

Juli 2010

## Mandantenrundsreiben „Gemeinnützige Organisationen“ III. Quartal 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Ihnen nun vorliegende Branchenbrief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht der letzten Monate informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

### Inhalt

1. Arbeitsteiliges Zusammenwirken mehrerer steuerbefreiter Körperschaften
2. Verpflegung von Schülern durch Fördervereine
3. Umsatzsteuerbefreiung: Ist ein einzelner Musiker ein Orchester?
4. "Kirchensteueraustritt" untersagt
5. Stromerzeugung durch Kirchengemeinde: gewerblicher Betrieb?
6. Ein Subunternehmer unterhält keinen steuerbegünstigten Zweckbetrieb
7. Steuerpflicht für Mitgliedsbeiträge eines Vereins

**Zweigniederlassung** in  
79664 Wehr, Schopfheimer Straße 52  
Susanne Schneider, Steuerberaterin

Im Verbund mit  
**ConSigna GmbH**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Freiburg • Lörrach

## 1. Arbeitsteiliges Zusammenwirken mehrerer steuerbefreiter Körperschaften

### **Kernproblem**

Der Gesetzgeber begünstigt Körperschaften, die nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der kein steuerbegünstigter Zweckbetrieb ist, unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. Fraglich ist, ob durch eine Personalüberlassung ein Zweckbetrieb begründet werden kann.

### **Sachverhalt**

Eine gemeinnützige GmbH hat mit bei ihr angestellten Mitarbeitern entwicklungsgestörte und behinderte Jugendliche, die in 2 Stiftungen untergebracht waren, in Abend- und Nachtdiensten betreut und therapeutisch gefördert. Die GmbH ist eine Tochtergesellschaft der beiden Stiftungen. Bis zur GmbH-Gründung waren die Abend- und Nachtdienste von den beiden Stiftungen selbst wahrgenommen worden.

### **Entscheidung**

Nach Ansicht des BFH liegt kein Betrieb der Wohlfahrtspflege vor. Die GmbH hat ihre Leistungen gegenüber den beiden Stiftungen erbracht und nicht unmittelbar gegenüber den in § 53 AO genannten Personen. Es könnte jedoch ein Zweckbetrieb nach der allgemeinen Definition in § 65 AO vorliegen. Zur Entscheidung hierüber reichen die bisherigen Feststellungen der Vorinstanz nicht aus; aus diesem Grund hat der BFH den Sachverhalt an das Finanzgericht zurückverwiesen. Zu klären wird sein, ob die GmbH ihre Arbeitskräfte den Stiftungen für steuerbegünstigte Zwecke gegen Entgelt zur Verfügung gestellt hat. Insoweit liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Hat die GmbH mit der Tätigkeit zugleich eigene satzungsmäßige Zwecke verwirklicht, kann ein Zweckbetrieb vorliegen. Die GmbH muss selbstständig und eigenverantwortlich entwicklungsgestörte und behinderte Personen betreuen. Die Einbindung auch in die Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke der beiden Stiftungen ist dann nicht schädlich.

### **Konsequenz**

Im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts ist sorgsam darauf zu achten, dass dessen beide Säulen tragfähig sind. Mit einer ordnungsgemäßen Satzung muss auch die sog. tatsächliche Geschäftsführung in Einklang stehen.

## 2. Verpflegung von Schülern durch Fördervereine

### **Einführung**

Zurzeit wird verstärkt diskutiert, ob die vermeintlichen Begünstigungen des UStG gerecht sind und aufrecht erhalten werden sollten. Ein Beispiel, das die Gemüter erhitzt, ist die Aussage, dass Fast Food begünstigt besteuert wird, während gesundes Schulessen dem vollen Steuersatz unterliegt. Mit anderen Worten: wer seine Kinder in die Pommesbude schickt, kommt günstiger weg (umsatzsteuerlich); doch ist dies wirklich so?

### **Neue Verwaltungsanweisung**

Die OFD Frankfurt nimmt aktuell Stellung zu einem Urteil des BFH, das einem Förderverein die Steuerbefreiung für die Verpflegung der Schüler verwehrt hatte. Die OFD folgt dem Urteil, zeigt jedoch die Möglichkeiten auf, die noch verbleiben, um Schulessen

begünstigt anzubieten. Steuerbefreit kann das Essen angeboten werden, wenn der Förderverein zusätzlich noch Aufgaben übernimmt, die der Erziehung bzw. Ausbildung der Schüler dienen (§ 4 Nr. 23 UStG). Als Beispiel führt die OFD einen Förderverein an, der den verpflegten Schülern auch Betreuung und Hausaufgabenhilfe anbietet. Eine Steuerbefreiung kommt unter bestimmten Bedingungen auch in Betracht, wenn der Förderverein als Mitglied einem Wohlfahrtsverein angeschlossen ist (§ 4 Nr. 18 UStG). Greift keine der bezeichneten Steuerbefreiungen, ist zu differenzieren, ob der Verein gemeinnützig ist oder nicht. Die Verpflegung durch gemeinnützige Vereine kann im Rahmen eines Zweckbetriebes erfolgen, so dass die Leistungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen würden. Hier ist zu beachten, dass die Schülerverpflegung auch in der Vereinssatzung als Satzungszweck aufgeführt werden muss. Die OFD bietet diesbezüglich ein Formulierungsbeispiel an. Ist der Verein nicht begünstigt, kommt der ermäßigte Steuersatz nur zum Zuge, wenn es sich um eine reine Essenslieferung handelt, also keine weiteren Dienstleistungen angeboten werden. Soweit die Vereine einen Umsatz erzielen, der 17.500 EUR nicht übersteigt, können sie die Kleinunternehmerregelung beanspruchen und müssen keine USt ausweisen.

## **Konsequenz**

Wenn der Förderverein die nötigen Voraussetzungen schafft, brauchen die eigenen Kinder nicht in die nächste Fastfood-Kette geschickt zu werden. Zu berücksichtigen ist auch, dass eine Steuerpflicht den Vorsteuerabzug eröffnet, was bei größeren Investitionen auch von Vorteil sein kann. Wie auch immer, Schulfördervereine sollten sich, am besten schon bevor die Satzung steht, steuerlich beraten lassen. Denn die Risiken, die eine Fehlbeurteilung nach sich ziehen kann, sind erheblich.

### **3. Umsatzsteuerbefreiung: Ist ein einzelner Musiker ein Orchester?**

#### **Einführung**

Das deutsche UStG befreit Orchester, die von öffentlich-rechtlichen Trägern unterhalten werden, von der Umsatzsteuer. Ebenso befreit sind private Orchester, denen die zuständige Landesbehörde bescheinigt, die gleichen kulturellen Aufgaben zu erfüllen wie die Erstgenannten. Bisher hatte der BFH es abgelehnt die Befreiung auch auf einzelne Musiker auszudehnen, die ihrerseits selbstständig Leistungen gegenüber einem befreiten Orchester erbringen.

#### **Fall**

Der Kläger leitete ein Jazzorchester. Für einzelne Konzerte oder Tourneen verpflichtete er in- und ausländische Musiker auf freiberuflicher Basis. Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass die Leistungen der freiberuflichen Musiker umsatzsteuerpflichtig seien und der Kläger hinsichtlich der Leistungen der ausländischen Musiker verpflichtet gewesen sei, die Umsatzsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Hiergegen wendete der Kläger ein, dass die Leistungen der selbstständigen Musiker steuerfrei seien, da für alle die erforderliche Bescheinigung der Landesbehörde vorlag.

## **Neues Urteil**

Der BFH ändert seine bisherige Rechtsprechung und schließt sich der Auffassung des Klägers an. Zur Begründung verweist er auf Vorgaben der MwStSystRL. Demnach können bestimmte kulturelle Dienstleistungen von der Umsatzsteuer befreit werden. Der EuGH hatte hierzu festgestellt, dass es im Bereich der Musik nicht zulässig ist, die Steuerbefreiung davon abhängig zu machen ob die Leistung von einem oder mehreren Musikern erbracht wird, sofern die erforderlichen Bescheinigungen vorliegen.

## **Konsequenz**

Einmal mehr zeigt sich, dass die MwStSystRL im Bereich der Steuerbefreiungen unzureichend ins nationale Gesetz umgesetzt wurde. Wer daher eine Steuerbefreiung beanspruchen möchte oder ggf. bewusst hierauf verzichten möchte, kann sich nicht alleine auf das nationale UStG verlassen. Darüber hinaus wird ersichtlich, welche Risiken für Unternehmen lauern, wenn sie Dienstleistungen aus dem Ausland beziehen, ohne zu prüfen, ob sie Schuldner der USt sind. Dies gilt insbesondere für Unternehmer, die - wie im Fall - nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

## **4. "Kirchensteueraustritt" untersagt**

### **Kernfrage**

Kann man aus der Kirche austreten, die den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts hat und u. a. Kirchensteuer erhebt, und gleichzeitig weiterhin als Mitglied der katholischen Kirche angesehen werden? Diese Frage war jetzt - in zweiter Instanz - Gegenstand der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg.

### **Sachverhalt**

Ein katholischer Hochschullehrer hatte den Austritt aus der Kirche erklärt, die Austrittserklärung aber mit dem Zusatz versehen, sie beziehe sich nur auf die Kirche als Körperschaft des öffentlichen Rechts. Er wolle sich keinesfalls innerlich von der Kirche lossagen und weiterhin Mitglied der Kirche sein. Das Erzbistum Freiburg stellte sich indes auf den Standpunkt, dass der Kirchenaustritt dem Tatbestand des Abfalls von der Kirche gleichkommt und automatisch die Exkommunikation nach sich zieht. Das Verwaltungsgericht Freiburg gab dem Hochschullehrer zunächst recht und erklärte den steuerlich bedingten Kirchenaustritt für rechtmäßig. Das Erzbistum legte Revision gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts ein.

### **Entscheidung**

Der VGH gab der Revision des Erzbistums statt. Das Kirchensteuergesetz verlange für den Kirchenaustritt eine eindeutige Erklärung und verbiete deswegen Bedingungen und Zusätze. Für die Auslegung der Bestimmung ist nach Ansicht des Gerichts von entscheidender Bedeutung, dass mit diesem Verbot der sog. "modifizierte Kirchenaustritt" unterbunden werden soll. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts sei ein Kirchenaustritt unwirksam, der isoliert nur diejenigen Rechtsfolgen beseitigen wolle, die eine Kirchenmitgliedschaft im Bereich des staatlichen Rechts hat. Die Austrittserklärung müsse folglich erkennen lassen, dass sich der Betroffene ernsthaft und vollständig von der Religionsgemeinschaft lossagen wolle.

## **Konsequenz**

Der VGH hat mit seiner Entscheidung dem "Kirchensteueraustritt" eine klare Absage erteilt; die Revision beim Bundesverwaltungsgericht wurde nicht zugelassen. In ihrer Urteilsbegründung ließen es die Richter aber ausdrücklich offen, welche Folgerungen die Kirchen aus einer gegenüber den staatlichen Stellen abgegebenen Austrittserklärung ziehen. Die bereits in der Öffentlichkeit viel diskutierte Frage der Kirchenmitgliedschaft ohne Kirchensteuerpflicht sei eine rein innerkirchliche Angelegenheit.

## **5. Stromerzeugung durch Kirchengemeinde: gewerblicher Betrieb?**

### **Kernproblem**

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind grundsätzlich hoheitlich tätig. Unternehmerisch tätig sind sie allein mit ihren Betrieben gewerblicher Art. Ein solcher ist eine Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient. Zudem muss sie sich innerhalb der Gesamtbetätigung wirtschaftlich herausheben. Dies soll aus Sicht der Finanzverwaltung bei einem Jahresumsatz gegeben sein, der größer als 30.678 EUR ist.

### **Sachverhalt**

Eine Kirchengemeinde hatte auf dem Dach des Gemeindesaales eine Photovoltaikanlage installiert. In deren Betrieb sieht die Gemeinde einen Betrieb gewerblicher Art. Sie erklärte gegenüber dem Finanzamt einen Umsatz von 923 EUR und machte Vorsteuern i. H. v. 7.681 EUR geltend. Wegen Unterschreiten des Jahresumsatzes von 30.678 EUR hat das Finanzamt das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art verneint und den Vorsteuerabzug nicht zugelassen.

### **Entscheidung**

Das FG Niedersachsen hat das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art bejaht. Die Gemeinde war durch die Erzeugung und Einspeisung von Energie in das Stromnetz selbstständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig geworden. Die in der Stromerzeugung liegende Tätigkeit hat sich hinreichend von ihrer Gesamtbetätigung abgehoben. So liegt der eigentliche Zweck in der Förderung der Religionsausübung. Davon unterscheidet sich die rein ökonomische Tätigkeit des Verkaufs von elektrischer Energie. Allein auf feste Umsatzgrenzen kann nicht abgestellt werden.

### **Konsequenz**

Die Besteuerung hat immer zwei Seiten - bei einer Umsatzsteuerpflicht dürfen auch die Vorsteuern gezogen werden. Ohne Umsatzsteuerpflicht stellen die Vorsteuern Kosten dar. Im vorliegenden Fall führt eine Umsatzsteuerpflicht zu einem Vorteil für die steuerpflichtige Gemeinde, so dass sie das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art begehrte. Andere Steuerpflichtige wiederum sind froh über die Umsatzgrenze der Finanzverwaltung, da sie bei darunter liegenden Umsätzen keine steuerlichen Konsequenzen zu ziehen brauchen. Das FG hat die Revision zugelassen, so dass die weitere Entwicklung abzuwarten bleibt.

## 6. Ein Subunternehmer unterhält keinen steuerbegünstigten Zweckbetrieb

### Kernproblem

Der Gesetzgeber begünstigt Körperschaften, die nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der kein steuerbegünstigter Zweckbetrieb ist, unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.

### Sachverhalt

Ein Verein der freien Wohlfahrtspflege schließt mit einer steuerpflichtigen KG als Vermieterin einen Vertrag ab. Er verpflichtet sich, Leistungen gegen Entgelt im Bereich des altenbetreuten Wohnens zu erbringen. Der Verein hat diese Tätigkeiten als Bestandteil eines Zweckbetriebs nach § 66 AO erklärt.

### Entscheidung

Der BFH sieht diese Tätigkeit als - voll steuerpflichtigen - wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb an. Ein Zweckbetrieb könne allein schon deswegen nicht vorliegen, da der Verein nicht gegenüber notleidenden oder gefährdeten Menschen tätig werde, sondern gegenüber der steuerpflichtigen Vermieterin. Nur ihr gegenüber ist er aus dem Vertrag als Erfüllungsgehilfe zur Erbringung der Basisleistungen verpflichtet.

### Konsequenz

Im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts ist sorgsam darauf zu achten, für wen eine gemeinnützige Organisation Leistungen erbringt. So hat der Verein im Streitfall aufgrund gesonderter Vereinbarungen Zweckbetriebs-Leistungen gegenüber den Mietern erbracht. Die Basisleistungen wurden aber nur mittelbar für die Mieter erbracht. Dies reicht im Gemeinnützigkeitsrecht nicht aus.

## 7. Steuerpflicht für Mitgliedsbeiträge eines Vereins

### Einführung

Nach der jüngsten Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH können Mitgliedsbeiträge an Vereine der Umsatzsteuer unterliegen. Hintergrund der Urteile waren regelmäßig Verfahren, in denen die Steuerpflicht für die Vereine günstig war. Sie konnten so den Vorsteuerabzug, z. B. aus der Errichtung von Sportanlagen, in Anspruch nehmen. Für Vereinsvorstände stellt sich daher zunehmend die Frage, wie sie auf die neue Rechtsprechung reagieren sollen.

### Fall

Strittig war die Steuerpflicht der Mitgliedsbeiträge eines eingetragenen Vereins, der den Zweck hatte, die regionale und nationale Entwicklung der touristischen Internetwirtschaft zu fördern. Die Mitglieder des Vereins, allesamt Reisebüros, zahlten Beiträge in Höhe von jeweils EUR 30.000. Der Verein erfasste diese als steuerpflichtige Einnahmen und machte die korrespondierende Vorsteuer geltend, sofern die Beiträge Studien für die Mitglieder und die Öffentlichkeitsarbeit betrafen. Soweit sie auf die interne Organisation des Vereins entfielen, wurden die Mitgliedsbeiträge als steuerfrei behandelt. Das Finanzamt vertrat hingegen zunächst die Ansicht, dass die gesamten Mitgliedsbeiträge steuerfrei seien und versagte den Vorsteuerabzug.

## **Neues Urteil**

Unter Berufung auf die jüngste BFH-Rechtsprechung kommt das FG München zu dem Ergebnis, dass die gesamten Mitgliedsbeiträge der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Die Mitgliedsbeiträge stellen die Gegenleistung für die vom Verein erbrachten Dienstleistungen dar. Das für die Annahme eines Leistungsaustausches notwendige Rechtsverhältnis ergibt sich aus der Satzung. Da der Werbung kein Selbstzweck zukomme, handelte der Verein auch im Interesse seiner Mitglieder. Eine Aufteilung der Einnahmen hinsichtlich interner Organisation und Öffentlichkeitsarbeit scheidet nach Ansicht des FG aus, da der Verein in Erfüllung seiner satzungsmäßigen Zwecke in der Gesamtheit ausschließlich Werbeleistungen und Marktstudien für seine Mitglieder erbracht hat.

## **Konsequenz**

Das Urteil verfolgt die Linie der jüngsten BFH-Rechtsprechung. Ferner räumt es ausdrücklich mit Begriffen auf, die in der Vergangenheit zur Beurteilung von Mitgliedsbeiträgen herangezogen wurden, wie z. B. der Differenzierung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen, die das FG für überholt ansieht. Vertretern von Vereinen kann nur geraten werden, sich mit der neuen Rechtslage auseinander zu setzen. Dies wird angesichts der Komplexität der Materie kaum ohne Einholung steuerlichen Rates möglich sein.

Mit freundlichen Grüßen

WEKO

Gez. Markus Welte  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

Gez. Matthias Koch  
Steuerberater