Steuerrecht für gemeinnützige Träger

Inhaltsverzeichnis

1. Ausgewählte Gesetzesänderungen 2013/2014

2. Verwaltungsanweisungen

3. Ausgewählte Rechtsprechung des Bundesfinanz-
   hofes und von Finanzgerichten

4. Sonderthemen
   Besteuerung von Krankenhäusern, aktuelle und relevante Verfügungen
   und Urteile
   Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Konzernstrukturen

1. Ausgewählte Gesetzesänderungen 2013/2014

1.1 Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz)

1.2 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG)

1.1 <u>Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes</u>

vom 21. März 2013, veröffentlicht im BGBl Teil I Nr. 15 am 28. März 2013

Artikelgesetz mit 12 Artikeln

Inkrafttreten der Änderungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten

- **Anlage 1**

Artikel 1: Änderung der Abgabenordnung (AO)
Artikel 2: Änderung des Einkommensteuergesetzes
Artikel 3: Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
Artikel 4: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes
Artikel 5: Änderung des Gewerbesteuergesetzes
Artikel 6: Änderung des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB)
Artikel 7: Änderung des GmbHG
Artikel 8: Änderung des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch
Artikel 9: Änderung des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch
Artikel 10: Änderung der Arbeitslosengeld II/Sozialgeld-Verordnung
Artikel 11: Änderung der Verordnung über die ehrenamtliche Betätigung von Arbeitslosen
Artikel 12: Inkrafttreten

Artikel 1
Änderung der Abgabenordnung (§§ 51 – 68 AO)

Ergänzung bzw. Änderung
§ 53 AO („Mildtätige Zwecke“)
§ 55 AO („Selbstlosigkeit“)
§ 58 AO („Steuerlich unschädliche Betätigungen“)
§ 63 AO („Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung“)
§ 67a AO („Sportliche Veranstaltungen“)

Schaffung von zwei neuen Vorschriften
§ 60a AO („Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen“)
§ 62 AO („Rücklagen und Vermögensbildung“)

§ 53 AO „Mildtätige Zwecke“

Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn sie Personen selbstlos unterstützt, die

Nr. 1 körperlich hilfsbedürftig oder

Nr. 2 **wirtschaftlich hilfsbedürftig** sind.

Für den (vereinfachten) **Nachweis** der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit reicht zukünftig auch der **Leistungsbescheid** für Leistungen nach dem SGB II (Grundsicherung Arbeitssuchende) und dem SGB XII (Sozialhilfe), dem Wohngeldgesetz sowie § 27a Bundesversorgungsgesetz (Kriegsopfer) und § 6a Bundeskindergeldgesetz (Kinderzuschlag) für den Unterstützungszeitraum.

Auf Antrag der Körperschaft ist der Verzicht auf einen Nachweis möglich, wenn aufgrund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistungen sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen in vorgenanntem Sinne unterstützt werden.

Voraussetzung: Bescheid des zuständigen Finanzamtes aufgrund formlosen Antrages,

Bescheid über den Nachweisverzicht verweist auf § 60a AO betreffend des Entfallens der Bindungswirkung bei Änderung der Verhältnisse oder der zutreffenden Rechtsvorschrift.

Umsetzung noch offen – in Frage kommen evtl. Dienste wie Tafeln, Kleiderkammern, Unterstützung von wohnungslosen Menschen.

Inkrafttreten: 1. Januar 2013

§ 55 AO „Selbstlosigkeit“

Verlängerung des Zeitraums der noch zeitnahen Mittelverwendung um ein Jahr.

Demnach muss eine steuerbegünstigte Körperschaft ihre Mittel vorbehaltlich § 62 AO (Rücklagen und Vermögensbildung) spätestens in den auf den Zufluss folgenden **zwei** Kalender- oder Wirtschaftsjahre für die satzungsmäßigen Zwecke verwenden.

Werden Mittel ohne Vorliegen der Voraussetzungen angesammelt, kann das Finanzamt eine angemessene Frist für die Verwendung der Mittel setzen (§ 63 Abs. 4 AO neu).

Inkrafttreten: 1. Januar 2013

Ausnahme: Verweis auf § 62 AO - 1. Januar 2014)

Änderung des § 58 AO („Steuerlich unschädliche Betätigungen“) und Einführung eines § 62 AO („Rücklagen und Vermögensverwendung“)

Die bisher in § 58 Nr. 6 und Nr. 7 AO geregelten **Rücklagenbildungen** sowie die Regelung zur **Vermögensverwendung** in § 58 Nr. 11 und Nr. 12 AO werden künftig im neuen § 62 AO geregelt.

Alle vier genannten Nummern des § 58 AO werden aufgehoben.

=> Überprüfung der Satzung ob evtl. auf § 58 AO (alt) verwiesen wird (gegebenenfalls ändern unter Beachtung der Mustersatzung).

§ 58 Nr. 3 neu: Mittelweitergabe zur Vermögensausstattung

- Überschüsse aus der Vermögensverwaltung (zahlungswirksam),
- Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise
- und darüber hinaus 15 % ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 zeitnah zu verwendenden Mittel.
- Weitergabe an steuerbegünstigte Körperschaften oder juristische Personen des öffentlichen Rechts.
- Übereinstimmung der Satzungszwecke für die aus den Vermögens-erträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke.
- Verbot der nochmaligen Weitergabe dieser Mittel durch die Empfängerkörperschaft (Endowmentverbot).

Inkrafttreten: 1. Januar 2014

§ 58 Nr. 10 neu

Die Möglichkeit, Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten bzw. dessen prozentualen Erhalts im Jahr des Zuflusses zu verwenden, schließt die Steuervergünstigung nicht aus (bisher § 58 Nr. 7 b AO).

Der Erwerb mindert aber eine nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 (neu) gebildete Rücklage.

Inkrafttreten: 1. Januar 2014

§ 60 a AO Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

Neues Verfahren zur Überprüfung der Frage, ob die Satzung einer steuerbegünstigten Körperschaft den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts genügt.

=> die (seit langem genutzte) sog. „**vorläufige Bescheinigung** zur Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen“ wird abgeschafft und durch die in § 60 a AO geregelte „gesonderte Feststellung“ ersetzt.

Die vorläufige Bescheinigung stellte keine Entscheidung über die Steuerbefreiung dar. Die Bescheinigung wurde nach Überprüfung der tatsächlichen Geschäftsführung durch einen Freistellungsbescheid ersetzt.

Neu: Gesonderte Feststellung (beklagbarer Verwaltungsakt)

- auf Antrag der Körperschaft (insbesondere bei Neugründung) oder
- von Amts wegen bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer, wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist.
- Beseitigung materieller Fehler im Feststellungsbescheid über die Satzungsmäßigkeit mit Wirkung ab dem Kalenderjahr, das auf die Bekanntgabe der Aufhebung der Feststellung folgt.

Inkrafttreten: Am Tag nach der Verkündigung – 29. März 2013

§ 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung – Abs. 1

- Nr. 1 Projektrücklage (bisher § 58 Nr. 6 AO)
- Nr. 2 Wiederbeschaffungsrücklage (neu)

  für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern zur Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke in Höhe der regulären AfA.

  Die Voraussetzungen für eine höhere Rücklage sind nachzuweisen.
- Nr. 3 freie Rücklage (bisher § 58 Nr. 7a AO)

  neu: Nachholung im Rahmen des Höchstbetrages auf **zwei** Jahre verlängert.
- Nr. 4 Rücklage zum Erwerb / prozentualem Erhalt von Gesellschaftsrechten (bisher § 58 Nr. 7b AO).

  Mindert die Höhe der Rücklage nach Nr. 3.

§ 62 AO: Rücklagen und Vermögensbildung – Abs. 2

- Satz 1: Frist zur Bildung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO
  - in den auf den Zufluss folgenden **zwei** Kalender- oder Wirtschaftsjahren.

- Satz 2: Auflösung der Rücklagen nach Abs. 1 unverzüglich nach Wegfall des Grundes für ihre Bildung und Verwendung der frei gewordenen Mittel innerhalb zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren.

Inkrafttreten: 1. Januar 2014

§ 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung – Abs. 3

Nicht der zeitnahen Verwendung unterliegen folgende Mittelzuführungen

- Nr. 1 Zuwendungen von Todes wegen, sofern keine Verwendungsauflage vorliegt
- Nr. 2 Zuwendungen zur Vermögensausstattung oder Vermögenserhöhung
- Nr. 3 Zuwendungen aus Spendenaufrufen zur Aufstockung des Vermögens
- Nr. 4 Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören.

Inkrafttreten: 1. Januar 2014

§ 62 AO Rücklagen und Vermögensbildung – Abs. 4

Eine Stiftung kann im Jahr ihrer Errichtung und in den folgenden **drei** Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 14 AO ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

Inkrafttreten: 1. Januar 2014

§ 63 AO Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

Abs. 4 Satz 1 wird geändert / ergänzt:

„Hat die Körperschaft ohne Vorliegen der Voraussetzungen Mittel angesammelt, ~~ohne dass die Voraussetzungen des § 58 Nr. 6 und 7 vorliegen~~, kann das Finanzamt ihr eine angemessene Frist für die Verwendung der Mittel setzen.

Inkrafttreten: 29. März 2013

§ 63 Abs. 5 AO Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

Neu angefügter Absatz:

Zuwendungsbestätigungen von nach § 5 Nr. 9 körperschaftsteuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen) dürfen nur dann ausgestellt werden, wenn

1. das Datum der Anlage zum KSt-Bescheid oder Freistellungsbescheid nicht länger als 5 Jahre zurückliegt oder
2. die Feststellung nach § 60a Abs. 1 nicht länger als 3 Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Bescheid nach Nr. 1 vorliegt.

Die Frist ist taggenau zu berechnen.

Inkrafttreten: 29. März 2013

Artikel 2:
Änderung des Einkommensteuergesetzes

Die sog. **Übungsleiterpauschale** (§ 3 Nr. **26** Satz 1 EStG) wird zum 1. Januar 2013 von derzeit 2.100 EUR auf 2.400 EUR jährlich erhöht.

§ 3 Nr. 26 EStG betrifft die „Einnahmen aus **nebenberuflichen** Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen **im Dienst** oder **im Auftrag** einer juristischen Person des öffentlichen Rechts , … oder einer … Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke.“

Achtung: Rückwirkung gilt nicht für die Sozialversicherung.

Die sog. **Ehrenamtspauschale** (§ 3 Nr. **26 a** Satz 1 EStG) wird zum 1. Januar 2013 von derzeit 500 EUR auf jährlich 720 EUR erhöht.

§ 3 Nr. 26 a betrifft die „Einnahmen aus **nebenberuflichen** Tätigkeiten im **Dienst** oder **Auftrag** einer juristischen Person des öffentlichen Rechts … oder einer … Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke. … Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, soweit für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 gewährt wird.“

Achtung: Rückwirkung gilt nicht für die Sozialversicherung.

Im Bereich des **Spendenrechts** (§ 10 b EStG) wird die Regelung des § 10 b Abs. 1 a EStG, welche **nur Stiftungen betrifft**, wie folgt neu gefasst:

„Spenden … in das zu erhaltende Vermögen ~~den~~ (**Vermögensstock**) einer Stiftung, … können auf Antrag des Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum der Zuwendung und in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen bis zu einem Betrag von 1 Million Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, bis zu einem Gesamtbetrag von **zwei Millionen Euro**, zusätzlich zu den Höchstbeträgen nach Absatz 1 Satz 1 abgezogen werden. Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung sind nicht nach Satz 1 abzugsfähig."

Für Ehegatten muss nicht mehr nachgewiesen werden, dass die Spende aus dem Vermögen jedes Ehegatten geleistet wurde.

Die Spenden beider Ehegatten können künftig also aus dem **Vermögen (nur) eines Ehegatten** kommen, was zur Folge hat, dass ein Ehegatte de facto die Spendenabzugsmöglichkeit seines Ehepartners bei Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung (mit) nutzen kann.

§ 10 b Abs. 3 S. 2 EStG: „**Sachzuwendungen**“

„Als Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen.

Ist das Wirtschaftsgut unmittelbar vor seiner Zuwendung einem **Betriebsvermögen entnommen** worden, so bemisst sich die Zuwendungshöhe nach dem Wert, der bei der Entnahme angesetzt wurde und nach der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt.

Ansonsten bestimmt sich die Höhe der Zuwendung nach dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts, wenn dessen Veräußerung im Zeitpunkt der Besteuerung keinen Besteuerungstatbestand erfüllen würde. In allen übrigen Fällen dürfen bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur überschritten werden, soweit eine Gewinnrealisierung stattgefunden hat.“

Es wird **klargestellt**, dass bei der Zuwendung eines Wirtschaftsgutes, das unmittelbar davor aus dem Betriebsvermögen entnommen wurde, bei der Ermittlung der Zuwendungshöhe **auch die auf die Entnahme entfallende Umsatzsteuer zu berücksichtigen ist**. Die Umsatzsteuer ist ein eigenständiger Bestandteil der Zuwendungshöhe.

Beispiel:

Ein Autohändler wendet einem steuerbefreiten Verein einen bisher als Vorführwagen genutzten PKW zu.

Im Zeitpunkt der Zuwendung hat das Fahrzeug einen Buchwert von 7.500 EUR. Der Händler müsste für ein gleichwertiges Fahrzeug einen Einkaufspreis zzgl. Nebenkosten i. H. von 11.000 EUR aufwenden. Der Teilwert beträgt 10.000 EUR.

Der in der Zuwendungsbestätigung anzusetzende Wert setzt sich wie folgt zusammen:

Buchwert:	7.500 EUR
Umsatzsteuer:	2.090 EUR (= 19 % von 11.000 EUR)
	9.590 EUR

oder wenn die Entnahme mit dem Teilwert (=> Gewinnrealisierung) angesetzt wird:

Teilwert:	10.000 EUR
Umsatzsteuer:	2.090 EUR (= 19 % von 11.000 EUR)
	12.090 EUR

Die Sachspende (Entnahme) aus einem Betriebsvermögen ist umsatzsteuerlich einer Lieferung gleichgestellt (§ 3 b Abs. 1 b UStG). Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die Sachspenden-Entnahme („Spenden-Lieferung“) ist in § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG festgelegt. Im Ergebnis ist auf den Wiederbeschaffungswert abzustellen.

Dieser Wert weicht also von der ertragsteuerlichen Bewertung der Spende ab.

Die Umsatzsteuer auf die „Spenden-Lieferung“ ist nach § 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG eine nichtabziehbare Ausgabe.

§ 10b Abs. 4 Satz 2 EStG/§ 9 Abs. 3 Satz 2 KStG/§ 9 Nr. 5 Satz 13 GewStG: „**Spendenhaftung**“

„Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder ~~wer~~ veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer.“

Die – auf den ersten Blick scheinbar unbedeutende – Streichung des Wortes „wer“ hat materiell zur Folge, dass bei einer zweckfremden Verwendung ab 1. Januar 2013 nur noch derjenige haftet, wer eine solche zweckfremde Verwendung **vorsätzlich oder grob fahrlässig** veranlasst hat. Bei einer zweckfremden Verwendung soll also nicht mehr eine („automatische“) Haftung eintreten.

Haftungsbetrag = 30 % des zugewendeten Betrages (ggf. zzgl. 15 % für entgangene GewSt)

Artikel 6:
Änderung des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB)

§ 27 BGB „Bestellung und Geschäftsführung des Vorstands“

Dem Abs. 3 wird folgender (klarstellender) Satz 2 angefügt:

„Die Mitglieder des Vorstands sind unentgeltlich tätig.“

⇒ deshalb muss die Satzung eines Vereins die Entgeltlichkeit der ehrenamtlichen Betätigung ausdrücklich zulassen; ansonsten ist die Gemeinnützigkeit gefährdet.

Entsprechendes gilt für Stiftungen (§ 86 S. 1 BGB verweist auf § 27 Abs. 3 BGB).

Inkrafttreten: ab 1. Januar 2015

Exkurs:
die Rechtsbeziehungen zwischen Verein und Vorstandsmitglied bestimmen sich nach BGB – **Auftragsrecht** (§§ 664 bis 670);

nach diesen Regelungen steht den Vorstandsmitgliedern für ihre Vorstandstätigkeit zwar nach § 670 BGB **Aufwendungsersatz** zu. Ein Vergütungsanspruch ist nicht vorgesehen.

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.

Ansonsten besteht ein Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit.

Ersatz tatsächlich entstandener **Auslagen bzw. Aufwendungen** (z. B. Büromaterial, Telefon- und Fahrtkosten) ist auch ohne entsprechende Regelung in der Satzung zulässig.

Der Einzelnachweis der Auslagen ist nicht erforderlich, wenn pauschale Zahlungen den tatsächlichen Aufwand offensichtlich nicht übersteigen.

§ 31 a BGB: „Haftung von Organmitgliedern und besonderen Vertretern“

Die Haftungsbegrenzung auf Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit nach § 31a Abs. 1 gegenüber dem Verein und seinen Mitgliedern und

der Anspruch gegenüber dem Verein auf Befreiung von einer Verbindlichkeit aus Schadenersatz einem Dritten gegenüber (Freistellungsanspruch) nach § 31a Abs. 2

gelten **bisher nur für Vorstandsmitglieder**, die im Wesentlichen unentgeltlich (max. 500 EUR; zukünftig 720 EUR) für den Verein tätig sind.

Ab 29. März 2013 ist die Haftungsbegrenzung und der Freistellungsanspruch generell auch auf Organmitglieder, die durch die Satzung geschaffen wurden (z. B. Caritasrat, Stiftungsrat), ausgedehnt.

§ 31 b BGB: „Haftung von Vereinsmitgliedern“ – Abs. 1

„Sind Vereinsmitglieder unentgeltlich für den Verein tätig oder erhalten sie für ihre Tätigkeit eine Vergütung, die 720 Euro jährlich nicht übersteigt, **haften** sie **dem Verein** für einen Schaden, den sie bei der Wahrnehmung der ihnen übertragenen satzungsgemäßen Vereinsaufgaben verursachen, nur bei Vorliegen von Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit.“

⇒ Haftungsbegrenzung

⇒ satzungsgemäßen Vereinsaufgaben sind alle Verrichtungen im Rahmen des Vereinszwecks (aber z. B. nicht im Rahmen der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe).

§ 31 b BGB: „Haftung von Vereinsmitgliedern“ – Abs. 2

„Sind Vereinsmitglieder nach Abs. 1 **einem anderen** zum Ersatz eines Schadens verpflichtet, den sie bei der Wahrnehmung der ihnen übertragenen satzungsgemäßen Vereinsaufgaben verursacht haben, so können sie von dem Verein die Befreiung von der Verbindlichkeit verlangen. Satz 1 gilt nicht, wenn die Vereinsmitglieder den Schaden vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht haben.“

⇒ Freistellungsanspruch

Inkrafttreten: 29. März 2013

§ 80 BGB: „Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung“

§ 80 Abs. 2 wird um folgenden Satz ergänzt:

„Bei einer Stiftung, die für eine bestimmte Zeit errichtet und deren Vermögen für die Zweckverfolgung verbraucht werden soll (Verbrauchsstiftung), erscheint die dauernde Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert, wenn die Stiftung für einen im Stiftungsgeschäft festgelegten Zeitraum bestehen soll, der mindestens zehn Jahre umfasst.“

Diese Vorgabe soll mehr Rechtssicherheit für Stifter bei der Errichtung von sog. **Verbrauchsstiftungen** schaffen.

§ 81 Abs. 1 Satz 2 BGB:

Klarstellung, dass Stifter für jeden rechtmäßigen Zweck auch Verbrauchsstiftungen errichten können, also Stiftungen, bei denen zur Verfolgung des Stiftungszwecks nicht nur Erträge aus dem Stiftungsvermögen eingesetzt werden dürfen, sondern auch das Stiftungsvermögen.

Artikel 7:

Änderung des GmbHG

Ausgangslage:

Die Abkürzung gGmbH, die für "gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ stehen soll, stellt keine zulässige Angabe der Gesellschaftsform dar und kann daher nicht im Handelsregister eingetragen werden.

Beschluss des OLG München vom 13. Dezember 2006

§ 4 GmbHG wird folgender Satz angefügt:

„Verfolgt die Gesellschaft ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke nach den §§ 51 bis 60 Abgabenordnung, kann die Abkürzung „gGmbH“ lauten“.

1.2 Amtshilferichtlinie – Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG)

Artikel-Gesetz vom 26. Juni 2013

Insgesamt 31 Artikel mit Änderungen zu unterschiedlichen Gesetzen/Verordnungen

u. a. zu

- § 53 AO (Mildtätigkeit)
- Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14, Nr. 16 und Nr. 25 UStG

➢ **Anlage 2**

1.2 Änderung § 53 AO (Artikel 11 AmtshilfeRLUmsG)

Redaktionelle Änderungen:

Ersetzung des Begriffs „Haushaltsvorstand“ durch „Alleinerziehenden“

und

sofern im Rahmen der Prüfung der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit „Bezüge“ zur Anrechnung kommen, sind diejenigen aller Haushaltsangehörigen zu berücksichtigen.

Inkrafttreten: 1. Januar 2014

1.2 Änderungen § 4 Umsatzsteuergesetz (Artikel 10 AmtshilfeRLUmsG)

Zu § 4 Nr. 14 c UStG

Erweiterung des Kataloges der steuerbefreiten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (§ 4 Nr. 14 a) und der Krankenhaus-behandlungen (§ 4 Nr. 14 b) um derartige Leistungen, die von Einrichtungen, mit denen Verträge zur hausarztzentrierten Versorgung nach § 73 b SGB V oder zur besonderen ambulanten ärztlichen Versorgung nach § 73 c SGB V bestehen (§ 4 Nr. 14 c, aa) erbracht werden.

Inkrafttreten: 1. Juli 2013

1.2 Änderungen § 4 Umsatzsteuergesetz (AmtshilfeRLUmsG)

Zu § 4 Nr. 14 e UStG (neu)

Umsatzsteuerfrei sind auch Leistungen von Ärzten und Hygienefachkräften im Rahmen des Infektionsschutzes, die an Ärzte etc., Krankenhäuser oder deren Gemeinschaften erbracht werden.

Zu § 4 Nr. 16 k

Einfügung eines neuen Buchstaben k mit der Regelung zur Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen von Einrichtungen, die als Betreuer nach § 1896 Abs. 1 BGB (von Amts wegen) bestellt worden sind.

Inkrafttreten: 1. Juli 2013

1.2 Änderungen § 4 Umsatzsteuergesetz (Artikel 10 AmtshilfeRLUmsG)

Zu § 4 Nr. 16 l

Herabsetzung der „Sozialgrenze“ von bisher 40 % auf 25 %, d. h. die Mindestgrenze der Fälle, nach der die Pflegeeinrichtung im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs-/Pflegekosten von gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, Sozialhilfe oder Kriegsopferfürsorge ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind.

Gilt für diejenigen Einrichtungen (seit dem 1. Januar 2009), die über keine sozialrechtliche „Zulassung“ (Versorgungsverträge) verfügen.

Hinweise zur Anwendung vgl. BMF-Schreiben vom 15. November 2013.

Inkrafttreten: 1. Juli 2013

1.2 Änderungen § 4 Umsatzsteuergesetz (Artikel 10 AmtshilfeRLUmsG)

Zu § 4 Nr. 25 UStG

Umsatzsteuerfrei sind auch „Leistungen, die von Einrichtungen erbracht werden, die als Vormünder nach § 1773 BGB oder als Ergänzungspfleger nach § 1909 BGB bestellt worden sind, sofern es sich nicht um Leistungen handelt, die als Aufwendungsersatz für Dienste, die zu seinem Gewerbe oder Beruf gehören (§ 1835 Abs. 3 BGB), vergütet werden.

Inkrafttreten: 1. Juli 2013

2 Verwaltungsanweisungen

2.1 Muster für Zuwendungsbestätigungen

2.2 Freistellung der Kapitalerträge durch Feststellungsbescheid

2.3 Unterstützung anderer Körperschaften

2.4 Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland

2.5 Blockheizkraftwerk als Selbstversorgungseinrichtung

2.6 USt: Abgrenzungsfragen bei der Abgabe von Speisen und Getränken

2.7 USt: Trennung der Entgelte bei pauschalem Gesamtverkaufspreis

2.8 USt: Änderung des § 4 Nr. 16 Satz 1 l UStG (neu)

2.9 Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 b UStG

2.10 Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1. Januar 2014

2.11 Lohnsteuerliche Behandlung betrieblicher Kfz-Nutzung

2.1 Muster für Zuwendungsbestätigungen (§ 10 b EStG)

(BMF vom 7. November 2013)

Das Schreiben enthält:

- Überarbeitetes BMF-Schreiben vom 30. August 2012 – mit detaillierten Hinweisen zur Verwendung der aktualisierten Muster für Zuwendungs-bestätigungen.

- 18 Muster als Anlage.

➢ **Anlage 3**

2.1 Muster für Zuwendungsbestätigungen (§ 10 b EStG)

Neu:

- Briefpapier mit Logo ist zulässig, ebenso optische Hervorhebungen, Anordnung des Textes im Anschriftenfeld und „fortlaufende alpha-numerische Zeichen mit einer oder mehreren Reihen, die zur Identifizierung der Zuwendungsbestätigung geeignet sind“!
- Hinweis, dass sich bei Sachspenden die Zuwendungshöhe nach dem Entnahmewert und der Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt, bemisst.
- Die Zeile: „Es handelt sich um die Erstattung von Aufwendungen Ja/nein“ ist stets zu übernehmen und entsprechend anzukreuzen.
- Hinweis aufgrund Änderungen durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz insbesondere zu Auswirkungen des Feststellungsbescheides nach § 60 a AO.

Anzuwenden nach Übergangsfrist spätestens ab 1. Januar 2014.

2.2 Freistellung der Kapitalerträge durch Feststellungsbescheid

(BMF vom 5. Juli 2013, BMF vom 9. Oktober 2012)

Eine Abstandnahme von Kapitalertragssteuerabzug ist möglich durch

- Vorlage einer „Nichtveranlagebescheinigung“ (NV 2B)
- Freistellungsbescheid für einen nicht länger als 5 Jahre zurückliegenden Veranlagungszeitraum (BMF vom 9. Oktober 2012)
- Feststellungsbescheid nach § 60 a AO in amtlich beglaubigter Kopie, dessen Erteilung nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt.

2.2 Freistellung der Kapitalerträge durch Feststellungsbescheid

(BMF vom 5. Juli 2013, BMF vom 9. Oktober 2012)

⇒ Endet die Drei-Jahresfrist unterjährig, kann eine Abstandnahme nur für das Kalenderjahr erfolgen, in dem die genannten Voraussetzungen ganzjährig erfüllt sind; d. h. keine Freistellung, wenn die Drei-Jahresfrist vor dem 31. Dezember endet.

⇒ Wird ein Feststellungsbescheid nach § 60 a AO unterjährig erteilt, kann er mit Wirkung ab dem 1. Januar des betreffenden Kalenderjahres angewendet werden.

- **Anlage 4**

2.3 Unterstützung anderer Körperschaften

(OFD Frankfurt/M, Verfügung vom 19. August 2013)

Hinweise zur Anwendung der Nummern 1 bis 4 des § 58 AO in der Fassung bis 31. Dezember 2013 (betrifft ab 1. Januar 2014 die (inhaltlich unveränderten) Nummern 1, 2, 4 und 5).

Grundsatz: Eine steuerbegünstigte Körperschaft muss ihre Satzungszwecke grundsätzlich selbst verwirklichen.

2.3 Unterstützung anderer Körperschaften

(OFD Frankfurt/M, Verfügung vom 19. August 2013)

Ausnahmen § 58 AO: steuerlich unschädliche Betätigungen

- Mittelbeschaffung/Weiterleitung an andere Körperschaften ist unter bestimmten Voraussetzungen möglich.
- Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften (unentgeltlich) für steuerbegünstigte Zwecke, die entgeltliche Überlassung ist als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen.
- Überlassung von Räumen (unentgeltlich) für steuer-begünstigte Zwecke, die entgeltliche Überlassung ist als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Vermögensverwaltung zu beurteilen.

➢ **Anlage 5**

2.4 Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland

(OFD Frankfurt/M, Verfügung vom 5. September 2013)

Grundsatz: Alle steuerbegünstigten Zwecke, soweit tatbestandlich möglich, können auch im Ausland verwirklicht werden.

Voraussetzung: Inlandsbezug

- Förderung von natürlichen Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich der AO haben oder
- die Tätigkeit neben der Zweckverwirklichung „auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann“ (wovon grundsätzlich ausgegangen wird).

2.4 Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke im Ausland

(OFD Frankfurt/M, Verfügung vom 5. September 2013)

Nachweispflichten: Erhöhte Vorsorgepflichten hinsichtlich der Beweismittel für die ordnungsgemäße Mittelverwendung, insbesondere auch beim Einsatz von Hilfspersonen (§ 57 AO) und der Mittelweitergabe von Förderkörperschaften an ausländische Empfängerkörperschaften.

- Anlage 6

2.5 Blockheizkraftwerk als Selbstversorgungseinrichtung

(OFD Frankfurt/M, Verfügung vom 1. Oktober 2013)

Ein Blockheizkraftwerk kann eine Selbstversorgungseinrichtung i. S. des § 68 Nr. 2 b AO und damit einen Zweckbetrieb darstellen, wenn es sich um eine funktional abgrenzbare Einheit handelt, die der Versorgung der Körperschaft dient und Einspeisungen in das öffentliche Stromnetz nur gelegentlich im Rahmen der 20 %-Grenze erfolgen.

- Anlage 7

2.6 Umsatzsteuer: Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken

(BMF vom 20. März 2013 und 4. November 2013)

Änderung des USt-Anwendungserlasses (Abschnitt 3.6) aufgrund div. EuGH und BFH-Urteile.

Grundsatz: Nach EU-Recht (Artikel 6 Abs. 1 MwStVO) gilt die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen/Getränke zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, als sonstige Leistung. Der Dienstleistungsanteil überwiegt dann qualitativ!

2.6 Umsatzsteuer: Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken

(BMF vom 20. März 2013 und 4. November 2013)

Grundsatz: Die Abgabe von Speisen mit oder ohne Beförderung, jedoch ohne andere unterstützende Dienstleistungen, stellt **stets** eine Lieferung dar (Artikel 6 Abs. 2 MwStVO).

BMF beschreibt detailliert die Abgrenzungsmerkmale und stellt in 16 Beispielen die Lösung unterschiedlicher Fallkonstellationen dar.

2.6 Umsatzsteuer: Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken

(BMF vom 20. März 2013 und 4. November 2013)

- Anzuwenden mit Wirkung vom 1. Juli 2011!

- Nicht beanstandet wird, wenn sich der Unternehmer für Umsätze vor dem 1. Oktober 2013 auf eine günstigere Rechtslage nach dem BMF-Schreiben vom 16. Oktober 2008 bzw. 29. März 2010 beruft!

- Nach BMF-Schreiben vom 4. November 2013 wird es auch nicht beanstandet, wenn er sich auf eine ungünstigere Besteuerung (auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers) beruft.

➢ **Anlagen 8 und 9**

2.7 Trennung der Entgelte bei pauschalem Gesamtverkaufspreis

(BMF vom 28. November 2013)

Ergänzung des USt-Anwendungserlasses um Abs. 11 in Abschnitt 10.1.

„Erbringt ein Unternehmer im Rahmen eines Gesamtverkaufspreises zwei oder mehrere unterschiedlich zu besteuernde Lieferungen oder sonstige Leistungen, ist der einheitliche Preis sachgerecht auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen."

Für Kleinbetragsrechnungen gilt dies für den in der Rechnung anzugebenden Steuerbetrag entsprechend.

Das Schreiben gibt Hinweise zu den Aufteilungsmethoden.

- Anlage 10

2.8 Umsatzsteuer: Änderung des § 4 Nr. 16 Satz 1 l (neu)

(BMF vom 15. November 2013)

Hinweise zur sachlichen und zeitlichen Umsetzung der durch das AmtshilfeRLUmsG geänderten „Sozialgrenze“ von bislang 40 % auf 25 %.

Änderungen des USt-Anwendungserlasses in Abschnitt 4.16.

- Anlage 11

2.9 Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 b UStG

(BMF vom 27. März 2013)

Hinweise zu den Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung ehrenamtlicher Tätigkeit bei Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis.

- wann liegt Ehrenamtlichkeit vor,
- was ist als angemessene Entschädigung anzusehen,
- zur Behandlung pauschaler bzw. laufend gezahlter Vergütung mit und ohne Satzungsregelung
- Anwendungsvorschrift: Umsätze nach dem 31. Dezember 2012, Satzungsänderungen/Beschlüsse bis spätestens 31. März 2014!

➢ **Anlage 12**

2.10 Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1. Januar 2014, Entfernungspauschalen

(BMF vom 30. September 2013, BMF vom 31. Oktober 2013)

Änderungsgrund ist das „Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts“ vom 20. Februar 2013.

Hinweise zur Anwendung der Regelungen bei nichtselbständiger Arbeit

1. Erste Tätigkeitsstätte (ersetzt den Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte)
2. Verpflegungsmehraufwendungen
3. Mahlzeitengestellung bei Auswärtstätigkeit u. a.

2.10 Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1. Januar 2014, Entfernungspauschalen

(BMF vom 30. September 2013, BMF vom 31. Oktober 2013)

4. Unterkunftskosten bei doppelter Haushaltsführung, Auswärtstätigkeit
5. Reisenebenkosten
6. Sonstige

Zeitliche Anwendungsregelung

Die aufgrund vorg. Gesetzesänderung notwendigen Anpassungen bei der Anwendung der Entfernungspauschalen sind mit zahlreichen Beispielsfällen im BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2013 erläutert.

- Anlagen 13 und 14

2.11 Lohnsteuerliche Behandlung betrieblicher Kfz-Nutzung

(BMF vom 19. April 2013)

Grundsatz: Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeuges ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Nutzungswert.

Begriffserläuterungen und Beispiele bei der Berechnung des Nutzungswertes nach

- der pauschalen Nutzungswertmethode
- der individuellen Nutzungswertmethode (Fahrtenbuch)

bei unterschiedlichen Vereinbarungen des Nutzungsentgelts Anwendungen ab dem 1. Juli 2013

➢ Anlage 16

3. Ausgewählte Rechtsprechung

3.1 EuGH-Vorlage zur Personalgestellung von Pflegefachkräften

3.2 Umsatzsteuerbefreiung von Umsätzen bei Pflegeeinrichtungen

3.3 Regelsteuersatz für Frühstücksleistungen an Hotelgäste

3.4 Unberechtigter Steuerausweis von Kleinunternehmer

3.1 EuGH-Vorlage zur Personalgestellung von Pflegefachkräften an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen

(BFH-Beschluss vom 21. August 2013)

Fallgestaltung: Ein Unternehmen (OHG) überlässt bei ihr angestellte Pflegefachkräfte nach dem AÜG bzw. vermittelt Pflegefachkräfte an ambulante und stationäre Pflegeeinrichtungen, bei denen die Dienst- und Fachaufsicht oblag. Das Finanzamt unterwarf die Umsätze der OHG dem Regelsteuersatz, wogegen sich das Klageverfahren richtet.

Der BFH legte, nachdem das FG der Klage nicht stattgab, folgende Fragen dem EuGH zur Klärung vor:

3.1 EuGH-Vorlage zur Personalgestellung von Pflegefachkräften an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen

(BFH-Beschluss vom 21. August 2013)

1a) Umfasst Art. 132 g MWStSystRL auch staatlich geprüfte Pflegekräfte mit unmittelbaren Leistungen an Pflegebedürftige ohne Kostenträgerschaft durch Sozialversicherungsträger?

1b) Sofern 1a (Pflegekraft ist anerkannte Einrichtung nach Art.132 g MWStSystRL) mit ja beantwortet wird, kann dann auch die OHG als Zeitarbeitsfirma diese Anerkennung für sich in Anspruch nehmen?

2) Ist die Gestellung von staatlich geprüften Pflegekräften für das Erbringen von Pflegeleistungen des Entleihens unerlässlich, wenn die Zieleinrichtung ohne Personal nicht tätig werden kann?

3.1 <u>EuGH-Vorlage zur Personalgestellung von Pflegefachkräften an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen</u>

(BFH-Beschluss vom 21. August 2013)

2) d. h. ist die genannte Gestellung von solcher Art oder Qualität, dass ohne diese keine Gleichwertigkeit der befreiten Leistung der Zieleinrichtung gewährleistet ist – dazu muss Frage 1 mit ja beantwortet werden (ansonsten bestünde Wettbewerb mit gewerblichen Anbietern!)

Sofern der EuGH alle Fragen bejaht, könnte sich der Kläger auf das für ihn günstigere EU-Recht unmittelbar berufen.

- Anlage 16

3.2 Umsatzsteuerbefreiung von Umsätzen bei Pflegeeinrichtungen (BFH vom 19. März 2013)

Scheitert die Anerkennung des sozialen Charakters einer Einrichtung zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen allein an der in § 4 Nr. 16 e UStG normierten Pflicht, diesbezüglich ausschließlich auf die Verhältnisse des **vorangegangenen** Kalenderjahres abzustellen, sind die Umsätze dieser Einrichtung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 g der Richtlinie 77/288/EWG steuerfrei.

Hinweis: Diesbezüglich keine Änderung des UStAE mit BMF-Schreiben vom 15. November 2013.

- **Anlage 17**

3.3 Regelsteuersatz für Frühstücksleistungen an Hotelgäste

(BFH vom 24. April 2013)

1. Bei Übernachtungen in einem Hotel unterliegen nur die unmittelbar der Vermietung (Beherbergung) dienenden Leistungen des Hoteliers dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7%.

2. Frühstücksleistungen an die Hotelgäste gehören nicht dazu; sie sind mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern. Das gilt auch dann, wenn der Hotelier „Übernachtung mit Frühstück“ zu einem Pauschalpreis anbietet.

- Anlage 18

3.4 Unberechtigter Steuerausweis von Kleinunternehmer

(BFH-Urteil vom 25. September 2013)

Weist ein zum gesonderten Steuerausweis nicht berechtigter **Kleinunternehmer** in einer sog. „**Kleinbetragsrechnung**“

das **Entgelt** und den darauf entfallenden **Steuerbetrag** für eine Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz aus,

schuldet er den sich aus einer Aufteilung des in einer Summe angegebenen Rechnungsbetrags in Entgelt und Steuerbetrag ergebenden **Steuerbetrag** jedenfalls dann (gemäß § 14 c Abs. 2 Satz 1 UStG),

wenn die Kleinbetragsrechnung alle in § 33 Satz 1 UStDV genannten **Angaben** enthält

und deshalb vom Leistungsempfänger gemäß § 35 Abs. 1 UStDV für Zwecke des **Vorsteuerabzugs** verwendet werden kann.

- **Anlage 19**

4. Sonderthemen:

4.1 Besteuerung von Krankenhäusern

4.2 Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Konzernstrukturen

4. Sonderthemen:

4.1 Besteuerung von Krankenhäusern

Übersicht über aktuelle und relevante Verfügungen u. Urteile zum Thema Besteuerung von Krankenhäusern

4. Sonderthemen:

Besteuerung von Krankenhäusern
Aktuelle und relevante Verfügungen und Urteile

Allgemein:

Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 15.01.2013, S-7172, mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen eng verbundene Umsätze

Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 19.08.2013, S-0186 A-6 – St53, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bei Krankenhäusern

4. Sonderthemen:

Besteuerung von Krankenhäusern
Aktuelle und relevante Verfügungen und Urteile

Speziell:

Zytostatika, Umsatzsteuer, FG Münster vom 12.05.2011, 5 K 435/09, Lieferungen von Zytostatika ist umsatzsteuerfrei, BFH vom 15.05.2012, VR19/11 EuGH-Vorlage zur Lieferung von Zytostatika durch einen Krankenhaus-Träger für im Krankenhaus ambulant erbrachte Heilbehandlungen.

Frage: Begriff des mit einer Krankenhausbehandlung und einer ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsatzes.

Zytostatika, Ertragsteuer FG Münster vom 24.10.2012, 10 K 630/11, ambulante Chemotherapien im Krankenhaus sind nicht steuerpflichtig (BFH IR82/12, BFH vom 31.07.2013), FG Münster vom 23.02.2012, 9 K 4639/10K, Zuordnung der ambulanten Chemotherapie zum Zweckbetrieb des Krankenhauses.

4. Sonderthemen:

Besteuerung von Krankenhäusern
Aktuelle und relevante Verfügungen und Urteile

Speziell:

Schönheitsoperationen, Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 07.02.2013, S 7170A-69-ST112 Aussage zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG für ärztliche Leistungen bei Schönheitsoperationen, Schwangerschaftsabbrüchen und Empfängnisverhütungen

Schönheitsoperationen, EuGH vom 21.03.2013, C-91/12, MWStSysRL Art. 132, ästhetische-plastische Chirurgie, Einsätze rein kosmetischer Natur, die lediglich auf Wunsch des Patienten durchgeführt werden, fallen nicht unter den Befreiungstatbestand der Mehrwertsteuersystemrichtlinien

4. Sonderthemen

Besteuerung von Krankenhäusern
aktuelle und relevante Verfügungen und Urteile

Speziell:

Personalgestellung

Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 19.08.2013, Unterstützung anderer Körperschaften, hier § 58 Nr. 3 AO, Überlassung von Arbeitskräften

Privatkliniken, FG Baden-Württemberg, 28.11.2012, 14 K 2883/19 Steuerfreiheit von Krankenhausleistungen bei privater Trägerschaft, bei Vergleichbarkeit Steuerbefreiung nach Art. 132, Abs. 1, Buchstabe b, MwStSysRL, (Revision BFH XI R 8/13).

4. Sonderthemen
Besteuerung von Krankenhäusern

Ausführlich:

Oberfinanzdirektion Karlsruhe, S-7172
Verfügung vom 15.01.2013

1. Eng mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen verbundene Umsätze
2. Nicht eng mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen verbundene Umsätze
3. Übrige steuerfreie Umsätze

1. Eng mit dem Betrieb von Krankhäusern und ähnlichen Einrichtungen verbundene Umsätze

1.1 Lieferungen

1.1.1 Lieferung von Medikamenten der Krankenhausapotheke

1.1.2 Lieferung von Körperersatzstücken und orthopädischen Hilfsmitteln

1.1.3 Lieferung von Gegenständen, die im Wege der Arbeitstherapie hergestellt worden sind

1.2 Schönheitsoperationen

1.3 Liquidationsrecht für wahlärztliche Leistungen

1.4. Laborleistungen

1.5. Bereitstellung von Notärzten für den Rettungsdienst

1.6. Erstellung von Gutachten für andere Einrichtungen oder Ärzte

1.7 Personal- und Sachmittelgestellung

1.8 Leistungen der Küche

2. Nicht eng mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen verbundene Umsätze
2.1 Entnahme, Beförderung und Analyse von Nabelschnurblut
2.2 Blutalkoholuntersuchungen
2.3 Lieferung von Medikamenten der Krankenhausapotheke
2.4 Auftragsforschung
2.5 Verwaltungsdienstleistungen an Dritte
2.6 Überlassung von Personal- und Sachmitteln
2.7 Leistungen der Wäscherei für andere Krankenhäuser/Einrichtungen
2.8 Verpflegungsumsätze
    2.8.1 Leistungen der Küche
    2.8.2 Betrieb einer Cafeteria
    2.8.3 Betrieb eines Kiosks
    2.8.4 Automatenumsätze
2.9 Überlassung von Geräten
    2.9.1 Fernsehgeräte
    2.9.2 Überlassung von Telefongeräten

2.10 Vermietungsumsätze

- 2.10.1 Vermietung von Gästezimmern
- 2.10.2 Vermietung von Sauna, Solarium, Schwimmbad
- 2.10.3 Entgeltliche Bereitstellung von Parkplätzen/Parkhäusern

3. Übrige steuerfreie Umsätze

3.1 Verkauf von Anlagevermögen

3.2 Beförderungsleistungen

3.3 Betrieb einer Krankenpflegeschule

1.1 Lieferungen

1.1.1 Lieferung von Medikamenten der Krankenhausapotheke

Die Lieferung zur Behandlung erforderlicher Medikamente an stationär oder teilstationär aufgenommene Krankenhauspatienten ist als eng verbundener Umsatz nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei (vgl. auch Abschn. 4.14.6 Abs. 2 Nr. 1 UStAE, siehe aber auch 2.3).

1.1.2 Lieferung von Körperersatzstücken und orthopädischen Hilfsmitteln

Diese Lieferungen gehören zu den eng verbundenen Umsätzen eines Krankenhauses, soweit sie unmittelbar mit einer Heilbehandlung durch das Krankenhaus im Zusammenhang stehen (vgl. Abschn. 4.14.6 Abs. 2 Nr. 3 UStAE).

1.1.3 Lieferung von Gegenständen, die im Wege der Arbeitstherapie hergestellt wurden

Diese Lieferungen gehören zu den eng verbundenen Umsätzen eines Krankenhauses, sofern kein nennenswerter Wettbewerb zu den entsprechenden Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft besteht (vgl. Abschn. 4.16.6 Abs. 2 Nr. 3 UStAE).

1.2 Schönheitsoperationen

Ästhetisch-plastische Leistungen eines Krankenhauses sind nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei, soweit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.

1.3 Liquidationsrecht für wahlärztliche Leistungen

Wahlärztliche Leistungen (z.B. Chefarztbehandlung), mit denen ein therapeutisches Ziel verfolgt wird, sind nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei.

1.4 Laborleistungen

Laborleistungen sind nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei, wenn sie von einer Einrichtung ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung erbracht werden und ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.

1.5 Bereitstellung von Notärzten für den Rettungsdienst

Die Bereitstellung von Notärzten für den Rettungsdienst ist nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei.

1.6 Erstellung von Gutachten für andere Einrichtungen oder Ärzte

Die Erstellung von Gutachten für andere Einrichtungen oder Ärzte ist nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (vgl. BMF-Schreiben vom 8.11.2001, BStBl 2001 I S. 826).

1.7 Personal- und Sachmittelgestellung

Die Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal durch eine Einrichtung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG an eine andere Einrichtungen dieser Art gehört zu den eng verbundenen Umsätzen (vgl. Abschn. 4.14.6 Abs. 2 Nr. 6 UStAE, siehe aber 2.7).

Als eng verbundene Umsätze gelten auch die entgeltliche Personal- und Sachmittelgestellung z.B. von Röntgenanlagen, OP-Säle, medizinisch-technischen Großgeräten:

an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit

an Einrichtungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG

an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung

an angestellte Chefärzte für das Betreiben einer eigenen Praxis im Krankenhaus

an niedergelassene Ärzte für ambulante Operationen ggf. mit kurzzeitiger operativer Nachsorge im überwachten Bett

an die Deutsche Stiftung Organtransplantation (DSO) zur Durchführung von Organentnahmen für die anschließende Übertragung im Rahmen einer Heilbehandlung auf andere Menschen.

1.8 Leistungen der Küche

Die Verpflegung der Patienten des Krankenhauses durch die Krankenhausküche stellt einen mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsatz dar. Zur Verpflegung anderer Personen vgl. 2.8.

2. Nicht eng mit dem Betrieb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen verbundene Umsätze

2.1 Entnahme, Beförderung und Analyse von Nabelschnurblut

Nach dem EuGH-Urteil vom 10.6.2010, C-262/08 – CopyGene (UR 2010 S. 526) stellen die Entnahme, Beförderung und Analyse von Nabelschnurblut sowie die Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen keine eng mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung verbundenen Umsätze i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL dar, sofern eine damit zusammenhängende ärztliche Heilbehandlung im Krankenhaus weder stattgefunden hat noch begonnen wurde oder geplant ist.

2.2 Blutalkoholuntersuchungen

Die Durchführung einer Blutalkoholuntersuchung fällt nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG.

2.3 Lieferung von Medikamenten der Krankenhausapotheke

Die Abgabe von Medikamenten an Patienten während der ambulanten Behandlung im Krankenhaus bzw. an ambulant behandelte Patienten des Chefarztes im Rahmen seiner Chefarzttätigkeit stellt keinen mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsatz dar (vgl. Abschn. 4.14.6 Abs. 3 Nr. 4 UStAE). Hierzu gehört nach einem Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder auch die Abgabe von Zytostatika während einer ambulanten Behandlung. Der BFH hat mit Beschluss vom 15.5.2012, V R 19/11 , die Frage, ob es sich bei der Lieferung von Zytostatika um einen eng verbundenen Umsatz handelt, dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt (Az. des EuGH C-366/12). Entsprechende Einspruchsverfahren ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

Die Lieferung von Arzneimitteln an Krankenhäuser anderer Träger, an das Personal oder andere Personen (Besucher, ehemals stationäre Patienten) ist ebenfalls nicht begünstigt (vgl. Abschn. 4.14.6 Abs. 3 Nr. 2 und 3 UStAE und BFH-Urteil vom 18.10.1990, V R 76/89, BStBl 1991 II S. 268).

2.4 Auftragsforschung

Umsätze aus Auftragsforschung fallen nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG.

2.5 Verwaltungsdienstleistungen an Dritte

Verwaltungsdienstleistungen an Dritte (z.B. Buchführung, Gehaltsabrechnung) gehören nicht zu den eng verbundenen Umsätzen eines Krankenhauses.

2.6 Überlassung von Personal- und Sachmitteln

Die Umsätze aus der Gestellung von Verwaltungspersonal, Raumpflegekräften und Küchenhilfen an eine Servicegesellschaft fallen nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG (siehe aber 1.7).

Eine über die unter 1.7 beschriebene steuerfreie kurzfristige Vermietung von medizinischen Geräten, Fahrzeugen, Computern hinausgehende Sachmittelgestellung eines Krankenhauses an Dritte gehört grundsätzlich nicht zu dessen eng verbundenen Umsätzen.

2.7 Leistungen der Wäscherei für andere Krankenhäuser/Einrichtungen

Nach Abschn. 4.14.6 Abs. 3 Nr. 9 UStAE gehören diese Leistungen nicht zu den eng verbundenen Umsätzen.

2.8 Verpflegungsumsätze

2.8.1 Leistungen der Küche

Die Abgabe von Speisen und Getränken an das Personal und an Dritte (z.B. an andere Krankenhäuser, Betriebe oder Privatpersonen) ist nicht nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei, da das Krankenhaus damit keine therapeutischen Ziele verfolgt. Zudem stehen diese Umsätze des Krankenhauses in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätze anderer Unternehmer. Sofern die Abgabe von Speisen als Dienstleistung erfolgt, ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.

2.8.2 Betrieb einer Cafeteria

Der Betrieb einer Cafeteria, unabhängig davon, ob diese nur für Patienten und Personal oder auch für Besucher zugänglich ist, stellt keinen mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsatz dar. Die Abgabe von Speisen und Getränken im Rahmen einer Dienstleistung unterliegt als sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) dem allgemeinen Steuersatz. Nur die Lieferung der in der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG genannten Gegenstände unterliegt dem ermäßigten Steuersatz.

2.8.3 Betrieb eines Kiosks

Der Betrieb eines krankenhauseigenen Kiosks fällt nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG. Nur die Lieferung der in der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG genannten Gegenstände unterliegt dem ermäßigten Steuersatz.

Demgegenüber ist die Vermietung von Kioskräumen nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei; das gilt allerdings nicht für die Vermietung von Betriebsvorrichtungen und Einrichtungsgegenständen.

2.8.4 Automatenumsätze

Umsätze aus dem Betrieb krankenhauseigener Automaten (z.B. Blumen, Getränke, Zigaretten) fallen nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG.

Die Überlassung von Flächen im Krankenhaus an Dritte zum Aufstellen von Automaten stellt keine steuerfreie Leistung des Krankenhauses nach § 4 Nr. 12 UStG dar. Es handelt sich hierbei um einen Vertrag besonderer Art, bei dem die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber der Duldung der Automaten im Krankenhaus zurücktritt.

2.9 Überlassung von Geräten

2.9.1 Fernsehgeräte

Die Vermietung von Fernsehgeräten an Patienten von Krankenhäusern und anderen Einrichtungen ist kein mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz, da sie für den therapeutischen Erfolg der Heilbehandlung regelmäßig nicht unerlässlich ist (vgl. EuGH-Urteil vom 1.12.2005 C-394/04 und C-395/04, UR 2006 S. 171). Zudem steht die Vermietungsleistung im Wettbewerb zu Angeboten gewerblicher Unternehmer. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Leistung als Teil der Wahl einer besonderen Unterkunft erbracht wird, oder ob sie vom Patienten individuell gewählt wird.

2.9.2 Überlassung von Telefongeräten

Die Überlassung von Telefongeräten an Patienten stellt keine Nebenleistung zu einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung dar, unabhängig davon, ob diese Leistung als Teil der Wahl der besonderen Unterkunft erbracht wird oder individuell gewählt wird und gehört somit nicht zu den eng verbundenen Umsätzen eines Krankenhauses.

2.10 Vermietungsumsätze

2.10.1 Vermietung von Gästezimmern

Nach dem o.g. EuGH-Urteil vom 1.12.2005 stellt auch die Unterbringung von Begleitpersonen von Patienten durch ein Krankenhaus in der Regel keinen mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsatz dar. Etwas anderes gilt nur dann, wenn diese Leistung zur Erreichung der mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung verfolgten therapeutischen Ziele unerlässlich ist.

Unterbringungsleistungen, die keine eng verbunden Umsätze sind, sind auch nicht nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei, da es sich hierbei nur um eine kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen handelt. Sie unterliegen dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG).

Auch Vermietungsleistungen an das Personal sind keine eng verbundenen Umsätze. Langfristige Vermietungsleistungen sind jedoch steuerfrei nach § 4 Nr. 12 UStG.

2.10.2 Vermietung von Sauna, Solarium, Schwimmbad

Diese Leistungen gehören nicht zu den eng verbundenen Umsätzen eines Krankenhauses. Auch die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG kommt bei der entgeltlichen Gestattung der Benutzung einer Sauna, eines Solariums oder eines Schwimmbads nicht in Betracht, da es sich hierbei um einen Vertrag besonderer Art handelt. Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vgl. Abschn. 12.11 UStAE.

2.10.3 Entgeltliche Bereitstellung von Parkplätzen/Parkhäusern

Die entgeltliche Bereitstellung von Parkplätzen sowohl für Besucher als auch für Mitarbeiter stellt keinen eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbundenen Umsatz i.S. des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG dar und ist somit steuerpflichtig.

3. Übrige steuerfreie Umsätze

3.1 Verkauf von Anlagevermögen

Die Veräußerung von Anlagevermögen ist nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei (ggf. auch nach § 4 Nr. 28 UStG). Der Verkauf des gesamten Anlagevermögens kann eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG sein.

3.2 Beförderungsleistungen

Krankentransporte mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind, sind nach § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG steuerfrei (vgl. Abschn. 4.17.2 UStAE). Andere Krankenfahrten sind steuerpflichtig.

3.3 Betrieb einer Krankenpflegeschule

Die Leistungen einer Krankenpflegeschule können nach § 4 Nr. 21 Buchst. a oder Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei sein.

Ausführlich:

Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, S-0186 A - 6 - St 53

Verfügung vom 19.08.2013

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bei Krankenhäusern

1. Überlassung von Fernsprecheinrichtungen und Fernsehgeräten durch das Krankenhaus gegen Entgelt an die Patienten
2. Personal- und Sachmittelgestellung an eine private Klinik bzw. an eine ärztliche Gemeinschaftspraxis
3. Personal- und Sachmittelgestellung an Belegärzte zwecks stationärer oder teilstationärer Behandlung durch die Belegärzte
4. Personal- und Sachmittelgestellung an Chefärzte zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber den Krankenhauspatienten
5. Personal- und Sachmittelgestellung an Chefärzte zum Betrieb einer ambulanten Praxis im Krankenhaus (genehmigte Nebentätigkeit)
6. Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung eines Kooperationsvertrages mit einem berufsgenossenschaftlichen Unfallkrankenhaus im Rahmen des § 67 AO

Leitsatz:

Krankenhäuser können nur mit ihren ärztlichen oder pflegerischen Leistungen einen Zweckbetrieb i.S.d. § 67 AO begründen. Üben sie darüber hinaus auch andere wirtschaftliche Tätigkeiten aus, ist gesondert zu prüfen, ob insoweit ein eigenständiger steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (wiG) oder ein weiterer Zweckbetrieb nach Maßgabe der §§ 65, 66 oder 68 AO vorliegt.

1. Überlassung von Fernsprecheinrichtungen und Fernsehgeräten durch das Krankenhaus gegen Entgelt an die Patienten

Krankenhäuser stellen den Patienten auf Wunsch gegen Entgelt Telefone und Fernsehgeräte zur Verfügung.

Durch die entgeltliche Überlassung von Fernsprechanlagen und Fernsehgeräten an Patienten wird ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (wiG) begründet.

Die Überlassung der Telefone und Fernsehgeräte gegen Entgelt kann nicht über § 67 AO dem Bereich des Zweckbetriebs Krankenhaus zugerechnet werden, da Krankenhäuser nur mit ihren ärztlichen oder pflegerischen Leistungen einen Zweckbetrieb i.S.d. § 67 AO begründen können.

2. Personal- und Sachmittelgestellung an eine private Klinik bzw. an eine ärztliche Gemeinschaftspraxis

Auch hinsichtlich der Personal- und Sachmittelgestellung an Dritte ist ein steuerpflichtiger wiG anzunehmen.

Aus der Sicht des Krankenhauses mangelt es an einer eigenen Zweckverwirklichung i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 1 AO. Eine für die Gemeinnützigkeit erforderliche unmittelbare Förderung der Allgemeinheit (Patienten) liegt nicht vor, da das Krankenhaus mit seinen Leistungen lediglich die eigenwirtschaftlichen Interessen der Dritten fördert. Nur diese sind Vertragspartner der Patienten und erbringen daher die Krankenhauspflegeleistungen. Die Dritten sind auch nicht als Hilfsperson i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO tätig, denn sie können völlig weisungsfrei arbeiten und es besteht grundsätzlich keine Einflussmöglichkeit des Krankenhauses.

Dabei ist unerheblich, dass es sich bei den Leistungen des Krankenhauses um mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundene Umsätze i.S.d. § 4 Nr. 16 UStG handelt.

2. Personal- und Sachmittelgestellung an eine private Klinik bzw. an eine ärztliche Gemeinschaftspraxis

Hinsichtlich der Frage, ob die Personal- und Sachmittelgestellung an Dritte Auswirkungen auf die Zweckbetriebseigenschaft des eigentlichen Krankenhausbetriebes nach § 67 AO hat, sind folgende Grundsätze zu beachten:

Ob die Pflegetage, die auf Patienten der Dritten entfallen, in die Berechnung der 40 %-Grenze mit einbezogen werden dürfen, muss danach beurteilt werden, wie diese die erbrachten ärztlichen Leistungen gegenüber den Patienten bzw. den Kostenträgern abrechnen. Werden die ärztlichen Leistungen nach der Gebührenordnung der Ärzte (GOÄ) abgerechnet, steht dies der Inanspruchnahme von Wahlleistungen durch einen Krankenhausarzt gleich. Nur wenn die Dritten die ärztlichen Leistungen über Krankenschein oder entsprechend den für Kassenabrechnungen geltenden Vergütungssätzen abrechnen, kommt eine Einbeziehung der Pflegetage in die Berechnung der 40 %-Grenze in Betracht.

3. Personal- und Sachmittelgestellung an Belegärzte zwecks stationärer oder teilstationärer Behandlung durch die Belegärzte

Mit der Personal- und Sachmittelgestellung an Belegärzte gegen Vorteilsausgleich bzw. Kostenerstattung begründet das Krankenhaus aus den unter Tz. 2. dargestellten Gründen ebenfalls einen steuerpflichtigen wiG.

4. Personal- und Sachmittelgestellung an Chefärzte zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber den Krankenhauspatienten

Im Rahmen von Verträgen zwischen Krankenhaus und Chefarzt wird den Chefärzten in der Regel das Recht eingeräumt, so genannte Wahlleistungen gegenüber stationär aufgenommenen Patienten des Krankenhauses zu erbringen. Hierbei ergeben sich häufig folgende Rahmendaten, die allgemein üblich sein dürften:

Den Wahlleistungen liegt eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Krankenhaus und dem Patienten (Wahlleistungsvereinbarung) zu Grunde. Vertragspartner sind der Patient und das Krankenhaus. Die Vertragspartner vereinbaren hierin, dass die ärztlichen Leistungen dem Patienten gegenüber nur von dem jeweiligen Chefarzt der Abteilung oder dessen Vertreter persönlich erbracht werden.

4. Personal- und Sachmittelgestellung an Chefärzte zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber den Krankenhauspatienten

Diese Wahlleistungen gehören nach § 2 Abs. 1 BPflV nicht zu den allgemeinen Krankenhausleistungen. Sie sind daher nach § 7 Abs. 2 BPflV auch nicht pflegesatzfähig.

Die entgeltliche Personal- und Sachmittelgestellung des Krankenhauses an den Chefarzt zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber Krankenhauspatienten ist dem Zweckbetrieb Krankenhaus i.S.d. § 67 AO zuzurechnen.

5. Personal- und Sachmittelgestellung an Chefärzte zum Betrieb einer ambulanten Praxis im Krankenhaus (genehmigte Nebentätigkeit)

Neben der Dienstvereinbarung mit dem Anstellungsvertrag und der Regelung der Liquidationsberechtigung im Hinblick auf die ärztlichen Wahlleistungen gegenüber Krankenhauspatienten ist Gegenstand der Vereinbarungen zwischen dem Krankenhaus und den Chefärzten häufig eine separate Vereinbarung über so genannte "Nebentätigkeiten". Danach haben die Chefärzte die Möglichkeit, im Rahmen einer von ihnen betriebenen "Ambulanz" im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auch solche Patienten zu behandeln, die sich nicht in stationärer Behandlung des Krankenhauses befinden. Das Krankenhaus stellt den Chefärzten hierfür ebenfalls Personal und Sachmittel zur Verfügung. Die Höhe der von den Chefärzten an das Krankenhaus zu entrichtenden Nutzungsentgelte richtet sich nicht nach den Bestimmungen der BPflV, sondern ist in den entsprechenden Verträgen über "Nebentätigkeiten" festgelegt. Sie betragen i.d.R. 35 - 40% der ärztlichen Liquidation.

In diesem Fall begründet die entgeltliche Personal- und Sachmittelgestellung durch das Krankenhaus an den Chefarzt einen steuerpflichtigen wiG des Krankenhauses. Das Krankenhaus wird insoweit nicht mehr im Rahmen seines Zweckbetriebs Krankenhaus i.S.d. § 67 AO tätig, weil es an einer unmittelbaren Förderung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke fehlt und das Krankenhaus im Übrigen auch nicht selbstlos die Allgemeinheit fördert.

6. Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung eines Kooperationsvertrages mit einem berufsgenossenschaftlichen Unfallkrankenhaus im Rahmen des § 67 AO

Die von einem gemeinnützigen Krankenhaus auf Grundlage eines Kooperationsvertrages mit einem anderen gemeinnützigen Krankenhaus (z.B. berufsgenossenschaftlichem Unfallkrankenhaus) eigenständig erbrachten stationären Behandlungsleistungen sind bei der Einhaltung der 40 % - Grenze dem Krankenhaus - Zweckbetrieb (§ 67 AO) zuzurechnen.

Ob dies auch für ambulante Behandlungsleistungen gilt, ist noch nicht abschließend geklärt.

4. Sonderthemen:

4.2 Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Konzernstrukturen § 2 Abs. 2 Nr. 2 Umsatzsteuergesetz (UStG)

Was muss vorliegen:

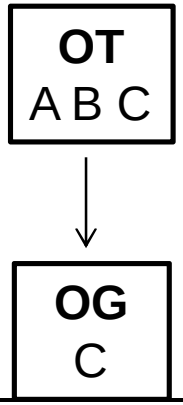
- finanzielle Eingliederung
- wirtschaftliche Eingliederung
- organisatorische Eingliederung
  BMF vom 07.03.2013, IV D2-S-7105/11/10001

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Konzernstrukturen

Grundaussage:

- Organisatorische Eingliederung bedeutet: Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Mutter-Gesellschaft wird in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich wahrgenommen.
- Die Organgesellschaft (OG) wird durch den Organträger (OT)
  - durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht oder
  - durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen OT und der OG ist sichergestellt, dass eine vom Willen des OT abweichende Willensbildung bei der OG nicht stattfindet.
- Keine vollständige Personenidentität zwischen Geschäftsführung OT und OG erforderlich

Fallbeispiel 1:



Einzelne Geschäftsführer des OT sind auch GF des OG

Organisatorische Eingliederung liegt vor.

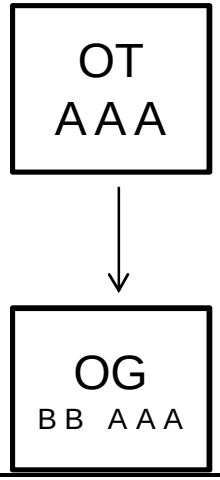
Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Konzernstrukturen

Fallbeispiel 2:

OG hat mehrere GF, die nur zum Teil auch im Leitungsgremium des OT sind

Organisatorische Eingliederung abhängig von der Ausgestaltung der Geschäftsführungsbefugnis in der OG

In OG Gesamtgeschäftsführungsbefugnis vereinbart und Entscheidungen durch Mehrheitsbeschluss getroffen:
Organisat. Eingliederung kann nur vorliegen, wenn die personenidentischen GF über die Stimmrechtsmehrheit verfügen



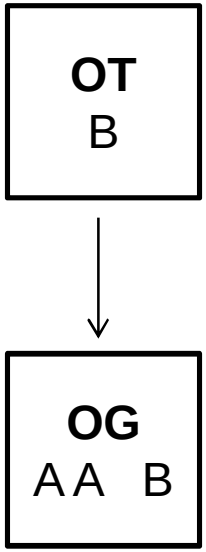
Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Konzernstrukturen

Fallbeispiel 3:
OG hat mehrere GF, die nur zum Teil auch im Leitungsgremium des OT sind

Organisatorische Eingliederung abhängig von der Ausgestaltung der Geschäftsführungsbefugnis in der OG

- bei Stimmenminderheit der personenidentischen GF oder Einzelgeschäftsführungsbefugnis der fremden GF

- Zusätzliche institutionell abgesicherte Maßnahmen erforderlich, (um ein Handeln gegen den Willen des OT zu verhindern)
  - bei Meinungsverschiedenheiten mit fremden GF, schriftlich vereinbartes Letztentscheidungsrecht des personenidentischen GF



Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Konzernstrukturen

- Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich **wahrgenommen wird**. (daily business)

- Es kommt darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht oder aber zumindest durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft **sichergestellt** ist, dass eine vom Willen des Organträgers **abweichende Willensbildung** bei der Organtochter nicht stattfindet.

- Für das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung ist es **nicht** in jedem Fall erforderlich, dass die Geschäftsführung der Muttergesellschaft mit derjenigen der Tochtergesellschaft **vollständig personenidentisch** ist. So kann eine organisatorische Eingliederung z.B. auch dann vorliegen, wenn nur einzelne Geschäftsführer des Organträgers Geschäftsführer der Organgesellschaft sind.

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Konzernstrukturen

- Ob dagegen eine organisatorische Eingliederung vorliegt, wenn die Tochtergesellschaft über **mehrere Geschäftsführer** verfügt, die nur zum Teil auch in dem Leitungsgremium der Muttergesellschaft vertreten sind, hängt von der Ausgestaltung der Geschäftsführungsbefugnis in der Tochtergesellschaft ab.
  - Ist in der organgesellschaft eine **Gesamtgeschäftsführungsbefugnis** vereinbart und werden die Entscheidungen durch Mehrheitsbeschluss getroffen, kann eine organisatorische Eingliederung nur vorliegen, wenn die **personenidentischen Geschäftsführer über die Stimmenmehrheit** verfügen.
  - Bei einer **Stimmenminderheit** der personenidentischen Geschäftsführer oder bei **Einzelgeschäftsführungsbefugnis** der fremden Geschäftsführer sind dagegen **zusätzliche institutionell abgesicherte Maßnahmen** erforderlich, um ein Handeln gegen den Willen des Organträgers zu verhindern.
  - Eine organisatorische Eingliederung kann z.B. in Fällen der Geschäftsführung in der Organgesellschaft mittels Geschäftsführungsbefugnis vorliegen, wenn zumindest einer der Geschäftsführer auch Geschäftsführer des Organträgers ist und der Organträger über ein **umfassendes Weisungsrecht** gegenüber der Geschäftsführung der Organgesellschaft verfügt sowie zur Bestellung und Abberufung aller Geschäftsführer der Organgesellschaft berechtigt ist.

-

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Konzernstrukturen

- Alternativ kann auch bei **Einzelgeschäftsführungsbefugnis** des fremden Geschäftsführers ein bei Meinungsverschiedenheiten eingreifendes, aus Gründen des Nachweises und der Inhaftungnahme **schriftlich vereinbartes Letztentscheidungsrecht** des personenidentischen Geschäftsführers eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft ausschließen und so die organisatorische Eingliederung herstellen.

- Durch die personelle Verflechtung von **Aufsichtsratsmitgliedern** kann keine organisatorische Eingliederung hergestellt werden.

- Möglich ist, dass **leitende Mitarbeiter** des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind.
  - Grundlage ist die persönliche Abhängigkeit.
  - Kombination Fremdgeschäftsführer und Prokurist des OT reicht nicht.

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Konzernstrukturen

▪Bei fehlender personeller Verflechtung

- Voraussetzung: Institutionell abgesicherte unmittelbare **Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich** der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft. (daily business)

- Der Organträger muss schriftlich fixierte Vereinbarungen (z. B. Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie) in der Lage sein, gegenüber dritten seine **Entscheidungsbefugnis nachzuweisen** und den Geschäftsführer der Orgengesellschaft bei Verstößen gegen seine Anweisungen **haftbar zu machen**.

- **Beherrschungsvertrag** nach § 291 AktG ist Indiz für die organisatorische Eingliederung, nicht aber Teilbeherrschungsverträge.

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in Konzernstrukturen

- **Nicht ausreichend:**

  - **Weisungsrecht** durch Gesellschafterbeschluss aufgrund der finanziellen Eingliederung.
  - **Zustimmungsvorbehalte** zugunsten der Gesellschafterversammlung.
  - Recht zur Bestellung oder Abberufung von Geschäftsführern.
  - Ebenso kann sich eine organisatorische Eingliederung nicht allein daraus ergeben, dass eine **nicht geschäftsführende Gesellschafterversammlung** und ein gleichfalls nicht geschäftsführender **Beirat** ausschließlich mit Mitgliedern des Mehrheitsgesellschafters besetzt sind, vertragliche Bedingungen dem Mehrheitsgesellschafter „umfangreiche Beherrschungsmöglichkeiten“ sichern und darüber hinaus dieselben Büroräume benutzt und das komplette Rechnungswesen durch gemeinsames Personal erledigt werden.

- **Nichtbeanstandung** für Umsätze vor dem 01.01.2015.

Exkurs: OFD Karlsruhe, 25.09.2012, S-7105

Organschaft bei Joint Ventures zwischen Dienstleistungsunternehmern und Unternehmern mit steuerfreien Ausgangsumsätzen:

- Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger in der laufenden Geschäftsführung wirklich wahrgenommen wird (BFH-Urteil vom 28.01.1999, V R 32/98, BStBl II, 258). Dieses Eingliederungsmerkmal ist nicht erfüllt, wenn in Teilbereichen eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung möglich ist.
- Die wirtschaftliche Eingliederung erfordert einen vernünftigen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Organgesellschaft und Organträger. Die Tätigkeit von Organträger und Organgesellschaft müssen aufeinander abgestimmt sein. Werden entgeltliche Leistungen von nur unwesentlicher Bedeutung ausgetauscht, liegt eine wirtschaftliche Eingliederung nicht vor.
- Beispiel
  - Der Unternehmer A vermietet und reinigt die Krankenhauswäsche für das Krankenhaus K. Die Leistungen sind steuerbar und steuerpflichtig. K kann die auf die Leistungen des A entfallende Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen, da er ausschließlich steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG erzielt

Organschaft bei Joint Ventures zwischen Dienstleistungsunternehmern und Unternehmern mit steuerfreien Ausgangsumsätzen:

- A und K gründen die A+K GmbH, die künftig die Dienstleistungen an K erbringen soll.

  K hält 51% und A 49% der Anteile. Zum Geschäftsführer der A+K GmbH wird KN bestellt, der der Geschäftsführung der K angehört. Die Weisungsbefugnis hinsichtlich der Überlassung und Reinigung der Krankenhauswäsche steht jedoch ausschließlich dem A zu.

- Eine umsatzsteuerliche Organschaft setzt die finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung voraus (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Die finanzielle Eingliederung der A+K GmbH in das Unternehmen des K ist durch die Mehrheitsbeteiligung sichergestellt.

- Für die organisatorische Eingliederung ist erforderlich, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Organgesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wirklich wahrgenommen wird. Da die Organisation der zu erbringenden Dienstleistungen dem A obliegt, ist in einem Teilbereich eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung möglich. Da somit die organisatorische Eingliederung nicht vorliegt, ist die A+K GmbH ein selbständiges Unternehmen.