufwandsspende“), bestehen keine Bedenken gegen die Berücksichtigung eines pauschalen Aufwendungsersatzes für Unterkunft und Verpflegung in Höhe der Werte der jeweils maßgeblichen Sachbezugsverordnung.

Der für die steuerliche Abzugsfähigkeit maßgebliche Tag der Zuwendung ist der Tag, an dem die steuerbegünstigte Körperschaft die Verzichtserklärung annimmt, im Zweifel der Tag der Ausbuchung der Verpflichtung zur Zahlung des Vergütungsanspruches.

- **Nutzungen und Leistungen für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe**

Soweit auf rechtlich bestehende Vergütungsansprüche für Nutzungen und Leistungen verzichtet wird, die ihre Grundlage in einer Tätigkeit für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wie z.B. eine entgeltliche Festveranstaltung oder eine selbstbewirtschaftete Vereinsgaststätte, haben, muss die Verzichtserklärung mit einer Verwendungsaufgabe für den satzungsmäßigen steuerbegünstigten Bereich verbunden werden, die sich auch buchmäßig auf dem Spendenkonto der Körperschaft niederschlägt. Der Rechnungsbetrag, auf dessen Auszahlung verzichtet wird, ist vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auf das Spendenkonto umzubuchen. Gleichzeitig sind insoweit die Betriebsausgaben im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Körperschaft zu kürzen. Als Alternative kann das vereinbarte Entgelt vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an den Leistenden ausbezahlt und von diesem dann der Körperschaft gespendet werden (BFH vom 30.07.1993, BStBl. II 1993, 884).

7.9 Einzelfälle zur Spendeneigenschaft

Nicht jede Zuwendung an eine gemeinnützige Körperschaft, die als „Spende“ bezeichnet ist, wird deshalb schon vom Finanzamt als steuerlich abzugsfähig anerkannt.

7.9.1 Auflagen

Zahlungen an das DRK oder seine Untergliederungen zur Erfüllung einer Auflage nach § 153a StPO oder § 56b StGB sind nicht als Spenden abziehbar (BFH vom 19.12.1990, BStBl. 1991, 234). Es fehlt an der Freiwilligkeit der Leistungen.

7.9.2 Benefizkonzerte

Benefizveranstaltungen sind trotz des guten Zweckes, den sie verfolgen, grundsätzlich steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (FG München vom 08.03.1999, 7 K 3032/96). Seit 1989 ist es nicht mehr zulässig, ein einheitliches Leistungsentgelt für Benefizkonzerte in einen nicht abziehbaren Leistungsanteil und einen abzugsfähigen Spendenanteil aufzuteilen. Vielmehr ist der gesamte Eintritts- oder Kaufpreis als steuerpflichtiges Entgelt anzusehen (BFH vom 25.08.1987, BStBl. II 1987, 850).

Eine Ausnahme gilt lediglich für den Sonderfall UNICEF-Grußkarten (Spendenbescheinigung über 75 % des Warenwerts; von den Einkommensteuer-Referatsleitern der Länder im November 1992 nochmals bestätigt).

Es ist jedoch möglich, anstelle eines Eintrittsgeldes um eine freiwillige Spende zu bitten, die jedoch nicht mit dem Recht zum Einlass verknüpft werden darf. Es können auch zusätzlich zum vereinbarten Eintrittsgeld und Kaufpreis zusätzlich freiwillige Spenden entgegen genommen werden.

Soweit bei einer Benefizveranstaltung eine kostenlose Bewirtung angeboten wird, wäre in Höhe des (geschätzten) Wertes der Bewirtung eine Gegenleistung des Veranstalters an die „Spender“ anzunehmen. Eine abzugsfähige Spende ist insoweit jedenfalls ausgeschlossen. Die entgeltliche Bewirtung wäre ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Spielt die Bundeswehr für das DRK, sind die Eintrittsgelder nach § 4 Nr. 20 lit. b UStG umsatzsteuerfrei.

7.9.3 Blut- und Organspenden

Blut- und Organspenden sind nach Auffassung der Finanzverwaltung keine steuerbegünstigten Sachspenden (FinMin Saarland vom 09.09.1969, StEK EStG § 10b Nr. 43). Begründet wird dies damit, dass im Körper befindliches Blut und Organe keine Sachen darstellten.

7.9.4 Eigenanteil an Reisekosten

Der sogenannte Eigenanteil an Reisekosten wird nicht als Spende anerkannt, auch wenn es sich um eine Reise handelt, die der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke dient und zulässigerweise bezuschusst wird.

7.9.5 Eigennützige Spenden

Eine abzugsfähige Spende liegt nicht vor, wenn ein Steuerpflichtiger z.B. eine Zuwendung mit der Auflage einer bevorzugten Behandlung seiner Mutter bei der Aufnahme in ein Pflegeheim verbindet.

Gleiches gilt, wenn ein zugewendeter Vermögenswert bei Wegfall des mit der Zuwendung verfolgten Zwecks in zulässiger Weise auf den Spender oder seine Erben zurück zu übertragen ist (BFH vom 05.02.1992, BStBl. II 1992, 748). Das könnte z.B. bei der Errichtung einer unselbständigen nicht rechtsfähigen Stiftung durch Überlassung eines Gebäudes zur Verwendung als Altenheim für die Dauer des örtlichen Bedarfs und unter dem Vorbehalt des Rückfalls an den Stifter oder seine Erben zu dem Zeitpunkt, an dem der Bedarf nicht mehr besteht, der Fall sein.

7.9.6 Haus- und Straßensammlungen

Spenden, die nicht durch eine Spendenbescheinigung belegt werden können, wie z.B. Haus- und Straßensammlungen, sind nicht als Spenden (Sonderausgaben) abzugsfähig (OFD Frankfurt/Main vom 10.09.2001, S-2223A-35-St II 25).

7.9.7 Leasingspenden

Stellt ein Leasingnehmer einen geleasteten Gegenstand unentgeltlich zur Verfügung, so kann darin eine Spende des Leasinggegenstandes oder der Leasingraten liegen (BFH vom 08.08.1990, BStBl. II 1991, 70).

7.9.8 Lotterielose

Der Kauf von Losen einer Lotterie zu steuerbegünstigten Zwecken z.B. im Rahmen einer Wohltätigkeits- oder Benefizveranstaltung, bei Fernsehlotterien (z.B. Aktion Sorgenkind, Der große Preis) oder einer Wohlfahrtstombola führt nicht zu einer abziehbaren Spende, da der Lospreis nicht unentgeltlich zugewendet wird, sondern eine Gewinnchance gekauft wird, BFH vom 29.01.1971, BStBl. II 1971, 799.

Ein Spendenabzug ist möglich, wenn Waren zu einem bestimmten Preis angeboten werden und dabei um eine zusätzliche Spende gebeten wird. Voraussetzung ist aber, dass die Waren auch dann geliefert werden, wenn keine Spende geleistet wird. Dies ist bei Eine-Welt-Läden nicht der Fall, da der erhöhte Preis obligatorisch ist. Es handelt sich mithin um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl. FG Baden-Württemberg vom 11.02.1998, EFG 1998, 846).

7.9.9 Spenden von Todes wegen

Sofern der Erblasser in einem Testament dem DRK ein Vermächtnis aussetzt oder dieses zum Erben bestimmt, kann die letztwillige Zuwendung nicht mehr als Spende des Verstorbenen nach § 10b EStG bei der für den Toten zu fertigenden letzten Einkommensteuererklärung oder des Erben, der mit dem Vermächtnis belastet wird, Berücksichtigung finden (BFH vom 21.10.2008, DStRE 2009, 339).

7.9.10 Überschussanteil an Gruppenversicherung

Keine Spenden sind von den Mitgliedern überlassene Überschussanteile aus Gruppenversicherungen, sofern nicht besondere Zuwendungsvereinbarungen getroffen werden (BMF vom 20.07.1989, IV B-S 0187-13/89).

7.9.11 Wohlfahrtsbriefmarken

Wohlfahrtszuschläge zu den Postwertzeichen sind nicht als abzugsfähige Spenden im Sinne des § 10b EStG anzusehen (BFH vom 13.06.1969, BStBl. II 1969, 701). Diese Zuschläge können jedoch als Betriebsausgaben (Portoaufwand) abgezogen werden, wenn die betrieblichen Postsendungen mit so genannten Wohlfahrtsbriefmarken mit Zuschlägen frankiert werden.

7.9.12 Spiel- und Quizshows

Über Zuwendungen, die prominente Kandidaten im Rahmen von Spiel- und Quizshows erspielen, dürfen keine Zuwendungsbestätigungen ausgestellt werden (BMF vom 27.04.2006, BStBl. 2006 I, 342 und FG Hamburg vom 14.11.2007, DStRE 2001, 872).

7.10 Zuwendungsbestätigung

Die Zuwendungsbestätigung für abzugsfähige Spenden und Mitgliedsbeiträge i.S.d. § 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG ist materiell-rechtliche Voraussetzung für den Spendenabzug (§ 50 Abs. 1 EStDV). Sie ist nach amtlich verbindlichem Muster zu erstellen (Download unter www.bundesfinanzministerium.de). Abweichungen vom amtlichen Muster sind lediglich in Bezug auf die optische Hervorhebung von Textpassagen, die Übernahme des Logos, grafische oder farbliche Gestaltungen und vorangestellte Ankreuzkästchen zulässig. Die Zuwendungsbestätigung darf die Größe DIN A4 nicht überschreiten. Danksagungen und Werbung für die Ziele des Empfängers dürfen nur auf der Rückseite der Zuwendungsbestätigung aufgedruckt sein.

In der Zuwendungsbestätigung bescheinigt die empfangende Körperschaft, dass sie spendenempfangsberechtigt ist, die Zuwendung ausschließlich für ihre satzungsgemäßen Zwecke verwendet und es sich um eine freiwillige Leistung handelt. Die Zuwendungsbestätigung muss von mindestens

einer durch Satzung oder Auftrag zur Entgegennahme von Zahlungen legitimierten Person unterschrieben sein.

Mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz vom 19.12.2008 wurde die Möglichkeit geschaffen, die Zuwendungsbestätigungen elektronisch zu erstellen (§ 50 Abs. 1a EStDV). Danach kann der Zuwendende die begünstigte Körperschaft bevollmächtigen, die Zuwendungsbestätigung der Finanzbehörde durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln. Dazu ist es erforderlich, dass der Zuwendungsempfänger der übermittelnden Körperschaft seine Identifikationsnummer mitteilt. Der Datensatz ist bis zum 28.02. des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Zuwendung erfolgt, an die Finanzbehörde zu übermitteln. Die Daten sind dem Zuwendungsempfänger elektronisch oder als Ausdruck mit dem Hinweis, dass die Daten an die Finanzbehörde übermittelt wurden, zur Verfügung zu stellen.

§ 50 Abs. 4 EStDV konstituiert eine über § 63 Abs. 3 AO hinausgehende Aufzeichnungspflicht. Danach muss jeweils ein Doppel der erstellten Bestätigung aufbewahrt werden. Dieses kann in elektronischer Form gespeichert werden. Die Vereinnahmung und Verwendung der Zuwendung sind ordnungsgemäß aufzuzeichnen.

Die Steuerbefreiung wird grundsätzlich alle drei Jahre überprüft, so dass Zuwendungsbestätigungen, die Steuerbescheide bzw. vorläufige Bescheinigungen nennen, die mehr als fünf bzw. drei Jahre alt sind, nicht zum Spendenabzug berechtigen.

Eine Aufteilung von Spenden in abziehbare und nicht abziehbare Teile je nach satzungsgemäßer und nicht satzungsgemäßer anteilmäßiger Verwendung der Spende ist unzulässig (BFH vom 07.11.1990, BStBl. II 1991, 547).

Nach der Vereinfachungsregel des § 50 Abs. 2 EStDV ist in zwei Fällen der Bareinzahlungsbeleg oder Buchungsbeleg eines Kreditinstituts ausreichend:

- Zuwendungen in Katastrophenfällen innerhalb eines von den Behörden bestimmten Zeitraums, die auf ein Sonderkonto einer bestimmten inländischen Körperschaft einbezahlt werden
- Zuwendungen bis EUR 200,00 bei bestimmten Empfängern (juristische Person des öffentlichen Rechts, Partei, Körperschaft i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG)

Das vereinfachte Spendennachweisverfahren gilt darüber hinaus für Zahlungen bis zu EUR 200,00 mittels Lastschrift.

7.11 Spendenrahmen

Spenden von natürlichen Personen sind bis zur Höhe von insgesamt 20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte oder 4 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Wirtschaftsjahr aufgewendeten

Löhne und Gehälter steuerlich abzugsfähig (§ 10b Abs. 1 EStG). Bei Körperschaften stellen die genannten Spenden im gleichen Umfang abziehbare Aufwendungen dar (§ 9 Abs. 2 KStG).

Darüber hinausgehende Spenden sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen als Sonderausgaben abzuziehen. Der Zuwendungsvortrag ist zeitlich nicht begrenzt. Eine Rücktragsmöglichkeit besteht hingegen nicht mehr und auch die bisherige Großspendenregelung ist mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements aufgehoben worden.

In Organschaftsfällen sind für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Spenden beim Organträger die Umsätze der Organgesellschaft dem Organträger nicht zuzurechnen. Andererseits sind bei der Organgesellschaft für die Ermittlung des Höchstbetrags der abziehbaren Spenden nur ihre eigenen Umsätze maßgebend.

7.12 Gemischte Verwendung einer Spende

Wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft eine Spende teilweise für nicht steuerbegünstigte Zwecke verwendet, z.B. Sachspenden einer Metzgerei werden teilweise für ein Altenheim und teilweise beim entgeltlichen Sommerfest verwendet, so gilt Folgendes:

Sofern keine eindeutige Trennung bei der Verwendung der Sachspende möglich ist, darf insgesamt keine Zuwendungsbestätigung ausgestellt werden. Ist eine klare Trennung möglich, so kann für den im gemeinnützigen Bereich verwendeten Teil eine Zuwendungsbestätigung erfolgen.

Bei der gemischten Verwendung von Geldspenden ist insgesamt kein Spendenabzug zulässig, da nicht unterschieden werden kann, welcher Teil für spendenbegünstigte Zwecke verwendet wird (BFH vom 19.06.1974, BStBl. II 1974, 664; FG Münster, Urteil vom 13.12.2010-14 K 1789/08 E, 14 K 1792/08 E).

7.13 Vertrauensschutz

Der gutgläubige Spender darf auf die Richtigkeit einer Zuwendungsbestätigung vertrauen, sofern er sie nicht durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder ihm die Unrichtigkeit bekannt ist bzw. bekannt sein müsste (§ 10b Abs. 4 Satz 1 EStG, § 9 Abs. 3 Satz 1 KStG).

Der Vertrauensschutz gilt auch, wenn das Finanzamt selbst keine Vertrauensgrundlage geschaffen hat oder die steuerbegünstigte Körperschaft die Spende zweckwidrig einsetzt. Der Vertrauensregelung steht die Ausstellerhaftung gegenüber. Der Aussteller trägt also das Risiko dafür, dass alle Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Spende vorliegen.

Der Gutglaubensschutz ist umfassend. Er erstreckt sich auf alle für den Spendenabzug erheblichen Angaben in der Zuwendungsbestätigung. Ferner erstreckt sich dieser auf die rechtliche Qualifikation

der Zuwendung als Spende (vgl. BFH vom 26.04.2002, BFH N/V 2002, 1029). Spätere Erkenntnisse aus einer Betriebsprüfung beim Spendenempfänger, die dem Abzug entgegenstehen, schlagen nicht auf die Besteuerung des Spenders durch.

Allerdings wird der Vertrauensschutz versagt, wenn dem Spender die Unrichtigkeit der Bescheinigung bekannt ist oder infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt geblieben ist (§ 10b Abs. 4 Satz 1 EStG, § 9 Abs. 3 Satz 1 KStG, BFH vom 02.08.2006, BStBl. 2007 II, 8). Der Spender kann außerdem nicht auf die Richtigkeit der ihm ausgestellten Bestätigung vertrauen, wenn er selbst die Bestätigung durch unlautere Mittel oder durch falsche Angaben erwirkt hat. Es müssen daher unbedingt vermieden werden:

Gefälligkeitsbestätigungen,

- überhöhte oder unkontrollierbare Wertangaben bei Sachspenden,
- als Spenden getarnte Umlagen für den Verlustausgleich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes,
- die unzulässige Mittelverwendung durch den Spendenempfänger, von der der Spender als Mitglied Kenntnis hat oder bei zumutbarer Sorgfalt haben könnte,
- die Ausstellung von Spendenbescheinigungen für Sachspenden, die erst in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veräußert werden müssen, damit der Erlös den gemeinnützigen Zwecken dienen kann.

7.14 Haftung

Der Vertrauensschutztatbestand beim Spender wird durch eine Haftung der Verantwortlichen (empfangende Körperschaft) abgesichert (§ 10b Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG, § 9 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 KStG, § 9 Nr. 5 Satz 7 GewStG). Gehaftet wird daher nur, wenn sich der Spender auf Vertrauensschutz berufen kann. Der Haftungsumfang entspricht dem des Vertrauensschutzes. Gehaftet wird nur gegenüber dem Staat, nicht gegenüber dem Zuwendenden.

Die Höhe der entgangenen Steuer wird einheitlich mit 30 % des zugewendeten Betrages angesetzt. Zusätzlich fallen noch 15 % nach § 9 Nr. 5 Satz 9 GewStG an, wenn die Zuwendung aus einem Gewerbebetrieb stammt.

Mit dem JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) wird in § 10b Abs. 4 Satz 5 EStG eine Festsetzungsfrist für Spendenhaftungsbescheide eingeführt, nach der die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid i.S.v. § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG an den Ablauf der Festsetzungsfrist für die Körperschaftsteuerfestsetzung gegenüber der die Steuerbegünstigung begehrenden Körperschaft gekoppelt wird. Diese Ablaufhemmung ist erforderlich, weil das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme nach § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG ausschließlich im Rahmen der Überprüfung der Körperschaftsteuerbefreiung festgestellt werden kann.

Die Haftungsregelung enthält zwei Haftungstatbestände:

7.14.1 Ausstellerhaftung

Erster Haftungstatbestand ist das Ausstellen einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung. Die Ausstellerhaftung greift, wenn die Bestätigung vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtig ausgestellt wurde.

Es muss sich um eine wirksame Zuwendungsbestätigung handeln, die zum Spendenabzug berechtigt. Im Haftungsverfahren wird die Gutgläubigkeit des Spenders geprüft. Die Beweislast hinsichtlich der Bösgläubigkeit trifft jedoch den Aussteller.

Die Unrichtigkeit kann z.B. die Höhe des in der Spendenbescheinigung ausgewiesenen Betrages betreffen. Probleme können dabei vor allem bei Sachspenden auftreten.

Da die Ausstellerhaftung nur den trifft, der vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt, führt nicht jeder Fehler bei der Erteilung einer Spendenbescheinigung zum Haftungstatbestand. Wer aber grundlegende Punkte nicht beachtet, oder wer die einfachsten, nahe liegenden Überlegungen nicht anstellt, handelt grob fahrlässig.

Danach dürfte sich die Ausstellerhaftung neben vorsätzlichen Handlungen auf krasse Fälle beschränken, in denen z.B. in einer Zuwendungsbestätigung über eine Sachspende ein nach objektiven Maßstäben deutlich überhöhter Wert ausgewiesen wird.

7.14.2 Veranlasserhaftung

Zweiter Haftungstatbestand ist die Veranlassung der zweckfremden Verwendung der Spendenmittel. Diese Haftung ist besonders einschneidend, da sie lediglich die objektive Fehlverwendung der Spende voraussetzt und kein Verschulden erfordert (Gefährdungshaftung). Schädlich ist nicht nur die Verwendung der Spende zu nicht steuerbegünstigten Zwecken (so zuletzt FG München vom 03.06.2003, EFG 2003, 1258, die Revision wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen, BFH XI R 40/03), sondern auch die Verwendung für Zwecke, für die sie nicht zugewendet wurde. Die Veranlasserhaftung umfasst nicht die Fälle, in denen Spenden zweckentsprechend verwendet wurden, die Gemeinnützigkeit des Zuwendungsempfängers jedoch nachträglich aberkannt wird.

Die Gefährdungshaftung wird dadurch gemildert, dass vor Erlass des Haftungsbescheides (§ 191 Abs. 1 AO) vom Finanzamt geprüft werden muss, ob die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners, insbesondere unter Berücksichtigung seines Verschuldens, ermessensgerecht ist.

Beispiele:

- a) Eine Spende wird für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet.
- b) Bestätigung des Verzichts eines Mitgliedes auf die Erstattung von Aufwendungen, ohne dass ein solcher Anspruch durch Vertrag oder Satzung eingeräumt war oder obwohl der Anspruch unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt wurde (§ 10b Abs. 3 Satz 5 und 6 EStG).
- c) Zuwendungsbestätigungen für sog. Geschenkgutscheine von Unternehmen, die in dem Unternehmen des Spenders eingelöst werden müssen. Derartige Geschenkgutscheine sind wegen der (er-strebt)en Werbewirkung keine abziehbare Spende. Eine Spendenbescheinigung darf deshalb hierfür nicht erteilt werden (bei dem betreffenden „Spender“ kann allenfalls eine Betriebsausgabe vorliegen).

7.15 Haftungsschuldner

Bis zum 31.12.2008 bestand grundsätzlich ein Auswahlermessens, bei dem es keine feste Reihenfolge gab hinsichtlich der Inanspruchnahme gab. Mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2009 ist jedoch in Fällen der Veranlasserhaftung nunmehr vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen (§ 10b Abs. 4 Satz 4 EStG). Die – bei einem Verein aus § 31 BGB abgeleitete – Haftung des Vereins für Handlungen des Vorstands oder anderer satzungsmäßiger Vertreter beschränkt sich dabei auf Handlungen, die diese Organe als Vertreter des Vereins ausgeführt haben (FG München vom 03.06.2003, Revision als unbegründet zurückgewiesen, BFH Az. XI R 40/03). Eine Haftung der Körperschaft scheidet selbstverständlich aus, wenn die Tätigkeit der natürlichen Person der Körperschaft nicht zugerechnet werden kann.

Zuständig für die Durchführung des Haftungsverfahrens ist regelmäßig das für die spendenempfangende Körperschaft zuständige Finanzamt, welches den das Haftungsverfahren begründenden Sachverhalt kennt, so dass zumindest die erforderlichen Ermittlungen von diesem Finanzamt durchzuführen sind.

Angesichts der hohen Haftungsrisiken sollten die Organe, Schatzmeister und Buchhalter äußerst vorsichtig und sorgfältig handeln, um persönliche Haftungsrisiken zu vermeiden. Diese Risiken lassen sich allerdings – mit Ausnahme des Vorsatzes – durch Abschluss einer Vermögensschadenhaftpflichtversicherung eingrenzen.

7.16 Mitglieder- und Spendenwerbung

Das Gebot der Selbstlosigkeit verbietet den steuerbegünstigten Körperschaften grundsätzlich Mittel für andere als die satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Das Merkmal der Selbstlosigkeit entfällt nicht bereits deshalb, weil Mittel der Körperschaft für Verwaltung, Mitgliederwerbung oder Öffentlichkeitsarbeit verwendet werden, wenn derartige Ausgaben zur Begründung und Erhaltung der Funktionsfähigkeit und damit auch zur Verfolgung des satzungsgemäßen Zwecks erforderlich sind

(BFH vom 18.12.2002, BFH/NV 2003, 1025). Es existieren jedoch keine gesetzlichen Obergrenzen für Verwaltungskosten und Aufwendungen zur Spendenwerbung. Entscheidend ist vielmehr, ob die Aufwendungen im jeweiligen Einzelfall noch als angemessen eingestuft werden können. Angemessenheit liegt dann vor, wenn ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv dem satzungsmäßigen Zweck zugute kommt, wobei zu berücksichtigen ist, ob sich die Körperschaft gerade in der Aufbauphase befindet, in der der Aufwand regelmäßig höher sein wird (BFH vom 23.09.1998, BFH/NV 1998, 105, sowie BFH vom 18.12.2002, BFH/NV 2003, 1025.). Das OLG Stuttgart hat (Entscheidung vom 19.12.1984, DB 1985, 911) einen Vertrag als sittenwidrig beurteilt, nach dem der Mitglieder- und Spendenwerber 50 % bzw. 60 % der Mitgliedsbeiträge und Spenden als Provision erhielt. Das OLG war der Meinung, eine sittenwidrige Täuschung liege vor, da bei der Werbung nicht offen gelegt wurde, in welchem Umfang die Spende zur Finanzierung der Werbekosten benötigt wurde, und dass die Provisionen durch Beteiligung der Werber an den Beitragseinnahmen erfolgte. Der BFH pflichtet dem zwar grundsätzlich bei, verneint jedoch in einem Fall, in dem bis zu 42 % der Beitragseinnahmen an eine Werbeagentur flossen, die Sittenwidrigkeit (BFH vom 18.12.2002, BFH/NV 2003, 1025). Von Sittenwidrigkeit kann danach nur in Ausnahmefällen ausgegangen werden, wenn bereits die Vereinbarung mit dem werbenden Unternehmen auf eine Täuschung der zukünftigen Mitglieder abzielt oder die Parteien dies zumindest billigend in Kauf nehmen. Der BFH beruft sich dabei auch auf ein strafrechtliches Urteil des BGH aus dem Jahr 1994 (Urteil vom 10.11.1994, 4 StR 331/94, NJW 1995, 539), in dem dieser ausführt, dass bekannt sei, dass gemeinnützige Organisationen sich bei der Mitgliederwerbung der Hilfe kommerzieller Unternehmen bedienen und damit den Tatbestand des Betrugs verneint.

Der koordinierte Ländererlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 11.07.1994 bestimmt, dass zu den unschädlichen Verwaltungsausgaben auch Ausgaben für die Werbung neuer Mitglieder gehören. Dabei soll es in der Regel nicht zu beanstanden sein, wenn die Körperschaft pro Jahr hierfür nicht mehr als 10 % der Mitgliedsbeiträge für die Spendenwerbung ausgibt (Az. 33-S-0171-172/5-44170; KStK § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Karte 20.1). Ob dies so immer noch Gültigkeit hat, ist angesichts des oben zitierten BFH-Beschlusses fraglich.

Mitgliederwerbeaktionen mit dem Lockmittel des Versicherungsschutzes im Falle der Flugrettung können wettbewerbswidrig sein und gegen das „Gesetz über den Widerruf von Haustürgeschäften und ähnlichen Geschäften“ vom 16.01.1986 (BGBl I 1986, 122) verstoßen, wenn die erforderliche Widerrufsbelehrung systematisch unterlassen wird (§§ 1, 2, 5 HWiG, § 1 UWG, OLG München Urteil vom 18.05.1995, ZIP 1995, 1362).

8 KÖRPERSCHAFTSTEUER

8.1 Bemessungsgrundlage

Das DRK und seine Verbände sind grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG). Eine partielle Körperschaftsteuerpflicht besteht insoweit, als „ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ unterhalten wird (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG i.V.m. § 64 Abs. 1 AO), der kein Zweckbetrieb ist.

Unterhält der Verband mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt (§ 64 Abs. 2 AO). Das ist von Bedeutung in Fällen, in denen einzelne wirtschaftliche Betätigungen defizitär sind; die Möglichkeit der Verrechnung dieser Verluste mit Gewinnen anderer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe hat zur Folge, dass ein gemeinnützigkeitsrechtlich unzulässiger Verzehr der Mittel infolge der Verluste (und damit eine Gefährdung der Gemeinnützigkeit) verhindert werden kann.

Ungeachtet der dem Grunde nach bestehenden Körperschaftsteuerpflicht fällt Körperschaftsteuer nur an, wenn die Einnahmen der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einschließlich Umsatzsteuer im Kalenderjahr oder abweichenden Wirtschaftsjahr EUR 35.000,00 übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO; vgl. Ziffer 5.3.).

Für steuerbegünstigte Vereine und Stiftungen besteht ein Körperschaftsteuer-Freibetrag von EUR 5.000,00. Dieser Freibetrag wird steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften – gGmbH – nicht gewährt.

Besteuerungsgrundlage ist der Gesamtgewinn der wirtschaftlichen Betätigungen, die nicht Zweckbetrieb sind. Der Gesamtgewinn wird im Rahmen einer Gewinnermittlung festgestellt, die entweder durch eine Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG oder durch Vermögensvergleich (Bilanzierung) nach § 4 Abs. 1 EStG erfolgt.

8.2 Körperschaftsteuersatz

Der Körperschaftsteuersatz beträgt 15 %, und zwar für alle Körperschaftsteuersubjekte (e.V., GmbH, Stiftungen) und unabhängig davon, ob Gewinne ausgeschüttet oder einbehalten werden (§ 23 Abs. 1 KStG). Für die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2007 betrug der Körperschaftsteuersatz 25 %.

Zusätzlich wird als Ergänzungsabgabe der Solidaritätszuschlag von 5,5 % der festgesetzten Körperschaftsteuer erhoben. Die Gesamtbelastung beträgt damit 15,825 % (bis VZ 2007: 26,37 %).

Auf die Körperschaftsteuerschuld wird die auf zugeflossenen Gewinnanteilen beruhende Kapitalertragsteuer angerechnet, wenn die Beteiligung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bildet. Die anzurechnenden Beträge müssen dem Finanzamt durch Bescheinigungen der ausschüttenden Körperschaft oder eines Kreditinstituts nachgewiesen werden.

Bei gemeinnützigen Verbänden gehören Beteiligungen an Kapitalgesellschaften regelmäßig zum Bereich der Vermögensverwaltung. In diesem Fall ist unter bestimmten Voraussetzungen die Erstattung des Zinsabschlags und der Kapitalertragsteuer möglich (siehe im einzelnen Ziffer 8.3).

8.3 Kapitalertragsteuer

Mit Wirkung zum 01.01.2009 ist die Kapitalertragsteuer als einheitlicher Steuerabzug von 25 % auf Kapitaleinkünfte ausgestaltet worden. Die Abgeltungswirkung („Abgeltungsteuer“) greift nur im Bereich von Privatvermögen – Einkünfte aus Kapitalvermögen sind mit dem Kapitalertragsteuerabzug endgültig besteuert. Bei gemeinnützigen Körperschaften gilt wie bisher, dass bestimmte Kapitalerträge vom Steuerabzug ausgenommen sind bzw. auf Antrag erstattet werden können, wenn und soweit die Kapitalerträge nicht in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen.

8.3.1 Abstandnahme vom Steuerabzug

Bei der Mehrzahl der Kapitaleinkünfte (z.B. bei Zinsen aus Sparguthaben und Festgeldern bei inländischen Kreditinstituten sowie aus festverzinslichen Wertpapieren, Erträgen aus sog. Finanzinnovationen) kann der Abzug der Kapitalertragsteuer vermieden werden. Der Rotkreuzverband muss dem Kreditinstitut zu diesem Zweck nachweisen, dass er vom zuständigen Finanzamt als steuerbegünstigt anerkannt ist. Dafür stehen zwei Wege zur Verfügung:

Nichtveranlagungs- (NV)-Bescheinigung

Der Verband kann dem Finanzamt mit dem Vordruck NV 2 B eine sogenannte NV-Bescheinigung nach § 44a Abs. 4 Satz 3 EStG beantragen, damit vom Zinsabschlag Abstand genommen wird. Die Bescheinigung wird vom Finanzamt für höchstens drei Kalenderjahre erteilt. Danach ist ein erneuter Antrag zu stellen. Die NV-Bescheinigung ist der Bank oder Sparkasse vorzulegen und zu überlassen. Neben dem Original wird auch eine amtlich beglaubigte Kopie anerkannt. Amtlich beglaubigen kann z.B. die Gemeindeverwaltung.

Die NV-Bescheinigung wird nicht erteilt, wenn die Kapitalerträge in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen.

Kopie des Freistellungsbescheids

Anstelle der NV-Bescheinigung kann für die Abstandnahme vom Zinsabschlag der Bank oder Sparkasse von der gemeinnützigen Körperschaft auch eine amtlich beglaubigte Kopie des zuletzt erteilten Freistellungsbescheids überlassen werden.

Im Falle der Neugründung des gemeinnützigen Verbandes genügt zur Freistellung von der Zinsabschlagsteuer auch die Vorlage einer amtlich beglaubigten Kopie der vorläufigen Bescheinigung, die nicht älter als 18 Monate sein darf.

Die Möglichkeit zur Erteilung eines **Freistellungsauftrags** besteht bei gemeinnützigen Verbänden nicht.

8.3.2 Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer

Die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer bei Gewinnausschüttungen/Dividenden börsennotierter Aktiengesellschaften sowie bei Erträgen aus Wandelschuldverschreibungen und Gewinnobligationen kann durch Vorlage der NV-2-Bescheinigung grundsätzlich nicht vermieden werden. Die steuerbegünstigte Körperschaft kann aber die Erstattung der einbehaltenen Beträge beim Bundeszentralamt für Steuern (ehemals Bundesamt für Finanzen) beantragen. Der zu verwendende Antragsvordruck sowie Erläuterungen zum Ausfüllen des Vordrucks können von der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern heruntergeladen werden (www.bzst.bund.de; auf der Startseite in der Schnellsuche „Kapitalertragsteuererstattung“ anklicken und den Erläuterungen folgen).

Dem Antrag ist neben der NV-2-Bescheinigung eine Bescheinigung über die einbehaltene Kapitalertragsteuer (§ 45a Abs. 2 und 3 EStG) beizufügen.

Eine Erstattung von Kapitalertragsteuer kommt nicht in Betracht, wenn die Beteiligungserträge in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen. In diesem Fall wird die Kapitalertragsteuer im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer auf die Steuerschuld angerechnet.

8.4 Zuschüsse

Ein Zuschuss ist ein Vermögensvorteil, den ein Zuschussgeber zur Förderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet.

Zuschüsse für den ideellen Bereich und den Bereich der Zweckbetriebe unterliegen nicht der Körperschaftsteuer. Zuschüsse zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sind dagegen grundsätzlich steuerpflichtige Einnahmen.

Werden Anlagegüter mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln angeschafft oder hergestellt, so besteht grundsätzlich ein Wahlrecht. Die Körperschaft kann die Zuschüsse als Betriebsein-

nahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ansetzen. In diesem Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter durch die Zuschüsse nicht berührt. Sie kann die Zuschüsse aber auch erfolgsneutral behandeln: In diesem Fall dürfen die Anlagegüter, für die die Zuschüsse gewährt worden sind, nur mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, die die Körperschaft selbst, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse aufgewendet hat.

Werden Zuschüsse, die erfolgsneutral behandelt werden, erst nach der Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern gewährt, so sind sie nachträglich von den gebuchten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen. Ebenso ist zu verfahren, wenn die Anlagen mit Hilfe eines Darlehens angeschafft oder hergestellt worden sind und der nachträglich gewährte Zuschuss auf dieses Darlehen verrechnet oder zur Tilgung des Darlehens verwendet wird (Abschn. 6.5 Abs. 3 EStR). Die AfA ist von den um den Zuschuss geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bemessen (Abschn. 7a Abs. 4 Satz 2 EStR).

Bei vorausgewährten Zuschüssen, die erfolgsneutral behandelt werden sollen und bei denen das Anlagegut ganz oder teilweise erst in einem auf die Gewährung des Zuschusses folgenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt wird, kann in Höhe der noch nicht verwendeten Zuschussbeträge eine steuerfreie Rücklage gebildet werden, die im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auf das Anlagegut zu übertragen ist (Abschn. 6.5 Abs. 4 EStR).

9 GEWERBESTEUER

Steuerbegünstigte Körperschaften sind ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform (z.B. auch als GmbH) von der Gewerbesteuer befreit (§ 3 Nr. 6 Satz 1, Nr. 20a GewStG). Wie bei der Körperschaftsteuer (vgl. Ziff. 8.1) gilt auch bei der Gewerbesteuer die Einschränkung, dass die Körperschaft insoweit steuerpflichtig ist, als sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (hier ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) unterhält.

Die Besteuerungsgrenze von EUR 35.000,00 einschließlich Umsatzsteuer gilt auch bei der Gewerbesteuer (§ 64 Abs. 3 AO, vgl. Ziffer 8.1).

Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, d.h. der nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Körperschaft nach Berücksichtigung von Hinzurechnungen und Kürzungen (§ 7 GewStG).

Beim DRK und seinen Verbänden sind insbesondere die nachstehenden Beträge, die bei der Gewinnermittlung abgesetzt wurden, hinzuzurechnen (vgl. § 8 GewStG):

Bestimmte Anteile

- der Entgelte für Schulden,
- Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Anlagegütern,
- Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Anlagegütern,

soweit die Summe EUR 100,00 übersteigt. Hinzuzurechnen ist ein Viertel des übersteigenden Betrages.

Das Finanzamt setzt den Steuermessbetrag mit 3,5 % des auf volle EUR 100,00 abgerundeten Gewerbeertrags fest. Der Steuermessbetrag ist zu kürzen um einen Freibetrag von EUR 5.000,00 (§ 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG). Im Gegensatz zum KSt-Freibetrag gilt der gewerbesteuerliche Freibetrag für alle gemeinnützigen Körperschaften unabhängig von ihrer Rechtsform. Auf den Steuermessbetrag wendet die Gemeinde ihren jeweiligen Hebesatz an.

10 VERMÖGENSTEUER

Das BVerfG hat mit Beschluss vom 22.06.1995 (BGBl. I 1995, 1191) entschieden, dass die Vermögensteuer teilweise verfassungswidrig ist, und festgelegt, dass die Vermögensteuer längstens bis zum 31.12.1996 erhoben werden durfte. Nach dem 31.12.1996 dürfen noch Vermögensteuerbescheide für Zeiträume bis einschließlich 1996 ergehen oder geändert werden. Die Erhebung der Vermögensteuer für Veranlagungszeiträume ab 1997 ist dagegen aufgrund des verfassungsgerichtlichen Spruchs unzulässig.

11 GRUNDSTEUER

11.1 Befreiung des Grundbesitzes gemeinnütziger Körperschaften

Grundsteuerbegünstigte Körperschaften sind mit ihrem Grundbesitz von der Grundsteuer befreit, soweit der Grundbesitz für gemeinnützige Zwecke genutzt wird (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG). Das ist in der Regel der Fall bei Zweckbetrieben, z.B. Krankenhäusern, Unterrichts- und Ausbildungsräumen, Gerätedepots und Schutzhütten sowie Garagen für Einsatzfahrzeuge (Abschn. 12 Abs. 4 Satz 1 GrStR).

Grundstücke, die für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe genutzt werden, sind grundsteuerpflichtig.

Nach bisheriger Praxis der Finanzverwaltung wurden gebührenfrei nutzbare Besucher- und Personalparkplätze von Krankenhäusern als grundsteuerbefreit gemäß § 4 Nr. 6 GrStG angesehen, wenn das Krankenhaus die Voraussetzungen eines Zweckbetriebes (§ 67 Abs. 1 oder 2 AO) erfüllt. Im Hinblick auf die Parkplätze wurde von einer Hilfstätigkeit zur Verwirklichung des steuerbegünstigten Zweckes ausgegangen.

Die Finanzverwaltung hält künftig hieran nicht mehr fest, wenn das Krankenhaus die Besucher- und Personalparkplätze den Nutzern gegen Gebühr überlässt und die Flächen nicht durch Widmung und Indienststellung zu einer öffentlich-rechtlichen Sache geworden sind (Erlass des FinMin Schleswig-Holstein vom 23.11.2005, Az. VI 353-G 1107-005).

Wohnungen sind grundsätzlich grundsteuerpflichtig. Dies gilt auch für Wohnungen, die zur Erfüllung der steuerbegünstigten Satzungszwecke genutzt werden, z.B. Wohnungen im Rahmen eines Altenwohnheims. Ebenso sind Wohnungen für Hausmeister und Kreisgeschäftsführer der zum ideellen Bereich oder dem Zweckbetrieb gehörenden Dienstgebäude, Heimleiter in Altenheimen, oder des Einsatzpersonals über Garagen für Einsatzfahrzeuge (§ 5 Abs. 2 GrStG) grundsteuerpflichtig (BFH vom 24.11.1978, BStBl. 1979 II S. 255; BFH vom 20.06.1985, BStBl. 1985 II S. 582; BFH vom 17.05.1990, BStBl. II S. 705; BFH vom 30.04.1982, BStBl. 1982 II S. 671).

Wenn Grundbesitz als unbebautes Grundstück bewertet ist, besteht Grundsteuerpflicht, solange er nicht für steuerbegünstigte Zwecke hergerichtet ist, also z.B. für ein gekauftes Abbruchgrundstück, auf dem ein Pflegeheim erst noch gebaut werden soll. Die Änderung des Einheitswertes für Zwecke der Grundsteuer erfolgt allerdings erst zum nächsten 1. Januar.

Wird ein Grundstück sowohl für begünstigte als auch für nicht begünstigte Zwecke genutzt, hängt die Grundsteuerbefreiung davon ab, welche Nutzung überwiegt. Bei der Abgrenzung sind die Dauer und der räumliche Umfang der jeweiligen Nutzung zu ermitteln und ins Verhältnis zu setzen.

11.2 Besteuerungsverfahren

Das Finanzamt ermittelt durch Anwendung der Steuermesszahl (i.d.R. 3,5 ‰) auf den Einheitswert des Grundstücks den Grundsteuermessbetrag. Die Gemeinde setzt anschließend den Jahresbetrag der Steuer unter Anwendung eines Hundertsatzes (Hebesatz) auf den Steuermessbetrag fest.

Etwaige Einwendungen gegen den der Festsetzung des Steuermessbetrags zugrunde liegenden Einheitswert sind im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Einheitswertbescheid zu erheben. Die Grundsteuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften muss beim Finanzamt geltend gemacht werden, solange der Grundsteuermessbescheid noch nicht rechtskräftig ist. Einwendungen gegen den von der Gemeinde erlassenen Grundsteuerbescheid sind nur gegen die Berechnung der Grundsteuer selbst zulässig, nicht aber gegen deren Grundlagen.

Der Einheitswert des Grundbesitzes wird nur festgestellt, wenn dafür ein steuerliches Interesse – z.B. Grundsteuerpflicht – besteht (§ 19 Abs. 4 BewG). Folglich sind der Einheitswert und der Grundsteuermessbescheid nur für die grundsteuerpflichtigen Grundstücks- und Gebäudeteile auszustellen; die befreiten Teile sind nicht festzustellen. Bei der Ausarbeitung der Steuererklärungen und der Prüfung der Einheitswert- und Grundsteuermessbescheide sollte hierauf mit größter Genauigkeit geachtet werden.

12 GRUNDERWERBSTEUER

12.1 Besteuerung

Grundstückserwerbe einer gemeinnützigen Körperschaft gegen Entgelt oder im Tausch oder für eine sonstige Gegenleistung sind grundsätzlich grunderwerbsteuerpflichtig, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert – in der Regel der Kaufpreis – EUR 2.500,00 übersteigt (§§ 1, 3 Nr. 1 GrEStG). Seit dem 01.01.1983 ist eine Steuerbefreiung für gemeinnützige oder mildtätige Körperschaften gesetzlich nicht mehr vorgesehen.

Die Bundesländer dürfen seit dem 01.09.2006 den Steuersatz selbst bestimmen (Art. 105 Abs. 2a GG).

Bundesland	gültig ab	Steuersatz
Baden-Württemberg	05.11.2011	5 %
Berlin	01.04.2012	5 %
Brandenburg	01.01.2011	5,0 %
Bremen	01.01.2011	4,5 %
Hamburg	01.01.2009	4,5 %
Mecklenburg-Vorpommern	01.07.2012	5 %
Niedersachsen	01.01.2011	4,5 %
Nordrhein-Westfalen	01.10.2011	5 %
Rheinland-Pfalz	01.03.2012	5 %
Saarland	01.01.2012	4,5 %
Sachsen-Anhalt	01.03.2010	4,5 %
Schleswig-Holstein	01.01.2012	5,0 %
Thüringen	07.04.2011	5 %
Übrige	-	3,5 %

12.2 Einzelfälle

Zu den nach § 1 GrEStG steuerpflichtigen Erwerben gehören insbesondere der Grundstückskauf oder andere Rechtsgeschäfte (Tausch, Schenkung), die einen Anspruch auf Übereignung begründen, aber auch der Übergang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Dies ist beispielsweise der Fall beim Übergang von Grundstücken aufgrund von Unternehmensumstrukturierungen nach dem Umwandlungsgesetz (Spaltung, Verschmelzung). Lediglich formwechselnde Umwandlungen unterliegen nicht der GrESt, da hier kein Rechtsträgerwechsel stattfindet, sondern derselbe Rechtsträger lediglich in ein neues „Rechtskleid“ wechselt (BFH-Beschluss vom 04.12.1996 BStBl. II 1997, 661).

Der zum Jahresbeginn 2010 neu geschaffene § 6a GrEStG (Konzernklausel) stellt Umstrukturierungen unter engen Voraussetzungen grunderwerbsteuerfrei. Die Befreiung ist auf Konzernfälle beschränkt, in denen das herrschende Unternehmen fünf Jahre vor und nach dem Umwandlungsvorgang zu mindestens 95 % an dem Tochterunternehmen beteiligt ist/war. Diese Voraussetzungen werden in den im Deutschen Roten Kreuz praktisch bedeutsamen Umwandlungsfällen regelmäßig nicht erfüllt sein. Dann gilt:

12.2.1 Verschmelzung oder Spaltung

Werden Rotkreuzverbände im Wege einer Spaltung oder Verschmelzung umstrukturiert, fällt GrESt an, wenn und soweit dem im Zuge der Umstrukturierung zu übertragenden Unternehmen ein Grundstück gehört.

Beispiel einer Verschmelzung:

Der DRK Kreisverband A e.V. und der DRK Kreisverband B e.V. sollen miteinander verschmolzen werden zu einem Rechtsträger. KV A ist Eigentümer eines Grundstücks, KV B besitzt keine Grundstücke.

Gesellschaftsrechtlich kann das Ziel eines vereinigten Kreisverbandes/Rechtsträgers in dreierlei Weise erreicht werden:

Der KV A kann auf den KV B verschmolzen werden (erste Variante), der KV B kann auf den KV A verschmolzen werden (zweite Variante) oder beide KVe können auf einen im Zuge der Umstrukturierung zu gründenden neuen Verein verschmolzen werden (Verschmelzung zur Neugründung, dritte Variante). Erhält der vereinigte Rechtsträger auf Beschluss der Mitgliederversammlung den Namen „DRK KV AB e.V.“, ist von außen nicht erkennbar, wie die Umwandlung technisch vollzogen worden ist. Grunderwerbsteuerlich ist dies allerdings von erheblicher Bedeutung. Grunderwerbsteuerfrei bleibt lediglich die Verschmelzung von KV B auf KV A (zweite Variante), da KV B als übertragender Rechtsträger über kein Grundvermögen verfügt. Die anderen beiden Varianten unterliegen der Grunderwerbsteuerpflicht.

Bei der Verschmelzung von Rotkreuz-Gliederungen sollte aus grunderwerbsteuerlicher Sicht deshalb darauf geachtet werden, dass der Rechtsträger mit dem geringeren Grundvermögen auf den Rechtsträger mit dem größeren Grundvermögen verschmolzen wird. Dies gilt insbesondere, wenn beide Rechtsträger über Grundvermögen verfügen: In diesem Falle ist die Verschmelzung zur Neugründung (dritte Variante) der aus grunderwerbsteuerlicher Sicht ungünstigste Weg der Umstrukturierung.

Beispiel einer Spaltung/Ausgliederung:

Der DRK Kreisverband A e.V. beabsichtigt, den von ihm bisher betriebenen Bereich „Altenhilfe“, bestehend aus einem stationären Pflegeheim, in eine gemeinnützige Tochtergesellschaft auszugliedern. Alleiniger Gesellschafter soll anschließend der Kreisverband sein.

Wenn im Zuge der Ausgliederung das zum Betrieb des Pflegeheims notwendige Grundstück mit auf die Tochter-GmbH übertragen wird, unterliegt die Ausgliederung der Grunderwerbsteuerpflicht. Behält der KV das Grundstück hingegen zurück (und überlässt es der Tochtergesellschaft anschließend pachtweise), ist der Vorgang grunderwerbsteuerfrei.

12.2.2 Unentgeltliche Grundstücksübertragung auf Tochtergesellschaften

Die unentgeltliche Grundstücksübertragung durch einen Gesellschafter auf eine Kapitalgesellschaft ist nach Auffassung der Rechtsprechung nicht als freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG – die zur Grunderwerbsteuerfreiheit nach § 3 Nr. 2 GrEStG führen würde – einzustufen, sondern als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst zu betrachten. Aus diesem Grund ist bei der unentgeltlichen Übertragung eines Grundstücks auf eine neu gegründete Tochtergesellschaft davon auszugehen, dass die Grunderwerbsteuerfreiheit nicht gewährt wird. Hier muss geprüft werden, ob durch entsprechende zeitliche Streckung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei Umstrukturierungen im Konzern (§ 6 a GrEStG, s.o.) geschaffen werden können.

13 UMSATZSTEUER

13.1 Einleitung

Bei der Umsatzsteuer gibt es keine allgemeine Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften. Der Umsatzsteuer unterliegen grundsätzlich alle Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Andere gemeinnützige Verbände und Träger haben deshalb Umsatzsteuer zu entrichten, wenn sie steuerpflichtige Umsätze bewirken.

Die Regelungen des UStG betreffen den „unternehmerischen Bereich“ des Steuerpflichtigen. Die steuerbegünstigten Körperschaften des DRK haben regelmäßig vier Tätigkeitssphären (vgl. Ziffer 1.5):

- den ideellen, die nicht wirtschaftlichen Satzungszwecke verwirklichenden Bereich,
- die Vermögensverwaltung,
- steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe,
- steuerbegünstigte Zweckbetriebe.

Die Umsätze des **nichtunternehmerischen** ideellen Bereichs (Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse) sind nicht steuerbar und werden deshalb von der Umsatzsteuer nicht berührt. Die übrigen Tätigkeitssphären bilden den **unternehmerischen** Bereich des gemeinnützigen Vereins, der der Umsatzsteuer unterliegt, sofern nicht besondere Befreiungstatbestände eingreifen (dazu unten 13.3). Im unternehmerischen Bereich sind gemeinnützige Vereine wie jeder andere Unternehmer zur Selbstberechnung der entstandenen Umsatzsteuer, zur regelmäßigen Abgabe von monatlichen oder vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen und zur Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung verpflichtet (dazu unten 13.12).

Zur Verdeutlichung der Abgrenzung zwischen dem unternehmerischen und dem nichtunternehmerischen Bereich dient nachstehende Übersicht:

Nichtunternehmerischer Bereich	unternehmerischer Bereich		
	Ideeller Bereich	Vermögensverwaltung	wirtschaftliche Geschäftsbetriebe
z.B.: • Mitgliedsbeiträge • Spenden • Zuschüsse	z.B.: • Mieteinnahmen • Zinseinkünfte	Zweckbetriebe	steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe
		z.B.: Einnahmen aus • Wohlfahrtspflege • Selbstversorgungseinrichtungen	z.B.: Einnahmen aus • Basaren, Flohmärkten • Werbung • Verkauf von Speisen und Getränken
nicht steuerbar	7 %	7 %	19 %
kein Vorsteuerabzug	voller Vorsteuerabzug	voller Vorsteuerabzug	voller Vorsteuerabzug

Die Leistungen der steuerbegünstigten Zweckbetriebe unterliegen – aus dem Schaubild ersichtlich – grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz von 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG). Dies galt bisher ohne Einschränkung. Im Zuge des Jahressteuergesetzes 2007 wurde als Satz 3 der Vorschrift eine Beschränkung aufgenommen, die festlegt, dass der ermäßigte Steuersatz nur zur Anwendung kommt, wenn „der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht“.

Die Regelung zielt darauf ab, Wettbewerbsverzerrungen durch die Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes zu vermeiden und missbräuchlichen Gestaltungen zu begegnen.

Es soll vor allem vermieden, dass bestimmte Wirtschaftssachverhalte – z.B. beim Handel mit Waren – dadurch steuerbegünstigt werden, dass an einem bestimmten Punkt der Herstellungs- oder Lieferkette behinderte Menschen in Behindertenwerkstätten oder Integrationsprojekten eingesetzt werden mit dem vorrangigen Ziel, steuerbegünstigte Einnahmen zu verschaffen.

Die Vorschrift ist systematisch unglücklich; die ungewollten Sachverhalte hätten eher über eine (klarstellende) Regelung zu den Voraussetzungen der Zweckbetriebe in der Abgabenordnung ausgeschieden werden müssen. Um Unsicherheiten in der Anwendung der neuen Vorschrift auszuräumen, hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 09.02.2007 Stellung genommen zur Frage, wann

die Umsatzsteuerermäßigung für Zweckbetriebe wie bisher zu gewähren ist. Dies ist jedenfalls immer dann der Fall, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft mit Zweckbetrieben nach §§ 66 bis 68 AO (Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, Krankenhäuser, Alten- und Altenpflege- und Wohnheime, Kindergarten, Mahlzeitendienste und weitere) die eigenen Satzungszwecke verfolgt. Die umsatzsteuerliche Situation in den Zweckbetrieben der DRK-Verbände ist durch die Neuregelung deshalb im Ergebnis nicht betroffen; die Zweckbetriebsumsätze dürfen ausnahmslos wie bisher mit dem begünstigten Steuersatz von 7 % der Umsatzsteuer unterliegen. Die OFD Rheinland hat zusätzlich klargestellt, dass die umsatzsteuerfreien Umsätze ebenso wie die als nicht steuerbare Zuschüsse zu beurteilenden Zuwendungen keine Einnahmen im Sinne der neuen Norm seien (OFD Rheinland-Pfalz, Kurzinformation Umsatzsteuer vom 10.7.2007, DStR 2007, 1579).

Bei den Umsätzen des unternehmerischen Bereichs ist immer zu prüfen, ob im Einzelfall eine Umsatzsteuerbefreiung greift (z.B. bei Zinsen, § 4 Nr. 8a UStG). Vgl. dazu im einzelnen Ziffer 13.3.

13.2 Abgrenzungsfragen bei einzelnen Umsätzen

13.2.1 Mitgliedsbeiträge

Zahlungen eines Vereinsmitglieds an den Verein können echte Mitgliedsbeiträge, aber auch Entgelte für besondere Leistungen des Vereins sein. Nicht umsatzsteuerbare echte Mitgliedsbeiträge liegen vor, wenn die Beiträge ausschließlich zur Erfüllung der allen Mitgliedern dienenden satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke erhoben werden und unabhängig davon sind, ob das Mitglied die Leistungen des Vereins in Anspruch nimmt. Erhebt der Verein dagegen Mitgliedsbeiträge, um Sonderleistungen des Vereins gegenüber einzelnen Mitgliedern abzugelten und legt er die Beitragshöhe entsprechend der tatsächlichen Inanspruchnahme fest, findet ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch statt.

Mit Urteil vom 21.03.2002 hat der Europäische Gerichtshof noch weitergehend entschieden, dass die Jahresbeiträge der Mitglieder eines Vereins eine Gegenleistung für die von dem Verein erbrachten Dienstleistung darstellen können, auch wenn die Mitglieder die Einrichtungen des Vereins nicht oder nicht regelmäßig nutzen (EuGH-Urteil vom 21.03.2002, Rs. C-174/00, UVR 2002, 154). Danach ist ein Mitgliedsbeitrag schon dann (zumindest teilweise) umsatzsteuerpflichtig, wenn ein DRK-Verband dem Fördermitglied im Rahmen der Mitgliedschaft bestimmte Vorteile zuwendet oder die Inanspruchnahme von Vorteilen vorhält. Ein Beispiel wäre, dass das Mitglied aufgrund einer Vereinbarung zwischen dem Rotkreuzverband und der Gemeinde verbilligten Eintritt bei der Benutzung von öffentlichen Einrichtungen (Museum, Schwimmbad) erhielte. Der Mitgliedsbeitrag wäre in diesem Fall zumindest zum Teil mit Umsatzsteuer zu erheben, weil das Mitglied über die Mitgliedschaft hinaus eine konkrete Gegenleistung erhält.

Die Entscheidung des EuGH setzt die Grenze, ab der eine Gegenleistung angenommen wird, gegenüber der bisher geübten Praxis herab. Die Finanzverwaltung hat sich – obwohl fast neun Jahre seit

dem Urteil des EuGH vergangen sind – noch nicht allgemein verbindlich zur künftigen Handhabung geäußert. Sind Gestaltungen geplant, bei denen Mitglieder bestimmte Gegenleistungen erhalten sollen, empfiehlt es sich, die Frage der Besteuerung zuvor mit dem Finanzamt abzustimmen. Im Grundsatz gilt, dass in diesem Fall die Beiträge in Entgelte für steuerbare Leistungen und in echte Mitgliedsbeiträge aufzuteilen sind. Die Auffassung der neueren Rechtsprechung, dass eine Differenzierung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen nicht mehr geboten ist (so zuletzt FG München, Urteil vom 26.11.2009, 14 K 4217/06), wird von der Finanzverwaltung nicht geteilt (vgl. A 1.4 UStAE).

13.2.2 Zuschüsse als Leistungsentgelt

Außerordentlich schwierig stellt sich die umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen dar. Ähnlich wie bei Mitgliedsbeiträgen werden aus umsatzsteuerlicher Sicht echte und unechte Zuschüsse unterschieden.

Echte Zuschüsse nimmt man an, wenn kein Leistungsaustausch vorliegt, also die Leistung (Zuwendung von Geld) nicht von einer Gegenleistung (Schulden eines Erfolgs) abhängt. So sind Zahlungen echte Zuschüsse, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden. Unechte Zuschüsse sind Zahlungen mit Entgeltcharakter. Der Zuschussgeber verbindet die Leistung mit Verpflichtungen. Entscheidend ist dabei die Würdigung der tatsächlichen Vereinbarungen, insbesondere der Vergaberichtlinien, Bewilligungsbedingungen und Rückzahlungsklauseln. Ein Anhaltspunkt für das Vorliegen eines unechten, auf die Erlangung einer Gegenleistung gerichteten Zuschusses ist z.B. die Übertragung von Verwertungsrechten auf den Zuschussgeber.

13.2.3 Schadensersatz

Schadensersatzleistungen sind kein Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches. Die Einnahmen eines Vereins aus einer Versicherungsleistung oder beispielsweise die Zahlung eines Mitglieds für eine von ihm beschädigte Fensterscheibe sind daher keine steuerbaren Leistungsentgelte (im Einzelnen hierzu A 1.3 UStAE).

13.3 Steuerfreie Leistungen nach § 4 UStG

Eine Reihe von Umsätzen sind von der Umsatzsteuer befreit, also nicht steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung hat zur Folge, dass die mit diesen Umsätzen zusammenhängenden Vorsteuern grundsätzlich nicht abgezogen werden können. Im gemeinnützigen Bereich sind vor allem folgende Steuerbefreiungen von Bedeutung:

13.3.1 Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 UStG)

Steuerfrei ist die langfristige Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Darunter fallen z.B. die Vermietung und Verpachtung von Vereinsheimen an einen selbstständigen Gastwirt, von Musik- und Turnhallen an andere Vereine sowie von Sportanlagen an Vereinsmitglieder und Nichtmitglieder.

Nicht befreit sind die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur **kurzfristigen** Beherbergung von Gästen, die kurzfristige Vermietung von Camping- und Parkplätzen sowie die Vermietung von Betriebsvorrichtungen (z.B. Schankanlagen, Büromobiliar). Eine kurzfristige Vermietung liegt üblicherweise bei einer tatsächlichen Gebrauchsüberlassung von bis zu sechs Monaten vor.

Bei Verträgen, die neben mietvertraglichen auch Elemente z.B. des Dienst- oder Kaufvertrags haben (ein Beispiel dafür sind Verträge über Betreutes Wohnen, bei denen den Bewohnern neben der Unterkunft weitere vertragliche Leistungen wie Verpflegung, Pflege und Betreuung sowie andere Dienstleistungen zukommen), wird regelmäßig eine Aufteilung vorgenommen: das auf die Vermietung entfallende (Teil-)Entgelt ist umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 12 UStG, das übrige Entgelt wird nach den allgemeinen Grundsätzen besteuert.

13.3.2 Ärztliche Leistungen, Krankenhausleistungen und Pflegeleistungen (§ 4 Nr. 14 und 16 UStG)

Steuerbefreiung

Die Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften für ärztliche Leistungen, Krankenhaus- sowie Pflegeleistungen sind weiterentwickelt und an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes angepasst worden. Danach unterliegen Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin nicht der Umsatzsteuer.

Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie die damit eng verbundenen Umsätze sind von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts erbracht werden oder von

- zugelassenen Krankenhäusern gemäß § 108 SGB V,
- Zentren, die an der vertragsärztlichen Versorgung teilnehmen oder für die die Regelungen des § 115 SGB V gelten,
- Einrichtungen, mit denen Verträge nach § 34 SGB VII bestehen,
- Einrichtungen, mit denen Versorgungsverträge nach §§ 111, 111a SGB V bestehen,
- Rehabilitationseinrichtungen, mit denen Verträge nach § 21 SGB IX bestehen,
- Einrichtungen zur Geburtshilfe, für die Verträge nach § 134 a SGB V gelten,
- Hospizen, mit denen Verträge nach § 39a Abs. 1 SGB V bestehen.

Die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen sind umsatzsteuerfrei, wenn sie erbracht werden von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder von

- Einrichtungen, die Leistungen der häuslichen Krankenpflege oder Haushaltshilfe erbringen und mit denen ein Vertrag nach §§ 132 oder 132a SGB V, 72 oder 77 SGB XI besteht oder die hierzu bestimmt sind,
- Integrationsfachdiensten, die einen Vertrag nach § 111 SGB IX geschlossen haben,
- anerkannten Werkstätten für behinderte Menschen i.S.v. § 142 SGB IX,
- weiteren in § 4 Nr. 16 lit. a) bis k) aufgezählten Einrichtungen.

Eng verbundene Umsätze

Zu den eng verbundenen Umsätzen im Sinne von § 4 Nr. 14 und 16 UStG können folgende Umsätze gehören (A 4.16.6 UStAE):

- die stationäre oder teilstationäre Aufnahme von hilfsbedürftigen Personen, deren Betreuung oder Pflege einschließlich der Lieferungen der zur Behandlung oder Pflege erforderlichen Medikamente und Hilfsmitteln (z.B. Verbandsmaterial);
- die ambulante Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen;
- die Lieferungen von Gegenständen, die im Wege der Arbeitstherapie hergestellt worden sind, sofern kein nennenswerter Wettbewerb zu den entsprechenden Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft besteht. Ein solcher Wettbewerb ist anzunehmen, wenn für den Absatz der im Wege der Arbeitstherapie hergestellten Gegenstände geworben wird;
- die Gestellung von Personal durch Einrichtungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG an andere Einrichtungen dieser Art.

Ergänzend haben Finanzverwaltung und Rechtsprechung festgelegt, dass die entgeltliche Personal- und Sachmittelgestaltung durch ein Krankenhaus an eine Arztpraxis bzw. an Chefärzte für deren Privatambulanzen umsatzsteuerlich als ein mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundener Umsatz einzustufen ist, der unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG umsatzsteuerfrei ist (BFH-Urteil vom 25.01.2006 V R 46/04 zur Personalgestaltung an eine Arztpraxis; BMF-Schreiben vom 15.06.2006 - IV A 6-S7170 - 39/06 - zur Personal- und Sachmittelüberlassung an Chefärzte).

Nicht mehr als eng verbundene Umsätze eingestuft werden Naturalleistungen an das Personal, der Verkauf von Getränken an Patienten, die Telefonbenutzung von Patienten und der Krankentransport durch die Anstalt. Ebenfalls nicht steuerfrei sind der Verkauf von Speisen und Getränken an Besucher, der Verkauf von Arzneimitteln an Besucher, Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an andere Krankenhäuser und die Leistungen einer Krankenhauswäscherei für andere Krankenhäuser.

Nachweis der Voraussetzungen

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, dass die Leistungen an hilfsbedürftige Personen erbracht wurden, müssen für jede betreute oder gepflegte Person beleg- und buchmäßig nachgewiesen werden. Hierzu gehören insbesondere

- der Nachweis der Pflegebedürftigkeit und ihrer voraussichtlichen Dauer durch eine Bestätigung der Krankenkasse, der Pflegekasse, des Sozialhilfeträgers, des Gesundheitsamts oder durch ärztliche Verordnung;
- der Nachweis der Kosten des Falls durch Rechnungen und der Höhe der Kostenerstattung der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe durch entsprechende Abrechnungsunterlagen;
- die Aufzeichnung des Namens und der Anschrift der hilfsbedürftigen Person;
- die Aufzeichnung des Entgelts für die gesamte Betreuungs- oder Pflegeleistung und der Höhe des Kostenersatzes durch den Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe für den einzelnen Fall;
- die Summe der gesamten Fälle eines Kalenderjahres;
- die Summe der Fälle dieses mit überwiegender Kostentragung durch die Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe.

Übernimmt eine anerkannte und zugelassene Pflegeeinrichtung als Kooperationspartner einer anderen Einrichtung einen Teil des Pflegeauftrags für eine zu pflegende Person, kann für beide Einrichtungen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG in Betracht kommen.

Als Nachweis über die Hilfsbedürftigkeit der gepflegten oder betreuten Personen kommen ferner andere Belege/Aufzeichnungen, die als Nachweis eines Betreuungs- und Pflegebedarfs geeignet sind und oftmals bereits aufgrund sozialrechtlicher Vorgaben vorhanden sind, z.B. Betreuungstagebücher und Pflegeleistungsaufzeichnungen der Pflegekräfte, in Betracht. Ferner kann sich der Grundpflegebedarf insbesondere aus der Anerkennung einer Pflegestufe nach den §§ 14 oder 15 SGB XI oder aus einem entsprechenden Ablehnungsbescheid ergeben, wenn darin ein Hilfebedarf bei der Grundpflege ausgewiesen ist. Der Nachweis der Hilfsbedürftigkeit kann auch durch eine Bescheinigung über eine erhebliche Einschränkung der Alltagskompetenz im Sinne des § 45 a SGB XI erbracht werden (A 4.16.3 UStAE).

13.3.3 Lieferung von menschlichen Organen und Blut, Krankentransport (§ 4 Nr. 17a und b UStG)

Steuerfrei ist die Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch. Zum menschlichen Blut gehören Frischblutkonserven, Vollblutkonserven, Serum- und Plasmakonserven, Heparin-Blutkonserven und Konserven zellulärer Blutbestandteile. Die aus Mischungen von humanem Blutplasma hergestellten Plasmapräparate (insbesondere Faktoren-Präparate, Humanalbumin, Fibrinogen, Immunglobuline) fallen nicht unter die Befreiung.

Die Unterstützung gemeinnütziger Blutspendedienstgesellschaften des DRK durch Landes- oder Kreisverbände rechtfertigt keine Befreiung nach § 4 Nr. 17a UStG, da es hier schon am Tatbestandsmerkmal „Blutlieferung“ fehlt. Zur Befreiungsmöglichkeit nach § 4 Nr. 18 siehe Ziffer 13.3.4 a.E.

Steuerfrei ist die Beförderung von kranken und verletzten Personen sowie von Personen, die körperlich oder geistig behindert und auf die Nutzung eines Rollstuhls angewiesen sind, mit dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen. Darunter fallen Fahrzeuge, die insgesamt als Krankenfahrzeug eingerichtet sind (z.B. mit Liegen oder Spezialsitzen). Die Einrichtung muss nicht notwendig dauerhaft eingebaut sein. Fahrzeuge, die in erster Linie für die Beförderung anderer Personen bestimmt sind, z.B. Taxis, gehören nicht zu den Krankenfahrzeugen. Die Finanzverwaltung hat die Frage der Steuerbefreiung für Krankentransporte mit Kombifahrzeugen klargestellt (vgl. A 4.17.2 UStAE). Neben Liegen und Spezialsitzen können auch eine Bodenverankerung für Rollstühle, eine Auffahrrampe sowie eine seitlich ausfahrbare Trittstufe als spezielle Einrichtungen für den Transport von Kranken und Verletzten im Sinne des § 4 Nr. 17 b UStG sein. Einer Steuerbefreiung steht grundsätzlich auch nicht entgegen, wenn es sich um eine sogenannte „Mischfahrt“ handelt, also bei einer Fahrt der Unternehmer neben kranken und verletzten Personen in einem hierfür besonders eingerichteten Fahrzeug auch weitere Personen befördert. Insoweit ist lediglich das auf die Beförderung der weiteren Personen entfallende Entgelt steuerpflichtig. Sofern der Unternehmer ein für steuerfreie und steuerpflichtige Förderungsleistungen einheitliches Entgelt erhält, ist dieses aufzuteilen.

13.3.4 Wohlfahrtsverbände (§ 4 Nr. 18 UStG)

Steuerfrei sind Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der ihnen als Mitglied angeschlossenen Vereine und Stiftungen. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass der Wohlfahrtsverband ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient, dass seine Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung begünstigten Personenkreis zugute kommen und dass die Entgelte für die begünstigten Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen geforderten Entgelten zurückbleiben.

Die Leistungen eines Dachverbandes gegenüber seinen Unterverbänden fallen nicht unter die Steuerbefreiung für Wohlfahrtsverbände. Das gilt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs selbst dann, wenn die Satzung des Dachverbandes ausdrücklich die Förderung der Unterverbände bei deren Verfolgung ihrer gemeinnützigen Zwecke vorsieht. Zur Begründung wird angeführt, dass als „nach der Satzung begünstigter Personenkreis“ nur die steuerlich als förderungsbedürftig eingestuften natürlichen Personen in Betracht kommen, nicht aber juristische Personen.

Unterverbände und Tochtergesellschaften von Wohlfahrtsverbänden müssen darauf achten, Mitglied bei dem betreffenden Wohlfahrtsverband zu sein; anderenfalls ist die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG ausgeschlossen. Gliedert beispielsweise ein Wohlfahrtsverband bestimmte Dienstleistungen (z.B. den Rettungsdienst) in eine gemeinnützige GmbH aus, sind die Umsätze der GmbH nicht auto-

matisch steuerbefreit nach § 4 Nr. 18 UStG. Das gilt selbst dann, wenn der Wohlfahrtsverband alleiniger Gesellschafter der GmbH ist. Eine Umsatzsteuerfreiheit kann sich möglicherweise nach Europarecht ergeben. Leistungen im Hausnotruf sind nach Art. 13. Teil A Abs. 1 lit. g der Richtlinie 77-388-EWG als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen umsatzsteuerfrei (BFH Urteil v. 01.12.2010, XI R 46/08).

Die Unterstützung und Hilfeleistung bei Blutspendeterminen ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofes kein Fall der Befreiung nach § 4 Nr. 18 UStG, da die Tätigkeit des unterstützenden Landes- oder Kreisverbandes oder des Ortsvereines nicht direkt bedürftigen Personen im Sinne von § 4 Nr. 18b UStG zugute komme (BFH-Urteil vom 18.03.2004, Az. V R 101/01, www.bundesfinanzhof.de). Hier liegt nach Auffassung des Gerichts vorrangig eine Leistungsbeziehung zwischen dem unterstützenden Rotkreuzverband und der Blutspendedienst-GmbH vor, die eine Steuerbefreiung nicht rechtfertigt.

Nach Auffassung des FG Düsseldorf sind diese Leistungen aber mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % zu belegen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG), weil ein Zweckbetrieb des unterstützenden e.V. gemäß § 65 AO vorliege (FG Düsseldorf, Urteil vom 08.11.2006, 5 K 3447/04; OFD Koblenz v. 23.01.2008, S- 0183 A – St 331). Das Finanzgericht führt hierzu aus, dass es insbesondere an einer steuerschädlichen Wettbewerbssituation fehle, da die Unterstützungsleistungen durch Kreisverbände bei Blutspendeterminen weder andere Wettbewerber vom Markt verdränge noch Marktzutrittschranken errichte (ebenso Sächsisches FG, Urteil vom 03.01.2007, 5 K 2018/99).

13.3.5 Vorträge und Kurse (§ 4 Nr. 22a UStG)

Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.

13.3.6 Einrichtungen der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 UStG)

Mit Wirkung seit 01.01.2008 gilt für Leistungen und Angebote der Jugendhilfe § 4 Nr. 25 UStG in neuer Fassung. Damit sind nunmehr alle Leistungen nach § 2 Abs. 2 SGB VIII umsatzsteuerbefreit, wenn sie von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Das bedeutet, dass

- Angebote der Jugendarbeit, der Jugendsozialarbeit und des erziehenden Kinder- und Jugendschutzes (§§ 11 bis 14 SGB VIII),
- Angebote zur Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und in Tagespflege (§§ 22 bis 25 SGB VIII),
- Hilfe zur Erziehung und ergänzende Leistungen (§§ 27 bis 35, 36, 37, 39, 40 SGB VIII),

- Hilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche sowie ergänzende Leistungen (§§ 35a bis 37, 39, 40 SGB VIII),
- Hilfe für junge Volljährige und Nachbetreuung (§ 41 SGB VIII) und
- Inobhutnahme nach § 42 SGB VIII als andere Aufgabe der Jugendhilfe nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 SGB VIII

von der Umsatzsteuerbefreiung erfasst werden.

13.3.7 Ehrenamtliche Tätigkeit (§ 4 Nr. 26 UStG)

Ehrenamtliche Tätigkeit ist umsatzsteuerfrei, wenn sie für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird oder wenn das Entgelt für die Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht.

Die Finanzverwaltung hält die Tätigkeitsvergütung unter Vorbehalt einer Einzelfallüberprüfung für angemessen, wenn sie 50,00 € je Tätigkeitsstunde nicht übersteigt, sofern die Vergütung für alle ehrenamtlichen Tätigkeiten insgesamt 17.500,00 € im Jahr nicht überschreitet (BMF-Schreiben v. 02.01.2012, DStR 2012, 83; A 4.26.1 (4) UStAE). Der Tätigkeitsumfang ist nachvollziehbar zu dokumentieren.

13.4 Steuersatz, Ausstellung von Rechnungen

Das Umsatzsteuergesetz sieht grundsätzlich zwei Steuersätze vor:

- Regelsteuersatz = **19 %** (§ 12 Abs. 1 UStG)
- ermäßigter Steuersatz = **7 %** (§ 12 Abs. 2 UStG)

Nur die Umsätze der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen bei gemeinnützigen Verbänden grundsätzlich dem Regelsteuersatz von 19 %. Alle anderen umsatzsteuerpflichtigen Leistungen (= die Leistungen der Vermögensverwaltung und der steuerbegünstigten Zweckbetriebe) unterliegen dem ermäßigten Steuersatz.

Grundlage für die Steuerberechnung ist das Entgelt ohne Umsatzsteuer, das die Körperschaft für die Leistung vereinbart oder vereinnahmt hat. Ist die Umsatzsteuer im Preis enthalten und nicht offen ausgewiesen, z.B. bei einer Eintrittskarte für eine Veranstaltung, so ist die Umsatzsteuer herauszurechnen.

Die herausgerechnete Umsatzsteuer beträgt:

- 6,54 v.H. des Bruttoumsatzes, wenn der ermäßigte Steuersatz 7 v.H. anzuwenden ist;
- 15,97 v. H. des Bruttoumsatzes bei Anwendung des Steuersatzes von 19 v. H.;

Führt ein Rotkreuzverband umsatzsteuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen aus, dann ist er berechtigt und, soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbringt, verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wird (§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die Rechnungen müssen die folgenden Angaben enthalten:

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Rotkreuzverbandes und des Rechnungsempfängers,
2. die dem Rotkreuzverband vom Finanzamt erteilte Steuernummer,
3. das Ausstellungsdatum,
4. eine Rechnungsnummer (fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird),
5. die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
6. den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung,
7. das nach Steuersätzen und Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (d.h. das Nettoentgelt),
8. den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

Bei dem Hinweis auf die Steuerbefreiung ist es nicht erforderlich, dass der DRK-Verband die entsprechende gesetzliche Grundlage der Befreiung nennt. Ein umgangssprachlicher Hinweis auf den Grund der Befreiung („Krankentransport“, „Leistung eines Verbandes der Wohlfahrtspflege“) in der Rechnung genügt.

Wird eine Rechnung ausgestellt über mehrere steuerbefreite Lieferungen oder Leistungen, muss jeder Befreiungsgrund einzeln aufgeführt werden.

13.5 Umsatzsteuervergütung

Soweit das DRK Gegenstände zu humanitären Zwecken in das Ausland bringt, die es selbst mit Umsatzsteuer belastet erworben hat, kommt eine Umsatzsteuervergütung in Betracht (§ 4a UStG). Dies gilt z.B. bei der Zurverfügungstellung von Decken, Bahren oder Zelten in ausländischen Katastrophengebieten.

Dem DRK wird auf Antrag eine Steuervergütung zum Ausgleich der Steuer gewährt, die auf der an das DRK bewirkten Lieferung dieser Gegenstände, deren Einfuhr oder ihrem innergemeinschaftlichen Erwerb lastet, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb des Gegenstandes muss steuerpflichtig gewesen sein.

2. Die auf die Lieferung des Gegenstandes entfallende Steuer muss in einer Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 1 UStG gesondert ausgewiesen und mit dem Kaufpreis bezahlt worden sein.
3. Die für die Einfuhr für den innergemeinschaftlichen Erwerb des Gegenstandes geschuldete Steuer muss entrichtet worden sein.
4. Der Gegenstand muss in das Drittlandsgebiet (z.B. Katastrophengebiet) gelangt sein.
5. Der Gegenstand muss im Drittlandsgebiet zu humanitären, karitativen oder erzieherischen Zwecken verwendet werden.
6. Der Erwerb oder die Einfuhr des Gegenstandes und seine Ausfuhr dürfen von einer Körperschaft, die steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, nicht im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes vorgenommen worden sein.
7. Die vorstehenden Voraussetzungen müssen nachgewiesen sein.

Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen, in dem die Antragstellerin die zu gewährende Vergütung selbst zu berechnen hat (§ 4a UStG).

Die Steuervergütung ist bei dem zuständigen Finanzamt bis zum Ablauf des Kalenderjahres zu beantragen, dass auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Gegenstand in das Drittland gelangt ist. Ein Antrag kann mehrere Ansprüche auf die Steuervergütung umfassen.

13.6 ABC der umsatzsteuerfreien Umsätze

Folgende Umsätze sind in der Regel steuerfrei:

13.6.1 Ambulante Patienten

Die Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten (A 4.16.6 Abs. 2 Nr. 2 UStAE);

13.6.2 Ärztliche Gutachten

Die Abgabe von ärztlichen Gutachten, sofern ein therapeutischer Zweck im Vordergrund steht (A 4.14.6 Abs. 2 Nr. 8 UStAE);

13.6.3 Aufnahme von Patienten

Die stationäre oder teilstationäre Aufnahme von Patienten, deren ärztliche oder pflegerische Betreuung einschließlich der Lieferungen der zur Behandlung erforderlichen Medikamente (A 4.14.6 Abs. 2 Nr. 1 UStAE);

13.6.4 Beherbergung und Verpflegung von Besuchern

Die Beherbergung und Verpflegung von ärztlich verordneten Begleitpersonen für Patienten, wenn die Begleitperson an der Versorgung der Patienten beteiligt ist und ihre Anwesenheit für die Behandlung oder den Behandlungserfolg medizinisch notwendig oder – z.B. bei Kindern bis zu 14 Jahren und bei Schwerbehinderten – medizinisch zweckmäßig ist (OFD Frankfurt/Main vom 27.06.1996, BB 1996, 2237 Nr. 7; OFD Frankfurt/Main vom 18.03.2005 S 1 7172 A - 7 - St I 2.30);

13.6.5 Blutkonserven

Die Lieferung von Blutkonserven aller Art, Konserven zellulärer Blutbestandteile sowie Serum- und Plasmakonserven (A 4.17.1 UStAE). Nicht unter die Befreiung fallen die aus Mischungen von humanem Blut hergestellten Plasmaprodukte.

13.6.6 Blutuntersuchungen der Spendenempfänger

Die von Blutspendediensten mit der Lieferung menschlichen Bluts gegen besonderes Entgelt vorgenommene Untersuchung des Empfängerbluts zur Ermittlung der richtigen Blutkonserve (Erlass Niedersachsen vom 07.05.1982 StEK UStG 1980 § 4 Ziff. 17 Nr. 3);

13.6.7 Gestellung von Ärzten und Hilfspersonal

Die Gestellung von Ärzten und von medizinischen Hilfspersonal durch Krankenhäuser, Diagnosekliniken usw. an andere Einrichtungen dieser Art (A 4.14.6 Abs. 2 Nr. 6 UStAE);

13.6.8 Gestellung von Röntgenanlagen

Die Überlassung von Einrichtungen z.B. Röntgenanlagen und die Gestellung von medizinischem Hilfspersonal an angestellte Ärzte für deren selbstständige Tätigkeit (A 4.14.6 Abs. 2 Nr. 4 UStAE);

13.6.9 Hausnotrufgeräte

Der Betrieb von Hausnotrufsystemen durch amtlich anerkannte Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege und ihre Mitgliedsverbände ist nicht in jedem Fall von der Umsatzsteuer befreit. Die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG setzt u.a. voraus, dass die Entgelte für Leistungen der Wohlfahrtsverbände hinter den durchschnittlich verlangten Entgelten gewerblicher Anbieter zurückbleiben müssen.

Die Leistungserbringer von Hausnotrufsystemen und die Spitzenverbände der Pflegekassen haben bundesweit ein einheitliches Höchstentgelt festgeschrieben, ohne dass zwischen privaten Trägern und Verbänden der freien Wohlfahrtspflege unterschieden wurde. Grundsätzlich bleiben die Entgelte der Wohlfahrtsverbände damit nicht hinter diejenigen gewerblicher Anbieter zurück. Folge ist, dass die Umsätze grundsätzlich nicht steuerfrei sind. Eine Ausnahme besteht jedoch, wenn die Wohlfahrtsverbände – bei gleichem Entgelt – ein umfangreicheres Leistungsangebot bereithalten als nicht-begünstigte Wettbewerber. In diesem Fall sei die Umsatzsteuerbefreiung zu gewähren (OFD Koblenz, Verfügung- Koordinierter Ländererlass – vom 07.05.2007, S – 7175A – St 442). Die Basisleistung beim Hausnotruf sei zudem entsprechend § 4 Nr. 16 e UStG umsatzsteuerfrei.

Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, dass das Abstandsgebot des § 4 Nr. 18c UStG bei staatlich regulierten Entgelten nicht zur Anwendung komme; überdies könnten sich Einrichtungen der Wohlfahrtspflege gegenüber den Finanzbehörden sogar unmittelbar auf die von § 4 Nr. 18c UStG abweichende Befreiungsregelung in der 6. EG-Richtlinie berufen (Hüttemann, Anwendung des Abstandsgebots nach § 4 Nr. 18c UStG bei staatlich regulierten Entgelten, UStR 2006, 441; ebenso nun BFH vom 1.12.2010, XI R 46/08).

13.6.10 Krankenförderung

Die Beförderung von Personen, die wegen einer Körperbehinderung auf die Beförderung mit Krankenfahrzeugen angewiesen sind, z.B. Querschnittsgelähmte (A 4.17.2 UStAE);

13.6.11 Lieferung von Krankenfahrstühlen

Die Lieferung von Gegenständen des Anlagevermögens, z.B. Röntgeneinrichtungen, Krankenfahrstühle und sonstige Einrichtungsgegenstände (A 4.14.6 Abs. 2 Nr. 7 UStAE);

13.6.12 Medizinische Großgeräte

Die Nutzungsüberlassung von medizinisch-technischen Großgeräten durch Krankenhäuser an andere Krankenhäuser und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung;

Als Großgeräte gelten:

- Linksherzkatheter – Messplätze (LHM)
- Computertomographische Geräte (CT)
- Kernspintomographie (MR)
- Linearbeschleuniger (LIN)
- Telecobalt-Geräte (Co-60)

- Geräte zur extrakorporalen Stoßwellen-Lithotripsie wie Nierenlithotripter (NIL) und Gallenlithotripter (GAL).

13.6.13 Notärzte

Der Einsatz von Notärzten durch Krankenhäuser einschließlich der Medikamentenabgabe (OFD Saarbrücken vom 11.06.1985, StEK UStG 1980 § 4 Ziff. 16 Nr. 21);

13.6.14 Wohlfahrtspflege

Die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die den Personen, welche im Rahmen der Wohlfahrtspflege tätig sind, als Vergütung für die geleisteten Dienste gewährt werden (§ 4 Nr. 18 Satz 2 UStG).

13.7 ABC der steuerpflichtigen Umsätze

Umsatzsteuerpflichtig sind insbesondere:

13.7.1 Abgabe von Arzneimitteln an Personal

Die Abgabe von Arzneimitteln aus einer Krankenhausapotheke an das Personal oder Besucher des Krankenhauses (A 4.14.6 Abs. 3 Nr. 2 UStAE);

13.7.2 Altkleidersammlungen

Die Erlöse aus Altkleidersammlungen (OFD Frankfurt/Main vom 26.03.1974 StEK UStG 1967 § 4 Ziff. 15 bis 26, Nr. 48);

13.7.3 Automatenumsätze

Sämtliche Lieferungen von Waren (zusätzliche Getränke, Süßigkeiten, Zeitschriften) an Patienten, Heimbewohner, Personal oder Besucher sind umsatzsteuerpflichtig (OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 18.03.2005, S - 7172 A - 7 - St I 2.30).

13.7.4 Beherbergung von Besuchern

Die Beherbergung von Besuchern und Gästen, die nicht den Status einer ärztlich verordneten Begleitperson haben, die nicht an der Versorgung der Patienten beteiligt sind und deren Anwesenheit für die

Behandlung oder den Behandlungserfolg medizinisch nicht notwendig oder zweckmäßig ist (OFD Frankfurt/Main vom 27.06.1996, BB 1996, 2237 Nr. 7);

13.7.5 Betreuungsleistungen durch Wohlfahrtsverbände

Soweit ein amtlich anerkannter Spitzenverband der freien Wohlfahrtspflege oder ein ihm angeschlossener Mitgliedsverband durch Mitarbeiter ihres Verbandes Personen betreuen lassen (früher: Vormundschaft), unterliegen die dafür erhobenen Entgelte dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Eine Umsatzsteuerbefreiung für diese Leistungen scheidet daran, dass die Vergütungen für die Leistungen von Berufs- und Vereinsbetreuern einheitlich festgelegt sind; es fehlt also daran, dass das Entgelt des Wohlfahrtsverbandes für die Betreuungsleistung hinter den durchschnittlichen Entgelten anderer Anbieter zurückbleibt. Eine andere Besteuerung ist denkbar, wenn der DRK-Verband bei gleichem Entgelt ein umfangreicheres Leistungsangebot bereithält als nichtbegünstigte Wettbewerber;

13.7.6 Blutderivate der 2. Fraktionierungsstufe

Die auf chemischem Wege gewonnenen Bluterzeugnisse, wie insbesondere Plasma-Protein-Lösung (PPL) – auch Albuminlösung genannt –, Fibrinogen, Plasmafraktion I nach Cohn, Humanalbumin, Gamma-Globulin, Antihämophiles Globulin;

13.7.7 Blut- und Gewebetransporte

Blut- und Gewebetransporte sind steuerpflichtige Beförderungsleistungen. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 lit. b UStG findet keine Anwendung. Es dürfte regelmäßig der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG in Betracht kommen, weil es sich bei dem Transport von Blut und Gewebe um Leistungen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs handelt (OFD Koblenz, Verfügung vom 14.09.1998, S-7174 A - St 513).

Hinweis:

Diese aus Sicht des Verfassers zutreffende Auffassung der Finanzverwaltung in Rheinland-Pfalz wird nicht bundesweit geteilt. Solange ein bundeseinheitlicher Erlass nicht existiert, empfiehlt es sich im Einzelfall, mit dem steuerlichen Berater des Verbandes zu klären, ob die Frage der steuerlichen Behandlung mit dem Veranlagungsfinanzamt abgestimmt werden sollte.

13.7.8 Blutspendetermine – Unterstützung bei Spendeterminen

Die Unterstützung der Blutspendedienste bei der Durchführung von Spendeterminen durch Orts- oder Kreisverbände ist als Zweckbetrieb mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % zu besteuern (FG Düssel-

dorf vom 08.11.2006, 5 K 3447/04 U, Nichtzulassungsbeschwerde durch den BFH am 04.09.2007 - V B 226/06 – zurückgewiesen; Sächs. FG vom 03.01.2007 – 5 K 2018/99).

13.7.9 Dienstfahrzeuge

Die unentgeltliche Überlassung eines Dienstfahrzeugs an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung ist ein umsatzsteuerpflichtiger Sachbezug.

Die private Nutzung umfasst:

- private Fahrten
- Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte
- Familienheimfahrten

Der steuerpflichtige geldwerte Vorteil kann nach der Pauschalmethode oder mittels Einzelnachweis ermittelt werden.

13.7.9.1 Pauschalmethode

Der steuerpflichtige geldwerte Vorteil für die Privatfahrten berechnet sich bei Anwendung der sogenannten 1 %-Regelung mit monatlich 1 % vom Listenpreis und für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit monatlich 0,03 % vom Listenpreis je Entfernungskilometer. Für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung muss der geldwerte Vorteil mit zusätzlich 0,002 % vom Listenpreis je Entfernungskilometer und Familienheimfahrt angesetzt werden (weitere Hinweise in R 8.1 LStR).

Der Umsatzsteuer unterliegen die auf Familienheimfahrten entfallenden Kosten auch dann, wenn für lohnsteuerliche Zwecke kein Ansatz erfolgt. Der Betrag stellt den umsatzsteuerlichen Bruttowert der sonstigen Leistung dar, aus dem die Umsatzsteuer mit 19/119 herauszurechnen ist.

Als Listenpreis in o.g. Sinne gilt der inländische Listenpreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer. Der Wert eines Autotelefon sowie der Wert eines weiteren Satzes Reifen einschließlich Felgen bleiben außer Ansatz. Der o.g. Listenpreis ist auch dann maßgebend, wenn das Kraftfahrzeug gebraucht angeschafft, geleast oder günstiger erworben wurde.

Kürzungen des 1%-Satzes sind nicht erlaubt. Das gilt auch, wenn das Fahrzeug nur teilweise zur Verfügung steht, ein privater Zweitwagen existiert, das Betriebsfahrzeug z.B. mit Werbeslogan oder Firmenlogo beschriftet ist oder die Benzin- oder Garagenkosten vom Arbeitnehmer übernommen werden.

Beispiel zur Berechnung der Umsatzsteuer aus der Dienstwagenüberlassung:

Ein Arbeitnehmer nutzt einen Firmenwagen mit einem Listenpreis (inkl. Umsatzsteuer) von EUR 30.000,00 im gesamten Kalenderjahr 2012 zu Dienstfahrten, Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Entfernung 10 km).

	EUR
Privatfahrten	
1 % von EUR 30.000,00 x 12 Monate =	3.600,00
Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	
0,03 % von EUR 30.000,00 x 10 km x 12 Monate =	<u>1.080,00</u>
Summe der Pauschalwerte für die Umsatzsteuer	4.680,00
darin enthaltene Umsatzsteuer	
19/119 von EUR 4.680,00	747,23

Eine Kürzung der Bemessungsgrundlage um die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten (pauschal 20 %) ist nicht zulässig (BMF-Schreiben vom 08.06.1999 BStBl. I 1999, 581).

13.7.9.2 Einzelnachweis

Im Fall des Einzelnachweises ist der private Nutzungswert mit den durch die privaten Fahrten bedingten Aufwendungen anzusetzen. Ausgehend von den Gesamtkosten, die durch Belege nachzuweisen sind, werden die auf die private Nutzung entfallenden und als geldwerter Vorteil geltenden Aufwendungen anteilig anhand des Verhältnisses der privaten zu den übrigen Fahrten an den Gesamtkosten ermittelt. Zur Ermittlung des prozentualen Anteils der Privatfahrten ist ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu führen. Ein elektronisches Fahrtenbuch ist anzuerkennen, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben entweder technisch ausgeschlossen sein oder dokumentiert werden.

Der Arbeitgeber muss in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer jeweils für ein Kalenderjahr festlegen, welches der o.g. beiden Verfahren - Pauschalmethode oder Einzelnachweis - angewendet werden soll (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 LStR).

13.7.10 Getränke und Speisen

Sämtliche Lieferungen von Waren (zusätzliche Getränke, Süßigkeiten, Zeitschriften) an Patienten, Heimbewohner, Personal oder Besucher sind umsatzsteuerpflichtig (OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 18.03.2005, S - 7172 A - 7 - St I 2.30).

13.7.11 Kindertagesstätte

Der Betrieb einer Kindertagesstätte (ausschließlich Betreuung der Kinder von Arbeitnehmern) ist umsatzsteuerpflichtig (OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 18.03.2005, S - 7172 A - 7 - St I 2.30).

13.7.12 Krankenfahrten mit Pkw

Krankenfahrten mit Personenkraftwagen, die für die Beförderung von Kranken nicht besonders eingerichtet sind, sind umsatzsteuerpflichtig

13.7.13 Krankenhausapotheke

Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger (A 4.14.6 Abs. 3 Nr. 3 UStAE). Das gilt auch bei Medikamentenlieferungen an einen Rettungszweckverband, wenn sie nicht nur Nebenleistungen eines vom Rettungszweckverband organisierten Notarztdienstes des Krankenhauses sind (OFD Frankfurt/Main vom 27.06.1996, BB 1996, 2237 Nr. 6).

13.7.14 Lieferungen an Besucher

Lieferungen von Speisen und Getränken an Besucher (A 4.14.6 Abs. 3 Nr. 1 UStAE) sowie Süßwaren, Zigaretten, Blumen, Postkarten, Zeitungen oder ähnlichem, unabhängig davon, ob sie in einer vom Krankenhaus selbst betriebenen Kantine, Kiosk oder Automaten erfolgen (OFD Frankfurt/Main vom 27.06.1996 BB 1996, 2237 Nr. 2 und 3; (OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 18.03.2005, S - 7172 A - 7 - St I 2.30).

13.7.15 Rundfunkgeräte, Bücher und Fernsprechanlagen

Die Überlassung von Rundfunk- und Fernsehgeräten, Büchern und Fernsprechanlagen/Telefonen an Patienten, Heimbewohner, Personal oder Besucher ist umsatzsteuerpflichtig (OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 18.03.2005, S – 7172 A – 7 – St I 2.30).

13.7.16 Verwaltungs- und Geschäftsführungsleistungen

Verwaltungs- und Geschäftsführungsleistungen eines als gemeinnützig anerkannten Vereins an Mitgliedsvereine sind nicht umsatzsteuerbefreit und unterliegen auch nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG (BFH-Urteil vom 29.01.2009, VR 46/06).

13.7.17 Zahnprothesen

Lieferungen von Zahnprothesen, die in einem zahntechnischen Labor eines Krankenhauses hergestellt werden, unterliegen dem ermäßigten Steuersatz (OFD Kiel vom 11.11.1987 StEK UStG 1980 § 4 Ziff. 16 Nr. 27).

13.7.18 Zentralwäschereien

Die Leistungen der Zentralwäschereien (A 4.14.6 Abs. 3 Nr. 9 UStAE). Das gilt sowohl für die Fälle, in denen ein Krankenhaus oder ein Heim in seiner Wäscherei auch die Wäsche anderer Krankenhäuser und Heime reinigt als auch für die Fälle, in denen die Wäsche mehrerer Krankenhäuser oder Heime in einer verselbständigten Wäscherei gereinigt werden;

13.7.19 Zentrale Beschaffungsstellen

Begründen einen voll umsatzsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (FinMin Thüringen vom 21.07.1994, DB 1994, 1700).

13.7.20 Zeugnisse oder Gutachten über Sehvermögen, BAK usw.

Die Erstellung von Alkohol-Gutachten, Zeugnissen oder Gutachten über das Sehvermögen oder über Berufstauglichkeit sind umsatzsteuerpflichtig (A 4.14.6 Abs. 3 Nr. 5 UStAE).

13.8 Umsatzsteuerliche Organschaft

Die Umsatzsteuerpflicht beim Leistungsaustausch zwischen einzelnen Verbänden des DRK entfällt, wenn die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft vorliegen. In diesem Fall werden die Beteiligten umsatzsteuerlich wie ein Unternehmen behandelt mit der Folge, dass die Umsätze unter den Verbänden als nicht steuerbare Innenumsätze gelten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Organschaft ist, dass ein Verband (Organgesellschaft) finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Verbandes (Organträger) eingegliedert ist.

- Die finanzielle Eingliederung setzt voraus, dass der Organträger aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft in der Lage ist, im Rahmen der Willensbildung der Gesellschaft seinen eigenen Willen durchzusetzen. Da eine kapitalmäßige Beteiligung an Vereinen nicht möglich ist, kommt eine umsatzsteuerliche Organschaft nur in Betracht mit einer Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft. Der praktisch häufigste Anwendungsfall

ist die Organschaft zwischen einem Verein als Organträger und seiner (u.U. gemeinnützigen) Tochter-GmbH als Organgesellschaft.

- Die wirtschaftliche Eingliederung erfordert einen wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit oder Kooperation zwischen Beteiligten.
- Eine organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt wird, dass bei der beherrschten Gesellschaft der Wille des beherrschenden Gesellschafters in der laufenden Geschäftsführung auch tatsächlich durchgeführt wird. Dies ist anhand konkreter Umstände festzustellen.

Ein Gewinn- oder Ergebnisabführungsvertrag ist umsatzsteuerlich nicht erforderlich.

Der BFH legt in seiner jüngsten Rechtsprechung strenge Maßstäbe an die Anforderungen der organisatorischen Eingliederung. Er fordert, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung entweder faktisch beherrsche oder zumindest durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen beiden Trägern sichergestellt sei, dass keine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft stattfinden könne. Sind die Geschäftsführer in beiden Gesellschaften personenidentisch, ist von einer organisatorischen Eingliederung auszugehen.

Sofern die Geschäftsführung in dem Organträger und der Organgesellschaft nicht personell identisch besetzt sei, komme es darauf an, dass der Organträger eine „institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit in dem Kernbereich der laufenden Geschäftsführung“ bei der Organgesellschaft habe. Der BFH definiert dieses Merkmal, indem er Beispiele aufführt, wann eine „institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit“ **nicht** vorliegt:

- Ist der Geschäftsführer der Organgesellschaft an Weisungen der Gesellschafterversammlung gebunden, so liegt darin keine ausreichende Eingriffsmöglichkeit.
- Ist der Geschäftsführer der Organgesellschaft vertraglich (z.B. in einem Dienstvertrag) zur Berichterstattung an den Gesellschafter (Organträger) verpflichtet, so liegt auch hierin keine ausreichende Eingriffsmöglichkeit vor.
- Eine ausreichende Eingriffsmöglichkeit ist nach Ansicht des BFH auch dann zu verneinen, wenn in der Organgesellschaft ein oder mehrere Geschäftsführer tätig sind, die nicht gleichzeitig den Organträger repräsentieren und die allein oder zusammen die Organgesellschaft wirksam vertreten können.

Der BFH deutet an, dass eine organisatorische Eingliederung dann gegeben sein könnte, wenn dem Geschäftsführer, der zugleich für den Organträger tätig ist, eine letzte Entscheidungsbefugnis in der Organgesellschaft im Rahmen einer Geschäftsordnung gegenüber einem weiteren Geschäftsführer eingeräumt wird. Das Gericht hatte diesen Fall jedoch nicht abschließend zu klären

Fazit

Auf Grundlage der Rechtsprechung kann gegenwärtig die organisatorische Eingliederung nur durch die – im Deutschen Roten Kreuz eigentlich nicht übliche – Identität in den Leitungsorganen des Organträgers und der Tochtergesellschaften hergestellt werden. Im Hinblick auf die möglicherweise erheblichen steuerlichen Auswirkungen der Versagung der umsatzsteuerlichen Organschaft sollte geprüft werden, ob ausnahmsweise die Herstellung der Personenidentität in den Leitungsorganen möglich ist oder ob über eine Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt anderweitige Eingliederungsmaßnahmen sichergestellt werden können. Es empfiehlt sich dringend, die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft mit Ihrem steuerlichen Berater abzuklären.

13.9 Innergemeinschaftliche Umsätze

Durch den EG-Binnenmarkt wurde für alle EG-Mitgliedstaaten ein einheitliches Wirtschaftsgebiet geschaffen, das Gemeinschaftsgebiet. Innerhalb dieses Gemeinschaftsgebiets sind Ein- und Ausfuhren begrifflich ausgeschlossen. Zwischen den Gemeinschaftsstaaten werden folglich auch keine Grenzkontrollen und keine Einfuhrbesteuerung an der Grenze vorgenommen. Seit dem 01.01.1993 wird deshalb beim innergemeinschaftlichen Wirtschaftsverkehr die bisherige Besteuerung der Einfuhren (Erhebung für Einfuhrumsatzsteuer) an den nationalen Grenzen durch eine Besteuerung des sog. innergemeinschaftlichen Erwerbs ersetzt.

13.9.1 Was ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb?

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt grundsätzlich vor, wenn ein erworbener Gegenstand bei der Lieferung an den Erwerber aus dem Gebiet eines anderen EG-Mitgliedstaats in das Inland gelangt. Der Lieferer des Gegenstands muss grundsätzlich Unternehmer sein und die Lieferung im Rahmen seines Unternehmens ausführen.

Beispiel:

Kauf von Wolldecken durch das DRK von einem Unternehmer in Frankreich.

13.9.2 Ausnahmen

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt nicht vor, wenn

- der Erwerber ein Unternehmer ist, der nur steuerfreie Umsätze ausführt oder der Erwerber eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand für ihr Unternehmen erwirbt und

- wenn der Gesamtbetrag der umsatzsteuerpflichtigen Entgelte für den innergemeinschaftlichen Erwerb den Betrag von EUR 12.500,00 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird.

In diesem Fall hat nicht der DRK-Verband, sondern der Lieferer den Umsatz der Umsatzsteuer zu unterwerfen, und zwar mit dem im jeweiligen EU-Mitgliedstaat gültigen Steuersatz.

Auf die Anwendung dieser Ausnahmen kann das DRK verzichten mit der Folge, dass dann jedes Mal Erwerbsteuer bezahlt werden muss. Der Verzicht bindet für zwei Kalenderjahre. Er ist gegenüber dem zuständigen Finanzamt zu erklären. Der Verzicht ist immer dann zu erwägen, wenn der Steuersatz auf die Lieferung im Ursprungsland (dem anderen EU-Mitgliedstaat) höher ist als der Steuersatz in Deutschland.

13.9.3 Steuerbefreiung

Ebenso wie bestimmte Lieferungen aus Drittländern sind auch bestimmte innergemeinschaftliche Erwerbe umsatzsteuerfrei. Der Umfang dieser Steuerbefreiung ist in § 4b UStG geregelt.

Umsatzsteuerfrei ist demnach z.B. der Erwerb von Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt, die dazu bestimmt sind, der Rettung Schiffbrüchiger zu dienen. Steuerbefreit sind auch Lieferungen, die für eine Weiterlieferung in einen EU-Staat oder das Nicht-EU-Ausland bestimmt sind.

13.9.4 Verfahren

Der DRK-Verband als Erwerber in Deutschland hat den innergemeinschaftlichen Erwerb in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung anzugeben. Er muss auf den Rechnungsbetrag deutsche Umsatzsteuer berechnen und an das Finanzamt abführen. Diese Umsatzsteuer (Erwerbsteuer) kann als Vorsteuer abgezogen werden, wenn und soweit die sonstigen Vorsteuerabzugsberechtigungen (keine Ausführung steuerbefreiter Umsätze etc.) vorliegen.

13.10 Vorsteuerabzug

Von den errechneten und abzuführenden Umsatzsteuerbeträgen darf der Unternehmer (also auch die umsatzsteuerpflichtige gemeinnützige Körperschaft) die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer insoweit abziehen, als sie auf den unternehmerischen Bereich entfallen. Ausgeschlossen vom Vorsteuerabzug sind Leistungen, die zur Ausführung umsatzsteuerfreier Leistungen verwendet oder in Anspruch genommen werden.

Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen, die sowohl steuerpflichtigen als auch steuerbefreiten (Ausgangs-)Umsätzen zugeordnet werden können, sind grundsätzlich durch Schätzung in abziehbare und

nichtabziehbare Beträge aufzuteilen. Beispielsweise ist bei der Anschaffung eines Computers für die Verwaltung, mit dem zu einem Viertel Verwaltungstätigkeiten im unternehmerischen und zu drei Vierteln im nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt werden, der Abzug von 25 % der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer zulässig.

Unter Berufung auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 08.05.2003 Rs. C-269/00 „Seeling“) konnte bislang ein Gegenstand insgesamt zum unternehmerischen Bereich zugeordnet werden, wenn wenigstens 10 % unternehmerisch genutzt wurden. Es war somit der volle Vorsteuerabzug auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten möglich (soweit steuerpflichtige Ausgangsumsätze erbracht werden). Eine Korrektur erfolgte nachträglich über die Regelungen der unentgeltlichen Wertabgabe, soweit der Gegenstand im nichtunternehmerischen Bereich genutzt wird. Durch das Jahresteuergesetz 2010 wurde mit § 15 Abs. 1 b UStG nunmehr gesetzlich geregelt, dass bei der Anschaffung von Grundstücken der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, soweit das Grundstück nicht für unternehmerische Zwecke genutzt wird.

Zur Vereinfachung des Vorsteuerabzugs können steuerbegünstigte Körperschaften die Vorsteuer abweichend von der dargestellten Grundregelung mit einem Pauschalsatz von 7 % der steuerpflichtigen Umsätze in Anspruch nehmen. Ein Vorsteuerabzug über diesen Betrag hinaus ist dann ausgeschlossen. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Pauschalabzugs sind, dass der gemeinnützige Verband/Verein nicht zur Führung von Büchern verpflichtet ist und der steuerpflichtige Umsatz im Vorjahr EUR 35.000,00 nicht überstiegen hat.

Der gemeinnützige Verein hat ein Wahlrecht, die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach allgemeinen Grundsätzen oder nach dem Durchschnittssatz zu ermitteln. Entscheidet er sich für die Anwendung des Durchschnittssatzes, ist er daran fünf Jahre gebunden.

13.11 Kleinunternehmer

Nach der in § 19 UStG geregelten Besteuerung der sogenannten Kleinunternehmer wird die Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuern im vorangegangenen Kalenderjahr EUR 17.500,00 nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr EUR 50.000,00 voraussichtlich nicht übersteigen wird (Kleinunternehmer-Regelung).

13.12 Besteuerungsverfahren

Bei der Umsatzsteuer bedarf es keiner besonderen Festsetzung von Vorauszahlungen durch das Finanzamt. Der Unternehmer hat bis zum 10. Tag nach Ablauf eines Monats (regelmäßig sog. Voranmeldungszeitraum; beträgt drei Monate = Kalendervierteljahr, wenn die Umsatzsteuer des Vorjahres nicht mehr als EUR 7.500,00 betrug) unaufgefordert eine Umsatzsteuer-Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck **auf elektronischem Weg** abzugeben, in dem er die Umsatzsteuer für den

Voranmeldungszeitraum (Vorauszahlung) selbst zu berechnen hat. Auf die elektronische Übermittlung kann nur verzichtet werden, wenn der steuerpflichtige DRK-Verband einen entsprechenden Antrag stellt, weil die elektronische Übermittlung für ihn zu einer unbilligen Härte führen würde.

Die Vorauszahlung selbst ist am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig (§ 18 Abs. 1 Satz 4 UStG). Ein Säumniszuschlag wird bei einer Säumnis bis zu drei Tagen nicht erhoben, wenn bei Überweisung oder Einzahlung auf ein Konto der Finanzbehörde oder bei Einzahlung mit Zahlschein oder Postanweisung die Umsatzsteuervorauszahlung bis zum 13. des Fälligkeitsmonats der Finanzbehörde gutgeschrieben wird. Bei Zahlung in bar oder mit Scheck muss die Gutschrift bis zum 10. des Monats erfolgen, um Säumniszuschläge zu vermeiden (§ 240 Abs. 3 i.V.m. § 224 Abs. 2 AO).

Beträgt die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als EUR 1.000,00, kann das Finanzamt auf Antrag von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldung und Entrichtung der Vorauszahlungen befreien.

Die Frist zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen kann um einen Monat verlängert werden (§§ 46 bis 48 UStDV), wenn der Unternehmer einen entsprechenden Antrag stellt und eine Sonderauszahlung leistet. Diese beträgt jeweils ein Elftel der Summe der Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr; sie wird auf den Vorauszahlungsbetrag vom Dezember des laufenden Jahres angerechnet.

Nach Ablauf des Kalenderjahres hat der Unternehmer eine Umsatzsteuererklärung nach amtlichem Muster abzugeben, in der die zu berechnende Umsatzsteuer selbst zu berechnen ist (Steueranmeldung).

14 ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG sind Zuwendungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit, sofern sie einer inländischen Körperschaft gewährt werden, die nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient.

Nicht steuerschädlich ist es nach Auffassung von Thiel (Der Betrieb, 1993, S. 2452), wenn die Körperschaft einen Zweckbetrieb oder steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.

Steuerschädlich ist es aber, wenn die Zuwendung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verbraucht wird. Etwas anderes dürfte nur dann gelten, wenn eine Sachzuwendung an den gemeinnützigen oder mildtätigen Bereich erfolgt, die Zuwendung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veräußert wird und der Erlös dem gemeinnützigen oder mildtätigen Bereich wieder zufließt (Buchna/Seeger/Brox: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl., S. 501.). Bis zur Klärung durch die Rechtsprechung ist hier Vorsicht geboten.

Die Befreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die genannten Voraussetzungen innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird.

15 KRAFTFAHRZEUGSTEUER

Gem. § 3 Nr. 5 KraftStG sind Fahrzeuge, solange sie ausschließlich im Feuerwehrdienst, Katastrophenschutz, für Zwecke des zivilen Luftschutzes, bei Unglücksfällen, im Rettungsdienst oder zur Krankenbeförderung verwendet werden, von der Kfz-Steuer befreit. Voraussetzung ist, dass die Fahrzeuge äußerlich als für diese Zwecke bestimmt erkennbar und nach Bauart und Einrichtung den bezeichneten Verwendungszwecken angepasst sind.

Gem. § 3 Nr. 5a KraftStG sind Fahrzeuge von gemeinnützigen oder mildtätigen Organisationen für die Zeit, in der sie ausschließlich für humanitäre Hilfsgütertransporte in das Ausland oder für zeitlich damit zusammenhängende Vorbereitungsfahrten verwendet werden, ebenfalls von der Kfz-Steuer befreit.

16 LOTTERIESTEUER

Die Lotteriesteuer beträgt gem. § 17 RennwLottG 20 % des Nennwerts der Lose.

Eine Befreiung gem. § 18 Ziff. 1 Buchstabe b) RennwLottG erfolgt, wenn der Gesamtpreis der Lose einer Ausspielung den Wert von EUR 650,00 nicht übersteigt und die Gewinne nicht ganz oder auch nicht teilweise in barem Geld ausbezahlt werden.

Eine Befreiung gem. § 18 Ziff 2 Buchstabe a) RennwLottG erfolgt ferner, wenn die Lotterie oder Ausspielung zu ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken von der zuständigen Behörde genehmigt wurde und der Gesamtpreis der Lose EUR 40.000,00 nicht übersteigt.

17 BUCHFÜHRUNGS- UND STEUERERKLÄRUNGSPFLICHT

17.1 Verpflichtung zur Führung von Büchern

Gem. § 63 Abs. 3 AO haben steuerbegünstigte Körperschaften den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist und der Satzung entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben zu führen. Wie diese ordnungsmäßigen Aufzeichnungen auszusehen haben, geht aus dem Gesetz nicht hervor. Daher sollte man sich bei den Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (Richtigkeit, Klarheit, Vollständigkeit, Saldierungsverbot) orientieren.

Soweit eine steuerbegünstigte Körperschaft nach anderen Gesetzen verpflichtet ist, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Körperschaft gem. § 140 AO die Verpflichtungen daraus auch für die Besteuerung zu erfüllen. Als Gesetze kommen z.B. in Frage § 259 BGB (Aufzeichnung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben), die KHBV bzw. die PBV und die §§ 238 ff. HGB für Kaufleute i.S. der §§ 1 bis 7 HGB.

Soweit sich eine Buchführungspflicht nicht aus dem Verweis in § 140 AO ergibt, kann das Finanzamt gem. § 141 AO die Körperschaft unter folgenden Voraussetzungen zur Buchführung und Abschlusserstellung verpflichten:

Die Umsätze (ohne Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG) betragen mehr als EUR 500.000,00 im Kalenderjahr, oder der Gewinn aus Gewerbebetrieb (= Summe der Ergebnisse sämtlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe) ist größer als EUR 50.000,00 im Wirtschaftsjahr.

Eine Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses kann sich ferner aus der Satzung oder Finanzordnung einer Körperschaft ergeben.

17.2 Darstellung der Rücklagenbildung und –verwendung

Gem. Ziff. 18 zu § 58 Nr. 6 und 7 AEAO hat die Körperschaft dem zuständigen Finanzamt durch gesonderte Aufzeichnungen darzulegen, ob die Voraussetzungen für die Bildung einer zweckgebundenen und/oder freien Rücklage gegeben sind. Ferner muss sie die Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und 7 AO, ggf. in einer Nebenrechnung, gesondert ausweisen (BFH-Urteil vom 20.12.1978, BStBl. II 1979, 496).

Zu den möglichen Rücklagen wird auf die gesonderte Darstellung verwiesen.

17.3 Steuererklärungspflicht

Steuerbegünstigte Körperschaften haben in der Regel alle drei Jahre eine Gemeinnützigkeitserklärung abzugeben (Ziff. 7 zu § 59 AEAO).

Zusätzlich ist jährlich eine Umsatzsteuererklärung abzugeben (§ 18 Abs. 3 UStG). Eine jährliche Umsatzsteuererklärung haben auch die Kleinunternehmer gem. § 19 UStG abzugeben.

Körperschaften mit einem oder mehreren steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die die Besteuerungsgrenzen gem. § 64 Abs. 3 AO überschreiten, müssen zusätzlich zur Umsatzsteuererklärung jährlich Steuerklärungen zur Feststellung der Körperschaft- und Gewerbesteuer abgeben.

Jahreserklärungen sind, soweit die Steuergesetze nichts anderes bestimmen, spätestens fünf Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums abzugeben (§ 149 Abs. 2 AO). Sofern die Körperschaften von den steuerberatenden Berufen betreut werden, wird die Frist in der Regel auf zwölf Monate verlängert (gleich lautende Erlasse der Finanzminister vom 23.02.2006).

Umsatzsteuervoranmeldungen sind nach den Bestimmungen des § 18 Abs.1, 2 UStG dem Finanzamt bis zum 10. Tag nach Ablauf eines jeden Voranmeldungszeitraums nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln (Kalendermonat: mehr als EUR 7.500,00 USt im vorangegangenen Kalenderjahr; Kalendervierteljahr: mehr als EUR 1.000,00 und nicht mehr als EUR 7.500,00 USt im vorangegangenen Kalenderjahr; Kalenderjahr: wenn EUR 1.000,00 USt und weniger im vorangegangenen Kalenderjahr).

Für die Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer ist gem. § 41a Abs. 1 EStG spätestens bis zum 10. Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteueranmeldungszeitraums dem Betriebsstättenfinanzamt die Lohnsteuer-Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln, aus der sich die Summe der einzubehaltenden und abzuführenden Lohnsteuer ergibt. Ferner ist bis dahin die Lohnsteuer abzuführen.

Grundsätzlich ist Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum der Kalendermonat. Beträgt die Lohnsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als EUR 1.000,00, aber nicht mehr als EUR 4.000,00, so ist Voranmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr. Beträgt die Lohnsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr weniger als EUR 1.000,00, ist der Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum das Kalenderjahr (§ 41a Abs. 2 EStG).

Wird die Steuererklärung nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben, so kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Dieser darf 10 % der festgesetzten Steuer nicht überschreiten und höchstens EUR 25.000,00 betragen (§ 152 AO).

17.4 Aufzeichnungspflichten für die Umsatzsteuer

In § 22 UStG sind die Aufzeichnungspflichten für Unternehmer aufgeführt, damit die Steuer und deren Grundlagen ermittelt werden können.

Danach sind im Wesentlichen folgende Aufzeichnungspflichten zu erfüllen:

Die vereinnahmten bzw. vereinbarten Entgelte (das sind i.d.R. die Einnahmen) müssen, soweit erforderlich, in steuerfreie und steuerpflichtige Entgelte aufgeteilt werden. Bei den steuerpflichtigen Entgelten ist eine Aufteilung nach Steuersätzen vorzunehmen.

Zusätzlich sind die Entgelte für Leistungen, die an die Körperschaft ausgeführt werden, und die darauf entfallende Vorsteuer gesondert aufzuzeichnen.

Sofern der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, z.B. bei Leistungen gem. § 4 Nr. 18 UStG, entfällt die Verpflichtung.

Ist ein Vorsteuerabzug nur teilweise ausgeschlossen, da steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze ausgeführt werden, so muss aus den Aufzeichnungen leicht nachprüfbar zu ersehen sein, welche Vorsteuerbeträge den Umsätzen zuzurechnen sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

17.5 Nachweise für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung

Für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist ein entsprechender Nachweis darüber zu erbringen, dass die Leistungen gegenüber dem begünstigten Personenkreis erbracht werden.

So ist z.B. die Zweckbetriebseigenschaft des Tätigkeitsbereichs „Essen auf Rädern“ davon abhängig, dass zwei Drittel der Abnehmer „kranke“ oder „arme“ Menschen sind (§§ 53, 66, 68 AO). Der Nachweis über den Abnehmerkreis ist durch entsprechende Aufzeichnungen zu erbringen. Dies kann z.B. in Form eines Fragebogens erfolgen, der von den begünstigten Personen auszufüllen und mit deren Unterschrift zu versehen ist.

18 LOHNSTEUER, KIRCHENSTEUER UND SOLIDARITÄTSZUSCHLAG

18.1 Voraussetzung für die Besteuerung

Die Empfänger von Zahlungen der Körperschaft müssen diese nur versteuern, wenn bei ihnen eine Überschusserzielungsabsicht vorliegt. Hierfür ist gem. der BFH-Rechtsprechung Voraussetzung, dass die Einnahmen die im Einzelnen nachweisbaren Aufwendungen der Zahlungsempfänger übersteigen (BFH-Urteil vom 04.08.1994, BStBl. II 1994, 944). Soweit dagegen die Zahlungen lediglich die tatsächlichen Aufwendungen decken, liegen bei den Zahlungsempfängern keine Überschusserzielungsabsicht und damit auch keine Einkünfte im steuerlichen Sinn vor.

18.2 Kriterien für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Gemäß der Rechtsprechung sind folgende Kriterien für die Zuordnung der Einkünfte zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit bestimmend:

- Persönliche Abhängigkeit,
- Weisungsgebundenheit bzgl. Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit,
- Urlaubsanspruch,
- feste Bezüge,
- Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern,
- Eingliederung in den Betrieb,
- Unselbständigkeit in organisatorischer Durchführung der Tätigkeit.

Dementsprechend hat der Bundesfinanzhof die Tätigkeit von ehrenamtlichen Sanitätshelfern als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingeordnet (BFH-Urteil vom 04.08.1994, a.a.O.). Dies begründete der BFH damit, dass die Sanitätshelfer im Rahmen ihrer grundsätzlichen Bereitschaft, Einsatzdienste zu leisten, in die Organisation des Vereins eingebunden und weisungsabhängig an den ihnen zugewiesenen Stellen tätig sind. Außerdem seien die Dienste des Sanitätshelfers leicht erlernbar, eine umfangreiche Ausbildung sei nicht erforderlich.

18.3 Definition der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Gem. § 19 EStG gehörten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Gehälter, Löhne, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit werden auch als Arbeitslohn bezeichnet.

Hierzu gehören auch laufende Beiträge und Zuwendungen an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung für eine betriebliche Altersversorgung. Dazu gehören auch Sonderzahlungen. Hierum handelt es sich insbesondere bei Zahlungen an eine Pensionskasse anlässlich des Ausscheidens aus einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung oder des Wechsels von einer zu einer anderen ebenfalls nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten Altersversorgung unter den dort genannten zusätzlichen Voraussetzungen. Sanierungsgelder zählen nur unter den dort genannten Voraussetzungen zum Arbeitslohn.

Zu den Einnahmen zählen gem. § 8 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Damit zählen auch Sachbezüge, die dem Arbeitnehmer verbilligt oder ohne eine Zuzahlung gewährt werden, zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Einnahmen sind steuerpflichtig, sofern sie nicht durch eine entsprechende Vorschrift steuerbefreit sind (s. gesonderte Kapitel).

Nicht zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zählen sog. „Aufmerksamkeiten“ und Zuwendungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse (s. gesondertes Kapitel).

18.4 Bewertung von Sachbezügen

18.4.1 Allgemeines

Gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ist für Sachbezüge der um übliche Preisnachlässe geminderte übliche Endpreis anzusetzen. Gem. R 8.1 Abs. 2 Satz 9 LStR kann aus Vereinfachungsgründen der Wert mit 96 % des Endpreises bewertet werden, zu dem die Ware oder Dienstleistung gegenüber dem fremden Letztverbraucher angeboten wird, sofern kein amtlicher Sachbezugswert (z.B. für Essen) oder die Bewertung gem. § 8 Abs. 3 EStG Anwendung finden.

Gem. § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG sind für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs bestimmte Werte anzusetzen (s. 18.4.2.1). Für weitere Sachbezüge werden ebenfalls auf Basis von § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG amtliche Sachbezugswerte festgesetzt.

18.4.2 Besteuerung von ausgewählten Sachbezugswerten

18.4.2.1 Firmenwagen zur privaten Nutzung

Gem. § 8 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind für die Ermittlung des Sachbezugs zwei Methoden zulässig, nämlich die individuelle Methode oder die pauschale Methode. Ein Wechsel der Methode während eines Kalenderjahres bei demselben Fahrzeug ist nicht zulässig (R 8.1 Abs. 9, Ziff. 3 LStR).

Die individuelle Methode erfolgt durch Führen eines Fahrtenbuches. In diesem müssen die dienstlichen und privaten Fahrten, die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie die Familienheimfahrten im Einzelnen aufgeführt werden.

Die erforderlichen Angaben für die dienstlichen Fahrten sind folgende (R 8.1 Abs. 9 Ziff. 2 LStR):

Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit, Reiseziel, bei Umwegen auch Reiseroute, Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner. Bei bestimmten Berufsgruppen, z.B. Taxifahrern, genügt im Pflichtfahrgebiet die Angabe des Kilometerstandes zu Beginn und am Ende dieser Fahrten (BFM-Schreiben vom 12.05.1997, BStBl I, S. 562). Daher sollten Erleichterungsvorschriften für Mitarbeiter mit ähnlich vielen Fahrten mit dem zuständigen Finanzamt abgestimmt werden.

Für Privatfahrten genügt die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.

Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk im Fahrtenbuch mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.

Statt eines manuell geführten Fahrtenbuches ist auch ein elektronisches Fahrtenbuch zulässig, wenn es dieselben Angaben enthält und nachträgliche Veränderungen ausgeschlossen sind oder zumindest dokumentiert werden.

Zur Ermittlung des Sachbezugs sind die im Kalenderjahr insgesamt gefahrenen Kilometer zu den im Kalenderjahr angefallenen Gesamtkosten (einschl. Abschreibung) ins Verhältnis zu setzen. Das Ergebnis daraus (Kosten je Kilometer) ist mit der Anzahl der privat gefahrenen Kilometer einschl. der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie der Familienheimfahrten (bei mehr als einer Familienheimfahrt wöchentlich, d.h. Fahrt zwischen Beschäftigungsort und Ort des eigenen Hausstands) zu multiplizieren. Das Ergebnis der Multiplikation ist als Sachbezug zu berücksichtigen.

Vom Arbeitnehmer selbst getragene Kosten bleiben bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils außer Ansatz (R 8.1 Abs. 9 Ziff. 2 LStR).

Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann der Arbeitnehmer als Werbungskosten im Rahmen seiner Steuererklärung geltend machen (§ 9 Abs. 2 i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

Bei der pauschalen Methode wird dem Arbeitnehmer für die reinen Privatfahrten ein Sachbezug in Höhe von 1 % des Listenpreises (im Zeitpunkt der Erstzulassung im Inland unverbindliche Preisempfehlung zzgl. Kosten der Sonderausstattung und Umsatzsteuer) pro Monat zugerechnet. Der Listenpreis ist auf volle Hundert Euro abzurunden (R 8.1 Abs. 9 Ziff. 1 LStR). Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten können auf den geldwerten Vorteil im Zahlungsjahr und den folgenden Jahren angerechnet werden, bis die Zuzahlung verbraucht ist (R.8.1 Abs. 9 Nr. 4 LStR). Nach Auffassung des BFH sind dagegen die Zuzahlungen als Werbungskosten zu berücksichtigen

(BFH-Urteil vom 18.10.2007, VI R 59/06, BStBl 2009 II, S. 200). Je nach Umständen kann die eine oder andere Regelung günstiger sein.

Für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind zusätzlich monatlich 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer anzusetzen (§ 8 Abs. 2 EStG). Lt. Auffassung des BFH stellt die Regelung einen Korrekturposten zum Werbungskostenabzug dar, so dass sie nur zur Anwendung kommt, sofern der Arbeitnehmer den Wagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzt (z.B. BFH-Urteil v. 04.04.2008, VI R 68/05, BStBl 2008, S. 890). Die Finanzverwaltung hat sich inzwischen der BFH-Rechtsprechung angeschlossen (BMF-Schreiben vom 01.04.2011).

Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann der Arbeitnehmer als Werbungskosten im Rahmen seiner Steuererklärung geltend machen.

Für jede Familienheimfahrt ist im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gem. § 8 Abs. 2 EStG eine Pauschalversteuerung mit 0,002 % vom Listenpreis des Kraftfahrzeugs für jeden Entfernungskilometer zwischen dem eigenen Hausstand und dem Beschäftigungsort vorzunehmen. Der Arbeitnehmer kann für eine Familienheimfahrt wöchentlich einen Abzug wie Werbungskosten geltend machen. Hierzu ist für jeden Entfernungskilometer zwischen dem eigenen Hausstand und dem Beschäftigungsort eine Pauschale von EUR 0,30 anzusetzen.

Übersteigt der insgesamt ermittelte Vorteil bei der pauschalen Methode die tatsächlich beim Arbeitgeber angefallenen Kosten, so wird der geldwerte Vorteil auf diese Kosten beschränkt (BMF-Schreiben vom 12.05.1997, BStBl. I 1997, 562, Tz 13).

Für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit 15 % gem. § 40 Abs. 2 EStG pauschalieren. Als Bemessungsgrundlage dienen die Aufwendungen, die der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten geltend machen könnte.

Der Arbeitnehmer verliert durch die Pauschalierung den Abzug wie Werbungskosten.

Die Pauschalierung führt bei der Sozialversicherung zur Beitragsfreiheit.

Die Pauschalierung muss nicht in jedem Fall für den Arbeitnehmer günstig sein, insbesondere dann nicht, wenn er die Beitragsbemessungsgrenze in der Sozialversicherung und den Werbungskostenpauschbetrag überschritten hat. Ferner sind auch dann Vorteilhaftigkeitsermittlungen erforderlich, wenn der Arbeitgeber die Pauschalsteuer auf den Arbeitnehmer abwälzt.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die Umsatzsteuerpflicht des Sachbezugs (§ 3 Abs. 1b UStG).

18.4.2.2 Verpflegung

Stellt der Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt seinen Arbeitnehmern Essen zur Verfügung und erfolgt dies überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer, ist das Essen mit den amtlichen Sachbezugswerten nach der Sachbezugsverordnung zu bewerten und als geldwerter Vorteil zu versteuern.

Dies gilt für Essen in der Kantine des Arbeitgebers und für Essensgutscheine in anderen Einrichtungen, mit denen der Arbeitgeber entsprechende Vereinbarungen getroffen hat, und für Essen anlässlich von Auswärtstätigkeiten auf Veranlassung des Arbeitgebers (R 8.1 Abs. 7 u. 8 LStR). Von einer Veranlassung des Arbeitgebers ist regelmäßig auszugehen, wenn die Aufwendungen von diesem ersetzt werden und die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist. Die Bewertung richtet sich nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, so dass die Freigrenze von EUR 44,00 gem. § 8 Abs. 2 Satz 9 anwendbar ist. Bei der Prüfung der Freigrenze sind steuerfreie Bezüge (z.B. gem. § 3 Nr. 16 EStG) nicht einzu-beziehen. Gem. R.8.1 Abs. 8 Nr. 2 Satz 3 LStR Es wird aber nicht beanstandet, wenn weiterhin die Werte nach der Sachbezugsverordnung angesetzt werden. Damit besteht ein Wahlrecht. Je nach Sachlage kann die eine oder andere Regelung unter Einbeziehung weiterer Sachbezüge günstiger sein.

Für das Mittag- und Abendessen gilt für das Jahr 2012 ein Sachbezugswert von EUR 2,87 je Essen, für das Frühstück ein Wert von EUR 1,57.

Zuzahlungen des Arbeitnehmers kürzen den geldwerten Vorteil, so dass eine Zuzahlung in Höhe der amtlichen Sachbezugswerte dazu führt, dass der darüber hinausgehende Wert des Essens steuerfrei bleibt.

Erhält der Arbeitnehmer Essensgutscheine für eine Gaststätte oder vergleichbare Einrichtung, so gelten hinsichtlich der Bewertung Besonderheiten (s. im einzelnen R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR). So darf der Verrechnungswert des Gutscheins den amtlichen Sachbezugswert einer Mittagsmahlzeit um nicht mehr als EUR 3,10 übersteigen. Außerdem dürfen Essensmarken nicht an Arbeitnehmer ausgegeben werden, die eine Auswärtstätigkeit ausüben.

Bei einer nicht überwiegenden Abgabe von Essen an Arbeitnehmer kann die Bewertung des Sachbezugs mit 96 % des üblichen Endpreises erfolgen. Ferner ist in diesen Fällen der Rabatffreibetrag von EUR 1.080,00 zu berücksichtigen (§ 8 Abs. 3 EStG).

Statt einer Individualbesteuerung der Verpflegung kann der Arbeitgeber auch die Lohnsteuer auf den Sachbezug mit pauschal 25 % erheben (§ 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

18.4.2.3 Reisekostenvergütungen

Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reise-nebenkosten, wenn sie „durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstehen“ (R 9.4 Abs. 1 LStR).

Fahrtkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen (R 9.5 Abs. 1 LStR).

Verpflegungsmehraufwendungen sind die Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch den Verzehr von Lebensmitteln während seiner Auswärtstätigkeit entstehen.

Übernachtungskosten sind die Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen.

Eine Auswärtstätigkeit ist zu bejahen, wenn der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und regel-mäßigen Arbeitsstätte vorübergehend tätig wird.

In der Regel ist nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 15.12.2011) von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen, wenn der Arbeitnehmer auf Grund der dienstrecht-lichen/arbeitsvertraglichen Festlegungen

- einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers dauerhaft zugeordnet ist oder
- in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers arbeitstäglich, je Arbeitswoche einen vollen Arbeitstag oder mindestens 20 % seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (Prognoseentscheidung). Der BFH hat in seinen Urteilen zur regelmäßigen Arbeitsstätte bei mehreren Tätigkeitsstätten entschieden, dass ein Arbeitnehmer nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte je Arbeitsverhältnis innehaben kann (BFH-Urteile vom 9.6.2011, VI R 55/10, VI R 36/10 und VI R 58/09).

Steuerfrei können im Rahmen von Auswärtstätigkeiten folgende Beträge gezahlt werden:

Fahrtkosten

Bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel die tatsächlichen Kosten.

Die Bahncard bei einer ausschließlich betrieblichen Nutzung. Sofern die Aufwendungen des Arbeitgebers durch die erzielten Ermäßigungen ausgeglichen werden, ist eine Erstattung der Aufwendungen auch bei einer privaten Mitbenutzung steuerfrei (Verfügung OFD Hannover vom 16.11.1992, DStR 1993, 19).

Bei Nutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs (R. 9.5 LStR):

- die tatsächlichen Kosten, sofern diese über einen Zeitraum von einem Jahr ermittelt wurden und die Verhältnisse sich nicht wesentlich geändert haben (R 9.5 Abs. 1 LStR),
oder
- pauschale Kilometersätze je gefahrenem Kilometer (9.5 Abs. 1 LStR):
 - für Kraftwagen: EUR 0,30
 - für Motorräder und Motorroller: EUR 0,13
 - für Moped/Mofa: EUR 0,08
 - für Fahrräder: EUR 0,05

Mehraufwendungen für Verpflegung

Folgende Beträge können gem. § 3 Nr. 16 i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG für den Verpflegungsmehraufwand bei Dienstreisen steuerfrei ersetzt werden:

- | | |
|---|-----------|
| - bei einer Abwesenheit von mehr als 24 Stunden: | EUR 24,00 |
| - bei einer Abwesenheit von weniger als 24, aber mindestens 14 Stunden: | EUR 12,00 |
| - bei einer Abwesenheit von weniger als 14, aber mindestens 8 Stunden: | EUR 6,00 |

Die Dauer der Abwesenheit orientiert an der Abwesenheit von Wohnung und Arbeitsstätte. Bei mehreren aufeinanderfolgenden Auswärtstätigkeiten an einem Tag sind die Abwesenheitszeiten zusammenzurechnen.

Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der obigen Pauschbeträge die länderweise unterschiedlichen Pauschbeträge (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 S. 4 EStG).

Die Pauschbeträge dürfen nur für die ersten drei Monate bei einer Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte steuerfrei ersetzt werden (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 5 EStG). Dieselbe Tätigkeitsstätte liegt nicht vor, wenn sie an bis zu zwei Tagen je Woche aufgesucht wird (R 9.6 Abs. 4 LStR).

Erhält der Arbeitnehmer im Rahmen einer Auswärtstätigkeit auf Veranlassung des Arbeitgebers von einem Dritten ein Essen, so wird der amtliche Sachbezugswert der Besteuerung zugrunde gelegt (Einzelheiten zu den Voraussetzungen, R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR. Hinsichtlich der Auswirkung auf die Besteuerung des Frühstücks bei Übernachtungskosten wird auf die folgenden Ausführungen unter dem Stichwort „Übernachtungskosten“ verwiesen.

Wird mehr als der Pauschbetrag ersetzt, ist der Mehrbetrag steuerpflichtig.

Wird weniger als der Pauschbetrag ersetzt, kann der Differenzbetrag als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Zu den Pauschalierungsmöglichkeiten bei steuerpflichtigem Verpflegungsmehraufwand wird auf das Kapitel „Pauschalierung der Lohnsteuer“ (s. 18.6) verwiesen.

Übernachungskosten

Die Kosten der Unterkunft können in der vom Arbeitnehmer nachgewiesenen Höhe steuerfrei ersetzt werden. Soweit die Kosten für das Frühstück in dem Rechnungsbetrag enthalten sind, ist ein Abzug des Frühstücks erforderlich. Bei einer Arbeitgeberveranlassung erfolgt die lohnsteuerliche Behandlung nach dem BMF-Schreiben vom 13.7.2009 (BStBl 2009 I S. 771) wie folgt: Das Frühstück kann mit dem Sachbezugswert nach der SvEV angesetzt werden. Für diesen Fall kommt es nicht darauf an, wie die einzelnen Kosten in der Rechnung ausgewiesen sind (Höhe des Frühstückspreises oder Sammelposten für Nebenleistungen neben der Beherbergungsleistung). Liegt dagegen keine Frühstücksgestellung durch den Arbeitgeber vor und ist das Frühstück in dem Gesamtpreis für die Übernachtungskosten enthalten, oder ist es in einem Gesamtbetrag für Nebenleistungen enthalten, ist ein Ansatz mit 4,80 EUR zulässig.

Soweit kein Einzelnachweis erfolgt, ist eine pauschale Erstattung in Höhe von EUR 20,00 im Inland steuerfrei zulässig. Sofern die Übernachtung im Ausland erfolgt, ist eine steuerfreie Erstattung ohne Einzelnachweis im Rahmen der vom BMF bekannt gemachten Auslandsübernachtungsgelder möglich, es sein denn, die Unterkunft wird vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Verfügung gestellt (R 9.7 Abs. 3 LStR).

18.4.2.4 Reisenebenkosten

Die Reisenebenkosten können in der tatsächlich entstandenen Höhe steuerfrei ersetzt werden.

18.5 Erhebung der Lohnsteuer

Gem. § 38 Abs. 1 EStG wird bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit die Einkommensteuer durch den Abzug vom Arbeitgeber (Lohnsteuer) erhoben, soweit der Arbeitgeber ein inländischer Arbeitgeber oder ein ausländischer Verleiher ist.

Der Arbeitnehmer ist gem. § 38 Abs. 2 EStG Schuldner der Lohnsteuer. Der Arbeitgeber haftet gem. § 42d EStG u.a. für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat.

18.6 Pauschalierung der Lohnsteuer

18.6.1 Pauschalierung bei Sachzuwendungen (§ 37b EStG)

Da im DRK wohl nur selten vorkommend, wird auf die gesetzliche Regelung verwiesen.

18.6.2 Pauschalierung in besonderen Fällen (§ 40 EStG)

Gem. § 40 Abs. 1 EStG kann das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag des Arbeitgebers zulassen, dass die Lohnsteuer pauschal ermittelt wird,

- soweit vom Arbeitgeber sonstige Bezüge (im Wesentlichen einmalige Bezüge) in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden, sofern diese nicht höher als EUR 1.000,00 je Arbeitnehmer im Kalenderjahr sind,
oder
- in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass auch die übernommene Lohnsteuer einen geldwerten Vorteil darstellt.

Gem. § 40 Abs. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, soweit er

- arbeitstäglich Mahlzeiten an die Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt abgibt oder Barzuschüsse an ein Unternehmen leistet, damit dieses die Mahlzeiten unentgeltlich oder verbilligt abgibt,
- Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt. Dies gilt z.B. bei Betriebsveranstaltungen, die über den üblichen Rahmen hinausgehen, oder bei unüblichen Zuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen. Die Pauschalierung löst gem. § 2 Abs.1 Nr. 2 der Arbeitsentgeltverordnung die Sozialversicherungsfreiheit aus,
- Erholungsbeihilfen bis zu einer bestimmten Höhe gewährt,
- Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen von Dienstreisen zahlt, soweit diese die dort bezeichneten Pauschbeträge um nicht mehr als 100 % übersteigen,
- den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Lohn unentgeltlich oder verbilligt Personalcomputer übereignet oder Zuschüsse für die Internetnutzung gewährt.

Der Arbeitgeber kann ferner gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 15 % erheben für Sachbezüge oder Zuschüsse betreffend Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Pauschalierung ist aber begrenzt auf die Bezüge, die der Arbeitnehmer alternativ als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden.

Gem. § 40 Abs. 3 EStG hat der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen. Eine Abwälzung auf den Arbeitnehmer hat keine steuerliche Auswirkung. Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bleiben bei der Veranlagung des Arbeitnehmers außer Ansatz.

Die Pauschalierung mit 15 % löst Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung aus. Für den Arbeitnehmer ist die Pauschalierung nicht zwingend vorteilhaft, so dass es einer vorherigen Vorteilhaftigkeitsprüfung bedarf.

18.6.3 Pauschalierung für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte (§ 40a EStG)

18.6.3.1 Kurzfristige Beschäftigung (§ 40a Abs. 1 EStG)

Bei der kurzfristigen Beschäftigung von Arbeitnehmern kann die Lohnsteuer gem. § 40a Abs. 1 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 25 % des Arbeitslohns übernommen werden.

Eine kurzfristige Beschäftigung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer bei dem Arbeitgeber

- gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt wird,
- die Dauer der Beschäftigung 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt und
- der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer EUR 62,00 je Arbeitstag nicht übersteigt oder die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird.

Die Pauschalierung ist gem. § 40a Abs. 4 EStG unzulässig bei Arbeitnehmern, deren Stundenlohn EUR 12,00 übersteigt sowie bei Arbeitnehmern, die für eine andere Beschäftigung von demselben Arbeitgeber Arbeitslohn beziehen.

18.6.3.2 Geringfügig Beschäftigte (§ 40a Abs. 2, 2a EStG)

Der Arbeitgeber kann gem. § 40 Abs.2 EStG für den Arbeitslohn aus geringfügiger Beschäftigung bis monatlich EUR 400,00 (für den er Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b, 1c oder nach § 172 Abs. 3, 3a des SGB IV zu entrichten hat, Lohnsteuer einschl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer mit einem Pauschsteuersatz von 2 % erheben. Die pauschalen Sozialabgaben von 30 % (= 15 % für Rentenversicherung und 13 % für Krankenversicherung) und die Pauschsteuer von 2 % sind vom Arbeitgeber an die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See zu entrichten (§ 40a Abs. 6 EStG). Die Pauschsteuer ist nicht in der Lohnsteuer-Anmeldung anzugeben.

Gem. § 40a Abs. 2a EStG kann der Arbeitgeber, sofern er keine Beiträge zur Sozialversicherung gem. § 168 Abs. 1 Nr. 1b, 1c, oder nach § 172 Abs. 3, 3a SGB VI, d.h. keine Beiträge zur Rentenversicherung zu entrichten hat, die Lohnsteuer wie bislang pauschal mit 20 % vom Arbeitslohn erheben.

18.6.4 Pauschalierung bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen (§ 40b Abs. 3 EStG)

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für Beiträge zur Direktversicherung, sofern sich nicht auf den Erlebensfall vor dem 60. Lebensjahr abgeschlossen und eine vorzeitige Kündigung des Versicherungsvertrags durch den Arbeitnehmer ausgeschlossen ist, mit einem Pauschsteuersatz von 20 % gem. § 40b Abs. 1 EStG versteuern.

Dies gilt nicht, sofern der Beitrag des Arbeitgebers zur Direktversicherung mehr als EUR 1.752,00 pro Kalenderjahr übersteigt. Sind mehrere Arbeitnehmer gemeinsam in einem Direktversicherungsvertrag oder in einer Pensionskasse versichert, so kann eine Durchschnittsberechnung für die betroffenen Arbeitnehmer durchgeführt werden. Führt die Durchschnittsberechnung zu einem Beitrag bis zu EUR 1.752,00, so kann die Pauschalbesteuerung durchgeführt werden. Nicht einzubeziehen in die Durchschnittsberechnung sind die Arbeitnehmer mit Beiträgen von mehr EUR 2.148,00 (§ 40b Abs. 2 EStG).

Zahlt der Arbeitgeber die Beiträge für die Unfallversicherung der bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer, so kann eine Pauschalbesteuerung der Beiträge vorgenommen werden, sofern das Mittel der Beiträge für die versicherten Arbeitnehmer EUR 62,00 nicht übersteigt (§ 40b Abs. 3 EStG).

18.6.5 Pauschalierung bei Sonderzahlungen gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (§ 40b Abs. 4 EStG)

Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer mit 15 % der Sonderzahlungen zu erheben.

18.7 Steuerfreie Bezüge

18.7.1 Steuerfreie Reisekostenvergütungen (§ 3 Nr. 16 EStG)

Es wird auf die Ausführungen zum Kapitel „Reisekostenvergütungen“ verwiesen.

18.7.2 Steuerfreie Aufwandsentschädigungen (§ 3 Nr. 26 EStG)

Gem. § 3 Nr. 26 EStG sind u.a. die Einnahmen aus der nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder ähnliche Tätigkeiten sowie die nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder Auftrag einer Körperschaft gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, die gemeinnützige oder mildtätige Zwecke fördert, bis zur Höhe von EUR 2.100,00 pro Kalenderjahr steuerfrei.

Eine Tätigkeit wird als nebenberuflich eingeordnet, wenn sie nicht mehr als ein Drittel einer Vollzeitbeschäftigung ausmacht (R 3.26 Abs. 2 LStR).

Zu den begünstigten Tätigkeiten im Ausbildungsbereich gehören u.a. die Mütterberatung und Erste-Hilfe-Kurse sowie die berufliche Aus- und Fortbildung (R 3.26 Abs. 1 LStR).

Zur Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen gehören außer der Dauerpflege auch Hilfsdienste, z.B. die Unterstützung bei dem Schriftverkehr sowie bei häuslichen Vorrichtungen und Einkäufen.

Ferner gehören dazu auch die Sofortmaßnahmen gegenüber Schwerkranken und Verunglückten, z.B. durch Rettungssanitäter und Ersthelfer (R 3.26 Abs. 1 LStR).

18.7.3 Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten bis zu EUR 500,00 im Jahr (§ 3 Nr. 26a EStG)

Gem. § 3 Nr. 26a EStG sind u.a. befreit die Einnahmen bis zu EUR 500,00 im Jahr aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient. Überschreiten die Einnahmen den Betrag, dürfen die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben nur insoweit abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen.

Damit sind nicht mehr bestimmte Tätigkeitsmerkmale erforderlich, so dass auch Vereinsvorstände in den Genuss der Befreiung kommen.

Die Zahlung von pauschalen Vergütungen für Arbeits- oder Zeitaufwand (Tätigkeitsvergütungen) an den Vorstand ist nur dann zulässig, wenn dies durch bzw. aufgrund einer Satzungsregelung ausdrücklich zugelassen ist. Werden Vergütungen gezahlt und ist dies nicht ausdrücklich in der Satzung geregelt, wird die Gemeinnützigkeit versagt. Nicht davon berührt wird der Ersatz von Aufwendungen gemäß Einzelnachweis. Gleiches gilt, wenn die tatsächlichen Aufwendungen pauschal abgegolten werden und der Aufwendungsersatz offensichtlich die Aufwendungen nicht übersteigt (BMF-Schreiben vom 14.10.2009),

Gem. BMF-Schreiben vom 25.11.2008 kann der Freibetrag nach § 3 Nr. 26a EStG nicht in Anspruch genommen werden, wenn für die Einnahmen aus derselben Tätigkeit ganz oder teilweise eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 EStG (Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen) oder nach § 3 Nr. 26 EStG (sog. Übungsleiterfreibetrag) gewährt wird oder gewährt werden könnte.

Hinsichtlich der Nebenberuflichkeit wird auf die Ausführungen zu § 3 Nr. 26 EStG verwiesen.

18.7.4 Einnahmen für ehrenamtliche Betreuer bis zu EUR 2.100 im Jahr (§ 3 Nr. 26 b EStG)

Seit dem Veranlagungszeitraum 2011 sind Aufwandsentschädigungen gem. § 1835a BGB, d.h. Entschädigungen für ehrenamtliche Vormünder, ehrenamtliche rechtliche Betreuer und ehrenamtliche Pfleger, steuerfrei, soweit sie zusammen mit den Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG den Betrag von EUR 2.100 im Jahr nicht überschreiten. Der bislang für diese Tätigkeiten anwendbare Freibetrag § 3 Nr. 26 a EStG wird nicht mehr gewährt.

18.7.5 Vorteile aus der Privatnutzung betrieblicher Personalcomputer oder Telekommunikationsgeräte (§ 3 Nr. 45 EStG)

Die Steuerfreiheit ist nicht nur auf die Nutzung im Betrieb beschränkt, sondern gilt auch für die Nutzung außerhalb des Betriebs, z.B. für Mobiltelefone oder Nutzung des Personalcomputers in der eigenen Wohnung.

18.7.6 Zuwendungen an eine Pensionskasse

Soweit Zuwendungen an eine Pensionskasse zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung unter den dort weiter genannten Voraussetzungen 1 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung nicht übersteigen, sind diese steuerfrei. Der Satz von 1 % erhöht sich ab dem 01.01.2014 auf 2 %, ab 01.01.2020 auf 3 % und ab dem 01.01.2025 auf 4 %.

18.7.7 Rabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3 EStG)

Erhält der Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für seine Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden, und werden diese nicht nach § 40 EStG pauschal versteuert, so dürfen die Waren oder Dienstleistungen mit 96 % des Endverbraucherpreises im allgemeinen Geschäftsverkehr bewertet werden (§ 8 Abs. 3 EStG). Der danach verbleibende Betrag ist i.H.v. EUR 1.080,00 je Kalenderjahr steuerfrei (§ 8 Abs. 3 Satz 2 EStG). Diese Regelung gilt z.B. für das Essen in einem Altenheim oder Krankenhaus, wenn das Essen überwiegend für die Heimbewohner zubereitet wird (s. auch zur Besteuerung der Rabattgewährung von dritter Seite: BMF-Schreiben vom 27.09.1993, IV B 6 – S 2334 – 152/93, BStBl. I 1993, S. 814).

18.7.8 Freigrenze für Sachbezüge

Gem. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG bleiben Sachbezüge, die gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten sind außer Ansatz, sofern die Summe der Bezüge im Monat EUR 44,00 nicht übersteigt.

Die nach § 40 EStG pauschal versteuerten Bezüge bleiben bei der Freigrenze außer Ansatz (R 8.1 Abs. 3 LStR).

Die Freigrenze gilt aufgrund des Wortlauts ebenfalls nicht für amtliche Sachbezugswerte und für Sachbezüge gem. § 8 Abs. 3 EStG.

18.8 Nicht steuerbare Sachzuwendungen (Aufmerksamkeiten)

Aufmerksamkeiten gehören nicht zum Arbeitslohn. Daher erfolgt keine Besteuerung (R 19.6 LStR).

Aufmerksamkeiten sind Sachzuwendungen bis zu einem Wert von EUR 40,00, die ein Arbeitnehmer oder sein Angehöriger aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses erhält.

Als Aufmerksamkeiten gelten auch Getränke, die den Arbeitnehmern zum Verzehr unentgeltlich im Betrieb zur Verfügung gestellt werden.

Gleiches gilt für Speisen, die während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes gewährt werden und deren Wert nicht EUR 40,00 überschreitet.

18.9 Erhebung der Kirchensteuer

Kirchensteuerpflichtig sind nur die unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer, die einer zur Erhebung der Kirchensteuer berechtigten Religionsgemeinschaft angehören.

Die Kirchensteuer wird von den Religionsgemeinschaften als Landeskirchensteuern erhoben. Die Steuersätze belaufen sich auf derzeit 8 % oder 9 %.

Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer ist die unter Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen zu ermittelnde Lohnsteuer (§ 51a Abs. 2a EStG).

Bei konfessionsverschiedenen Ehegatten gilt in einigen Ländern der Halbteilungsgrundsatz. Dies bedeutet, dass die einbehaltene Kirchensteuer der Eheleute je zur Hälfte an die Religionsgemeinschaften der Eheleute abgeführt werden muss.

Der Halbteilungsgrundsatz gilt derzeit nicht in Bayern, Bremen und Niedersachsen. Dort wird die Kirchensteuer an die Religionsgemeinschaft, der der betreffende Arbeitnehmer angehört, in voller Höhe abgeführt.

Soweit der Arbeitgeber die Lohnsteuer pauschaliert, erfolgt auch eine Pauschalierung der Kirchensteuer. Dies gilt nur nicht für die Pauschalierung gem. § 40a Abs. 2, 2a EStG, da hier die Kirchensteuerpauschale in dem Pauschsteuersatz enthalten ist (s.o.)

Die Steuersätze bewegen sich, je nach Land, zwischen 4,5 % und 7 %. Die Aufteilung auf die Konfessionen erfolgt landesunterschiedlich.

Soweit Arbeitnehmer nicht der Kirche angehören und hierüber ein entsprechender Nachweis vorliegt, kann der Arbeitgeber diese Arbeitnehmer bei der Pauschalierung aussondern. In diesen Fällen ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht der ermäßigte Steuersatz auf die verbleibenden Arbeitnehmer anzuwenden, sondern der volle (Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.05.1999, BStBl. I 1999, 509).

Die Methodenwahl für das Pauschalierungs- oder Nachweisverfahren kann der Arbeitgeber sowohl für jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum als auch für die jeweils angewandte Pauschalierungsvorschrift und für die einzelnen Tatbestände in den Pauschalierungsvorschriften unterschiedlich treffen (Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 08.05.2000, DStR 2000, 1227).

18.10 Erhebung des Solidaritätszuschlags

Steuerpflichtig sind unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer.

Bemessungsgrundlage für die Erhebung des Solidaritätszuschlags ist die unter Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen zu erhebende Lohnsteuer (§ 3 Abs. 1 SolZG i.V.m. § 51a Abs. 2a EStG).

Der Zuschlag beträgt 5,5 % der Bemessungsgrundlage.

19 BAUABZUGSTEUER

Mit Wirkung zum 01.01.2002 ist das Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe in Kraft getreten. Es handelt sich dabei um kein eigenes Gesetz, sondern um eine Ergänzung des Einkommensteuergesetzes in §§ 48 ff. EStG. Danach darf ein Unternehmer, für den eine Bauleistung erbracht wird, den Rechnungsbetrag nicht mehr voll an den Bauunternehmer bezahlen. Der Unternehmer muss 15 % von dem Bruttorechnungsbetrag abziehen und an das Finanzamt des Bauunternehmers abführen. Gemeinnützige Verbände als Auftraggeber sind von diesem „Bauabzugsteuer“ genannten Verfahren nicht ausgenommen. In der Praxis besteht jedoch die Möglichkeit, die Bauabzugsteuer zu vermeiden, indem sich der DRK-Verband als Auftraggeber eine Freistellungsbescheinigung des Bauunternehmers vorlegen lässt (siehe unten 19.3).

Das BMF hat mit Schreiben vom 27.12.2002 (geändert durch Schreiben v. 04.09.2003; R 48 EStR) Stellung genommen zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Bauabzugsteuer.

19.1 Begriff der Bauleistung

Voraussetzung für die Verpflichtung zum Steuerabzug ist zunächst, dass eine Bauleistung in Auftrag gegeben wurde. Unter „Bauleistung“ sind alle Leistungen zu verstehen, die der Herstellung, Instandsetzung oder Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Der Begriff „Bauwerke“ umfasst nicht nur Gebäude, sondern auch alle Bauteile, die mit dem Erdboden verbunden sind (Bodenbeläge, Fenster, Türen, Heizungsanlagen) oder Einrichtungsgegenstände, die mit dem Gebäude fest verbunden sind wie Einbauküchen, Gaststätteneinrichtungen, Ladeneinbauten.

Reine Wartungsarbeiten (solange keine Teile verändert oder ausgetauscht werden), Materiallieferungen und ausschließlich planerische Leistungen (z.B. von Architekten) stellen keine Bauleistungen dar. Die Annahme einer Bauleistung setzt voraus, dass sie sich unmittelbar auf die Substanz des Bauwerks auswirkt, hierzu zählen auch Erhaltungsaufwendungen.

Werden in einem Vertragsverhältnis mehrere Leistungen erbracht, kommt es darauf an, welche Leistung im Vordergrund steht. Stellt eine Bauleistung die Hauptleistung dar (z.B. bei individueller Planung und Fertigung, Lieferung und Einbau einer Einbauküche) besteht für den gesamten Bruttorechnungsbetrag die Abzugsverpflichtung.

Die Bauleistung kann von jedermann erbracht werden, also sowohl von professionellen Bauunternehmern und ihren Arbeitskräften als auch von nur gelegentlich Bauunternehmer auftretenden Einzelunternehmern.

19.2 Abzugsverpflichtung

Der Steuerabzug in Höhe von 15 % des Bruttorechnungsbetrages ist grundsätzlich von jedem Unternehmer i.S.d. des § 2 UStG bzw. jeder juristischen Person des öffentlichen Rechts durchzuführen. Die Abzugsverpflichtung besteht auch für Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen. Eine Umsatzsteuerbefreiung (z.B. nach § 4 Nr. 14 und 16 UStG für Krankenhäuser, Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime sowie ambulante Pflegedienste oder nach § 4 Nr. 18 UStG für Leistungen der Verbände der freien Wohlfahrtspflege) entbindet den DRK-Verein/die DRK-Gesellschaft also nicht von der Verpflichtung zum Steuerabzug.

Allerdings muss der Abzug nicht vorgenommen werden, wenn eine Bauleistung für den nichtunternehmerischen Bereich eines Unternehmers erbracht wird. Bei den Vereinen und Gesellschaften des DRK sind deshalb Bauleistungen vom Steuerabzug ausgeschlossen, die ausschließlich den ideellen Bereich betreffen. Diese Bauleistungen werden in der Praxis die Ausnahme sein, weil die Mehrzahl der DRK-Verbände in den Zweckbetrieben unternehmerisch tätig wird – entsprechende Bauleistungen werden deshalb regelmäßig auch unternehmerischen Zwecken dienen und somit der Bauabzugsteuer unterliegen.

Beispiel:

Der Kreisverband X-Stadt plant die Erweiterung seines Verwaltungsgebäudes. Er betreibt in den Räumen eine Sozialstation und eine Kleiderkammer; zudem ist die gesamte Verwaltung des Verbandes in dem Gebäude untergebracht. Davon umfasst ist auch die Verwaltung der von dem Verband betriebenen Kindertagesstätte.

Lösung:

Die Kleiderkammer ist dem ideellen Bereich des Verbandes zuzuordnen, ebenso ein Teil der Verwaltung. Da die Verwaltung aber auch die Zweckbetriebe (Sozialstation, Kita) umfasst, betreffen die Bauleistungen an dem Verwaltungsgebäude den unternehmerischen wie dem nichtunternehmerischen Bereich. Hier wird dem Grunde nach ein Steuerabzug stattfinden müssen.

Bei Bauleistungen an gemischt genutzten Gebäuden kann ein Steuerabzug nur unterbleiben, wenn der unternehmerische Teil weit hinter dem nichtunternehmerischen Teil zurückbleibt.

19.3 Abstandnahme vom Steuerabzug - Freistellungsbescheinigung und Bagatellregelung

Der Gesetzgeber hat zwei wichtige Ausnahmen vom Steuerabzug zugelassen. Der Steuerabzug muss zum einen nicht vorgenommen werden, wenn der Bauunternehmer eine Freistellungsbescheinigung seines Finanzamts vorlegen kann. Der Steuerabzug ist auch nicht notwendig, wenn die Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr insgesamt die Freigrenze von EUR 5.000,00 voraussichtlich nicht übersteigen wird. (Die Freigrenze beträgt EUR 15.000,00 für Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze aus Vermietung und Verpachtung erzielen nach § 4 Nr. 12 UStG).

Die Freistellungsbescheinigung wird befristet für längstens drei Jahre oder nur für einen bestimmten Auftrag erteilt. Entscheidend ist, dass sie zum Zeitpunkt der Zahlung oder Teilzahlung des Rechnungsbetrages Gültigkeit besitzt. Der Auftraggeber benötigt für seine Unterlagen eine Kopie der Freistellungsbescheinigung.

Liegt keine Bescheinigung vor und wird die Freigrenze im laufenden Kalenderjahr doch überschritten, so muss der unterlassene Steuerabzug nachgeholt werden.

Beispiel:

Eine Freistellungsbescheinigung liegt nicht vor. Der Rechnungsbetrag für Erhaltungsaufwendungen der Fußbodenbeläge in einem Kindergarten beträgt brutto EUR 4.500,00, mit weiteren Zahlungen für Bauleistungen an denselben Handwerker ist im laufenden Kalenderjahr nicht zu rechnen.

Lösung:

Der Steuerabzug wird nicht vorgenommen. Falls im laufenden Jahr doch noch eine weitere Instandhaltung von dem selben Handwerker ausgeführt wird, gilt folgendes (der Rechnungsbetrag für die weitere Instandhaltung soll brutto EUR 2.000,00 betragen): Der Steuerabzug wird jetzt von der Gesamtsumme der beiden Rechnungsbeträge ermittelt. Von diesem Betrag (EUR 6.500,00) werden 15 % also EUR 975,00 an das Finanzamt abgeführt und der Restbetrag von EUR 1.025,00 an den Handwerker gezahlt.

Würde der gesamte Steuerabzug den letzten Rechnungsbetrag übersteigen, entfällt die Abzugsverpflichtung in der Höhe, in der sie die Gegenleistung (Rechnungsbetrag) übersteigt. Der gesamte Rechnungsbetrag wird an das Finanzamt abgeführt.

In der Praxis besteht die einfachste Möglichkeit der Vermeidung der Bauabzugsteuer darin, Bauunternehmen nur dann zu beauftragen, wenn sie eine Freistellungsbescheinigung ihres Finanzamts vorlegen können.

19.4 Verfahren und Haftung

Sofern eine Befreiung von der Bauabzugsteuer nicht besteht, muss der Steuerabzug durchgeführt werden, wenn die Rechnung bezahlt wird. Der einbehaltene Betrag muss unter Angabe des Verwendungszwecks jeweils bis zum 10. des Folgemonats an das für den Bauunternehmer zuständige Finanzamt abgeführt werden. Der Auftraggeber ist außerdem verpflichtet, bis zum 10. des Folgemonats eine Anmeldung über den einbehaltenen Steuerabzug nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck an das Finanzamt des Bauunternehmers abzugeben. Der Steuerabzug wird vom Auftraggeber selbst berechnet. Der Bauunternehmer erhält von dem Auftraggeber einen Abrechnungsbeleg über den Abzug der Steuer, die Durchschrift der Steueranmeldung ist dafür ausreichend.

Ist der Steuerabzug nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden, so haftet der Auftraggeber für den nicht oder zu niedrig abgeführten Betrag. Unter Umständen – im Fall einer Insolvenz des Bauunternehmers – zahlt der Auftraggeber den betreffenden Betrag also doppelt: zunächst bei Bezahlung der Rechnung des Bauunternehmers, wenn der Steuerabzug unterlassen wird, und anschließend im Fall der Haftungsanspruchnahme durch das Finanzamt.

Wenn im Zeitpunkt der Rechnungszahlung eine Freistellungsbescheinigung des Bauunternehmers vorliegt, ist die Haftung des Auftraggebers ausgeschlossen. Er ist jedoch verpflichtet, die Gültigkeit der Bescheinigung (Dienstsiegel und Sicherheitsnummer) zu überprüfen. Die Bestätigung der angegebenen Sicherheitsnummer kann über das Internet beim Bundeszentralamt für Steuern (www.bzst.bund.de, Online-Dienste „FSB-Bauleistung“) oder durch eine schriftliche Nachfrage bei dem auf der Freistellungsbescheinigung angegebenen Finanzamt erfolgen.

20 RECHTSBEHELFE

20.1 Einspruch und Aussetzung der Vollziehung

Gem. § 347 AO ist gegen Bescheide der Finanzverwaltung der Einspruch als Rechtsbehelf statthaft. Der Rechtsbehelf gegen den Bescheid der Kommune wird als Widerspruch bezeichnet.

Der Einspruch ist nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige beschwert, d.h. in seinen Rechten verletzt ist (§ 350 AO).

Der Einspruch ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides bei der Finanzbehörde einzulegen, die den Bescheid erlassen hat. Bei einer Steueranmeldung (z.B. USt-Voranmeldung) ist der Einspruch innerhalb eines Monats nach Eingang der Steueranmeldung bei der Steuerbehörde einzulegen (§ 355 AO).

Wird diese Frist versäumt und ergeht der Bescheid nicht unter einem entsprechenden Vorbehalt, so ist es nicht mehr möglich, den Einspruch geltend zu machen (Ausnahme: § 110 AO: Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, wenn kein Verschulden vorliegt).

Der Einspruch ist schriftlich einzureichen. Der Verwaltungsakt ist zu bezeichnen. Ferner soll angegeben werden, inwieweit der Bescheid angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Außerdem soll der Einspruch begründet werden.

Bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes, kann darüber hinaus die Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes beantragt werden (§ 361 AO).

Daraus ergibt sich folgendes Muster für einen Einspruch:

„Hiermit legen wir gegen den Bescheid über vom Einspruch ein.

Begründung:

Außerdem beantragen wir Aussetzung der Vollziehung des angeforderten Betrags von EUR ab Fälligkeit bis zum Entscheid über den Rechtsbehelf.“

Trifft die Finanzbehörde hinsichtlich des Einspruchs eine Entscheidung zuungunsten der Körperschaft, so kann diese innerhalb der Rechtsbehelfsfrist von einem Monat Klage bei dem Finanzgericht einreichen (§§ 40 ff. FGO).

Trifft die Finanzbehörde hinsichtlich des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung eine ablehnende Entscheidung, ist bei dem Finanzgericht ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zulässig (§ 69

Abs. 3 AO). Damit das Finanzamt seine Forderung in diesem Falle nicht durchsetzt, ist es entsprechend zu informieren.

Wird dagegen Aussetzung der Vollziehung gewährt, hat aber der Einspruch endgültig keinen Erfolg, so ist der ausgesetzte Betrag mit 0,5 % je vollem Monat zu verzinsen (§§ 237 f. AO).

20.2 Klage

Hat die Finanzbehörde den Einspruch abgelehnt, ist die Klage innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe der Entscheidung beim zuständigen Finanzgericht einzureichen (§ 47 FGO).

Die Klage ist schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle zu erheben. Es sind Abschriften für die übrigen Beteiligten beizufügen (§ 64 FGO).

Die Klage muss den Kläger, den Beklagten, den Gegenstand des Klagebegehrens, bei Anfechtungsklagen auch den Verwaltungsakt und die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf bezeichnen (§ 65 FGO).

Hieraus ergibt sich folgendes Muster für eine Anfechtungsklage:

Klage

des DRK-

- Kläger -

gegen

das Finanzamt

- Beklagter -

vertreten durch den Vorsteher

wegen unzutreffender Festsetzung der (Steuerart, z.B. Körperschaftsteuer) (Jahre) durch Bescheide vom (Datum der Bescheide) in Form der Einspruchsentscheidung vom (Datum), St-Nr. (des Klägers).

Wir erheben Klage und werden beantragen,

die genannten Bescheide und die obige Einspruchsentscheidung dahin abzuändern, dass die Steuerzahllast für (Jahre) von EUR ... (Betrag) um EUR ... (Betrag) auf EUR ... (Betrag) herabgesetzt wird,

die Kosten des Verfahrens dem Beklagten aufzuerlegen,

für den Fall der vollen oder teilweisen Ablehnung des Klageantrags die Revision zuzulassen.

20.3 Revision

Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist die Revision zulässig, sofern das Finanzgericht oder auf Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Bundesfinanzhof die Revision zugelassen hat (§ 115 Abs. 1 FGO i.V.m. Art. 1 Nr. 5 BFMEntlG).

Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde innerhalb eines Monats nach Zustellung des Urteils angefochten werden (§ 115 Abs. 3 FGO).

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils oder nach Zustellung des Beschlusses über die Zulassung zur Revision beim Finanzgericht schriftlich einzulegen. Spätestens innerhalb eines weiteren Monats hat die Begründung zu erfolgen (§ 120 FGO).

ANLAGEN

Sponsoringlerlass

Mustervertrag