

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO - Überblick

Änderungen für alle Steuerpflichtigen:

- Änderung einer Vielzahl einzelner Punkte, häufig redaktioneller Natur

Ein großer Teil der Änderungen betrifft die §§ 51 – 68 AO (steuerbegünstigte Zwecke

- Teilweise Neuausrichtung der Finanzverwaltung aufgrund der Rechtsprechung
- Überwiegend relevante Klarstellung der Verwaltungsmeinung
- Teilweise rein redaktionelle Änderungen

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 2 zu § 55 AO:
Ergänzung (Satz 6)

... „Bei steuerbegünstigten Einrichtungen ist aufgrund der fehlenden Gewinnorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel nicht marktüblich. Dies gilt nicht für Leistungen der steuerbegünstigten Einrichtungen aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 64 AO).“

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 2 zu § 55 AO:
Ergänzung (Satz 6)

Hintergrund

Der AEAO Nr. 2 zu § 55 AO betrifft die Angemessenheitsprüfung der Entgelte für Leistungen, die von steuerbegünstigten Körperschaften erbracht werden, insbesondere bei der Leistungsverrechnung im Konzern.

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 2 zu § 55 AO:
Ergänzung (Satz 6)

Dazu BFH-Urteil vom 27.11.2013 (sog. „Rettungsdiensturteil“):

- Maßstab = Fremdvergleich (was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer auch mit einem Nichtgesellschafter vereinbaren würde)
- Angemessen = Kostenausgleich + marktüblicher Gewinnaufschlag
- Widerspruch zur o.g. OFD-VFG. NRW vom 18.01.2017?

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 24 zu § 55 AO:
neuer Hinweis auf BMF-Schreiben

...„Bei Vorstandsmitgliedern von Vereinen sind Tätigkeitsvergütungen gemeinnützigkeitsrechtlich nur zulässig, wenn eine entsprechende Satzungsregelung besteht. Zu Einzelheiten bei Zahlung an den Vorstand steuerbegünstigter Vereine siehe BMF-Schreiben vom 21.11.2014 ...“

- Unverändert ist die Klarstellung des Erfordernisses der Satzungsregelung von Tätigkeitsvergütungen an Vorstandsmitglieder von Vereinen vor dem Hintergrund, dass diese grundsätzlich ehrenamtlich tätig werden

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 24 zu § 55 AO:
neuer Hinweis auf BMF-Schreiben

- Das einschlägige BMF-Schreiben vom 21.11.2014 = Anwendungsschreiben zu §§ Nr. 26a und 26b EStG enthält u.a. begriffliche Klarstellungen:
 - Auch „pauschale Vergütungen für Arbeits- und Zeitaufwand“ (häufig missverständlich als „pauschale Aufwandsentschädigung“ bezeichnet) sind Tätigkeitsvergütungen und erfordern eine Satzungsregelung
 - Dagegen sind „Aufwandsentschädigungen“ (= Ersatz tatsächlich entstandener Aufwendungen z. B. Reisekosten, Kilometergeld) auch ohne Satzungsregelung möglich

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 28 zu § 55 AO:
Ergänzung (Satz 4)

„Der Zweck des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung gebietet es, dass bei der Nachprüfung der Mittelverwendung nicht auf die einzelne Zuwendung abzustellen ist, sondern auf die Gesamtheit aller zeitnah zu verwendenden Zuwendungen und sonstigen Einnahmen bzw. Vermögenswerte der Körperschaft (Saldobetrachtung bzw. Globalbetrachtung; BFH-Urteil vom 20.03.2017 X R 13/15).“

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 28 zu § 55 AO:
Ergänzung (Satz 4)

Klarstellung

„Mittel“ im Sinne der Vorschriften zur satzungsmäßigen und zeitnahen Mittelverwendung sind alle Vermögenswerte der Körperschaft.

Das Abstellen auf die Gesamtheit aller zeitnah zu verwendenden Mittel erfordert die regelmäßige Erstellung einer differenzierten Mittelverwendungsrechnung im Rahmen der jährlichen Steuererklärung.

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 1 zu § 58 AO:
Ergänzung (Satz 7)

„Weitergabefähige Mittel [...] sind nicht nur solche, die bereits mit dem Ziel der Weitergabe beschafft wurden. Gemeinnützigkeitsunschädlich weitergegeben dürfen sämtliche Mittel, soweit die Satzung der hingebenden Körperschaft im Zeitpunkt der Weitergabe über eine entsprechende Satzungsbestimmung verfügt ... und die Zwecke der der hingebenden und empfangenden Körperschaft insoweit identisch sind.“

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 1 zu § 58 AO:
Ergänzung (Satz 7)

§ 58 Nr. 1 AO regelt die zulässige Mittelweitergabe durch sog. „Mittelbeschaffungskörperschaften“ als Ausnahmen vom gemeinnützigkeitsrechtlichen Ausschließlichkeitsgebot.

Voraussetzungen:

- Die Mittelbeschaffung ist als Satzungszweck festzulegen und ein steuerbegünstigter Zweck, für den Mittel beschafft werden sollen, ist in der Satzung anzugeben

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 1 zu § 58 AO:
Ergänzung (Satz 7)

- Zudem Klarstellung:
Die Zwecke der hingebenden und empfangenden Körperschaft müssen insoweit identisch sein (wichtig: Unterschied zu § 58 Nr. 2 AO!)
- Sämtliche Mittel dürfen weitergegeben werden

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 1 zu § 58 AO:
Ergänzung (Satz 7)

**Ergänzend: Überblick steuerlich unschädlicher Bestätigungen gem.
§ 58 AO als Ausnahmen vom Grundsatz der Ausschließlichkeit**

Nr. 1 Förder- und Spendensammelvereine

Nr. 2 (teilweise) Mittelüberlassung an andere steuerbegünstigte Körperschaften

Nr. 3 Mittelzuwendung an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft, um sie erstmalig oder zusätzlich mit Vermögen auszustatten

Nr. 4 (teilweise) Überlassung von Arbeitskräften

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 1 zu § 58 AO:
Ergänzung (Satz 7)

**Ergänzend: Überblick steuerlich unschädlicher Bestätigungen gem. § 58
AP als Ausnahmen vom Grundsatz der Ausschließlichkeit**

Nr. 5 Überlassung von Räumen

Nr. 6 Zahlungen an den Stifter

Nr. 7 gelegentliche gesellige Veranstaltungen

Nr. 8 Förderung (auch) des bezahlten Sports

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 1 zu § 58 Nr. 2 AO:
Ergänzung (Satz 7)

Ergänzend: Vergleich § 58 Nr. 1 und § 58 Nr. 2 AO

§ 58 Nr. 1 AO

- Mittel dürfen unbeschränkt weitergegeben werden
- Die Mittelbeschaffung ist als Satzungszweck festzulegen
- Zweckidentität hinsichtlich der Zwecke der gebenden und der empfangenden Körperschaft (laut Satzung) ist erforderlich

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO Nr. 1 zu § 58 Nr. 2 AO:
Ergänzung (Satz 7)

Ergänzend: Vergleich § 58 Nr. 1 und § 58 Nr. 2 AO

§ 58 Nr. 2 AO

- Mittel dürfen nur teilweise weitergegeben werden („teilweise“ lt. Auffassung der Finanzverwaltung = maximal die Hälfte des Nettovermögens, d. h. Vermögen abzgl. Verbindlichkeiten)
- Keine Zweckidentität erforderlich, es ist lediglich sicherzustellen, dass die empfangende Körperschaft die Mittel für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwendet

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 64 AO:
neue Nr. 7

„Eine gemeinnützige Körperschaft ist bereits nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO verpflichtet, ihre Mittel ausschließlich zur Förderung gemeinnütziger Zwecke einzusetzen. Ein steuerlicher Abzug derartiger Ausgaben als Betriebsausgaben scheidet aus. Nicht abziehbar sind nach § 10 Nr. 1 KStG auch Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken, die in der Satzung vorgeschrieben sind. ...“

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 64 AO:
neue Nr. 7

Beispiel aus der Betriebsprüfung:

- Erträge „Tag der offenen Tür“ (Standgebühren, Kuchenverkauf, etc.): TEUR 5
 - Aufwendungen „Tag der offenen Tür“ (Miete, Personal, etc.): TEUR 20
 - Da der Tag der offenen Tür der Präsentation der steuerbegünstigten Körperschaft und damit mittelbar satzungsmäßigen Zwecken dient, sind die Ausgaben nicht vollständig im stpfl. wGB abziehbar (weiteres Argument: im stpfl. wGB darf kein Verlust entstehen, wäre ggf. gemeinnützigkeitsschädlich)

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 64 AO:
neue Nr. 13

Umfassende Regelungen zu Beschäftigungsgesellschaften:

- Übernahme BFH-Rechtsprechung und der bisherigen Verwaltungsauffassung

Abgrenzung Zweckbetrieb/steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

- Ziel der Beschäftigungsgesellschaft: Hilfe für Arbeitslose/von Arbeitslosigkeit bedrohter Menschen insbesondere durch Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen, berufliche Qualifizierungsmaßnahmen, Umschulungen
- Beschäftigungsgesellschaft kann gemeinnützig sein, wenn das Schwergewicht ihrer Tätigkeit auf der beruflichen Qualifizierung, Umschulung, sozialen Betreuung liegt

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 64 AO:
neue Nr. 13

Zweckbetrieb/steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

- Zweckbetrieb liegt insbes. vor, wenn Voraussetzungen des § 68 Nr. 3 (WfbM) erfüllt sind, oder Zweckbetrieb nach § 65 AO, wenn
 - ausschließlich Aus- /Weiterbildung gegen Teilnehmergebühren erbracht wird
 - eine wirtschaftliche Betätigung (Herstellung + Verkauf von Waren, DStL) ausschließlich Ausfluss der Qualifizierungs- /Umschulungsmaßnahmen ist (ansonsten nicht steuerbegünstigt)

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 64 AO:
neue Nr. 13

- **Hinweis: die Grenzen sind fließend, Abstimmungsbedarf mit Finanzbehörde wird auch aufgrund neuester Rechtsprechung zur Umsatzsteuer (BFH-Urteil v. 23.07.2019 – ermäßigter USt-Satz wann noch möglich?) erforderlich**

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 66 AO:
neue Nr. 9

„Der Einzelverkauf gesammelter Kleidungsstücke in einer Kleiderkammer oder einer ähnlichen Einrichtung kann ein Zweckbetrieb i.S.d § 66 AO sein. Dies setzt voraus, dass mindestens zwei Drittel der Leistungen der Einrichtung hilfsbedürftigen Personen i.S.d. § 53 AO zugutekommen.“

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 66 AO:
neue Nr. 9

Abgrenzung Zweckbetrieb nach § 65 AO / nach § 66 AO

- Voraussetzungen des § 65 AO (Auffangvorschrift) sind insbes. wegen der „Wettbewerbsklausel“ oft Gegenstand von Diskussionen
- Zweckbetriebseigenschaft kann nun auch direkt auf § 66 AO gestützt werden, wenn die zwei Drittel-Grenze des § 66 Abs. 3 AO erfüllt ist
 - Der Nachweis der Hilfsbedürftigkeit „regelmäßiger Kunden“ kann z.B. mittels Kundenkarte (Hilfsbedürftigkeit wird bei Ausgabe der Kundenkarte erhoben) erbracht werden
 - Ggf. ist ein Verzicht auf die Nachweispflicht auf vorherigen Antrag des Steuerpflichtigen gem. AEAO Nr. 12 Satz 3 zu § 53 AO möglich

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 67 AO:
Änderung / Ergänzung

Zu dem Zweckbetrieb Krankenhaus gehören (auch) „typischerweise von einem Krankenhaus gegenüber seinen Patienten erbrachte Leistungen, soweit das Krankenhaus zur Sicherstellung seines Versorgungsauftrages von Gesetzes wegen zu diesen Leistungen befugt ist und der Sozialversicherungsträger die insoweit entstehenden Kosten trägt.“

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 67 AO:
Änderung / Ergänzung

Hintergrund: BFH-Urteile zur Medikamentenabgabe an KH-Patienten

- BFH-Urteil vom 31.07.2013: Abgabe von Zytostatika an ambulant behandelte Patienten des Krankenhauses zur unmittelbaren Verabreichung im Krankenhaus
- BFH-Urteil vom 18.10.2017: Abgabe von Faktorpräparaten an ambulant behandelte Patienten des Krankenhauses zur Heimselbstbehandlung

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 67 AO:
Änderung / Ergänzung

Hintergrund: BFH-Urteile zur Medikamentenabgabe an KH-Patienten

In beiden Fällen erfolgt die Zuordnung der Medikamentenabgabe zum Zweckbetrieb des Krankenhauses, d. h.

- es kommt für die Zuordnung nicht auf den Ort der Medikamentenabgabe, maßgeblich ist vielmehr, ob die Medikamentenabgabe der Versorgung der eigenen Patienten des Krankenhauses dient und ob dies vom Versorgungsauftrag des Krankenhauses umfasst wird
- Umkehrschluss: Für Leistungen, die außerhalb des Versorgungsauftrages erbracht werden, scheidet eine Zuordnung zum Zweckbetrieb nach § 67 AO aus.

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 67 AO:
Ergänzung

Für die Beurteilung eines Krankenhauses als Zweckbetrieb ist allein § 67 AO maßgebend. Es müssen nicht zusätzlich die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllt sein.“

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 67 AO:
Ergänzung

Schlussfolgerung:

Hinsichtlich der Leistungen, die gem. § 67 AO zum Zweckbetrieb des Krankenhauses gehören, sind die Voraussetzungen des § 66 AO nicht nachzuweisen:

- Es ist kein Nachweis der zwei Drittel-Grenze des § 66 Abs. 3 AO erforderlich
- Merkmale eines fehlenden Erwerbsstrebens i.S.d. AEAO Nr. 2 zu § 66 AO sind nicht nachzuweisen, d. h. Angaben zur „wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre“ im Steuerformular „Anlage Gem“ dürften schon aus diesem Grund verzichtbar sein.

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 68 Nr. 3 AO:
Änderung Nr. 5 - 7

Betrifft: WfbM und Inklusionsbetriebe als Zweckbetriebe

Redaktionelle Änderungen:

- Anpassung der Verweise auf das SGB IX an die geänderten gesetzlichen Vorschriften im Zuge der Einführung des Bundesteilhabegesetzes
- Nr. 6: Ersetzung des Begriffs „Integrationsprojekt“ durch „Inklusionsbetrieb“

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 68 Nr. 3 AO:
Änderung Nr. 5 - 7

Betrifft: WfbM und Inklusionsbetriebe als Zweckbetriebe

Inhaltliche Änderungen:

- Es bleibt bei der maßgeblichen 40%-Quote für die steuerliche Anerkennung eines Inklusionsbetriebs als Zweckbetrieb (mindestens 40 % der Beschäftigten müssen besonders betroffene schwerbehinderte Menschen i.S.d. § 215 SGB IX sein)
- Änderung: Bei der Ermittlung der 40%-Quote werden zukünftig alle schwerbehinderten und psychisch kranken Menschen berücksichtigt, deren wöchentliche Arbeitszeit mindestens 12 Stunden (früher: 18 Stunden) beträgt.

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 68 Nr. 9 AO:
Neue Nr. 16 - 20

Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen als Zweckbetriebe

Klärung wichtiger Fragen:

- **Nr. 17**

§ 68 Nr. 9 AO gilt nur, wenn die Förderung von Wissenschaft und Forschung satzungsmäßiger Zweck ist und wenn die Forschungstätigkeit bei der tatsächlichen Geschäftsführung die Förderung ggf. anderer satzungsmäßiger Zwecke überwiegt

- **Nr. 18 - 19**

Definition der Begriffe „Träger“ und „überwiegende Finanzierung“ im Sinne der Vorschrift

4. Änderungen des AEAO im Hinblick auf §§ 51 – 68 AO BMF-Schreiben vom 31. Januar 2019

Änderungen AEAO zu § 68 Nr. 9 AO:
Neue Nr. 16 - 20

Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen als Zweckbetriebe

Klärung wichtiger Fragen:

- **Nr. 20**

Abgrenzung begünstigter Forschungstätigkeit von nicht begünstigter Anwendungstätigkeit:

- z. B. Routinemessungen, Routineeinsatz eines Ergebnisses und Fertigung marktfähiger Produkte = grds. Anwendungstätigkeit (widerlegbare Vermutung)
- Bei Gutachten kommt es auf das jeweilige Thema und den Inhalt an