

FACHTAG

**Gemeinnützigkeit &
Steuerrecht 2023**

Düsseldorf | 8. November 2023

Programm Fachtag Gemeinnützigkeitsrecht 2023



09:30 Uhr	Einführung & Teil I: Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verfügungen zum Gemeinnützigkeitsrecht <i>Referent: Andreas Seeger</i>
11:15 Uhr	Kaffeepause
11:30 Uhr	Teil II: Mitarbeitervergütung – Optimierung aus lohnsteuerrechtlicher Sicht <i>Referentin: Katharina Kordsmeyer</i>
12:30 Uhr	Gemeinsames Mittagessen
13:30 Uhr	Teil III: Fachkräftemangel – Personalpartnerschaften und andere Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus <i>Referent: Andreas Seeger</i>
14:30 Uhr	Kaffeepause
15:00 Uhr	Teil IV: Aktuelles aus der Umsatzsteuer <i>Referent: Thorsten Koschate</i>
16:30 Uhr	Tageszusammenfassung & Ausblick

FACHTAG

GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT 2023

Teil I: Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verfügungen zum GemR

StB Andreas Seeger

Düsseldorf | 8. November 2023

Teil I: Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verfügungen zum Gemeinnützigkeitsrecht

Fachtag Gemeinnützigkeit & Steuerrecht 2023



Agenda

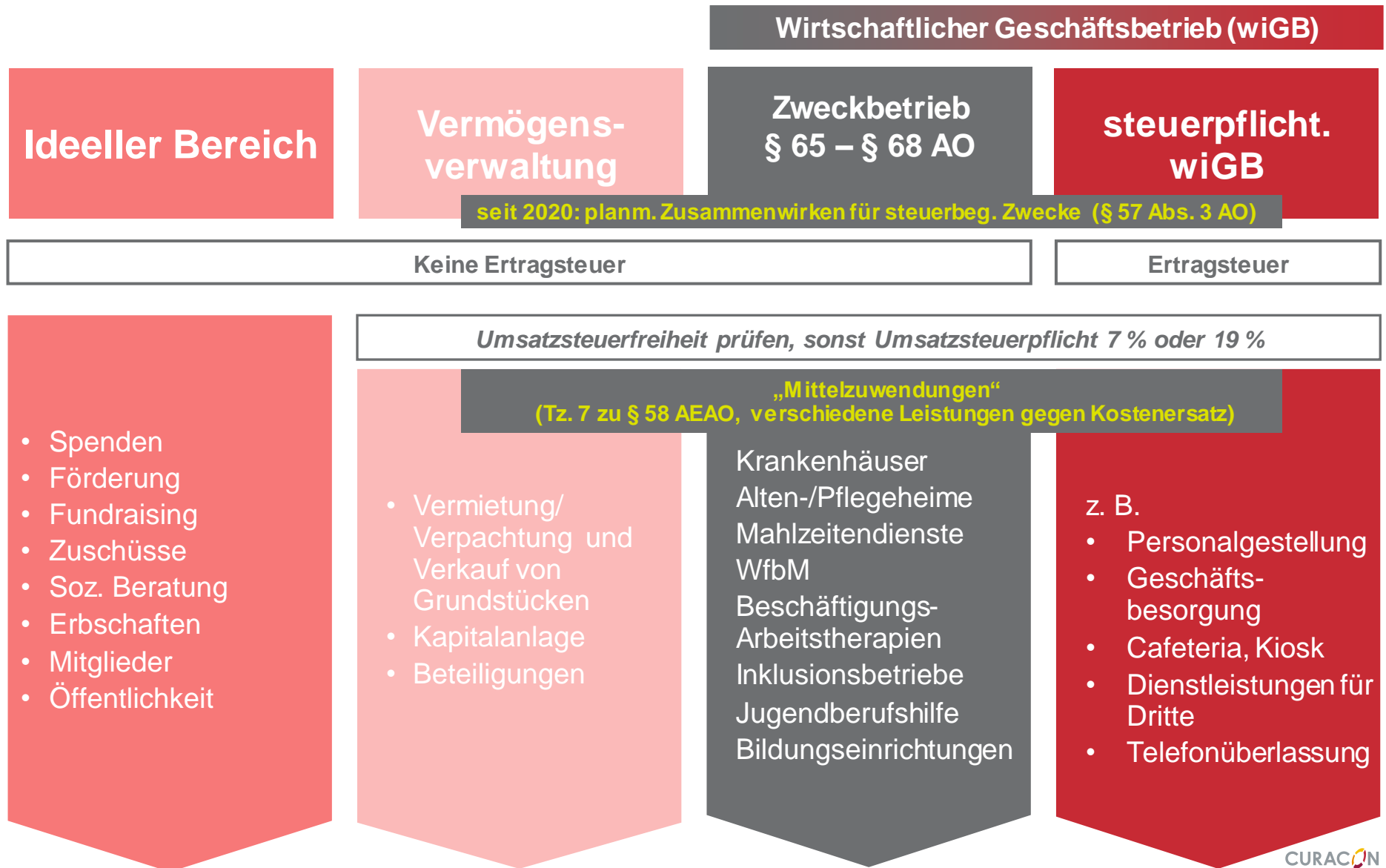
1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
1.1	Aktuelles zur Umsetzung Reform GemR - Praxisfragen	6
1.2	Aktuelles zum Krankenhaus-Zweckbetrieb und Konkurrentenklage zu § 65 AO	23
1.3	Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit - Aktuelles zur Nachweisführung	36
1.4	Aktuelles zu Spenden	46
1.5	Vereinsrecht - Aktuelles zum Steuerrecht	51
1.6	12. Buchna-Neuaufgabe	57
1.7	Wachstumschancengesetz und gemeinnützige Personengesellschaften	61
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

Übersicht Sphäreneinteilung und Besteuerung



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Umsetzung Reform GemR – aktuelle Praxisfragen

§ 57 Abs. 3 AO: Unmittelbarkeit – Neufassung



§ 57 Unmittelbarkeit

(1) **1** Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, **wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht**. **2** Das **kann auch durch Hilfspersonen geschehen**, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, **das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken** der Körperschaft anzusehen ist. (....)

NEU ab 2020:

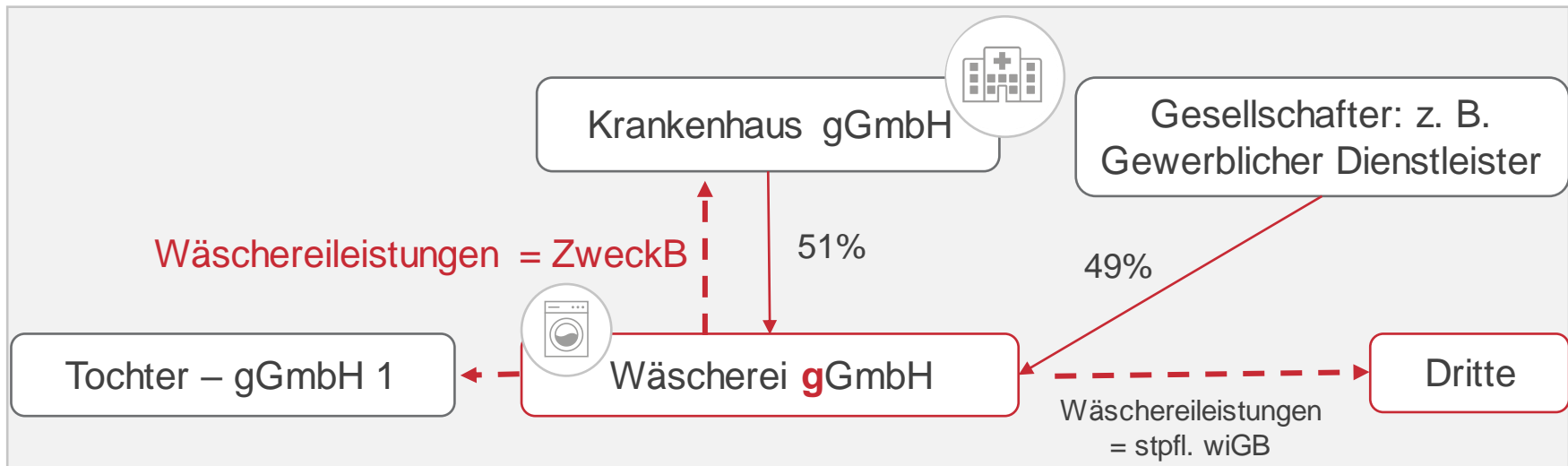
(3) Eine Körperschaft verfolgt ihre **steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar** im Sinne des Abs. 1 Satz 1, **wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft**, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen **steuerbegünstigten Zweck verwirklicht**.

Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb **bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten** der nach Satz 1 **zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen** sind.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Umsetzung Reform GemR – aktuelle Praxisfragen

§ 57 Abs. 3 AO – Leistungen einer gemeinnützigen TG



Bisheriger Rechtsstand

- Isolierte Betrachtungsweise: **Wäscherei GmbH** verfügt nicht über ideelle oder zweckbetriebliche Tätigkeit (**≠ nicht unmittelbar tätig § 57 (1) AO**)
- Ergebnis: Wäschereileistungen der gewerblichen Tochter GmbH unterliegen der Ertragsbesteuerung



Zukünftiger Rechtsstand

- Wäschereileistungen der gemeinnützigen Tochter i. R. d. § 57 Abs. 3 AO sind Leistungen i. S. d. § 67 AO.
- Umsätze mit dritten gewerblichen Körperschaften sind gesondert zu würdigen.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Umsetzung Reform GemR – aktuelle Praxisfragen

Zeitpunkt: Beginn der Kooperation bei unterjähriger Satzungsanpassung – Gesetzestext

§

§ 60 Abs. 2 AO

„Die **Satzung** muss den **vorgeschriebenen Erfordernissen** bei der **Körperschaftsteuer** und bei der **Gewerbsteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums**, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer **entsprechen**.“

Unterjährige
Satzungsänderung zu
Gemeinnützigkeit



Im Veranlagungszeitraum
(Jahr der Änd.) noch kein
Wirksamwerden



Veranlagungs-
zeitraum +1

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Umsetzung Reform GemR – aktuelle Praxisfragen

Zeitpunkt: Beginn der Kooperation bei unterjähriger Satzungsanpassung – AEAO

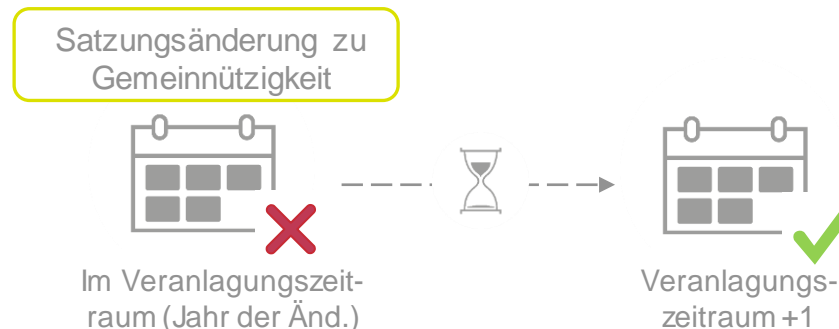


AEAO Nr. 8 zu § 60

„Wird bei **Neugründungsfällen** die Feststellung nach § 60a AO abgelehnt und wird im gleichen Veranlagungszeitraum eine Satzung vorgelegt, die den gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen genügt, kann die **Steuerbegünstigung** erst ab dem darauffolgenden Veranlagungszeitraum gewährt werden.

Dies gilt nicht, wenn die Körperschaft in der Zwischenzeit keine nach außen gerichteten Tätigkeiten entfaltet und keine Mittelverwendung stattgefunden hat.

Bei Körperschaften, **die bereits vor Beginn des laufenden Veranlagungszeitraums existierten** und erstmalig die Steuerbegünstigung oder die Feststellung nach § 60a AO beantragen, kann die **Steuerbegünstigung** erst ab dem darauffolgenden Veranlagungszeitraum gewährt werden.“



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Umsetzung Reform GemR – aktuelle Praxisfragen

Zeitpunkt: Beginn der Kooperation bei unterjähriger Satzungsanpassung – AEAO



AEAO Nr. 9 zu § 57 Abs. 3

„Das planmäßige Zusammenwirken kann bereits **vor der zivilrechtlichen Wirksamkeit** (in der Regel Registereintragung oder Anerkennung/Genehmigung) bei den kooperierenden Körperschaften erfolgen, **wenn** darüber ein **wirksamer Organbeschluss** vorliegt, das **Verfahren** zum Eintritt der zivilrechtlichen Wirksamkeit **eingeleitet** wurde und diese später auch **eintritt**. Die zivilrechtliche Wirksamkeit muss aber grundsätzlich zumindest bei der Körperschaft vorliegen, die sich auf § 57 Absatz 3 AO beruft. Bei Neugründungsfällen siehe Nr. 4 des AEAO zu § 60a.“

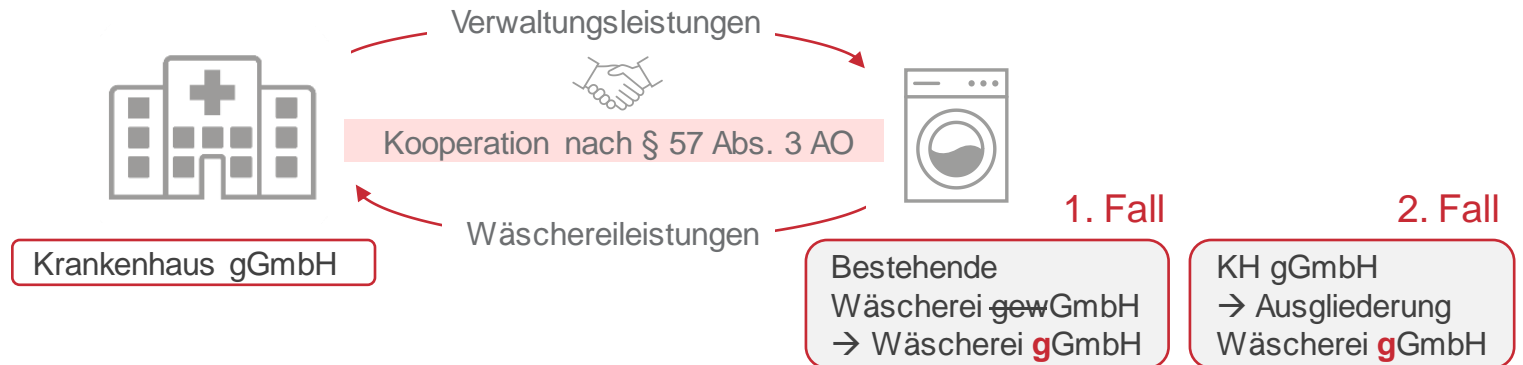
AEAO Nr. 4 zu § 60a

„Die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen in **Neugründungsfällen** kann bereits vor einer Registereintragung oder einer Anerkennung/Genehmigung der Körperschaft erfolgen, sofern zu diesem Zeitpunkt bereits eine **Körperschaftsteuerpflicht besteht**. Eine Feststellung darf erst nach einem wirksamen Organbeschluss, beispielsweise über die Satzung, erfolgen.“

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Umsetzung Reform GemR – aktuelle Praxisfragen

Zeitpunkt: Beginn der Kooperation bei unterjähriger Satzungsanpassung



Krankenhaus

- Bereits vor Kooperation steuerbegünstigt.
- Satzungsänderung für planmäßiges Zusammenwirken erfolgt unterjährig.
- Anforderungen an formelle Satzungsmäßigkeit nach § 60 AO **vor Satzungsanpassung erfüllt** (da schon als steuerbegünstigt anerkannt).
- Verwaltungsleistungen an Wäscherei gGmbH **mit Zeitpunkt der Satzungsänderung** bei KH ZB nach § 57 Abs. 3 AO (sofern Wäscherei bereits wirksam in gGmbH umgewidmet).

Wäscherei

- Umwidmung zur gGmbH erfolgt unterjährig.
- Zivilrechtliche Wirksamkeit ab **nachfolgendem Veranlagungszeitraum** der Änderung.
- Zivilrechtliche Wirksamkeit **muss** vorliegen, bevor § 57 Abs. 3 AO in Anspruch genommen werden kann, da sich gGmbH bei Wäschereileistungen direkt auf § 57 Abs. 3 AO beruft.
- bevor Umwidmung in gGmbH nicht wirksam, kann weder Wäscherei noch KH § 57 Abs. 3 AO für Kooperationsleistungen anwenden.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Umsetzung Reform GemR – aktuelle Praxisfragen

Exkurs: „Vertragsunterlagen“ von Unternehmen auf Aktualisierungsbedarf sichten

Welche Vertragsunterlagen sind bezügl. § 57 Abs. 3 AO ggf. aktualisieren:

1. Formale Anforderungen an das "planmäßige Zusammenwirken:

1. Anpassung Satzung(en) / Gesellschaftsvertrag (Erweiterung Verwirklichung steuerbeg. Zwecke)

2. "Verwirklichung" des planmäßigen Zusammenwirkens

1. Dienstleistungsverträge, Verträge über Personalüberlassung, Verträge über sonstige Überlassungen, etc.
2. Pacht-/Mietverträge oder sonstige Nutzungsüberlassungsverträge
3. Lieferverträge

→ werden Leistungen (nur) für den steuerbegünstigten Bereich eines steuerbegünstigten Kooperationspartners erbracht? (ggf. vertragliche Abgrenzung der Leistungen für nicht steuerbegünstigte Zwecke vereinbaren)

→ ggf. **eigene Preisklauseln** für steuerbegünstigten/ nichtsteuerbegünstigten Bereich (noch offen seitens der FinVerw.)



Vertragssichtung und ggf. **-anpassung erforderlich**, damit sichtbar bzw. gewährleistet wird, **inwieweit** die Leistungen **beim Auftraggeber/Leistungsempfänger**

- für den steuerbegünstigten Bereich (>>> dann Zweckbetrieb, Vergütung „frei“ wählbar) und / oder
- ggf. für den stpfl. wiGB / Vermögensverwaltung verwendet werden (Drittbegünstigungsverbot).

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

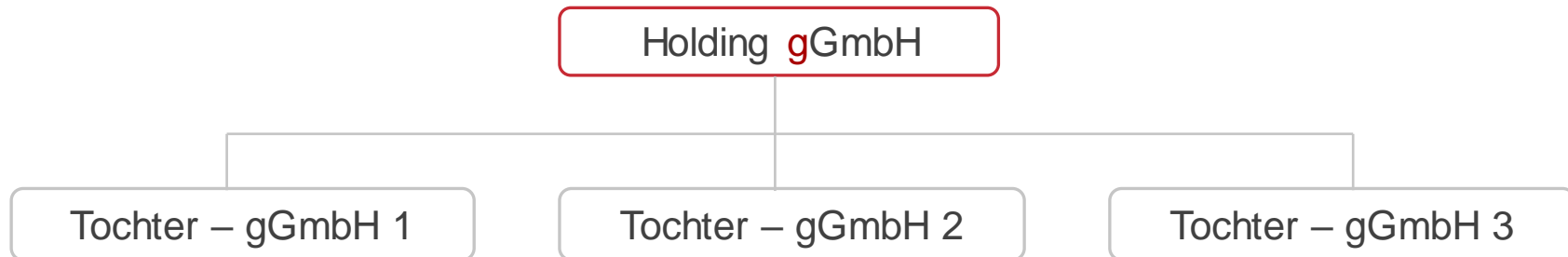
1.1 Umsetzung Reform GemR – aktuelle Praxisfragen

§ 57 Abs. 4 AO – Ausschließliche Beteiligung einer Holding an gGmbH



§ 57 AO Unmittelbarkeit

(4) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Abs. 1 Satz 1, wenn sie **ausschließlich Anteile** an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften **hält und verwaltet**.



bisher

Steuerbegünstigung der Holding z.B. über § 58 Nr. 1 AO.



zukünftig

Holding aufgrund unmittelbarer Zweckverwirklichung „ausschließlich“ über das Halten von Beteiligung **selbst gemeinnützig**.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Umsetzung Reform GemR – aktuelle Praxisfragen

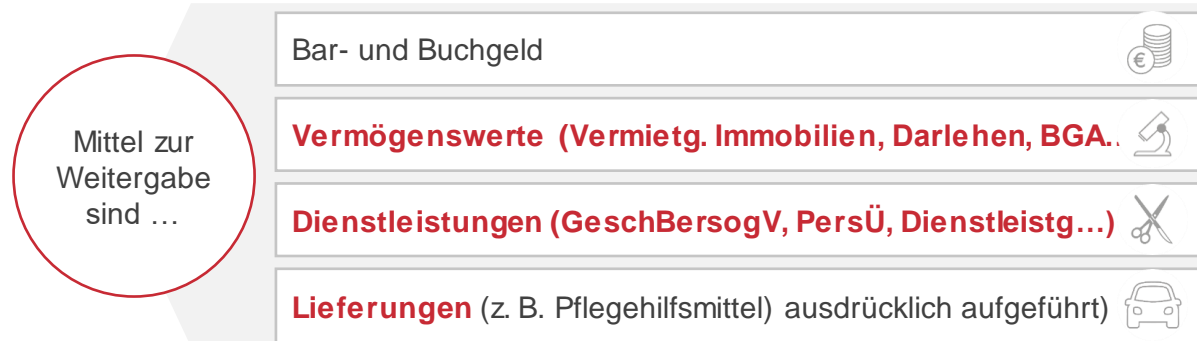
Änderung § 58 AO, AEAO 12. Januar 2022 § 58 AO – Mittelzuwendungen



§ 58 Nr. 1 AO Die **Steuervergünstigung** wird nicht dadurch **ausgeschlossen**, dass...

... eine Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts

Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet. Mittel sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft. Die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. (...)



AEAO zu § 58 Nr. 1 AO, Tz. 7 Abs. 1 und Abs. 2

Mittel: **Unentgeltliche Erbringung/ Überlassung** oder lediglich gegen **Kostenübernahme**

iB
ZB nach § 65 AO

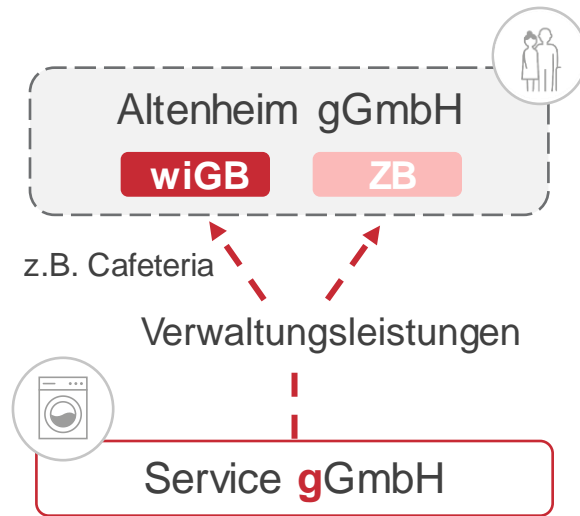
...vereinbartes (entscheidend: **abgerechnetes!**) Entgelt **übersteigt** die „Kosten“

>>> Stpfl. wiGB / Vermögensverwaltung

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Umsetzung Reform GemR – aktuelle Praxisfragen

Selbstkosten nach AEAO zu § 58 Nr. 1 AO – Praxisfragen – (Nur) Anteilige Zuordnung für den ZB



Dienstleistungsvertrag

- Altenheim gGmbH verpflichtet sich zur Verwendung der Leistungen der Service gGmbH im steuerbegünstigten Bereich und dazu, der Service gGmbH anzuzeigen, falls sich dies ändert.
- Ggf. unterjährig vereinbarte pauschale Vergütungen sind am Jahresende im Rahmen einer Spitzabrechnung auf Kostenbasis für die Zuordnung nach § 58 AO abzurechnen.

- Einheitlicher wiGB erbringt Leistungen an **verschiedenen** Sphären des Leistungsempfängers.
→ „Selbsterklärung“ hätte Charakter eines sog. „**Buchnachweises**“ für Leistungen an den Zweckbetrieb.
- Wie ist hinsichtlich der **Verwaltungsleistungen für die Cafeteria** in Bezug auf die Vergütungsregelung zu verfahren?
→ Grundsätzlich „marktüblich“ abzurechnen, Möglichkeit der „Kostenabrechnung“?

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Umsetzung Reform GemR – aktuelle Praxisfragen

Abstimmungsbedarf mit der Finanzverwaltung

Umwidmung von gewerblichen zu gemeinnützigen Service-Gesellschaften – offene Fragen

- Umgang mit **Verlustvorträgen** einer Service-Gesellschaft bei der Umwidmung?
- Eigenkapital von Service-Gesellschaften, nach Umwidmung **Gebot der zeitnahen Mittelverwendung**?
- Unterliegen **Gewinne**, die in der Zeit der Gewerblichkeit entstanden sind und nach Umwidmung an steuerbegünstigte Gesellschafter **ausgeschüttet** werden der **Ertragsbesteuerung**?
- Kann auf § 57 Abs. 3/ § 58 Nr. 1 AO-Leistungen der **ermäßigte Umsatzsteuersatz** angewendet werden?

...



→ Abstimmungen mit der Finanzverwaltung laufen.



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Fragen zur Steuerdeklaration von Service-gGmbH

Umgang mit Verlustvorträgen einer Service gGmbH aus Zeiten der Gewerblichkeit

Sachverhalt:



Eine Service-GmbH hat in der Vergangenheit **Verluste erwirtschaftet**, die gesondert festgestellt wurden. Nun wird die GmbH mit ihrem bisherigen Geschäftsbetrieb (z.B. Verwaltungsleistungen) **in eine gGmbH umgewidmet**. Der Geschäftsbetrieb wird auf Grund der Regelungen nach **§ 57 Abs. 3 AO zukünftig als Zweckbetrieb** geführt, der Gewinne erwirtschaftet.

Frage 1



Wie ist für Zwecke der zukünftigen Steuerdeklaration der gGmbH mit den handels- sowie steuerrechtlichen Verlustvorträgen aus der Vergangenheit umzugehen?

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Fragen zur Steuerdeklaration von Service-gGmbH

Umgang mit Verlustvorträgen einer Service gGmbH aus Zeiten der Gewerblichkeit

Vorüberlegungen

- Verlustvorträge haften dem bisherigen Geschäftsbetrieb analog bspw. wie RSt/Verbindlichkeiten an und wirken sich durch die Fortführung im Rahmen der steuerlichen **Schluss-/Eröffnungsbilanz EK-mindernd** aus, dieses ist jedoch **unschädlich für den geplanten Eintritt in die Gemeinnützigkeit**.
- Durch bloße Umwidmung in eine gGmbH bleiben sowohl die Unternehmensidentität des bisherigen Geschäftsbetriebs und die Gesellschafterverhältnisse gewahrt, also sind die **§§ 8 c, d KStG** zur Abzugsbeschränkung von Verlusten u. E. **nicht einschlägig**.
- Die Regelungen zur Verlustverrechnung im sog. „**Steuerlichen Querverbund**“ von Unternehmen des öff. Rechts und ihren Tochtergesellschaften (8 Abs. 7 Nr. 2, Abs. 9 KStG) **helfen u. E. ebenfalls nicht**.
- **Verlustausgleichsmöglichkeiten des AEAO** (Nr.4 bis 8 des AEAO zu Nr. 55) **helfen ebenfalls nicht**.



Lösungsmöglichkeiten:

- 1 Verlustvorträge werden während der gemeinnützigen Lebensphase **in unveränderter Höhe fortgeschrieben**, eine Verrechnungsmöglichkeit ergibt sich erst, falls die gGmbH ihre Gemeinnützigkeit zu einem späteren Zeitpunkt (wieder) aufgeben sollte.
- 2 Verlustvorträge werden während der gemeinnützigen Lebensphase mit laufenden Ergebnissen (Gewinnen) **des gesamten Geschäftsbetriebs** (ZweckB) vollumfänglich verrechnet (analog Handelsrecht).
- 3 Verlustvorträge werden **nur verrechnet, soweit** die gGmbH im Rahmen **stpfl. wiGB** zukünftig ggf. Gewinne erwirtschaftet.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

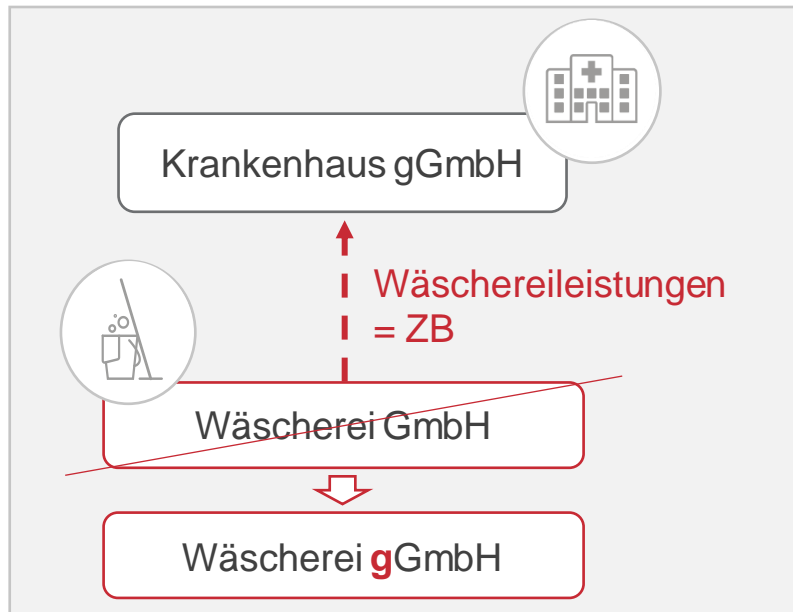
1.1 Fragen zur Steuerdeklaration von Service-gGmbH

Aktuelle Fragen zur Umwidmung gewerblicher Körperschaften in gemeinnützige

Frage 2



Unterliegen das Vermögen und das Kapital einer vormals gewerblichen Gesellschaft nach Umwidmung in eine gemeinnützige Körperschaft bei dieser dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung?



Leichinger (Buchna, 12. Aufl., S. 204):

„Die von einer steuerbegünstigten Körperschaft in vorangegangener (voll) **steuerpflichtiger Zeit** **angesammelten Mittel** (Vermögenswerte) können im Rahmen der vermögensverwaltenden Tätigkeit **ohne Gefährdung der Steuerbegünstigung** gehalten werden, da die **Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung** nur für solche **Mittel besteht, die auch im Zeitraum der Steuerbegünstigung erworben wurden.**“

Ausweis in der
Mittelverwendungsrechnung (?)

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.1 Fragen zur Steuerdeklaration von Service-gGmbH

Aktuelle Fragen zur Umwidmung gewerblicher Körperschaften in gemeinnützige

Frage 3



Unterliegen Gewinne, die in der Zeit der Gewerblichkeit der Gesellschaft entstanden sind und nach Umstrukturierung in die Steuerbegünstigung gem. §§ 51 ff. AO an steuerbegünstigte Gesellschafter ausgeschüttet werden, der Ertragsbesteuerung nach § 8b KStG?

Auffassung Curacon:

Auf Ebene des Gesellschafters fallen Gewinnausschüttungen in ideelle Sphäre, da nach Umwidmung auch die Beteiligung an dieser beim steuerbegünstigten Gesellschafter der ideellen Sphäre zuzuordnen ist. § 8b KStG ist insoweit auch auf „Altgewinne“ nicht mehr anzuwenden.



Tendenzaussage
FinMin



**Aufdeckung stiller Reserven
(Frage 2)**

Verweis auf widersinnige drohende zweite Besteuerung bei Qualifizierung bestehender Mittel als zeitnah zu verwendend und Mittelverwendungsrückstand.

**Beurteilung der Gewinnausschüttung
(Frage 3)**

Aufgrund der Zuordnung der Beteiligung zum ideellen Bereich könne es wohl kaum eine abweichende Meinung innerhalb der FinVer geben.

Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
1.1	Aktuelles zur Umsetzung Reform GemR - Praxisfragen	6
1.2	Aktuelles zum Krankenhaus-Zweckbetrieb und Konkurrentenklage zu § 65 AO	23
1.3	Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit - Aktuelles zur Nachweisführung	36
1.4	Aktuelles zu Spenden	46
1.5	Vereinsrecht - Aktuelles zum Steuerrecht	51
1.6	12. Buchna-Neuaufgabe	57
1.7	Wachstumschancengesetz und gemeinnützige Personengesellschaften	61
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

BMF-Schreiben vom 23.01.2023 – Änderung AEAO zu § 67 AO – Zweckbetrieb Krankenhaus

Zuordnung zum Krankenhauszweckbetrieb

AEAO vor
Änderung

Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit **ärztlichen und pflegerischen Leistungen** an die zu behandelnden Personen als Benutzende des jeweiligen Krankenhauses (BFH-Urteil vom 6.4.2005, I R 85/04)

Typischerweise erbrachte Leistungen an die zu behandelnden Personen, soweit das Krankenhaus befugt ist → stationäre Behandlung i.R.d. Versorgungsauftrags

Erbrachte Leistungen an **ambulant** behandelte Personen, soweit diese **Bestandteil des Versorgungsauftrages** eines Krankenhauses sind gemäß § 8 I KHEntgG

Auch Leistungen im Rahmen von Nebentätigkeiten können dem Versorgungsauftrag und somit dem Zweckbetrieb nach § 67 AO zuzuordnen sein.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

BMF-Schreiben vom 23.01.2023 – Änderung AEAO zu § 67 AO – Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Zuordnung zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

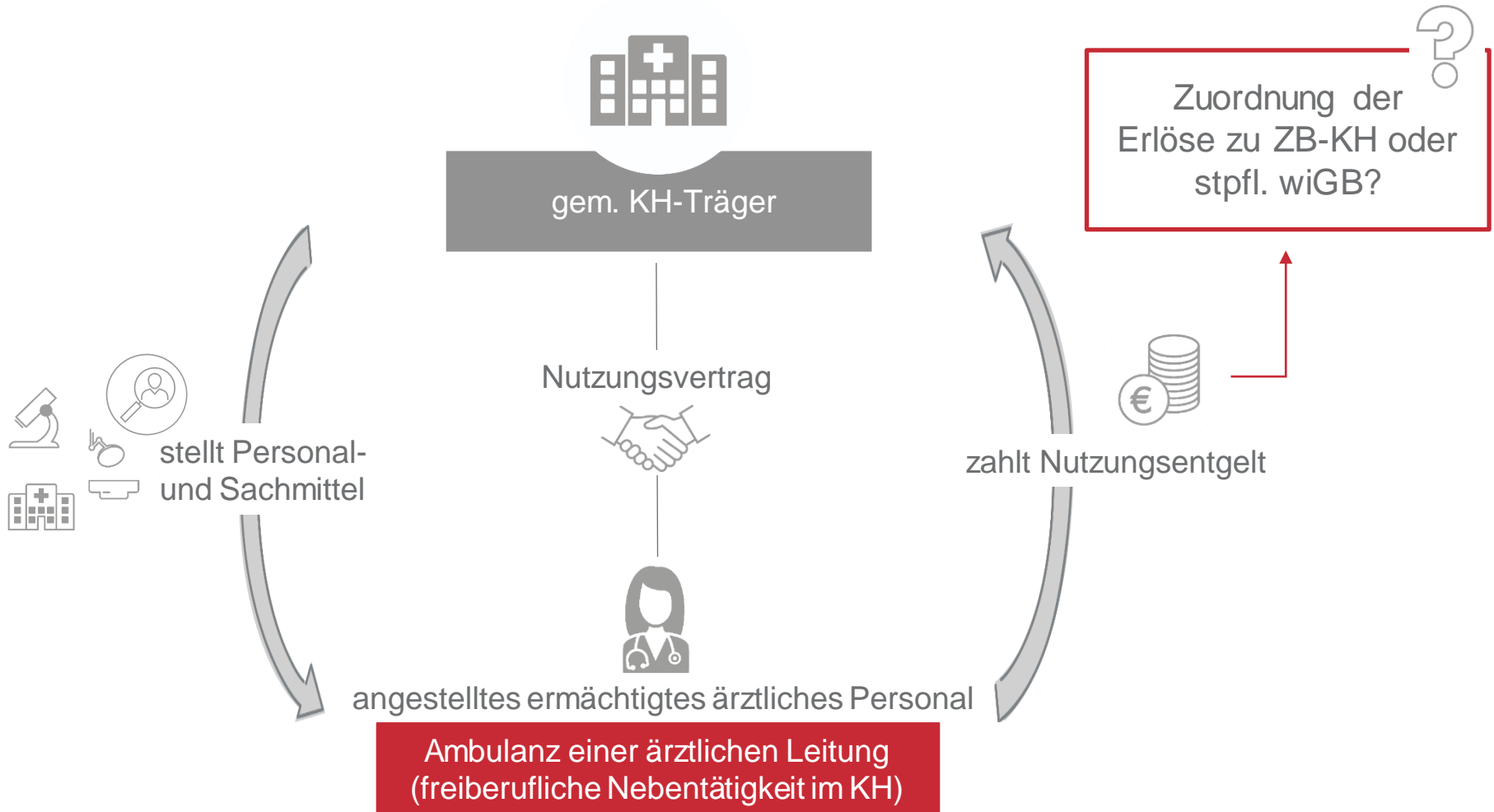
Leistungen eines Krankenhauses an das dort selbständig tätige ärztliche Fachpersonal (Einkünfte nach § 18 EStG) sind **grundsätzlich** dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Krankenhauses zuzuordnen.

▶ Ausnahme: Abgabe von Zytostatika durch nach § 116 SGB V ermächtigtes, selbständig tätiges ärztliches Fachpersonal (BFH-Urteil vom 6.6.2019, V R 39/17. BStB1 II S. 651) ◀

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

BMF-Schreiben vom 23.01.2023 zu § 67 AO – Gegenteiliges Urteil FG Münster vom 13.01.2021



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

BMF-Schreiben vom 23.01.2023 zu § 67 AO – Gegenteiliges Urteil FG Münster vom 13.01.2021

Erlöse aus der Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigtes ärztliches Fachpersonal zur Behandlung von ambulant behandelten Personen sind dem **Krankenhauszweckbetrieb nach § 67 AO** zuzuordnen (→ ertragsteuerfrei).

Begründung

- Im Steuerrecht wird der Zurechnungszusammenhang durch die persönliche Berechtigung und Verpflichtung des angestellten ärztlichen Fachpersonals gemäß §§ 116, 120 SGB V zur ambulanten Behandlung und dem materiell-rechtlichen Anspruch auf Vergütung **nicht unterbrochen**.
- Ärztliches Fachpersonal gemäß § 116 SGB V = Tätigkeit im Krankenhaus, nicht außerhalb.
- Gemeinnütziger Krankenhausträger verfolgt mit Ambulanzen **unmittelbar** den steuerbegünstigten Satzungszweck (Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens).
 - Satzungszweck schließt ambulante Behandlungen durch die Haupttätigkeit des ärztlichen Fachpersonals im Krankenhaus ein.
 - unbeachtlich, ob ärztliches Fachpersonal im Rahmen der Dienstaufgabe oder der Nebentätigkeit dieselben ambulanten Leistungen erbringt.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

Zudem im Urteil FG Münster vom 13.01.2021 entschieden: Mitarbeiterbeköstigung



Gemeinnütziger KH-Träger betreibt KH-Cafeteria



Speisen und Getränke sind für Mitarbeiter vergünstigt



Subventionierte Mitarbeiterbeköstigung als Lohnbestandteil



Cafeteria macht Verluste



Sind die Betriebsausgaben der Cafeteria vollumfänglich dem stpfl. wiGB zuzuordnen oder auch teilweise dem Krankenhauszweckbetrieb?



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

Zudem im Urteil FG Münster vom 13.01.2021 entschieden: Mitarbeiterbeköstigung

Verluste, die aufgrund der Subventionierung von Mahlzeiten der Mitarbeiter in der Cafeteria entstanden sind, sind **insoweit** dem steuerfreien **Zweckbetrieb** zuzuordnen.



- Durch begünstigte Mitarbeiterbeköstigung steht ein Teil der Betriebsausgaben der Cafeteria in **unmittelbarem Zusammenhang** mit dem **Krankenhauszweckbetrieb** nach § 67 AO.
 - Dürfen „**analog**“ zu § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 3c Abs. 1 EStG **nicht** im Rahmen des stpfl. wiGB „Cafeteria“ abgezogen werden.*
- Aufwendungen sind insoweit durch steuerbefreiten Krankenhauszweckbetrieb angefallen, wie der Krankenhausträger sich seinen Mitarbeitern hierzu arbeitsrechtlich verpflichtet hat.
 - Anteil der Aufwendungen, der auf den KH-ZB entfällt, bemisst sich nach der Höhe des prozentualen Entgeltverzichts ggü. den Mitarbeitern aufgrund verbilligter Beköstigung.

* **Kritik:** es haben keine steuerfreien Einnahmen – aufgrund der Zuordnung der Cafeteria zum stpfl. wiGB im Ganzen – weder im Streitfall, noch dem Grunde, noch der Höhe nach vorgelegen.



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

Weiteres Urteil zur Mitarbeiterkantine eines KH – FG Münster, UrT. v. 23.03.2023

Sachverhalt:



Mitarbeiter-
kantine



Krankenhaus
(Kläger)



Besucher-
kantine



- Das Krankenhaus (Kläger) betreibt für die Mitarbeiter eine Kantine, in der **Speisen und Getränke subventioniert abgegeben werden** (im Rahmen der Sachbezugsverordnung).
- Daneben betreibt ein fremder dritter Pächter eine Kantine für die Krankenhausbesucher.
- Beide sind **voneinander abgetrennt**.



Handelt es sich bei den Umsätzen aus der Mitarbeiterkantine um Umsätze **aus dem steuerpfl. wiGB oder aus dem Zweckbetrieb?**

Infolgedessen: Ist der **ermäßigte Steuersatz** anwendbar?



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

Weiteres Urteil zur Mitarbeiterkantine eines KH – FG Münster, Urt. v. 23.03.2023



- Die Umsätze wurden im steuerpfl. wiGB erbracht und sind damit nicht ermäßigt zu besteuern. Sie sind **nicht Teil des Zweckbetriebs**.



- Eine Zuordnung zum Zweckbetrieb Krankenhaus (**§ 67 AO**) scheidet aus, da der nötige Zusammenhang zu ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten fehlt (Indiz: KH zu dieser Leistung befugt, um den Versorgungsauftrag zu erfüllen).
- Kein Zweckbetrieb nach **§ 68 Nr. 2 Buchst. b AO**, da es sich nicht um Selbstversorgungsbetriebe handelt (das KH ist nicht auf die Kantine angewiesen, um Zwecke zu erfüllen).
- Es liegt auch kein Zweckbetrieb nach **§ 65 AO** vor, da es sich hier nicht um das „unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerlichen Zwecks“ handelt. Daneben liegt auch eine schädliche Wettbewerbssituation vor.

Im Übrigen lägen auch die restlichen Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG nicht vor. Denn die Mitarbeiterkantinen dienen vorrangig der **Erzielung von zusätzlichen Einnahmen** durch die Ausführung von Umsätzen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

BFH, Urteil vom 18. August 2022 V R 49/19 – Konkurrentenklage Wäscherei



Klägerin/Konkurrentin:
Wäscherei A



konkurrieren um
KHs und sAHs als
Kunden



Beigeladene:
Wäscherei B

Wäscherei B

- betreibt u.a. eine Großwäscherei zur Beschäftigung von Langzeitarbeitslosen mit besonderen Einschränkungen und von Menschen mit Behinderung
- gem. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 AO als gemeinnützig anerkannte GmbH (Förderung des Wohlfahrtswesens)
- erzielte mehrere Jahre in Folge Gewinne



(P) Handelt es sich bei B um einen Zweckbetrieb gem. § 65 AO?

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

BFH, Urteil vom 18. August 2022 V R 49/19 – Konkurrentenklage Wäscherei


Voraussetzungen des § 65 AO:

1. Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke der Gesellschaft muss die Gesamtausrichtung bestimmen.
2. Die wirtschaftliche Betätigung muss unentbehrlich sein, um den satzungsmäßigen Zweck zu erfüllen.
3. Der Wettbewerb mit nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art muss auf das zur Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks unvermeidbare Maß begrenzt sein.



Zu Nr. 1:

- Die Tätigkeit muss unmittelbar dem satzungsmäßigen Zweck dienen, nicht nur die Einnahmen.
- Bewertung anhand einer Gesamtwürdigung des objektiven Charakters der Betätigung.

Die Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks darf nicht gegenüber der Absicht zur Erzielung finanzieller Überschüsse in den Hintergrund treten. Aus Sicht des BFH reicht dafür aber eine Gewinnerzielung in drei aufeinander folgenden Jahren nicht aus. Die Einschränkung des § 66 Abs. 2 AO gilt hier nicht. 



Gewinne sind nicht per se schädlich, solange die Zweckerfüllung im Vordergrund steht!

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht


1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

BFH, Urteil vom 18. August 2022 V R 49/19 – Konkurrentenklage Wäscherei

Zu Nr. 3:

Der Wettbewerb mit nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art muss auf das zur Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks unvermeidbare Maß begrenzt sein.

Mitarbeiter: Ein unvermeidbarer Wettbewerb liegt auch dann noch vor, wenn nicht förderungsbedürfte Mitarbeiter in einer Weise oder in einem Umfang tätig werden, der zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbar ist, bspw. zur Ausbildung, Anleitung und Beaufsichtigung.

Im Übrigen: Interessenabwägung zwischen dem Interesse an einem steuerlich unbeeinflussten Wettbewerb und der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten. 



**Kein absolutes
Wettbewerbsverbot
Abwägungsgebot
(Interessenabwägung)**

- Die Finanzverwaltung prüft im Einzelfall: qualifizierte Mitarbeiter, Verhältnis zu Personen in der Maßnahme, Aufträge etc. Dazu müssen Unterlagen vorliegen.
- Für die Finanzverwaltung ist auch ein potentieller Wettbewerb von diesem Schutz umfasst, vgl. AEAO § 65, u. E. ist hierin jedoch eine Abwägung der Allgemeinwohlintressen notwendig!

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.2 Krankenhaus-ZB und Konkurrentenklagen

BFH, Urteil vom 18. August 2022 V R 49/19 – Konkurrentenklage Wäscherei

Konkretisierung durch den BFH: Es kommt darauf an,

1. ob Lohnaufträge nur ausgeführt werden, um Klienten mit sinnvoller Arbeit zu beschäftigen und dadurch den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck --die (Wieder-)Eingliederung von schwer vermittelbaren Arbeitslosen in den normalen Arbeitsprozess-- verwirklichen zu können.
2. ob erst die Lohnaufträge es ermöglichen, Klienten mit Arbeiten zu beschäftigen, die für die Klienten und ihre künftigen Arbeitgeber klar erkennbar wirtschaftlich sinnvoll und damit praxisrelevant waren, was eine Grundvoraussetzung für eine Wiedereingliederung von Langzeitarbeitslosen in den normalen Arbeitsprozess ist.
3. ob der Wettbewerb mit anderen --steuerpflichtigen-- Betrieben, die vergleichbare Lohnaufträge ausführen oder ausführen wollen, für die Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbar ist, da Aufträge übernommen werden müssen, um den Klienten eine sinnvolle Arbeitstherapie anzubieten, da diese ohne die Lohnaufträge nicht in einen normalen Arbeitsprozess eingegliedert werden können.

Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
1.1	Aktuelles zur Umsetzung Reform GemR - Praxisfragen	6
1.2	Aktuelles zum Krankenhaus-Zweckbetrieb und Konkurrentenklage zu § 65 AO	23
1.3	Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit - Aktuelles zur Nachweisführung	36
1.4	Aktuelles zu Spenden	46
1.5	Vereinsrecht - Aktuelles zum Steuerrecht	51
1.6	12. Buchna-Neuaufgabe	57
1.7	Wachstumschancengesetz und gemeinnützige Personengesellschaften	61
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.3 Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit

§ 53 AO Mildtätige Zwecke

§ 53 AO (Mildtätige Zwecke)

Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen,...

Empfängerkreis

§ 53 Nr. 1 AO

Persönliche Hilfsbedürftigkeit

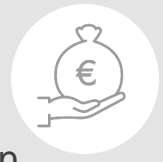
- **Körperliche** Hilfsbedürftigkeit: Einengung der Bewegungsmöglichkeit oder des Leistungsvermögens infolge von Erkrankungen, Schädigungen o.a., kann **ohne** Nachprüfung bei Personen angenommen werden, die das **75. Lebensjahr** vollendet haben.
- **Geistige** Hilfsbedürftigkeit: Schwäche ihrer geistigen Kräfte.
- **Seelische** Hilfsbedürftigkeit: Störungen infolge Krankheiten und Verletzungen des Hirns, Neurosen, Suchtkrankheiten.



§ 53 Nr. 2 AO

Wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit

- abgestellt auf Einkommensgrenzen nach § 28 SGB XII.
- festgesetzt durch die jeweils zuständige Landesbehörde und regelmäßig angepasst.



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.3 Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit

§ 53 AO Mildtätige Zwecke

Nachweis der persönlichen oder wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit:

Persönliche Hilfsbedürftigkeit:

- Bescheinigung eines Arztes
- Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung
- Behindertenausweis



Wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit:

- Einkommensteuerbescheid
- Rentenbescheid
- Sozialhilfebescheid



Der Steuerpflichtige hat die nötigen Nachweise vorzuhalten. Die Finanzverwaltung führt u.a. in Ziffer 9 des AEAO zu § 53 aus: „Dagegen reicht die pauschale Behauptung, dass die Leistungen sowieso nur von Hilfebedürftigen in Anspruch genommen werden, nicht aus.“



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.3 Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit

Mildtätigkeit – BFH, Urteil vom 01. Februar 2022 – Entscheidung des BFH

Eine Kinderbetreuungseinrichtung ist nicht gemeinnützig tätig, wenn sie sich bei der Platzvergabe vorrangig an den Belegungspräferenzen ihrer Vertragspartner orientiert.



- BFH lehnte zudem eine Befreiung von der Körperschaftsteuer wegen Verfolgung mildtätiger Zwecke (§ 53 AO) ab, weil Klägerin **nach ihrer Satzung nur gemeinnützige, nicht aber auch mildtätige Zwecke verfolgte**.
- Aufgrund der eindeutig auf § 52 AO beschränkten Eigenbeschreibung der Zwecke, war es dem BFH **nicht möglich**, die Satzung dahingehend auszulegen, dass die Klägerin auch die Verfolgung mildtätiger Zwecke i.S.v. § 53 AO anstrebt.
- Eine Prüfung, ob aus Gründen der notwendigen Fürsorge bei **Kindern** im Kita-Alter **Hilfebedürftigkeit** besteht, wurde vom BFH daher nicht vorgenommen.

Hinweis

Gemeinnützige und mildtätige Satzungszwecke lassen sich häufig **nicht** eindeutig **voneinander trennen**. Altenhilfe, Behindertenhilfe und Flüchtlingshilfe stellen beispielsweise gemeinnützige Zwecke nach § 52 AO dar, können aber auch als mildtätige Zwecke i.S.v. § 53 AO verfolgt werden.

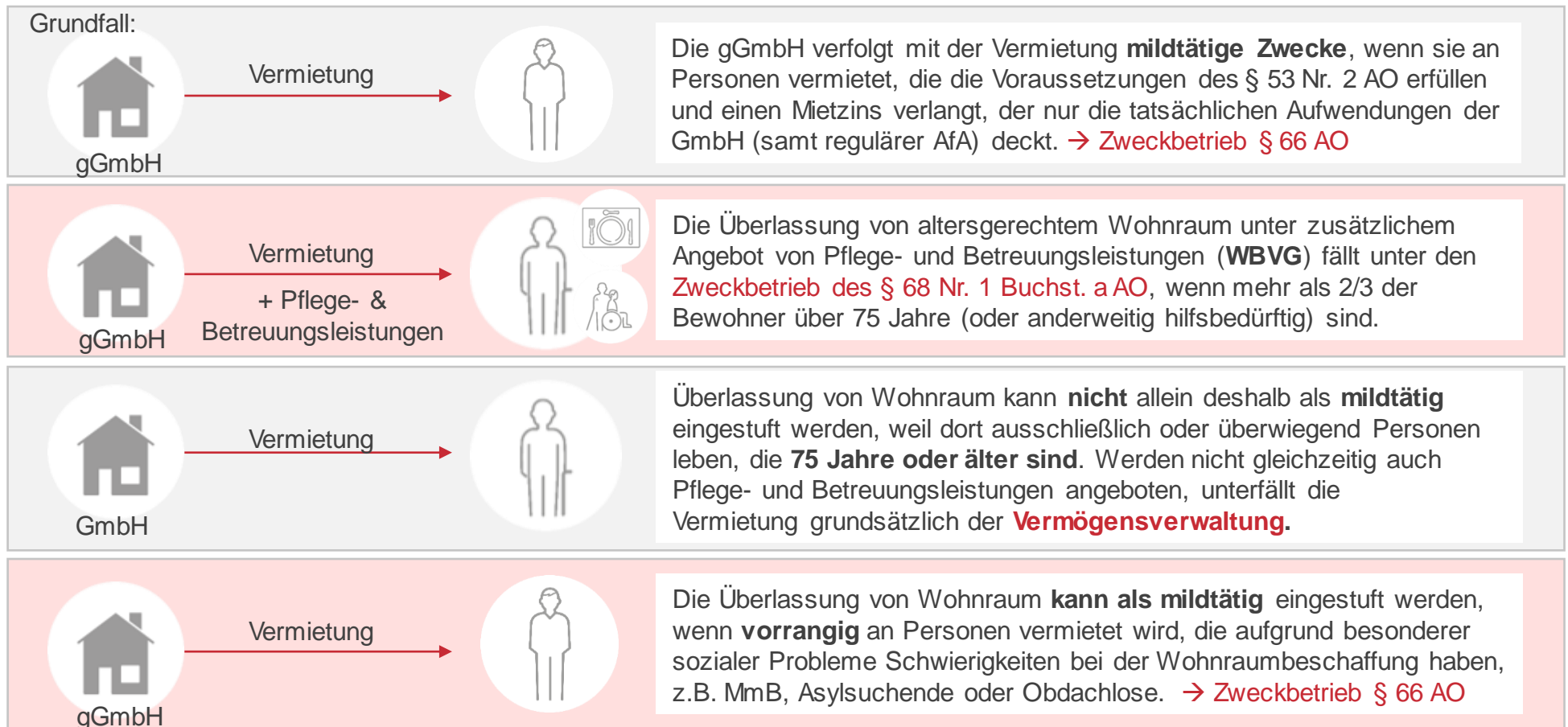
- Achtung: nur bei „Mildtätigkeit“ dürfen **Einzelpersonen** unmittelbar unterstützt werden.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.3 Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit

§ 53 AO Mildtätige Zwecke

Betreutes Wohnen:



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.3 Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit

§ 53 AO Mildtätige Zwecke - Zulässige Arten der Hilfeleistungen beachten!

Bei Vorliegen persönlicher Hilfsbedürftigkeit ist eine **zusätzliche wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit** grundsätzlich **nicht nötig**.



Aber: „Die Maßnahme, die der Not leidenden Person Hilfe gewähren soll, muss bei dem **Zustand der unterstützten Person hilfreich sein**.“ – Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 126.



Bei **persönlicher Hilfsbedürftigkeit** sind (**Sach-**) **Leistungen** von den steuerbegünstigten Unternehmen „im eigenen Namen und Rechnung“ zu erbringen / beauftragen bzw. an die hilfsbedürftigen Personen zu erbringen.

Als „**Sachleistungen**“ ist **nicht** die **Abgabe** oder Finanzierung von Wirtschaftsgütern, wie **Rollstühlen** o.ä. zu verstehen. Die Abgabe derartiger Gegenstände **steht** regelmäßig einer **finanziellen Zuwendung gleich** und wäre nur bei **gleichzeitig gegebener wirtschaftlicher Hilfsbedürftigkeit** gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenklich.

Bei **rein finanziellen Zuwendungen**, wie beispielsweise Zuschüssen zu Medikamenten oder Hilfsmitteln, muss eine **wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit** nach § 53 Nr. 2 AO vorliegen. Anderenfalls kann bei Geldzahlungen eine **Mittelverwendung** begründet werden.








Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.3 Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit





Beispiele zulässiger Hilfen bei persönlicher bzw. wirtschaftlicher Hilfebedürftigkeit

Zulässige Hilfen bei...

...persönlicher Hilfebedürftigkeit

- Essen auf Rädern
 - Gestellung von Pflegekräften bei (vorübergehender) Krankheit 
 - Fahrdienst für Kranke und Behinderte
 - Begleitung hilfsbedürftiger Personen bei Einkäufen oder Behördengängen 
 - Telefonseelsorge
 - Andere Formen der seelsorgerischen Betreuung 
 - Opferschutz (z.B. Weißer Ring) 
 - Führerschein bei besonderer Fahrschule aufgrund persönlicher Einschränkungen ermöglichen
- wichtig: bloße Finanzierung des Führerscheins in Geldzuwendung nicht möglich, **Fahrstunden** müssen zugewendet werden, kein Geld, ggf. über Hilfsperson (Fahrlehrer). 

...wirtschaftlicher Hilfebedürftigkeit

- Zuschüsse für Medikamente 
- Zuschüsse für Hilfsmittel, z.B.
 - Anschaffung eines Rollstuhls 
 - Anschaffung einer behindertengerechten Wohnungsausstattung
- Schadensersatzleistungen, z.B. bei Missbrauchsfällen 
- andere finanzielle Hilfen, z.B. für Opfer von Naturkatastrophen 

Vermietung: durch persönliche Einschränkungen kann keine passende Wohnung gefunden werden (persönliche Hilfebedürftigkeit) oder finanziert werden (wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit).

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

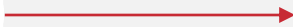
1.3 Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit

§ 53 AO Mildtätige Zwecke – Wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit

Der Schwellenwert ist vergleichsweise hoch, sodass wohl die meisten **Rentenbezüge darunter** liegen dürften (→ Nachweis nötig!)



Mildtätige Stiftung



Familie

Möchte eine mildtätige Stiftung eine Familie finanziell unterstützen, muss die Familie wirtschaftlich hilfsbedürftig nach § 53 Nr. 2 AO sein. Das Einkommen der Familie einschließlich dieser Bezüge darf dann den Schwellenwert nach § 28 SGB XII nicht überschreiten.

- Nachweis der Hilfebedürftigkeit kann in **Ausnahmefällen** entfallen, z.B. gem. Erlass Finanzministerium NRW v. 23.07.2021 Verzicht auf Bedürftigkeitsprüfung nach Flutkatastrophe im Ahrtal bei Soforthilfen **bis zu 5.000 EUR pro Person**.
- Weitere Billigkeitsregeln im Entlass enthalten, wie
 - Ausnahmen vom Erfordernis des Zuwendungsnachweises
 - Ausnahmen vom Grundsatz der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit
 - Aber: es dürfen hinsichtlich der Flutkatastrophe **nur Personen** unterstützt werden, keine Unternehmen!



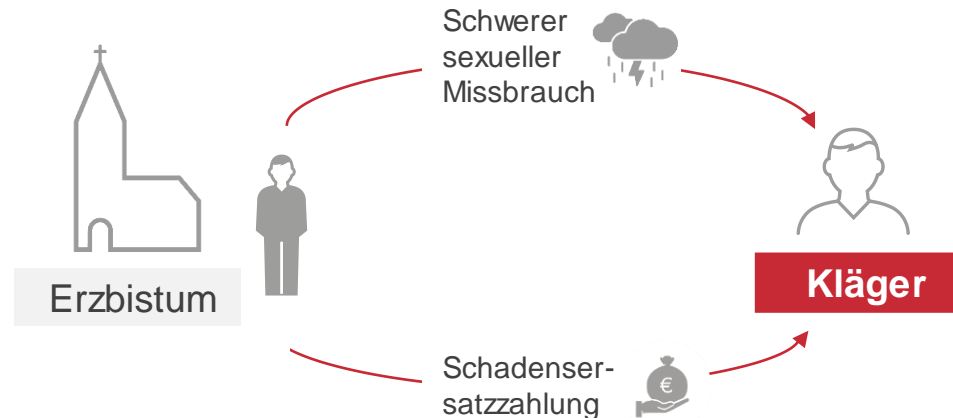
Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.3 Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit

Schadensersatz für Missbrauchsoffer – Gefährdung der Gemeinnützigkeit?

Hintergrund: Entscheidung LG Köln vom 13. Juni 2023

- wegweisende Gerichtsentscheidung: bislang nur „freiwillige“ Zahlungen z. B. auf der Grundlage von Vorschlägen der UKA für Missbrauchsbedingte.
- UKA hält 100.000 Euro für angemessen. Opfer fordert jedoch 725.000 Euro und zieht vor Gericht.
- Landgericht Köln sprach Urteil, nachdem sich Parteien nicht auf einen Vergleich einigen konnten.
- Verurteilung des katholische Erzbistum Köln zu **300.000 Euro** Schmerzensgeld für Missbrauchsbedingte.



Freiwillige „Anerkennungsleistungen“ durch freigemeinnützige Träger (Caritas oder Diakonie) an Opfer: Verstoß gegen Mittelverwendungsgebot?

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.3 Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit

Schadensersatz für Missbrauchsoffer – Gefährdung der Gemeinnützigkeit?

Zahlungen durch freigemeinnützige Träger (Caritas oder Diakonie) an Opfer:

- Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke oder Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot (Drittbegünstigung) und damit **Gefährdung der Gemeinnützigkeit?**
- Vorschläge für (angemessene) Entschädigungszahlungen, z. B. durch UKA* oder die Richtlinie der Evangelischen Kirche in Deutschland zum Schutz vor sexualisierter Gewalt, in Abhängigkeit der Schwere der Fälle bis zu 100.000 EUR.
- Aktuell kommen Entscheidungen der Zivilgerichte teilweise zu angemessenen Ersatzzahlungen, die die Empfehlungen der UKA im Hinblick auf angemessene Beträge deutlich übersteigen (Risiko?).
- Zulässigkeit der Zahlungen in Einzelfällen / einzelnen Bundesländern über verbindliche Auskünfte positiv beschieden.
- Förderung kirchlicher, mildtätiger und gemeinnütziger Zwecke im Sinne der Hilfe für Opfer von Straftaten i. S. d. § 52 Abs. 2 Nr. 10 AO erforderlich.

Hinweise:

- Zahlungen nach § 13 ErbStG grds. schenkungsteuerfrei.
- Bei Zahlung **Meldepflicht zur Schenkungssteuer** durch zahlendes Unternehmen an Finanzverwaltung. (§ 30 ErbStG – schenkungssteuerfrei)



*UKA – Unabhängige Kommission für Anerkennungsleistungen; <https://www.erkennung-kirche.de/>

Agenda

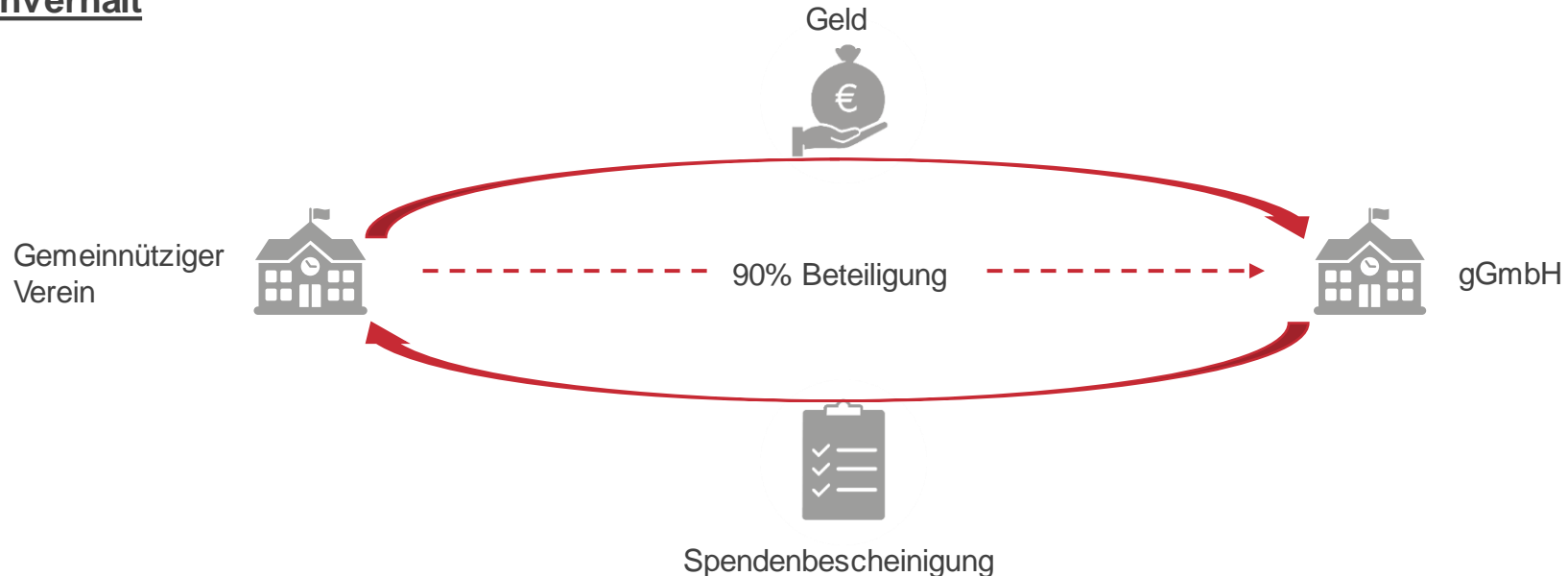
1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
1.1	Aktuelles zur Umsetzung Reform GemR - Praxisfragen	6
1.2	Aktuelles zum Krankenhaus-Zweckbetrieb und Konkurrentenklage zu § 65 AO	23
1.3	Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit - Aktuelles zur Nachweisführung	36
1.4	Aktuelles zu Spenden	46
1.5	Vereinsrecht - Aktuelles zum Steuerrecht	51
1.6	12. Buchna-Neuaufgabe	57
1.7	Wachstumschancengesetz und gemeinnützige Personengesellschaften	61
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.4 Spenden

BFH, Urteil vom 13.07.2022, I R 52/20 – Spenden an TG: Abgrenzung zur verdeckten Einlage

Sachverhalt



- Wird einer gemeinnützigen Tochtergesellschaft von der ebenfalls gemeinnützigen Mutter-Körperschaft etwas zugewendet, kann es sich um eine **Spende** (§ 9 I Nr. 2 KStG) **oder** eine **verdeckte Einlage** (§ 8 III 3 KStG) handeln.
- Bei einer **Außenprüfung** vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Zuwendungen an die gGmbH nicht als Spende, sondern als **durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen** sind.
 - somit als **nachträgliche Anschaffungskosten** auf die Beteiligung (**verdeckte Einlage**) zu behandeln und nicht abzugsfähig.
 - Prüfer sieht seine Annahme dadurch bestätigt, dass der **Verein in der betreffenden Zeit keine anderen Spenden getätigt** hatte und diese Zuwendungen wohl nicht an einen Dritten geleistet worden wären.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.4 Spenden

BFH, Urteil vom 13.07.2022, I R 52/20 – Spenden an TG: Abgrenzung zur verdeckten Einlage

Entscheidung



- Der **BFH** gibt der Vorinstanz dem Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz recht und sieht die Zuwendung **als Spende** und nicht als verdeckte Einlage an.
- Dabei ist die **Spende einer steuerbegünstigten Körperschaft** gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG **abziehbar**, wenn sie **aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an eine andere steuerbegünstigte (Tochter-) Körperschaft** geleistet wird.

- Der vorliegend durch das FG durchgeführte **Fremdvergleich** kommt zum Ergebnis, dass die Zuwendung in erster Linie **zur Förderung der gemeinnützigen Zwecke der Tochtergesellschaft** erfolgt ist.
- Die **finanzielle Stärkung** derselben sei lediglich ein **positiver Nebeneffekt**.
- Dass die Gelder dem ideellen Bereich der Tochtergesellschaft zugeordnet wurden, sorgt dafür, dass diese dem Grundsatz der **zeitnahen Mittelverwendung** unterliegen.
- Dies spreche zusätzlich dafür, dass eine **Spende** vorliegt.



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.4 Spenden

BFH, Urteil vom 13.07.2022, I R 52/20 – Spenden an TG: Abgrenzung zur verdeckten Einlage

Abgrenzung einer Spende von einer verdeckten Einlage

- Entscheidend ist nach ständiger Rechtsprechung die **Motivation** des Leistenden.
- Eine **verdeckte Einlage** ist die **Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftlichen Gründen ohne Entgelt gegen Gesellschaftsrechte**.
- Ob eine Zuwendung im Gesellschaftsverhältnis verwurzelt ist, ist durch einen sog. **Fremdvergleich** zu beurteilen.
- Dies bedeutet, dass **als Vergleich ein fiktiver Dritter herangezogen** wird, der **selber nicht Gesellschafter** ist.
- Wenn dieser der Vermögensgesellschaft den **Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte**, dann liegt eine **verdeckte Einlage** vor.



Konsequenzen für die Praxis

- Die **Anerkennung von Spenden** aus **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben** gemeinnütziger Organisationen an deren steuerbegünstigte Tochtergesellschaften **führt nicht** zu einer **unzulässigen Umgehung** gemeinnützigkeits- oder spendenrechtlicher Grundsätze.
 - **Ausgeschlossen** ist allerdings, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft eine Spende **an den eigenen ideellen Bereich** dieser Körperschaft leistet.
- Ursächlich hierfür ist, dass es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht um ein eigenständiges Steuersubjekt handelt.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.4 Spenden

BFH Urt. v. 18.08.2022 – Steuerbegünstigter Empfang von Spenden im EU-Ausland

Kriterien zur Klassifikation von EU-Körperschaften als „gemeinnützig“ gem. §§ 52-68 AO

Satzung



- Satzungsvorschrift muss nach den Maßstäben des inländischen Rechts gültig sein.
- Satzungsverweise auf Dachorganisationen schwierig (diese muss in diesem Fall ebenfalls als gemeinnützig klassifiziert werden!)
- Bestehen eines Inlandsbezugs gem. § 51 Abs. 2 AO geboten.
- Verweise auf von inländischen Regelungen abweichende ausländische Regelungen sind unzulässig.

Zwecke



- Gemeinnützige Zwecke müssen hinreichend genau konkretisiert werden.
- Prinzip der „Ausschließlichkeit“ i.S.v. § 51 Abs. 1 S.1 zu beachten.
- Die ausländisch definierten Zwecke müssen den inländischen Anforderungen entsprechen.

Sonstige Anforderungen



- Vermögensbindung muss den Anforderungen i.S.v. § 61 AO genügen.
- Dritte dürfen nicht begünstigt werden können.

Der nationale Gesetzgeber ist unionsrechtlich **nicht** verpflichtet, einen Gemeinnützigkeitsstatus nach ausländischem Recht anzuerkennen.



Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
1.1	Aktuelles zur Umsetzung Reform GemR - Praxisfragen	6
1.2	Aktuelles zum Krankenhaus-Zweckbetrieb und Konkurrentenklage zu § 65 AO	23
1.3	Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit - Aktuelles zur Nachweisführung	36
1.4	Aktuelles zu Spenden	46
1.5	Vereinsrecht - Aktuelles zum Steuerrecht	51
1.6	12. Buchna-Neuaufgabe	57
1.7	Wachstumschancengesetz und gemeinnützige Personengesellschaften	61
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.5 Vereinsrecht und Satzungsfragen

Vereinsrecht – Übersicht Gründungsprozess



Gründung

- Innerhalb eines Monats beim zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

Vereinsregister

- Mindestens 7 Mitglieder müssen vorhanden sein.
- Eintragung ins Vereinsregister = Rechtsfähigkeit des Vereins.
- Eintrag ist i.d.R. kostenfrei.
- Für Gemeinnützigkeit Eintragung irrelevant.

Satzung

- Gemeinnütziger Verein: Mustersatzung nach Anlage 1 (zu § 60 AO) ist aufzusetzen.
- Förderverein: in Satzung ist anzugeben, dass Zweck ausschließlich durch Mittelzuwendungen/-weitergabe verwirklicht werden soll und welcher Zweck gefördert wird.
- Erhalt Feststellungsbescheid nach § 60a AO → berechtigt zum Empfang steuerlich abzugsfähiger Spenden.
- Aufzeichnungspflichten: Einnahmen und Ausgaben getrennt nach 4 Tätigkeitsbereichen (iB, ZB, VV, wiGB),
➔ zugehörige Belege 10 Jahre aufbewahren!

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.5 Vereinsrecht und Satzungsfragen

Steuerrechtliche Richtlinien für Vereine: Überblick über Vereinsrecht

Steuererklärung

UStE:

- Sofern umsatzsteuerpflichtige Leistungen getätigt. ggfs. Abgabe von UStVA und UStE.
- Bei USt-Pflicht: VSt-Abzug.
- Bei Einnahmen <22.000 € p.a. keine USt-Pflicht (Kleinunternehmerregelung)

KStE:

- Einnahmen in vier Sphären aufteilen (nur swGB steuerpfl.).
- 45.000 € Freigrenze im wiGB.
- Steuererklärung nach Aufforderung von Finanzamt einreichen (i.d.R. 3-Jahres-Turnus); Erhalt des Freistellungsbescheids/ Anlage Körperschaftsteuerbescheid.

Spenden



- Freistellungsbescheid = Nachweis der Gemeinnützigkeit & Kapitalertragssteuerbefreiung.
- Spendenbescheinigungen: Nach gesetzlichen Vorgaben (amtl. Vordruck) ausstellbar.

Wirtschaftliche Betätigung



- Verein darf ausschließlich gemeinnützig tätig sein.
- Ausnahme: Wirtschaftliche Betätigung in Ordnung, wenn sie nicht in erster Linie verfolgt wird.
- Überschüsse grundsätzlich für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden.

Verein als Arbeitgeber

- Lohnsteuerliche Pflichten (elektron. LSt-Bescheinigung, LSt-Anmeldungen).
- Ggfs. Pauschalisierung der LSt möglich (bei kurzfristig/geringfügig Beschäftigten).
- Möglichkeit der steuerfreien Tätigkeit (Übungsleiter- und Ehrenamtspauschale).

Auflösung

- Vermögensbindung beachten.
- Mittel gehen an in Satzung festgelegte steuerbegünstigte Körperschaft/ KdöR.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.5 Vereinsrecht und Satzungsfragen

Mitgliedervergünstigungen – vereinsrechtliche Einordnung

Sachverhalt

- Vergünstigungen für bestehende Mitglieder (verbilligt oder unentgeltlich)
- Generierung zusätzlicher Einnahmequellen (Sponsoring, Vermarktung von Rechten)



Mitgliedervergünstigungen
im Einklang mit
Selbstlosigkeit?



Vereinsrechtliche Einordnung

- Entscheidung über konkrete Ausgestaltung von Vergünstigungen trifft die Geschäftsleitung.
- Limitiert durch
 - a) Gleichbehandlungsgebot
 - b) Satzungsvorgaben
 - c) Gebot der Selbstlosigkeit (bei Gemeinnützigkeit).



Beweggründe für die Einführung der Vergünstigungen schriftlich dokumentieren!

gemRliche Beurteilung

- Gebot der Selbstlosigkeit: Mitglieder dürfen keine Zuwendungen aus Vereinsmitteln erhalten.
- Unschädlich, wenn
 - a) Vergünstigungen im gemeinnützigen Bereich liegen.
 - b) Mitglied als Teil der geförderten **Allgemeinheit** begünstigt wird.
 - c) Annehmlichkeiten zu **besonderen Anlässen** bis zu 60€ p.a. vergeben werden.
 - d) unterschiedlich hohe Entgelte von (Nicht-) und Mitgliedern erhoben werden, sofern Eintritt in Verein jedermann offensteht.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.5 Vereinsrecht und Satzungsfragen

Mitgliedervergünstigungen – gemeinnützigkeitsrechtliche Grenzen



Sind Vergünstigungen ertragssteuerpflichtig?

- Kein Verstoß gegen Selbstlosigkeit, wenn gesamte Ermäßigungsbeträge im Kalenderjahr nicht die summierten Mitgliedsbeiträge übersteigen.
- **Gesamtbetrachtung** für sämtliche Vereinsmitglieder.

Stellen Vergünstigungen ein Leistungsentgelt dar?

Wenn ja:

- Mitgliedsbeiträge in wiGB umqualifizieren (steuerpflichtig); Achtung: Keine verdeckte Gewinnausschüttung an Mitglieder erlaubt!
- Umqualifizierung gem. KSt-Richtlinien, sofern Verein nur dadurch bei mittelfristiger Betrachtung Kostendeckung im steuerpflichtigen Bereich erreicht.

Stellt Verzicht eines marktüblichen Entgelts versteckte Gewinnausschüttung dar?

Prinzip der „**verhinderten Vermögensmehrung**“.

- *Risiko*: Falls vGA festgestellt, wird steuerliches Ergebnis des Vereins um vGA erhöht.
- *Lösung*: Prüfung, ob „verhinderte Vermögensmehrung“ durch Mitgliedschaftsverhältnis oder andere Gründe veranlasst (sog. „**Fremdvergleich**“)
- Vergünstigungen für Mitglieder erlaubt, wenn vereinspolitisch vernünftig begründet (bis zu 20% Preisnachlass ggü. Marktpreis lt. BFH in Ordnung).

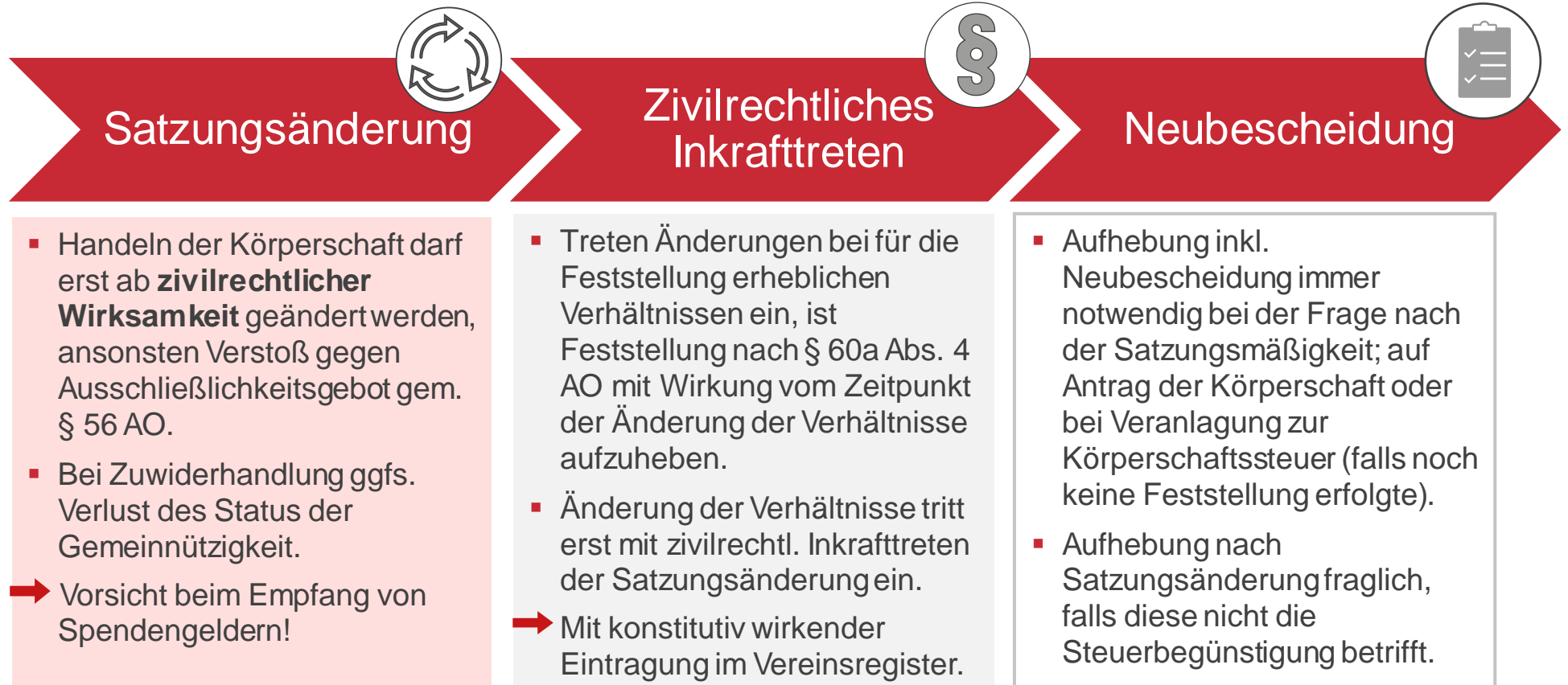


Sorgfältige Dokumentation von Vergleichspreisen in der Praxis entscheidend.

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.5 Vereinsrecht und Satzungsfragen

BFH, Urt. v. 23.07.2020 – Feststellung satzungsmäßiger Voraussetzungen bei Satzungsänderung



- **Praxistipp:** Vor jeder gemeinnützigkeitsrechtlichen Satzungsänderung Vorabsprache mit dem Finanzamt.

Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
1.1	Aktuelles zur Umsetzung Reform GemR - Praxisfragen	6
1.2	Aktuelles zum Krankenhaus-Zweckbetrieb und Konkurrentenklage zu § 65 AO	23
1.3	Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit - Aktuelles zur Nachweisführung	36
1.4	Aktuelles zu Spenden	46
1.5	Vereinsrecht - Aktuelles zum Steuerrecht	51
1.6	12. Buchna-Neuaufgabe	57
1.7	Wachstumschancengesetz und gemeinnützige Personengesellschaften	61
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.6 Buchna-Neuaufgabe und Umsetzung Reform GemR

Überblick über die Autoren



Johannes Buchna †

Ehem.
Regierungsdirektor



Carina Leichinger

Dipl.-Fw., MBA/MPM
ORR, OFD NRW



Andreas Seeger

Steuerberater
Curacon GmbH



Wilhelm Brox

Steuerberater
Curacon GmbH

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.6 Buchna-Neuaufgabe und Umsetzung Reform GemR

Allgemeine Änderungen

...zuvor

Rein numerische Gliederung.

Keine Verwendung von Randziffern.

Seit 2015 als E-Book verfügbar.

Rechtsstand bis 2015.

Neu in der 12. Auflage

Das Werk ist in die Abschnitten A-K gegliedert, die numerisch unterteilt sind.

Besseres Auffinden von Textabschnitten durch Einfügen von Randziffern.

Als E-Book (PDF) verfügbar und online unter Otto Schmidt Verlag, Modul Tipke/Kruse.

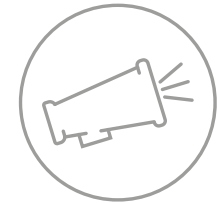
Rechtsstand bis 6.2022.



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.6 Buchna-Neuaufgabe und Umsetzung Reform GemR

Neu aufgenommene Inhalte



Neu in der 12. Auflage

- Kommentierung zur Grundsteuer ausgeweitet
- Investmentsteuergesetz erstmals mit aufgenommen
- Kommentierung zu den Neuregelungen Reform GemR (Kooperationsregelungen, planmäßiges Zusammenwirken, Holding, Mittelweitergabe als ZweckB, Verrechnungspreise und Selbstkosten) §§ 57 Abs. 3, 4 und 58 Nr. 1 AO zu ganz wesentlichen Teilen auch im **Abschnitt „F“ (= 4. Andere Steuergesetze – Körperschaftsteuer)**.
- Kommentierung zum Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege erweitert („Gewinnverbot“ nach § 66 AO)
- Erweiterte Kommentierung zu Inklusionsunternehmen (Quoten bei Inklusionsunternehmen)
- Umsatzsteuer: Reformregelungen 01.01.2020 zu § 4 UStG komplett eingearbeitet (Vergleich alter (kursiv) /neuer Rechtsstand zu den §§ 4 Nr. 18, 23, 25 UStG) und Gliederung an den UStAE angepasst
- Stichwortsuche zur Umsatzsteuer? – Suche unter Stichwort „Umsatzsteuer“: Unterstichworte A-Z
- Rechtsstand insgesamt überarbeitet

Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
1.1	Aktuelles zur Umsetzung Reform GemR - Praxisfragen	6
1.2	Aktuelles zum Krankenhaus-Zweckbetrieb und Konkurrentenklage zu § 65 AO	23
1.3	Krisen, Mildtätigkeit und Hilfsbedürftigkeit - Aktuelles zur Nachweisführung	36
1.4	Aktuelles zu Spenden	46
1.5	Vereinsrecht - Aktuelles zum Steuerrecht	51
1.6	12. Buchna-Neuaufgabe	57
1.7	Wachstumschancengesetz und gemeinnützige Personengesellschaften	61
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.7 Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz

Gesetzesentwurf v. 29.08.2023 – Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes

Aus der Gesetzesbegründung zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a...

Satz 3 UStG:

- Regelung stellt klar, dass § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG **nur** auf Leistungen von Zweckbetrieben nach §§ 66 bis 68 AO anzuwenden ist.
- Bei Leistungen von Zweckbetrieben nach § 65 AO ist eine Prüfung der **Wettbewerbsrelevanz!**
- Denn bei Zweckbetrieben i. S. d. § 65 AO sind die Voraussetzungen bereits durch Definition des ZB in § 65 AO hinreichend erfüllt.

Reform des erm. Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstb. a) UStG
→ s. Teil IV zur Umsatzsteuer

Satz 4 UStG:

Es ist klar, dass nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG begünstigte Leistungen **auch dann** anfallen, wenn die von dem jeweiligen gemeinnützigen Zweck erfassten Personen **entweder Empfänger** der Leistung sind **oder**, wie z. B. bei Inklusionsbetrieben, bei der **Leistungserbringung** mitwirken.

→ Künftig pauschal 7% USt auf ZB-Leistungen nach § 65 AO.

→ Dafür Prüfung des Wettbewerbskriteriums bei ZB nach §§ 66 bis 68 AO gefordert, oder...

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.7 Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz

Gesetzesentwurf v. 29.08.2023 – Verlustverrechnung wiGB

Änderungen beim Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG

- Verlustrücktrag soll von zwei auf **drei Jahre** verlängert werden.
- Bisher temporärer Höchstbetrag von **10 Mio. Euro** soll nun **dauerhaft** bestehen bleiben.
- Verlustrücktrag erlaubt einen Verlust mit Gewinnen aus Vorjahren zu verrechnen.
- Anwendbarkeit: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer.



Änderungen beim Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG

- Nun dürfen Verlustvorträge > 1 Mio. Euro zu **80 %** (statt vorher 60 %) mit Gewinnen verrechnet werden.
- Gilt für den Zeitraum zwischen 2024 und 2027.
- Verlustvortrag erlaubt einen Verlust mit Gewinnen in zukünftigen Jahren zu verrechnen.
- Anwendbarkeit: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer.



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.7 Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz

Gesetzesentwurf v. 29.08.2023 – Zuwendungsempfängerregister

Einführung eines Zuwendungsempfängerregisters

- Register für alle Körperschaften, die Zuwendungsbestätigungen für Spenden und Mitgliedsbeiträge ausstellen.
- Auch ausländische Körperschaften, die in EU/EWR ansässig sind, werden aufgenommen.
- Soll die **Digitalisierung** des Spendenverfahrens vorantreiben.
- Öffentlicher Zugang zum Register soll Bürgern einen Überblick über die gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Organisationen geben.



Gespeicherte Daten:

- Wirtschafts-Identifikationsnummer
- Name
- Anschrift
- Steuerbegünstigte Zwecke der Körperschaft
- Zuständige Finanzbehörde
- Datum der Erteilung des letzten Freistellungsbescheides, der Anlage zum KSt-Bescheid oder des § 60a-Bescheids
- Bankverbindung der Körperschaft

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.7 Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz

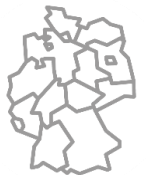
Gesetzesentwurf v. 29.08.2023 – weitere Neuerungen

Option zur Körperschaftsbesteuerung für alle Personengesellschaften

- Die Option zur Körperschaftsbesteuerung soll nun für **alle** Personengesellschaften gelten.
- Somit können alle gemeinnützigen Pers.gesellschaften (auch GbR) die Körperschaftsbesteuerung wählen.
- Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) könnten somit von der Gewerbesteuer befreit werden.

Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen

- Die Mitteilungspflicht wird von grenzüberschreitenden auch auf innerstaatliche Steuergestaltungen ausgeweitet.
- Klassifizierung einer Steuergestaltung
 - Wenn ein Dritter vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptzweck die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist.
 - Das Überschreiten von gewissen monetären Grenzen.



Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.7 Gemeinnützige Personengesellschaften

Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts



§ 1a KStG

„(1) Auf unwiderruflichen Antrag sind für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine **Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft** (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter **wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter** einer Kapitalgesellschaft zu behandeln; § 217 Absatz 1 des Umwandlungsgesetzes gilt sinngemäß. Der **Antrag** ist von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 der Abgabenordnung zuständigen Finanzamt spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll;“

...

(3) Aufgrund der **Option** gilt die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft.

...

(4) Eine Gesellschaft, die nach Absatz 1 zur Körperschaftsbesteuerung optiert hat, kann beantragen, dass sie nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden (**Rückoption**).“

Aktuelles aus dem Gemeinnützigkeitsrecht

1.7 Gemeinnützige Personengesellschaften

Überlegungen zur Gemeinnützigkeit

Änderungen i.R.d.
Wachstumschancengesetz
in Aussicht.

Umfasst nur Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) und Partnerschaftsgesellschaften; keine GbR



Bisher keine offiziellen Aussagen über Möglichkeit der Gemeinnützigkeit für optierende Personengesellschaft.

→ aber: § 51 Abs. 1 AO verweist auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des KStG ✓

Modernisierung
des
Personengesell-
schaftsrechts

Gemeinnützigkeit setzt die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke voraus (§ 51 AO)



Personenhandelsgesellschaft setzt voraus, dass „ihr Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet ist“ (§ 105 Abs. 1, § 161 HGB)

Nur miteinander vereinbar, wenn gemeinnützige Zwecke dadurch verfolgt werden, dass ein oder mehrere ZB unterhalten werden und im Gesamtbild den Schwerpunkt darstellen.

Hinweis: bei Ausübung der Option unbedingt die möglichen Auswirkungen auf die GrErwSt beachten!

Zeit für Ihre Fragen



**Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit**

Kontakt



Andreas Seeger

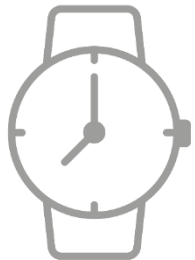
Partner
Steuerberatung

0172/231 27 11

0251/92208 120

andreas.seeger@curacon.de

Programm Fachtag Gemeinnützigkeitsrecht 2023



09:30 Uhr	Einführung & Teil I: Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verfügungen zum Gemeinnützigkeitsrecht <i>Referent: Andreas Seeger</i>
11:15 Uhr	Kaffeepause
11:30 Uhr	Teil II: Mitarbeitervergütung – Optimierung aus lohnsteuerrechtlicher Sicht <i>Referentin: Katharina Kordsmeyer</i>
12:30 Uhr	Gemeinsames Mittagessen
13:30 Uhr	Teil III: Fachkräftemangel – Personalpartnerschaften und andere Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus <i>Referent: Andreas Seeger</i>
14:30 Uhr	Kaffeepause
15:00 Uhr	Teil IV: Aktuelles aus der Umsatzsteuer <i>Referent: Thorsten Koschate</i>
16:30 Uhr	Tageszusammenfassung & Ausblick

FACHTAG

GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT 2023

Teil II: Mitarbeitervergütung – Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht

StBin Katharina Kordsmeyer

Düsseldorf | 8. November 2023

Teil II: Mitarbeitervergütung – Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht



Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
2.1	Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen	74
2.2	Überlassung von Wohnraum an Mitarbeitende	83
2.3	Mitarbeiter und Ehrenamt	89
2.4	Inflationsausgleichsprämien	93
2.5	Zuschläge im Minijob	101
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.1 Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen

BMF-Schreiben vom 3. März 2022, Überlassung eines betrieblichen PKWs an Arbeitnehmer

Allgemeines

Kraftfahrzeuge im Sinne des § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 5 EStG sind auch:

- Campingfahrzeuge
- Kombinationskraftwagen, z.B. Geländewagen
- Taxen
- Elektrokleinstfahrzeuge, z.B. E-Scooter
- Elektrofahräder, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeuge einzuordnen sind



Kraftfahrzeuge im Sinne des § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 5 EStG sind nicht:

- Elektrofahräder, die verkehrsrechtlich **nicht** als Kraftfahrzeuge, sondern als Fahrräder einzuordnen sind



Die **Überlassung eines Einsatzfahrzeugs** (Kommandowagen) an den **Leiter** der Freiwilligen Feuerwehr **während** seiner – ggf. auch „ständigen“ – **Bereitschaftszeiten** führt **nicht** zu **Arbeitslohn**.



Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.1 Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen

BMF-Schreiben vom 3. März 2022, Überlassung eines betrieblichen PKWs an Arbeitnehmer

Pauschale Nutzungswertmethode – Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

- Grundsätzlich ist die Ermittlung des Zuschlags kalendermonatlich mit **0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer** der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorzunehmen (§ 8 Absatz 2 Satz 3 EStG).
- Wird dem Arbeitnehmer ein **betriebliches Kraftfahrzeug dauerhaft zur Nutzung** für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen, so findet die **0,03 %-Regelung auch Anwendung** für volle Kalendermonate, in denen das **Fahrzeug** tatsächlich **nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt** wird.
- Der pauschale Nutzungswert ist **auch** dann **anzusetzen**, wenn **aufgrund arbeitsvertraglicher Vereinbarung oder anderer Umstände Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte nicht arbeitstäglich anfallen** (z. B. aufgrund Teilzeitvereinbarung, Homeoffice, Dienstreisen, Kurzarbeit, Auslandsaufenthalt).
- Ein durch **Urlaub** oder **Krankheit** bedingter Nutzungsausfall ist im pauschalen Nutzungswert **ebenfalls berücksichtigt**.

Ein **geldwerter Vorteil** ist für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte **nicht zu erfassen**, wenn dem Arbeitnehmer ein **betriebliches Kraftfahrzeug ausschließlich an den Tagen** für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte **überlassen** wird, an denen es **erforderlich werden kann, dass er dienstliche Fahrten von der Wohnung aus antritt oder an der Wohnung beendet**, z. B. beim Bereitschaftsdienst in Versorgungsunternehmen.



Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.1 Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen

BMF-Schreiben vom 3. März 2022, Überlassung eines betrieblichen PKWs an Arbeitnehmer

Nutzungsentgelt

- **Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber** oder auf dessen Weisung **an einen Dritten** zur Erfüllung einer Verpflichtung des Arbeitgebers (abgekürzter Zahlungsweg) für die **außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs** ein Nutzungsentgelt, **mindert dies den Nutzungswert.**

Keine arbeitsvertraglichen Vereinbarungen

hinsichtlich des Zuzahlungszeitraums:

- nicht beanstandet, wenn (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs **nicht nur im Zahlungsjahr**, sondern **auch in den darauf folgenden Kalenderjahren auf den privaten Nutzungswert** für das jeweilige Kraftfahrzeug **bis auf 0 € angerechnet** werden.
- Bei (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers zu **Leasingsonderzahlungen** ist entsprechend zu verfahren.
- Es liegen **weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten** vor.
- Eine **Übertragung** verbleibender Zuzahlungen **auf ein anderes** überlassenes **betriebliches Kraftfahrzeug** ist **nicht zulässig**.

Bestehen **arbeitsvertragliche Vereinbarungen**

hinsichtlich des Zuzahlungszeitraums:

- **zeitraumbezogene (Einmal-) Zahlungen** des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, sind **gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen**.
- **Maßgeblich** ist der **vereinbarte Zuzahlungszeitraum**, nicht dagegen die tatsächliche Nutzungsdauer (z. B. im Falle der vorzeitigen Rückgabe, der Veräußerung, des Tauschs oder eines Totalschadens des betrieblichen Kraftfahrzeugs).
- Es liegen **weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten** vor.
- Eine **Übertragung** verbleibender Zuzahlungen **auf ein anderes** überlassenes **betriebliches Kraftfahrzeug** ist **nicht zulässig**.

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.1 Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen

Energie – Weitergabe Strom an Dritte: Weitergabe von Strom an Mitarbeiter

Strom	Mitarbeiter	
<p data-bbox="439 596 1094 639">Unentgeltliche Überlassung des Stroms</p> <p data-bbox="377 719 741 762">→ <u>keine</u> Ertragsteuer.</p>	<p data-bbox="1280 596 1893 639">Entgeltliche Überlassung des Stroms</p> <ul data-bbox="1189 719 1910 925" style="list-style-type: none"><li data-bbox="1189 719 1839 799">• Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb<li data-bbox="1189 825 1910 868">• Einnahmen – Aufwendungen = Gewinn <p data-bbox="1189 885 1653 928">→ KSt.- und GewSt.-pflicht.</p>	

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.1 Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen

Energie – Weitergabe Strom an Dritte: Arbeitslohn – Allgemeine Ausführungen und Grundlagen

Arbeitslohn (§ 2 LStDV, § 8 EStG):

- Alle laufenden/ einmaligen Einnahmen,
- die dem Arbeitnehmer aus dem gegenwärtigen/früheren Dienstverhältnis
- zufließen.

Barlohn, § 8 Abs. 1 EStG:

- In Geld bestehende Einnahmen
- Zweckgebundene Geldleistungen
- Kostenerstattungen
- Geldsurrogate

Sachzuwendungen, § 8 Abs. 2 und 3 EStG:

Geldwert = nicht in Geld bestehende Einnahmen
Gutscheine ausschließlich zum Warenbezug

Lohnsteuerpflicht

Ausnahmen:

- Steuerfreiheit nach § 3 EStG
- Aufmerksamkeiten

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.1 Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen

Energie – Weitergabe Strom an Dritte: Lohnsteuer

Nach BMF-Schreiben vom 29.09.2020 gilt nun:

§ 3 Nr. 46 EStG

Steuerfrei sind

„zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das **elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs** i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 an einer **ortsfesten** betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) und für die **zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung**“



Aufladung durch Mitarbeiter ist als geldwerter Vorteil **von der Einkommensteuer befreit**, wenn

- Begünstigte Fahrzeugklasse i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG,
- Aufladung auf dem Betriebsgelände oder zeitweise unentgeltliche / verbilligte Überlassung der Ladestation und
- Vorteile werden zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt (§ 8 Abs. 4 EStG)

Bei unentgeltlicher / verbilligter **Übereignung** einer Ladevorrichtung an Mitarbeiter: Steuerpflichtiger Arbeitslohn; aber Pauschalisierung der Lohnsteuer (25%) und Sozialversicherungsfreiheit möglich, wenn zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt.

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.1 Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen

Energie – Weitergabe Strom an Dritte: Lohnsteuer

BMF-Schreiben vom 29.09.2020 zum § 3 Nr. 46 EStG

Rz. 35

Der Arbeitgeber ist **nicht verpflichtet**, die steuerfreien Vorteile i.S.d. § 3 Nr. 46 EStG im Lohnkonto des Arbeitnehmers **aufzuzeichnen**, [...]. Dies gilt aus Vereinfachungsgründen auch für Vorteile i.S.d. § 3 Nr. 46 EStG, die vor dem 30.6.2020 gewährt wurden.

Rz. 36

Erhebt der Arbeitgeber die Lohnsteuer pauschal nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG, sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für den Erwerb der Ladevorrichtung, die Zuschüsse des Arbeitgebers und die bezuschussten Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und die Nutzung der Ladevorrichtung i.S.d. Rz. 20 nachzuweisen. Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.



Diesbezüglich keine Aufzeichnungspflicht
(sofern keine Pauschalisierung der Lohnsteuer)

...die gesamte Ladeinfrastruktur einschließlich Zubehör sowie die in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen. Dazu gehören z. B. der Aufbau, die Installation und die Inbetriebnahme der Ladevorrichtung, deren Wartung und Betrieb sowie die für die Inbetriebnahme notwendigen Vorarbeiten...

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.1 Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen

Exkurs: Buchhalterische Erfassung von Sachbezugswerten



- „Buchungen“ der Sachbezugswerte (Jobrad, Jobticket, Gutscheine, Fitness, Laden E-Autos, Dienstwagen,...) grdsl. **keine** ertrags- oder aufwandswirksamen Buchungen im eigentlichen Sinne.
- Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer ist Nettobetrag des Sachbezugs.
- Vorsteuerabzug (bei PKW): 80 % des Umsatzsteuerbetrags.

Empfehlung:

- Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer einbuchen und Bemessungsgrundlage „ohne Umsatzsteuer“ wieder ausbuchen.
- Somit wird Umsatzsteuer als Verbindlichkeit ausgewiesen und es entstehen keine ertragswirksamen Buchungen.



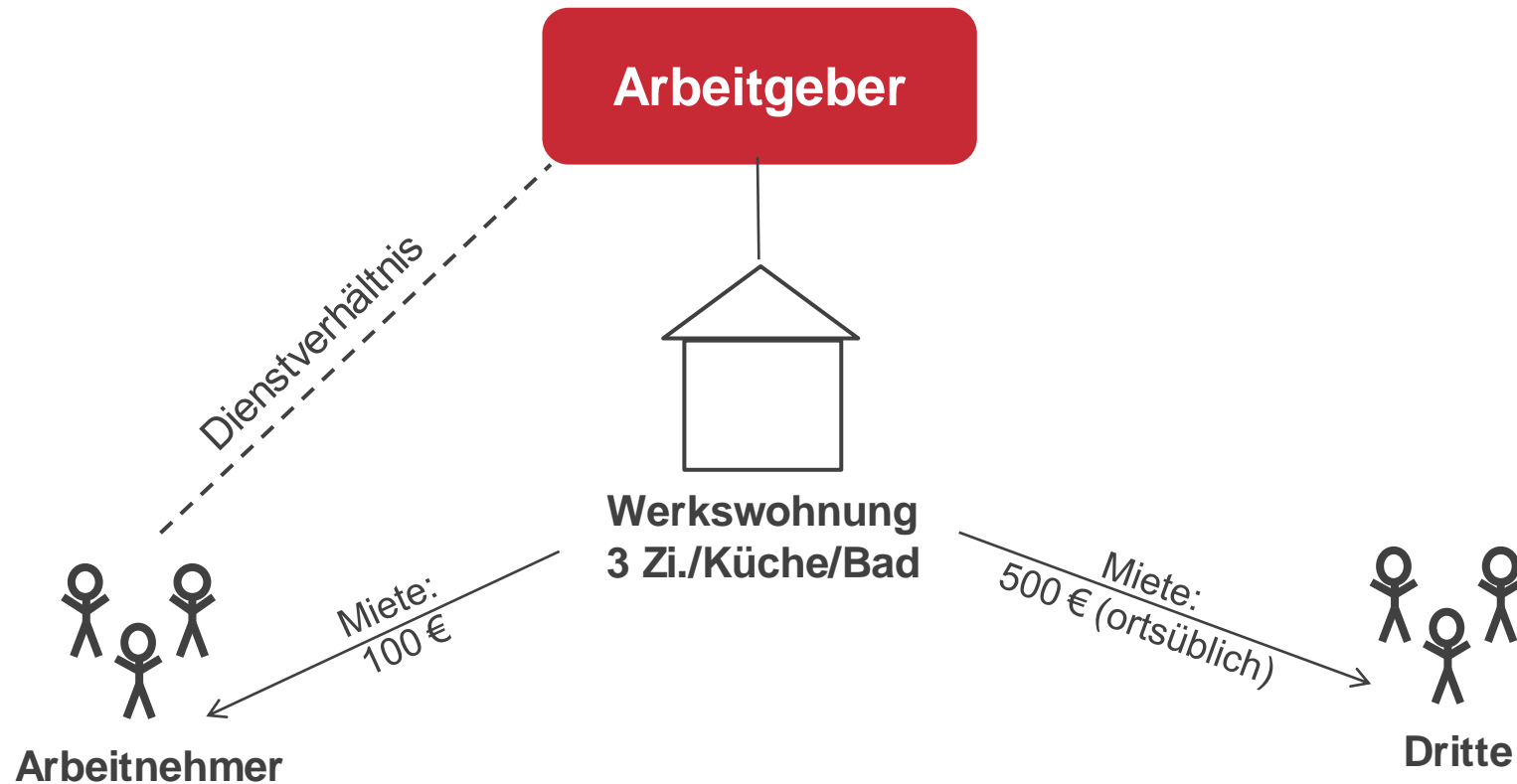
Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
2.1	Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen	74
2.2	Überlassung von Wohnraum an Mitarbeitende	83
2.3	Mitarbeiter und Ehrenamt	89
2.4	Inflationsausgleichsprämien	93
2.5	Zuschläge im Minijob	101
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.2 Überlassung von Wohnraum an Mitarbeitende

Incentives für Arbeitnehmer: Dienstwohnung



Geldwerter Vorteil für den Arbeitnehmer: 400 €
→ in voller Höhe dem laufenden Barlohn hinzuzurechnen

GemR: beachte § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO
→ Drittbegünstigungsverbot

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.2 Überlassung von Wohnraum an Mitarbeitende

Unterschied: Wohnung vs. Unterkunft

Wohnung	Unterkunft
<p>R 8.1 Abs. 6 S. 3 LStR</p> <ul style="list-style-type: none">• Eine geschlossene Einheit von Räumen, in denen ein selbstständiger Haushalt geführt werden kann• Wasserver- und -entsorgung• Küche oder vergleichbare Kochgelegenheit,• sowie Toilette	<p>R 8.1 Abs. 5 LStR</p> <ul style="list-style-type: none">• Keine Wohnung• Wenn der Arbeitnehmer Räumlichkeiten mitbenutzt• Gemeinschaftsküche, Gemeinschaftsdusche, Gemeinschaftstoilette

Dienstwohnungen für Geistliche: vgl. Verordnung über Pfarrdienstwohnungen, (Pfarrdienstwohnungsverordnung – PfDWV), Verkündungsblatt Kirche vom 26. Oktober 2018 (KABI S. 367), zuletzt geändert 27.9.2021 (KABI S. 347)

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.2 Überlassung von Wohnraum an Mitarbeitende

Steuerliche Behandlung: Wohnung vs. Unterkunft

Wohnung	Unterkunft
<ul style="list-style-type: none">• BMG = ortsüblicher Mietpreis• Vereinfachung, wenn die ortsübliche Miete nur schwer ermittelbar ist• Anwendung der 50 € - Freigrenze möglich	<ul style="list-style-type: none">• BMG = amtlicher Sachbezugswert• 2023: 265 €

- Kein Wahlrecht zwischen ortsüblicher Miete und amtlichem Sachbezugswert
 - Sofern Unterkunft zu ortsüblicher Miete angemietet wurde, ist dennoch der Sachbezugswert anzusetzen.

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.2 Überlassung von Wohnraum an Mitarbeitende

Einzelne relevante Änderungen der Lohnsteuerrichtlinien: Unterkunft und Wohnung – R 8.1 Abs. 6

Unterkunft und Wohnung

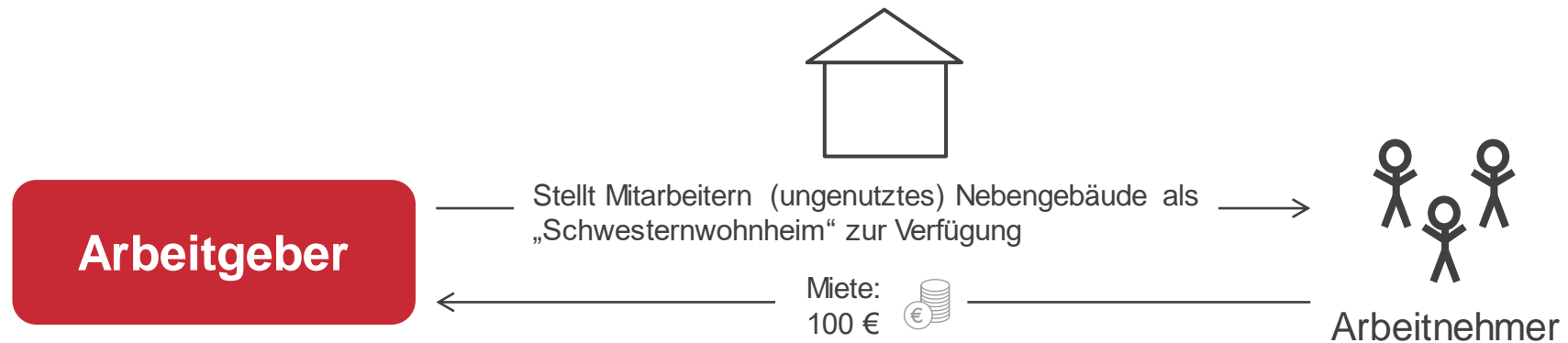
Änderungen

- In Abs. 6 Satz 6 der Richtlinie wird eine Erläuterung der Vergleichsmiete bei Anwendung eines Mietspiegels aufgenommen.
 - ▶ Vergleichsmiete ist der niedrigste Mietwert der Mietpreisspanne des Mietspiegels für vergleichbare Wohnungen; zzgl. der nach BtrKV umlagefähigen Kosten.
- Außerdem wird ein neuer Abs. 6 a) eingefügt, der den Bewertungsabschlag bei Wohnraumüberlassung nach § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG erläutert
 - ▶ Abschlag von 1/3 des ortsüblichen Mietwertes, wenn dieser nicht mehr als 25 € pro Quadratmeter beträgt.
 - ▶ Der Restbetrag ist Grundlage für die Bewertung des Mietvorteils.
 - ▶ Wahlrecht, § 8 Abs. 3 EStG anzuwenden.

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.2 Überlassung von Wohnraum an Mitarbeitende

Praxisbeispiel: ungenutztes Gebäude zu Wohnheim umfunktionieren



Verschiedene gemeinnützigkeitsrechtliche Folgen denkbar:

- Nach Umwidmung zum Wohnheim ist Gebäude der VV zuzuordnen (zuvor ggf. im ZB genutzt).
→ Durch Absichtsänderung der Nutzung ist ggf. Berichtigung i.S.e. Sphärenwechsel vorzunehmen.
→ Ggf. Auswirkungen auf die „gemeinnützigkeitsrechtlich richtige“ Finanzierung.
- Sofern Wohnheim ausschließlich Auszubildende, Studierende und Praktikanten zur Verfügung steht, ggf. Vermietung an „hilfebedürftige Personen“ i.S.d. § 53 Nr. 2 AO.
→ Gebäude kann ggf. weiterhin dem ZB zugeordnet werden.
- Lohnsteuerlich: geldwerter Vorteil an MA durch (verbilligte) Wohnraumüberlassung.

Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
2.1	Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen	74
2.2	Überlassung von Wohnraum an Mitarbeitende	83
2.3	Mitarbeiter und Ehrenamt	89
2.4	Inflationsausgleichsprämien	93
2.5	Zuschläge im Minijob	101
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.3 Mitarbeiter und Ehrenamt

§ 3 Nr. 26 und 26a EStG – Gesetzestext



§ 3 EStG

Steuerfrei sind

26. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als **Übungsleiter**, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker Menschen oder Menschen mit Behinderungen im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, (...) oder einer **unter § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung** zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) **bis zur Höhe von insgesamt 3.000 Euro im Jahr**.

„Übungsleiterfreibetrag“

„Ehrenamtspauschale“

26a. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, (...) oder einer **unter § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung** zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) **bis zur Höhe von insgesamt 840 Euro im Jahr**.

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.3 Mitarbeiter und Ehrenamt

Ehrenamts- und Übungsleiterpauschale

Voraussetzungen für Steuerbefreiung:

- Nebenberuflichkeit,
- Ausübung im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Einrichtung (im ideellen Bereich oder Zweckbetrieb).

Jahreshöchstbetrag:

- Freibeträge sind Jahresbeträge → einmalige Gewährung, auch bei mehreren nebenberuflichen Tätigkeiten.
 - Personenbezogene Steuerbefreiung (auch bei Zusammenveranlagung nicht zu verdoppeln!)
 - Schriftliche Bestätigung des „Mitarbeiters“, dass Befreiung nicht bereits berücksichtigt wurde.
- Dokumentation ist wichtig und Aufgabe des Auftraggebers, Bestätigung des „MA“ zu Lohnkonto nehmen.

Kombination von (geringfügiger) Beschäftigung und Freibetrag/ Ehrenamt möglich:

- Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG (3.000 EUR) bleibt bei Prüfung der 520-EUR-Grenze unberücksichtigt.
- Kombination 520-EUR-Job mit Übungsleiterfreibetrag möglich. (Achtung: Nebenberuflichkeit beachten!)
- Ehrenamtspauschale auch zahlbar, wenn bspw. Verwaltungsmitarbeiter in anderen Positionen „am Patienten/ Klienten“ eingesetzt wird.

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.3 Mitarbeiter und Ehrenamt

Auslagen- und Aufwendungsersatz

Auslagenersatz:

Steuerfreiheit liegt vor, wenn

- Ausgaben im ganz überwiegenden Interesse des Arbeitgebers erfolgen,
- Ausgaben der Arbeitsausführung dienen und
- nicht zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers führen.

Möglichkeiten der Erstattung:

- Tatsächlich entstandene Kosten werden anhand eines **Einzelnachweises** erstattet; hilfsweise in Anlehnung an Lohnsteuerwerte .
- Andere **pauschale** Erstattungen (als Lohnsteuerwerte) sind grundsätzlich steuerpflichtig.
- Ausnahme: wiederkehrend und Kosten werden in einem 3 Monatszeitraum einzeln nachgewiesen.

Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
2.1	Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen	74
2.2	Überlassung von Wohnraum an Mitarbeitende	83
2.3	Mitarbeiter und Ehrenamt	89
2.4	Inflationsausgleichsprämien	93
2.5	Zuschläge im Minijob	101
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.4 Inflationsausgleichsprämien

Inflationsausgleichsgesetz

25. November 2022

Bundesrat stimmt dem vom Bundestag verabschiedeten Inflationsausgleichsgesetz zu!

Inflation dämpfen und reduzieren

- Höheres Kindergeld
- Schrittweise Anhebung Grundfreibetrag
- Anhebung des Kinderfreibetrags



Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.4 Inflationsausgleichsprämien

Inflationsausgleichsprämie gem. § 3 Nr. 11 c) EStG – Hintergrund und Eckpunkte

Inflationsausgleichsprämie

- Teil des dritten Entlastungspaketes und basiert auf dem „Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz“
- Aufgrund steigender Verbraucherpreise Entlastung für die Arbeitnehmenden

Eckpunkte

- Begünstigungszeitraum ist zeitlich befristet – vom **26. Oktober 2022 bis zum 31. Dezember 2024**
- Zahlungen der Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber bis zu einem Betrag von **3.000 Euro** steuer- und sozialversicherungsfrei
- **Freiwillige** Leistung des AG
- Auszahlung auch in mehreren **Teilbeträgen**
- **Hinweis** auf dem Überweisungsträger **genügt**



Christian Lindner ✓
@c_lindner

„Wir haben breitflächige Entlastungen beschlossen: steuerliche Abzugsfähigkeit, Verbesserungen beim Arbeitnehmer- und Sparerpauschbetrag - und der Ausgleich der kalten Progression. Wann soll es den steuerlichen Inflationsausgleich geben, wenn nicht in Zeiten hoher Inflation?“ TL

12:08 nachm. · 22. Nov. 2022 · Twitter for iPhone

22 Retweets 3 Zitierte Tweets 179 „Gefällt mir“-Angaben



Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.4 Inflationsausgleichsprämien

Inflationsausgleichsprämie gem. § 3 Nr. 11 c) EStG – Nachweis- und Ausweispflichten



Nachweis- und Ausweispflichten

- AG muss deutlich machen, dass **die Zusatzzahlung im Zusammenhang** mit der aktuellen **Inflation** steht. **Konkrete Anforderungen bestehen** allerdings **nicht**.
- Zahlung muss als **steuerfreie Sonderzahlung** für die **Lohnsteuer-Außenprüfung** ersichtlich sein.
- Auszahlung muss **nachvollziehbar** dokumentiert sein, z. B. durch Hinweis auf dem Überweisungsträger
- Inflationsprämie darf auch als **Sachleistung** ausgegeben werden
- Keine Pflicht zur Führung eines Lohnkontos: **Zahlungsnachweis reicht aus**, kein Ausweis auf der Lohnsteuerbescheinigung nötig, keine Angabe der Sonderzahlung in der Einkommensteuererklärung

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.4 Inflationsausgleichsprämien

Inflationsausgleichsprämie gem. § 3 Nr. 11 c) EStG – Prämie zahlen die Unternehmen

Zusätzlichkeitskriterium i. S. d. § 8 Abs. 4 EStG



- Nach § 8 Abs. 4 S. 2 EStG darf die **Zusatzleistung nicht aus einer Umwandlung eines Entgeltes** resultieren.
- Die Leistung darf nicht auf den Arbeitslohn **angerechnet** werden.
- Die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung darf keine **bereits vereinbarte künftige** Erhöhung des Arbeitslohns sein.
- Bei Wegfall der Zusatzleistung darf sie den Arbeitslohn **nicht erhöhen**.
- Das Kriterium **verhindert**, dass übliche und vereinbarte Sonderzahlungen **nicht in steuerfreie Leistungen umgewandelt** werden können.
- Leistungen, welche ohne Inflationsbezug beschlossen worden sind, dürfen nachträglich nicht als eine Inflationsausgleichsprämie als steuerfrei **umklassifiziert** werden.

Die Finanzierung liegt bei den Unternehmen. Das bedeutet, dass sie die vom Gesetzgeber steuerfrei gestellten Zusatzzahlungen erstmal erwirtschaften müssen.
Eine Herausforderung im aktuellen konjunkturellen Umfeld.
Ein gesonderter Topf für Mitarbeitende im Gesundheitswesen wurde nach unserem Kenntnisstand noch nicht verhandelt.



Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.4 Inflationsausgleichsprämien

FAQ zur Inflationsausgleichsprämie



Können Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern in den Jahren 2022 bis 2024 je einen Betrag von bis zu 3.000 EUR, insgesamt also 9.000 EUR, steuerfrei gewähren?

- Nein! Die Steuerbefreiung gilt nur bis zu einer Höhe von insgesamt 3.000 EUR im Begünstigungszeitraum

Ist es für die Steuerbefreiung von Bedeutung, wann und wie lange der Arbeitnehmer bei seinem Arbeitgeber beschäftigt sein muss?

- Beginn und Dauer des Arbeitsverhältnisses ist unerheblich, solange die Auszahlung im Begünstigungszeitraum erfolgt.

Kann der steuerfreie Höchstbetrag von 3.000 EUR für jedes Dienstverhältnis gesondert ausgeschöpft werden oder ist zu prüfen, ob aus anderen Dienstverhältnissen bereits eine Zahlung geleistet wurde?

- Bis zum Betrag von 3.000 EUR kann die Steuerbefreiung für jedes Dienstverhältnis, also auch für aufeinander folgende oder nebeneinander bestehende Dienstverhältnisse, gesondert in Anspruch genommen werden.
- Gilt auch für Dienstverhältnisse mit mehreren Arbeitgebern, somit keine Prüfung notwendig.

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.4 Inflationsausgleichsprämien

FAQ zur Inflationsausgleichsprämie



Kann der Arbeitgeber die IAP an Bedingungen knüpfen, wie z. B. die Betriebszugehörigkeit oder ggf. Rückforderung der Prämie im Falle einer Kündigung?

- In dem Fall ist auf das Arbeitsrecht zu verweisen. Ein solcher Sachverhalt ist für die Steuerbefreiung unschädlich.

Gilt die Steuerbefreiung auch für Inflationsbezogene Prämien, die bereits vor der Verkündung des Gesetzes am 25. Oktober 2022 beschlossen worden sind, aber erst nach diesem Tag an den Arbeitnehmer ausgezahlt werden?

- Zeitpunkt des Beschlusses oder der Vereinbarung der inflationsbezogenen Prämie ist unerheblich.
- Steuerbefreiung gilt nur für eine „neue“ Vereinbarung mit dem Arbeitgeber, die zusätzlich zum Arbeitslohn gezahlt wird. Diese kann aber auch vor dem 25. Oktober 2022 beschlossen worden sein.
- Darüber hinaus müssen alle Voraussetzungen des § 3 Nummer 11c EStG erfüllt sein.

Auszahlung der Inflationsausgleichsprämie zusätzlich zum Corona-Pflegebonus?

- Gemäß den Voraussetzungen beider Vorschriften können die Steuerbefreiungen auch parallel in Anspruch genommen werden.

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.4 Inflationsausgleichsprämien

FAQ zur Inflationsausgleichsprämie



Ist die Steuerbefreiung neben der Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung für Minijobs anzuwenden?

- Ja. Gemäß § 40a Abs. 2 oder Abs. 2a EStG ist eine Pauschalierung neben oder zusätzlich zu der Steuerbefreiung i. S. d. § 3 Nr. 11c EStG möglich.

Unterliegt die steuerfreie Inflationsausgleichsprämie dem Progressionsvorbehalt?

- Nein. Gemäß § 32b Abs. 1 S. 1 EStG unterliegt die IAP nicht dem Progressionsvorbehalt, da sie dort nicht genannt wird.

Ist die steuerfreie IAP pfändbar?

- Im EStG ist die Pfändbarkeit nicht geregelt. Daher unterliegt die IAP den geltenden Regelungen der Zivilprozessordnung über die Pfändbarkeit von Forderungen (insbesondere Arbeitseinkommen).

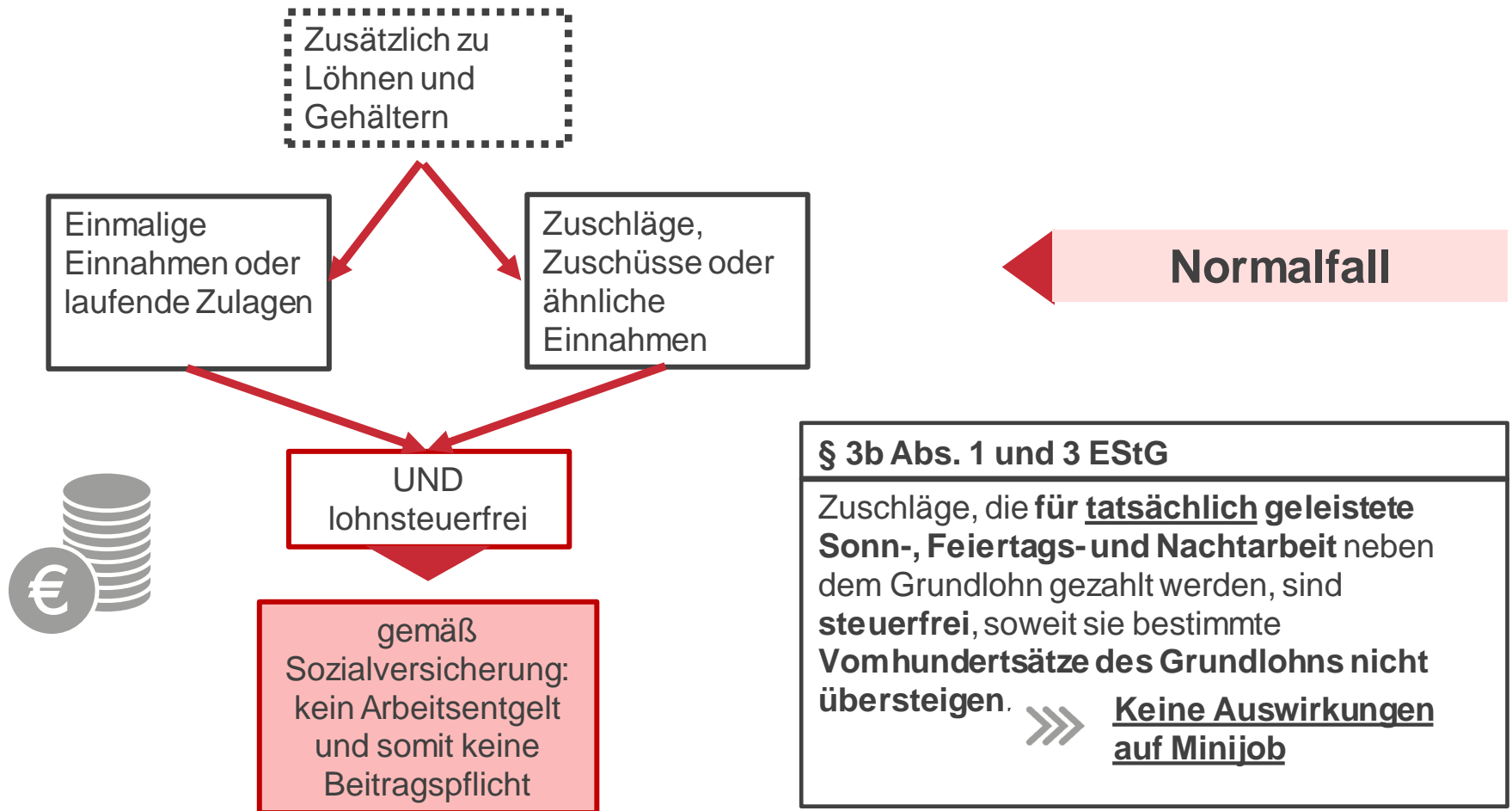
Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
2.1	Besteuerung von Dienstwagen und Alternativen	74
2.2	Überlassung von Wohnraum an Mitarbeitende	83
2.3	Mitarbeiter und Ehrenamt	89
2.4	Inflationsausgleichsprämien	93
2.5	Zuschläge im Minijob	101
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.5 Zuschläge im Minijob

Arbeitsentgelt – Steuerfreie Zuschläge sind sozialversicherungsfrei



Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.5 Zuschläge im Minijob

Nachtzuschlag, Sonntagszuschlag und Feiertagszuschlag im Minijob

Ausnahme!

Zuschläge, die **ohne tatsächlich** geleistete Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit **arbeitsrechtlich** zustehen sind **steuerpflichtig**.

z. B.


Beschäftigungen, während eines **Beschäftigungsverbotes** oder im Fall der **arbeitsunfähigkeitsbedingten** Entgeltfortzahlung.

Beitragsfreie Zuschläge werden nicht auf die Verdienstgrenze angerechnet.

Führt zu 

So kann es durch die Entgeltfortzahlung mit Zuschlägen zum Überschreiten der Verdienstgrenze kommen.



Ausnahme von der **Ausnahme** greift 

Von den steuer- und beitragspflichtigen Zuschlägen müssen die üblichen Abgaben an die Minijob-Zentrale entrichtet werden.



Führt aber nicht zur Versicherungspflicht!



Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.5 Zuschläge im Minijob

Nachtzuschlag, Sonntagszuschlag und Feiertagszuschlag im Minijob

Steuerfreie SFN-Zuschläge sind nicht immer sv-frei!
→ abhängig vom **Grundlohn**.

Das Arbeitsentgelt, aus dem die SFN-Zuschläge berechnet werden, darf maximal **25 Euro** pro Stunde betragen.

Bei einem höheren Stundenlohn ist allerdings nur der Anteil des SFN-Zuschlags sv-pflichtig, der auf einem den Stundengrundlohn von 25 Euro übersteigenden Betrag beruht.

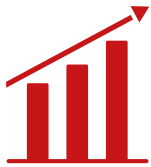


Stundenlöhne in dieser Höhe **bei Minijobs eher selten**.

Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.5 Zuschläge im Minijob

Midijobgrenze



Die **Midijob-Entgeltgrenze** wird zum 01.01.2023 von 1.600 Euro auf **2.000 Euro** angehoben.

Erneute Anhebung der Verdienstgrenze.



Entlastung für Arbeitnehmer mit geringen monatlichen Einkommen.

Erst ab einem monatlichen Bruttoverdienst **> 2.000 Euro** ist der **volle Arbeitnehmerbeitrag** zur Sozialversicherung zu zahlen.



Mitarbeitervergütung – Lohnsteuer

2.5 Zuschläge im Minijob

Unvorhersehbares Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze

Überschreitungen der **Geringfügigkeitsgrenze** in einzelnen Kalendermonaten sind **generell unschädlich**



Kein Überschreiten der Jahresentgeltgrenze von **6.240 Euro** in dem vom Arbeitgeber für die Ermittlung des regelmäßigen **monatlichen Arbeitsentgelts** gewählten **Jahreszeitraum**



Gelegentlich = Zeitraum von bis zu **zwei Monaten** innerhalb eines Jahres anzusehen

Unzulässiges unvorhersehbares Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze



Bei mehr als zwei Kalendermonaten **unvorhersehbar überschritten**, ist das Überschreiten **nicht mehr gelegentlich** und begründet eine **nicht geringfügige Beschäftigung**.



Zeit für Ihre Fragen



**Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit**

Kontakt



Katharina Kordsmeyer

Senior Managerin

Steuerberatung

0173/1890736

02102/1669 323

katharina.kordsmeyer@curacon.de

Programm Fachtag Gemeinnützigkeitsrecht 2023



09:30 Uhr	Einführung & Teil I: Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verfügungen zum Gemeinnützigkeitsrecht <i>Referent: Andreas Seeger</i>
11:15 Uhr	Kaffeepause
11:30 Uhr	Teil II: Mitarbeitervergütung – Optimierung aus lohnsteuerrechtlicher Sicht <i>Referentin: Katharina Kordsmeyer</i>
12:30 Uhr	Gemeinsames Mittagessen
13:30 Uhr	Teil III: Fachkräftemangel – Personalpartnerschaften und andere Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus <i>Referent: Andreas Seeger</i>
14:30 Uhr	Kaffeepause
15:00 Uhr	Teil IV: Aktuelles aus der Umsatzsteuer <i>Referent: Thorsten Koschate</i>
16:30 Uhr	Tageszusammenfassung & Ausblick

FACHTAG

GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT 2023

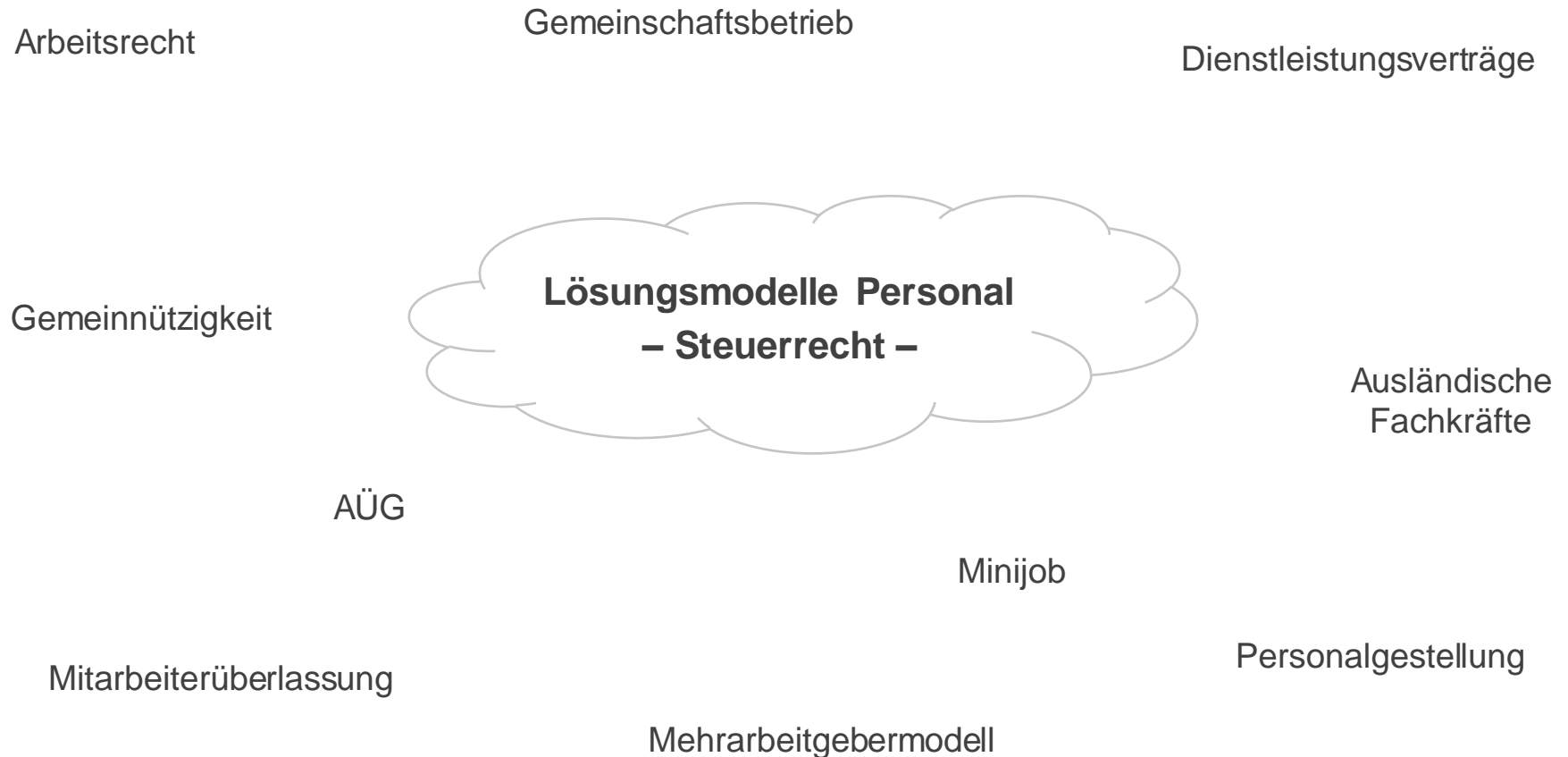
Teil III: Fachkräftemangel – Personalpartnerschaften und andere Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus

StB Andreas Seeger

Düsseldorf | 8. November 2023

Teil III: Fachkräftemangel – Personalpartnerschaften und andere Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus

Fachtag Gemeinnützigkeit & Steuerrecht 2023



Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
3.1	Dienstleistungsverträge und Personalüberlassung	113
	3.1.1 Definition Dienstleistung und Personalüberlassung	113
	3.1.2 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) und Ausnahmen	117
	3.1.3 Ausweg: Gemeinschaftsbetrieb	125
3.2	Personalgestellungen, Dienstleistungen und Gemeinnützigkeitsrecht	130
3.3	Personalsharing: Mehrarbeitgeber-Modell	142
3.4	Personalüberlassungen, Dienstleistungen und Umsatzsteuer	146
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.1.1 Definition Dienstleistung u. Personalüberlassung

Unterscheidung Dienstleistung von Personalüberlassung

Dienstleistung



- Rechtliche Grundlage für Erbringung Verwaltungsleistungen ist **Dienstleistungsvertrag** oder **Werkvertrag**.
- Gemeinnützige Einrichtung A **schuldet** gemeinnütziger Einrichtung B „**Dienst**“, bzw. „**Erfolg**“ sprich, **Verwaltungsleistungen**.

Personalüberlassung (= Personalgestellung)



- Rechtliche Grundlage ist **Personalgestellung**.
- Über Einsatz Personal entscheidet B (z.B. Verwaltungsleistungen).
- Gemeinnützige Einrichtung A **schuldet** gemeinnütziger Einrichtung B „**Arbeitseinsatz**“, sprich, **das Personal**.

- In beiden Fällen werden **dieselben Verwaltungsleistungen** erbracht, aber auf **unterschiedlichen rechtlichen Grundlagen**.
- Begriffe „Dienstleistung“ und „Personalüberlassung“ entfalten unterschiedlichen (rechtlichen) Charakter.



Agenda

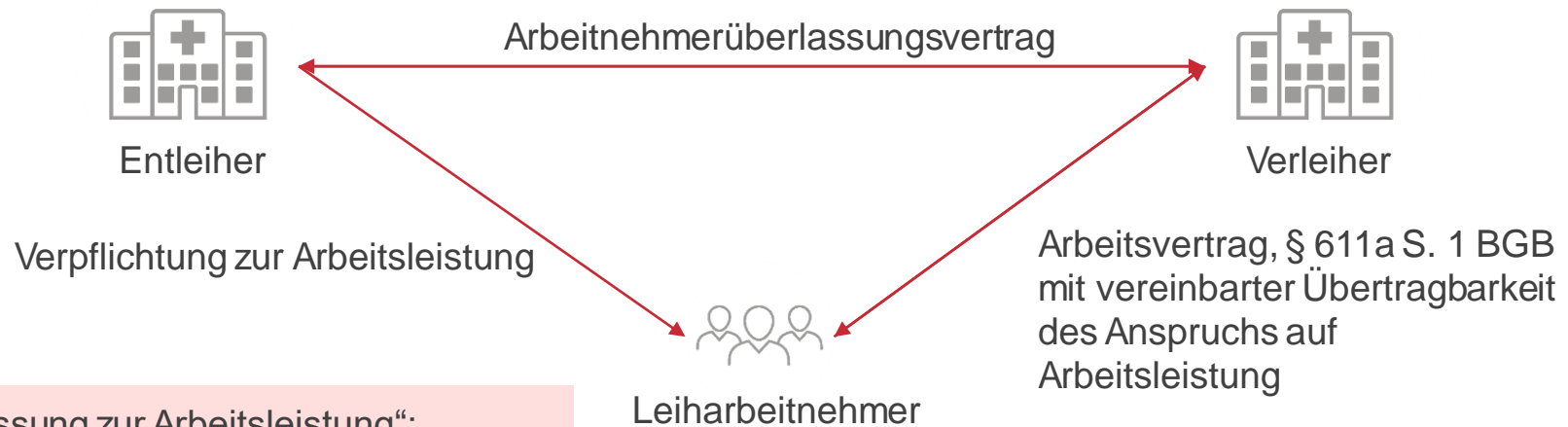
1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
3.1	Dienstleistungsverträge und Personalüberlassung	113
3.1.1	Definition Dienstleistung und Personalüberlassung	113
3.1.2	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) und Ausnahmen	117
3.1.3	Ausweg: Gemeinschaftsbetrieb	125
3.2	Personalgestellungen, Dienstleistungen und Gemeinnützigkeitsrecht	130
3.3	Personalsharing: Mehrarbeitgeber-Modell	142
3.4	Personalüberlassungen, Dienstleistungen und Umsatzsteuer	146
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.1.2 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz

Grundlagen der Arbeitnehmerüberlassung

Unter den Begriff der Arbeitnehmerüberlassung fallen gem. § 1 Abs. 1 S. 1 AÜG diejenigen Konstellationen, in der ein **Verleiher** einem **Dritten (Entleiher)**, Arbeitnehmer im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit zur Arbeitsleistung überlässt.



„Überlassung zur Arbeitsleistung“:

- ✓ Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Entleihers
- ✓ Weisungsgebundenheit des LeihAN ggü. dem Entleiher

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.1.2 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz

Grundlagen der Arbeitnehmerüberlassung: Erlaubnispflicht



Verleiher

Der Verleiher muss gem. § 1 Abs. 1 S. 1 AÜG eine **Erlaubnis** von der Bundesagentur für Arbeit besitzen.



Prüfung der Zuverlässigkeit, d.h. u.a. Beachten des Sozialversicherungs- und Arbeitsrechts sowie Arbeitsschutz.



Auf 1 Jahr befristete Erteilung der Erlaubnis, danach unbefristet möglich, § 2 Abs. 4, 5 AÜG. Aber: ständiger Kontrollanspruch, § 7 AÜG.

Ausnahmen von der Erlaubnispflicht nach §§ 1 Abs. 3, 1a AÜG:

- Konzernleihe
- Bagatellverleih
- Personalgestellung im öffentlichen Dienst
- sog. Gemeinschaftsbetrieb
- Anzeige der Überlassung bei Kleinbetrieben

Außerdem liegt **keine Arbeitnehmerüberlassung** vor, „wenn **Auszubildende** Dritten **zu Ausbildungszwecken** (z.B. im Rahmen eines Ausbildungsverbundes) überlassen werden.“ – fachliche Weisung der Bundesagentur für Arbeit



Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.1.2 Arbeitnehmerüberlassungsgesetz

Rechtsfolgen einer fehlerhaften Einordnung

Warum ist Einhaltung der Regelungen des AÜG so wichtig?

- Hohe Bußgeldforderungen bei Verstoß (bis zu 500.000 Euro!).
- Nachzahlungsrisiko bei unterschiedlicher Vergütung
 - gegenüber Arbeitnehmer
 - gegenüber Sozialversicherungsbehörden.
- Ggf. Gefährdung der Gemeinnützigkeit
- Fiktion eines Arbeitsverhältnisses zum Entleiher



In Praxis daher frühzeitige Klärung wichtig:

Wann handelt es sich bei einem Fremdpersonaleinsatz um Arbeitnehmerüberlassung?



Agenda






1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
3.1	Dienstleistungsverträge und Personalüberlassung	113
3.1.1	Definition Dienstleistung und Personalüberlassung	113
3.1.2	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) und Ausnahmen	117
3.1.3	Ausweg: Gemeinschaftsbetrieb	125
3.2	Personalgestellungen, Dienstleistungen und Gemeinnützigkeitsrecht	130
3.3	Personalsharing: Mehrarbeitgeber-Modell	142
3.4	Personalüberlassungen, Dienstleistungen und Umsatzsteuer	146
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.1.3 Gemeinschaftsbetrieb nach § 1 BetrVG

Gemeinschaftsbetrieb als Lösung?

Gemeinschaftsbetrieb = arbeitsrechtliche Konstruktion, bei der mehrere Unternehmen oder Unternehmensbereiche gemeinschaftlich betrieben werden, d.h. insbesondere

- gemeinsame Nutzung von Betriebsmitteln und   
- einheitliche Leitung.  

Definition: Ein Gemeinschaftsbetrieb ist ein gemeinsamer Betrieb mehrerer rechtlich selbständiger Unternehmen (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 BetrVG).

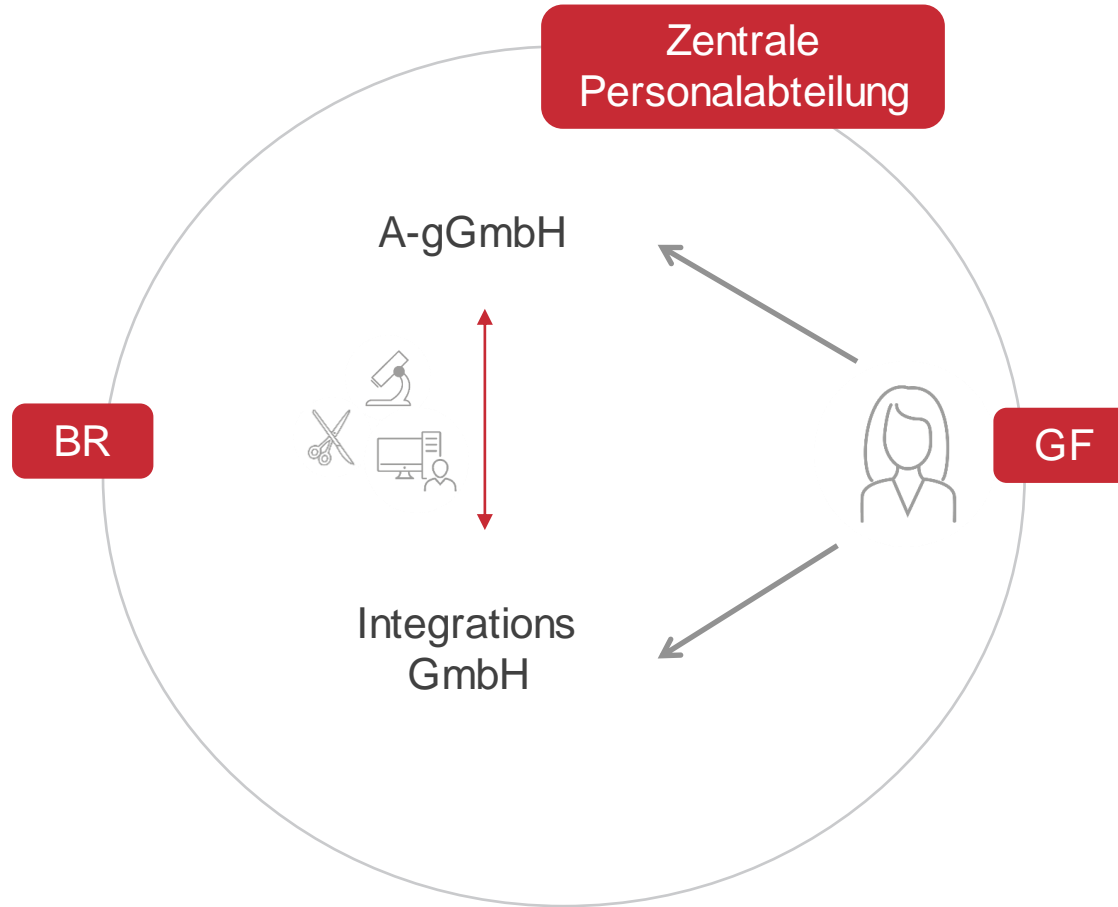
Wissenswertes zum Gemeinschaftsbetrieb

- **Keine Anwendung des AÜG** innerhalb eines sog. Gemeinschaftsbetriebs.
→ ABER: Nicht gesetzlich geregelt, sondern von Rechtsprechung entwickelt.
- Voraussetzung ist insbesondere ein „**einheitlicher Leitungsapparat**“ in personellen und sozialen Dingen.
- Beurteilung anhand zahlreicher Kriterien.
- Übertragbarkeit auf kirchliche Dienststellen anerkannt.

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.1.3 Gemeinschaftsbetrieb

Ausnahmen von der Anwendbarkeit des AÜG

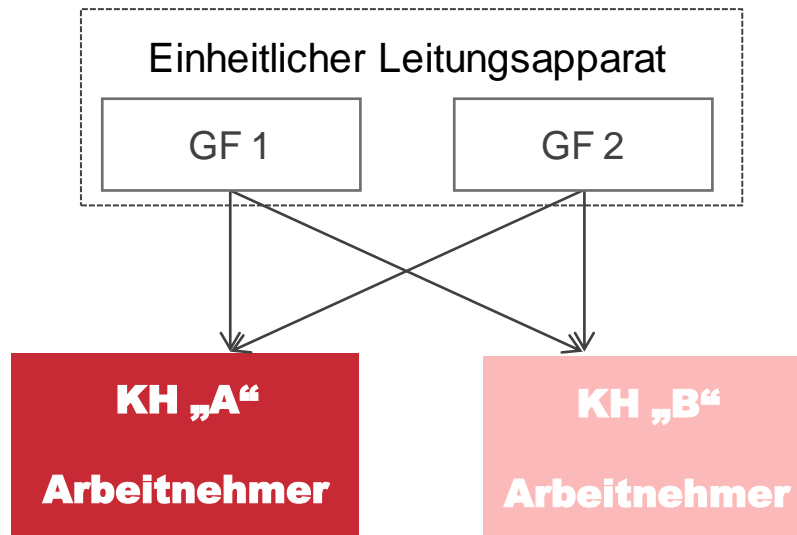


Entscheidend: Einheitliche Leitung in arbeitsrechtlicher Hinsicht!

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.1.3 Gemeinschaftsbetrieb

Abgrenzung AN-Überlassung nach AÜG / Gemeinschaftsbetrieb



Sog. „Führungsvereinbarung“
zur Gründung eines Gemeinschaftsbetrieb

▪ Steuerrecht:

1. Ertragssteuerrecht

Abhängig von der Ausgestaltung der Führungsvereinbarung kann es sich dabei um **Personalüberlassung (wiGB)**, ggf. **ZweckB** nach §§ 57 Abs. 3 AO, 58 AO oder ggf. um einen **Allgemeinen Zweckbetrieb** im Sinne von § 65 AO handeln.

2. Umsatzsteuerrecht

Bei einem Gemeinschaftsbetrieb aus Mutter- und Tochter-GmbH wird durch den einheitl. Leitungsapparat auch die sog. organisatorische Eingliederung bzgl. der umsatzsteuerlichen Organschaft indiziert, diese ist aber ggf. durch weitere Instrumente wie z. B. eine Geschäftsordnung abzusichern.

Agenda

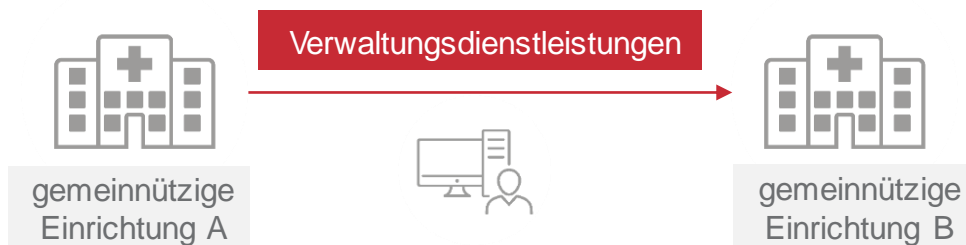
1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
3.1	Dienstleistungsverträge und Personalüberlassung	113
3.2	Personalgestellungen, Dienstleistungen und Gemeinnützigkeitsrecht	130
	3.2.1 Gemeinnützigkeit - Personalüberlassung wiGB oder ZB?	130
	3.2.2 Besonderheit FSJ	134
	3.2.3 Ausländische Fachkräfte	138
3.3	Personalsharing: Mehrarbeitgeber-Modell	142
3.4	Personalüberlassungen, Dienstleistungen und Umsatzsteuer	146
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.2.1 GemR – Dienstleistung: wiGB oder ZB?

Unterscheidung Dienstleistung von Personalüberlassung – gemeinnützigkeitsrechtliche Folgen

Dienstleistung



- Rechtliche Grundlage für Erbringung Verwaltungsleistungen ist **Dienstleistungsvertrag** oder **Werkvertrag**.
- Gemeinnützige Einrichtung A **schuldet** gemeinnütziger Einrichtung B „Dienst“, bzw. „Erfolg“, sprich, **Verwaltungsdienstleistung**.

Verwaltungsdienstleistungen können **Zweckbetrieb** sein:

- Nach **§ 57 Abs. 3 AO**, wenn planmäßiges, satzungsgemäßes Zusammenwirken zw. A und B vorliegt.
- nach **§ 58 Nr. 1 AO**, wenn Leistungen
 - an ZB-Bereich von B erbracht und
 - unentgeltlich, bzw. maximal zu Selbstkosten erbracht.

→ Verwaltungsdienstleistungen nur dann **wiGB**, wenn kein Kooperationsvertrag nach § 57 Abs. 3 AO vorliegt und Leistungen höher als Selbstkosten abgerechnet werden (mit Gewinnaufschlag) oder für den nicht-steuerbegünstigten Bereich erbracht werden.

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.2.1 GemR – Personalüberlassung: wiGB oder ZB?

Unterscheidung Dienstleistung von Personalüberlassung – gemeinnützigkeitsrechtliche Folgen

Personalüberlassung (= Personalgestellung)



- Rechtliche Grundlage ist **Personalgestellung**.
- Über Einsatz Personal entscheidet B (z.B. Verwaltungsleistungen).
- Gemeinnützige Einrichtung A **schuldet** gemeinnütziger Einrichtung B „**Arbeitseinsatz**“, sprich, **das Personal**.

Nach AEAO Nr. 3 zu § 66 AO ist zu unterscheiden, ob überlassenes Personal

- unmittelbar ggü. hilfebedürftigen Menschen tätig wird (z.B. Pflegeleistungen)
→ Leistungen sind **Zweckbetrieb** zuzuordnen, oder
- Sekundärleistungen (z.B. Verwaltungsleistungen) erbringt
→ Leistungen sind **swGB** zuzuordnen.

Kommt für Personalgestellung der Zweckbetrieb nach §§ 57 Abs. 3, 58 Nr. 1 AO in Betracht?

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.2.1 GemR – Personalüberlassung: wiGB oder ZB?

Keine Anwendung des § 58 Nr. 1 AO bei Personalgestellungen (?)

AEAO Tz. 5 zu § 57 Abs. 3 AO

„Zusammenwirken **umfasst alle Tätigkeiten**, die geeignet sind, die Verwirklichung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke in Kooperation mit einer anderen Körperschaft zu erfüllen. Hierzu können neben **Dienstleistungen und Warenlieferungen auch Nutzungsüberlassungen** gehören.“



→ Durch Begriff „**alle Tätigkeiten**“ dürften folglich **auch Personalüberlassungen zu begünstigten Leistungen** des planmäßigen Zusammenwirkens nach § 57 Abs. 3 AO zählen.



AEAO Tz. 7 zu § 58 Nr. 1 AO

„Werden (...) **Nutzungen überlassen, Waren geliefert oder Dienstleistungen erbracht** (...)“



→ **abschließende Aufzählung**, Personalüberlassungen/-gestellungen werden hier **nicht** genannt!

→ Personalüberlassungen/-gestellungen: **Wertung als „Dienstleistungen oder „Nutzungsüberlassung“?** ❌

AEAO Tz. 3 zu § 66 AO

„Wird ...durch eine Körperschaft **Personal zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke** für einen Vertragspartner im Rahmen einer **Pflegeeinrichtung** zur Verfügung **gestellt**, so sind die **bereitgestellten Pflegekräfte** dem **Zweckbetrieb** nach § AO § 66 AO zuzuordnen.

Erbringt das **bereitgestellte Personal** z.B. **nur Verwaltungsleistungen**, sind diese Leistungen **nicht dem Zweckbetrieb** nach § AO § 66 AO zuzuordnen.



Agenda

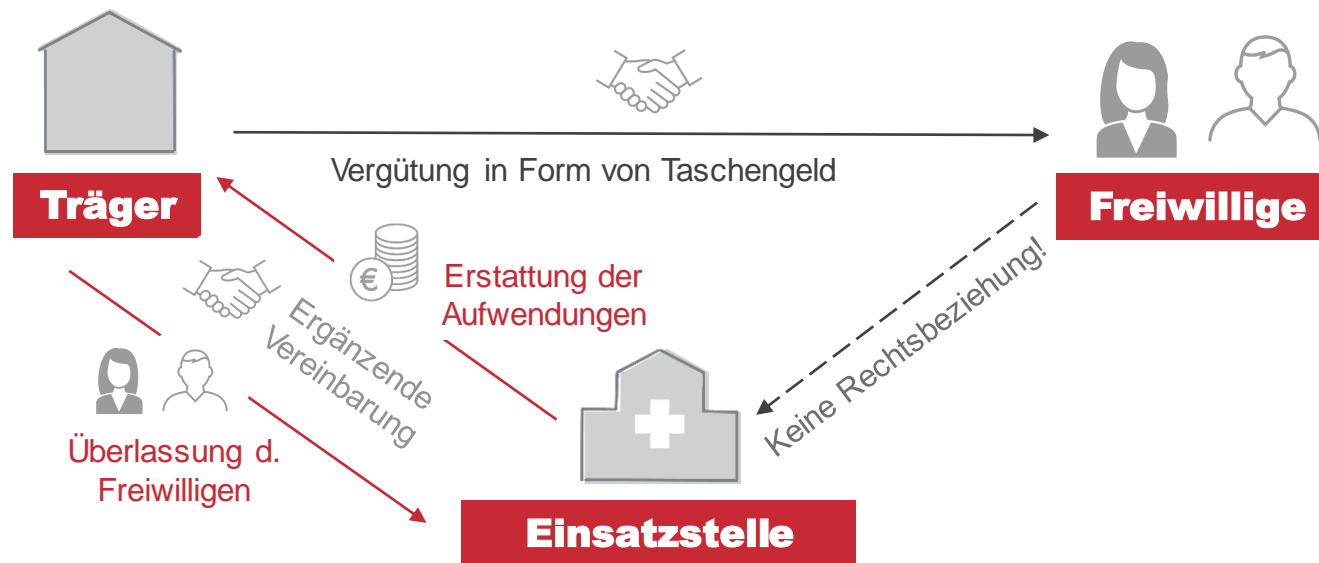
1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
3.1	Dienstleistungsverträge und Personalüberlassung	113
3.2	Personalgestellungen, Dienstleistungen und Gemeinnützigkeitsrecht	130
3.2.1	Gemeinnützigkeit - Personalüberlassung wiGB oder ZB?	130
3.2.2	Besonderheit FSJ	134
3.2.3	Ausländische Fachkräfte	138
3.3	Personalsharing: Mehrarbeitgeber-Modell	142
3.4	Personalüberlassungen, Dienstleistungen und Umsatzsteuer	146
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.2.2 Besonderheiten FSJ

Vertragsgestaltung bei Jugendfreiwilligendiensten

Voraussetzung nach § 11 Abs. 1 JFDG:
Schriftliche Vereinbarung zwischen Träger und Freiwilligen
(sog. **zweiseitige Vereinbarung**)



Umsatzsteuerbare Personalüberlassung! Aber: USt-frei nach § 4 Nr. 18 UStG
(s. BMF v. 14.02.2023)

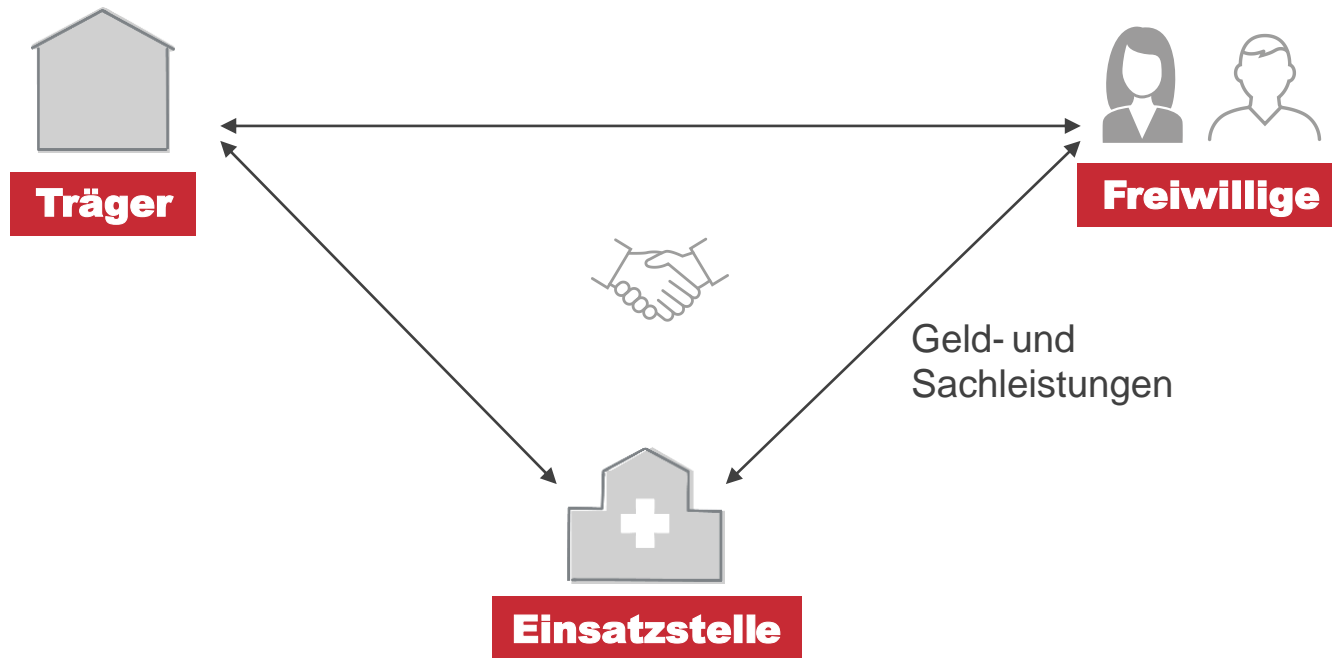
Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.2.2 Besonderheiten FSJ

Alternative Vertragsgestaltung FSJ

Alternative nach § 11 Abs. 2 JFDG:

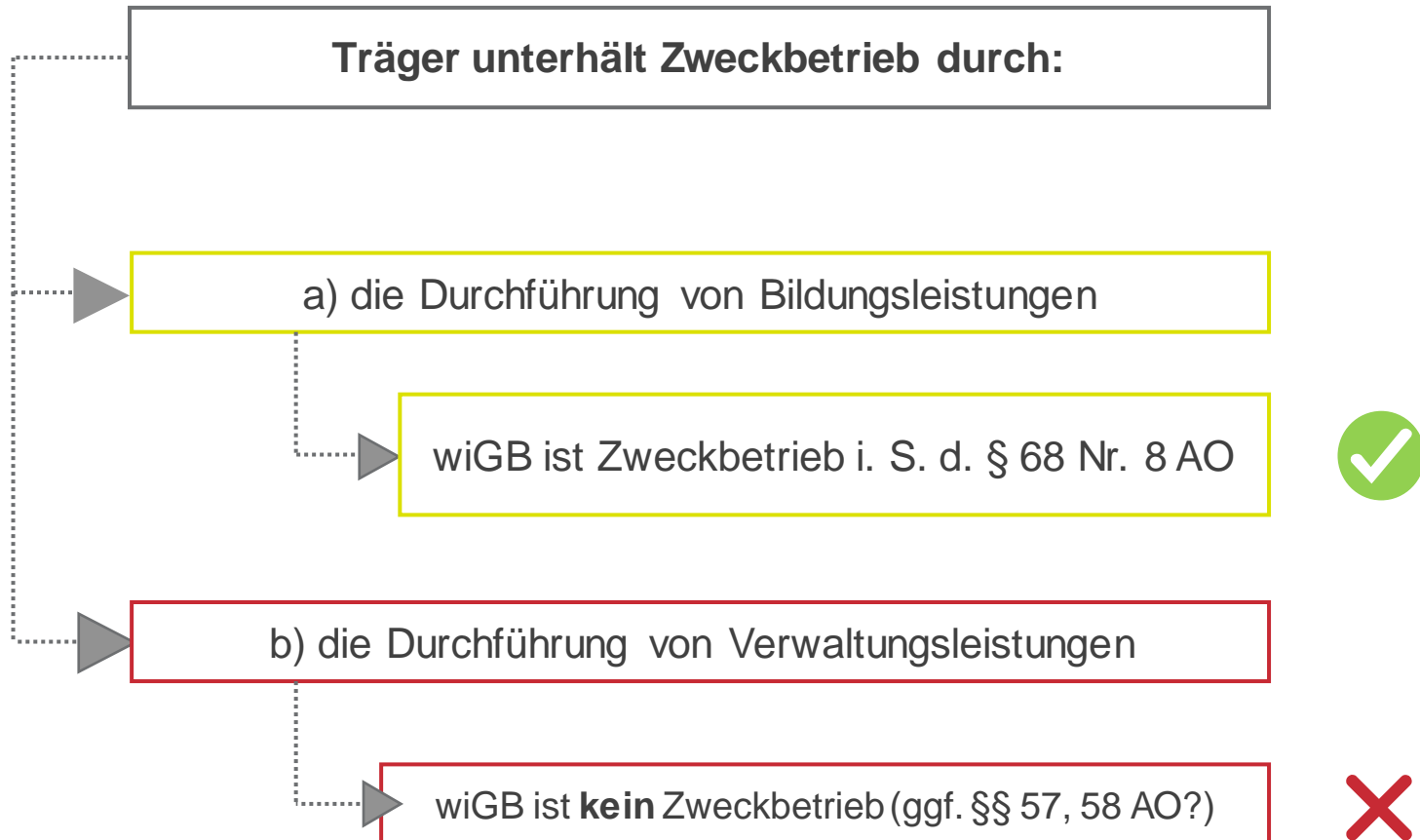
- Schriftliche Vereinbarung zwischen dem Träger, der Einsatzstelle und dem Freiwilligen (**dreiseitige Vereinbarung**)



Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.2.2 Besonderheiten FSJ

Vereinbarung nach § 11 Abs. 2 JFDG



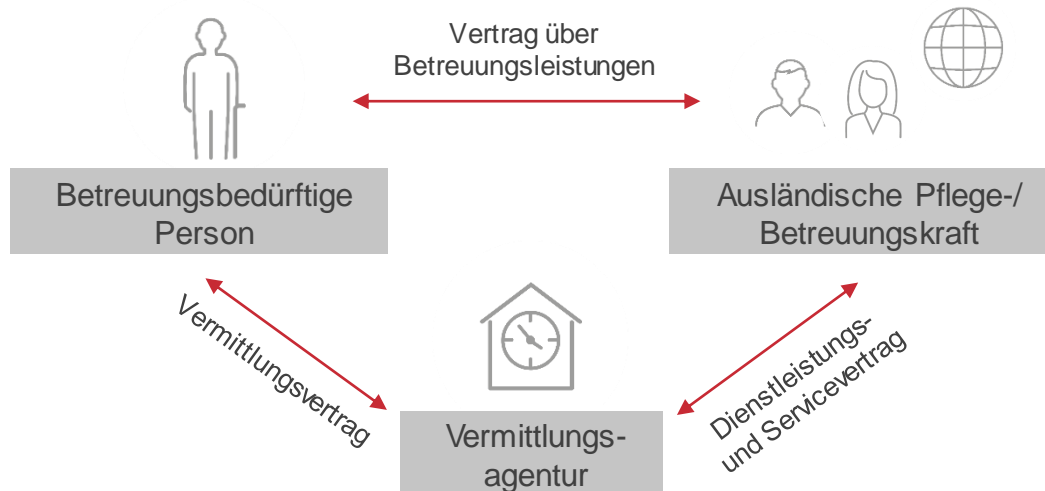
Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
3.1	Dienstleistungsverträge und Personalüberlassung	113
3.2	Personalgestellungen, Dienstleistungen und Gemeinnützigkeitsrecht	130
3.2.1	Gemeinnützigkeit - Personalüberlassung wiGB oder ZB?	130
3.2.2	Besonderheit FSJ	134
	3.2.3 Ausländische Fachkräfte	138
3.3	Personalsharing: Mehrarbeitgeber-Modell	142
3.4	Personalüberlassungen, Dienstleistungen und Umsatzsteuer	146
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.2.3 Ausländische Fachkräfte

BFH, Urt. v. 11.11.2015 – Ausländische Betreuungskräfte



Streitig, ob Betreuungskräfte selbständig tätig oder Angestellte der Agentur sind.



- Agentur ist bevollmächtigt, Pflegekräfte umfassend zu vertreten (ggü. FA, Ausländeramt, Meldebehörde,...).
- Betreuungskräfte haben keinen Anspruch auf Krankengeld oder Urlaub.
- Rechnungen der Betreuungskräfte wurden durch Agentur geschrieben und erhoben. Weiterleitung des Betrags nach Abzug Vermittlungsgebühr an ausländische Konten der Fachkräfte.
- Falls zu betreuende Person im Krankenhaus oder verstorben, kein Einkommen für Fachkräfte, bis nächster Einsatz (Vergütungsrisiko).
- Agentur sah Kräfte als Selbständige an und meldete Gewerbe für sie an. FA sieht Angestelltenverhältnis.

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.2.3 Ausländische Fachkräfte

BFH, Urt. v. 11.11.2015 – Ausländische Betreuungskräfte

Pro Selbständigkeit

- Selbständigkeit in Organisation und bei Durchführung der Tätigkeit
- Unternehmerrisiko
- Unternehmerinitiative
- Bindung nur für bestimmte Tage an den Betrieb
- Geschäftliche Beziehungen zu mehreren Vertragspartnern

Contra Selbständigkeit

- Weisungsgebundenheit bezügl. Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit
- Feste Arbeitszeiten
- Feste Bezüge
- Urlaubsanspruch
- Anspruch auf sonstige Sozialleistungen
- Fortzahlung im Krankheitsfall
- Eingliederung in den Betrieb

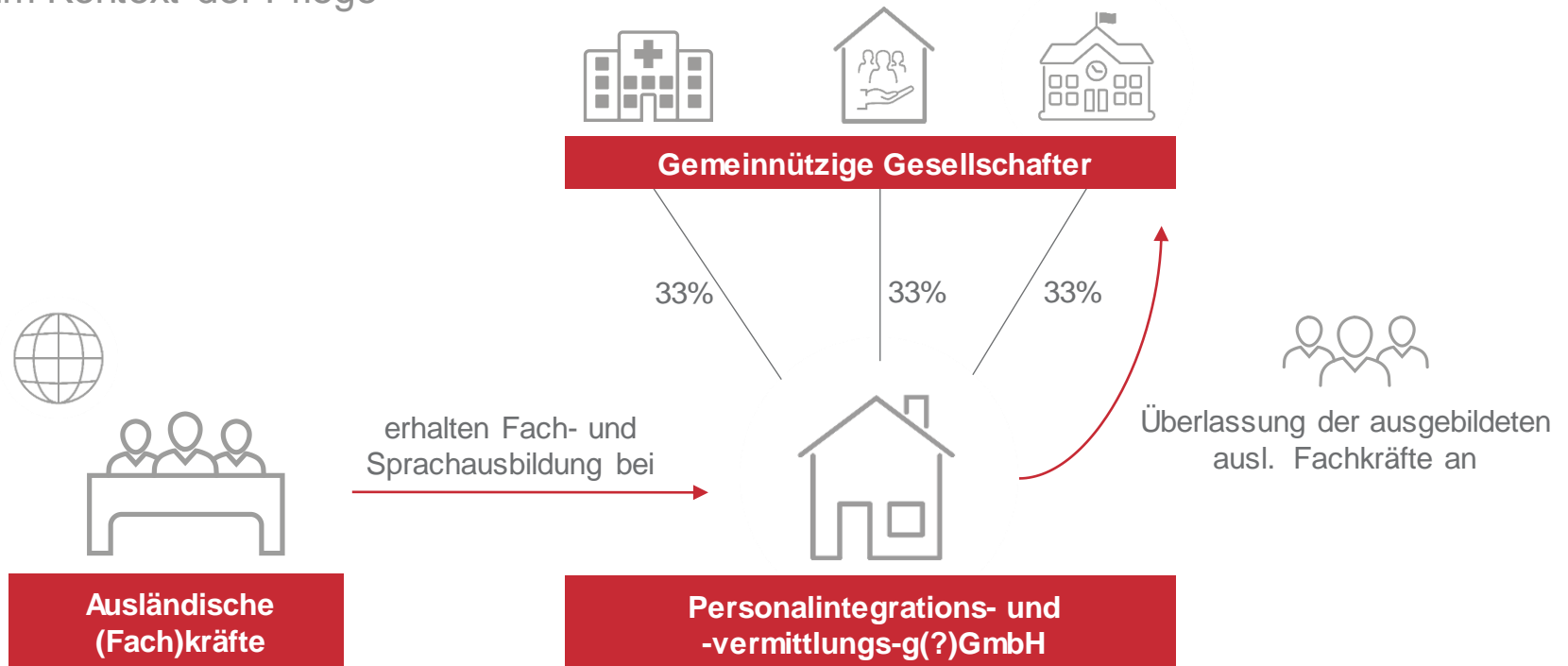
Entscheidung BFH: Gesamtbild der Verhältnisse lässt auf Selbständigkeit schließen.



Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.2.3 Ausländische Fachkräfte

Praxisfall im Kontext der Pflege



1. Kann die Personalintegrations- und -ermittlungs-GmbH **gemeinnützig** i.S.d. AO sein?
2. Erfolgt die Überlassung der ausgebildeten Fachkräfte an gemeinnützige Gesellschafter ggf. im **ZB**?
3. Überlassung => **AÜG**?
4. Überlassung => **Umsatzsteuer**?



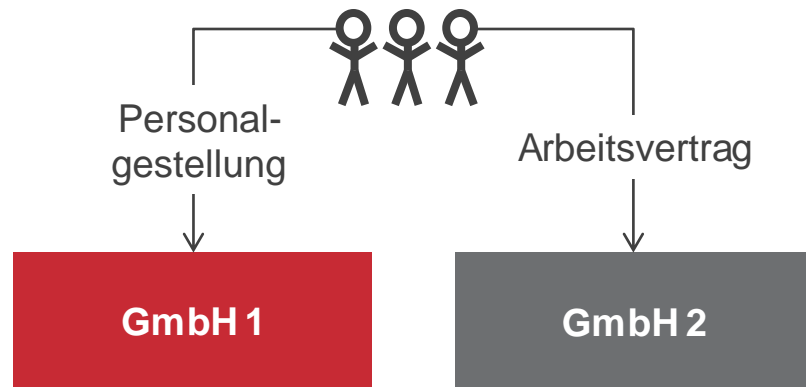
Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
3.1	Dienstleistungsverträge und Personalüberlassung	113
3.2	Personalgestellungen, Dienstleistungen und Gemeinnützigkeitsrecht	130
3.3	Personalsharing: Mehrarbeitgeber-Modell	142
3.4	Personalüberlassungen, Dienstleistungen und Umsatzsteuer	146
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.3 Mehrarbeitgebermodell

Ausgangslage Personalüberlassung

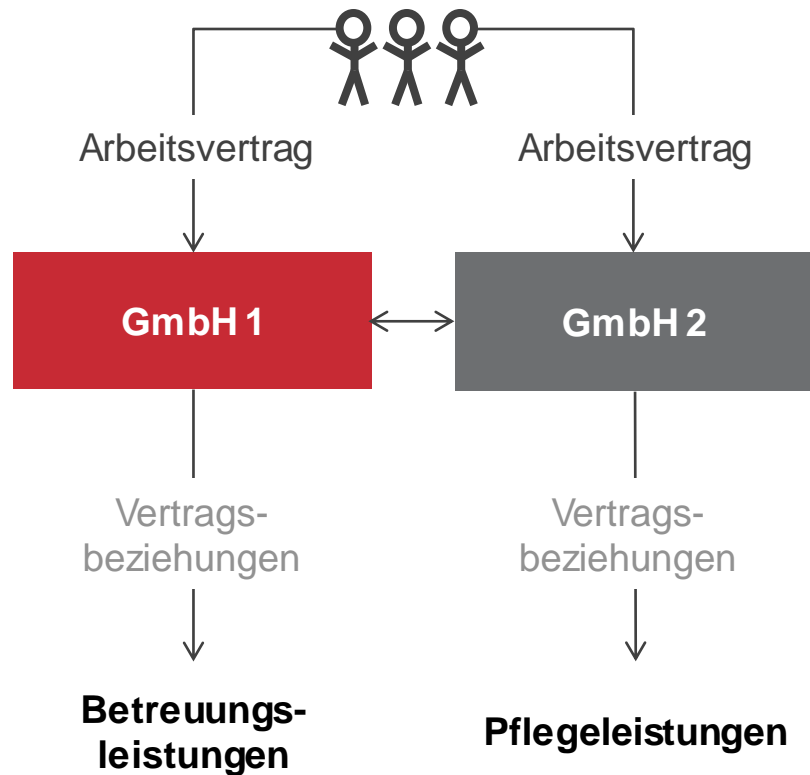


- Die Personalgestellung bzw. Dienstleistungserbringung gegenüber anderen Gesellschaften begründet einen **stpfl. wiGB**, **soweit nicht § 57 Abs. 3 AO bzw. § 58 Nr. 1 AO greift**.
- Personalgestellung kann erlaubnispflichtige AÜ sein.
- Um negative ertrag- und umsatzsteuerliche Folgen zu vermeiden, müssen die Voraussetzungen des stpfl. wiGB i. S. d. § 14 AO vermieden werden.

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.3 Mehrarbeitgebermodell

Vermeidung steuerlicher und arbeitsrechtlicher Restriktionen




- Die Personalgestellung bzw. Dienstleistungserbringung gegenüber anderen Gesellschaften begründet einen **stpfl. wiGB**, **soweit nicht § 57 Abs. 3 AO bzw. § 58 Nr. 1 AO greift**.
- Personalgestellung kann erlaubnispflichtige AÜ sein.
- Um negative ertrag- und umsatzsteuerliche Folgen zu vermeiden, müssen die Voraussetzungen des stpfl. wiGB i. S. d. § 14 AO vermieden werden.
- Dies kann bspw. gelingen, wenn Arbeitnehmer eines Einrichtungsträgers ihre Arbeitsleistung gegenüber anderen Einrichtungsträger auf Basis **eigener** Anstellungsverhältnisse erbringen. Der Arbeitnehmer schließt also mit **mehreren** Arbeitgebern Arbeitsverträge ab.

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.3 Mehrarbeitgebermodell

Pflicht zum Einbehalt der Lohnsteuer

- Jedes Unternehmen muss lohnsteuerliche Pflichten grdsl. **selbst** übernehmen, da alle beteiligten Unternehmen aus lohnsteuerlicher Sicht als Arbeitgeber zu klassifizieren sind.
- u. U. jedoch nachteilig für Arbeitnehmer, da bei einem Arbeitgeber über Lohnsteuerkarte 6 abgerechnet wird, was regelmäßig zu **Liquiditätsnachteilen** bei Arbeitnehmer führt.
- Lösung: ein Arbeitgeber lässt sich als sog. **Stammarbeitgeber** deklarieren. 
- Zwischen beiden Arbeitgebern ist entsprechende Vereinbarung zu treffen, mit der sich Stammarbeitgeber gegenüber dem anderen Arbeitgeber verpflichtet, die lohnsteuerlichen Pflichten aus **beiden** Arbeitsverhältnissen zu übernehmen (formlose Vereinbarung möglich, aber nicht zu empfehlen).

- Nach Zustimmung können lohnsteuerliche Pflichten **von einem Unternehmen** (dem Stammarbeitgeber) übernommen werden. D.h.:
 - Arbeitslöhne eines mehrfachbeschäftigten Arbeitnehmers zusammenrechnen,
 - Lohnsteuer nach Summe und Besteuerungsmerkmalen **einer** Lohnsteuerkarte abrechnen und in **einer** Summe in elektronische Lohnsteuerbescheinigung eintragen.
- **Stammarbeitgeber** lässt sich Gehaltsanteil durch anderen Arbeitgeber erstatten (**weder** umsatzsteuerbar **noch** wiGB).
- Umsetzung MAM sollte für Rechtssicherheit im Vorhinein mit den zuständigen Finanzbehörden abgestimmt werden!

Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
3.1	Dienstleistungsverträge und Personalüberlassung	113
3.2	Personalgestellungen, Dienstleistungen und Gemeinnützigkeitsrecht	130
3.3	Personalsharing: Mehrarbeitgeber-Modell	142
3.4	Personalüberlassungen, Dienstleistungen und Umsatzsteuer	146
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.4 Personalüberlassungen, Dienstleistungen und USt

§ 1 UStG – Personalbeistellung (vs. Personalgestellung)

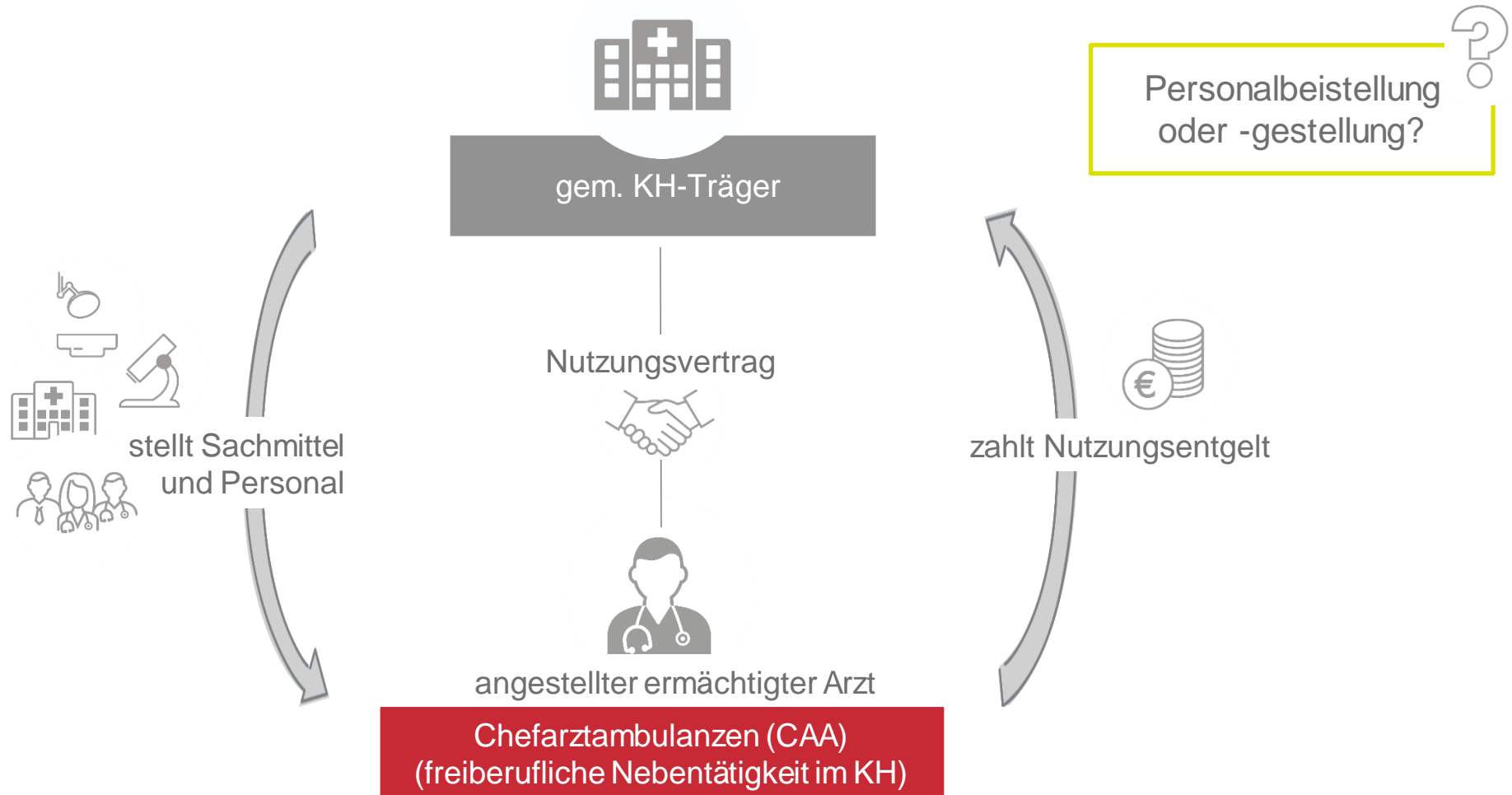
Personalbeistellung (-----)	Personalgestellung (wiGB)
<ul style="list-style-type: none">▪ Personal des KH wird im Rahmen der Leistung der CAA nur für Patienten des KH eingesetzt.▪ Personaleinsatz des KH für Umsätze der CAA an andere Patienten (der CAA) ist vertraglich und tatsächlich ausgeschlossen.▪ Entlohnung durch KH.▪ alleiniges Weisungsrecht grds. bei KH.	<ul style="list-style-type: none">▪ Personalüberlassung an die CAA▪ Entlohnung durch KH▪ alleiniges Weisungsrecht grds. bei CAA▪ ggf. AÜG* beachten
<p>→ nicht steuerbar</p>	

*AÜG = Arbeitnehmerüberlassungsgesetz

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.4 Personalüberlassungen, Dienstleistungen und Ust

§ 1 UStG – Bsp. Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte



Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.4 Personalüberlassungen, Dienstleistungen und USt

§ 4 Nr. 14 UStG – Personalgestellungen im Krankenhaus

UStAE 4.14.6.

„(1) ¹Als **eng** mit **Krankenhausbehandlungen** und **ärztlichen Heilbehandlungen** nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG **verbundene Umsätze** sind Leistungen anzusehen, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen. ²Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen.“

„(2) **Unter diesen Voraussetzungen können zu den eng verbundenen Umsätzen gehören:**

2. die Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten
5. die Überlassung von Einrichtungen (z. B. Operationssaal, Röntgenanlage, medizinisch-technische Großgeräte) und die damit verbundene **Gestellung von medizinischem Hilfspersonal** durch Einrichtungen nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG **an andere Einrichtungen dieser Art**, an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung;
7. die **Gestellung von Ärzten** und von **medizinischem Hilfspersonal** durch Einrichtungen nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG **an andere Einrichtungen dieser Art;**“



Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.4 Personalüberlassungen, Dienstleistungen und USt

§ 4 Nr. 16 UStG – Personalgestellungen in der Pflege

UStAE 4.16.6.

„(1) ¹Als **eng** mit der **Betreuung oder Pflege** körperlich, kognitiv oder psychisch **hilfsbedürftiger Personen verbundene Umsätze** einer Einrichtung sind Leistungen anzusehen, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen. ²Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen.“

„(2) **Unter diesen Voraussetzungen können zu den eng verbundenen Umsätzen gehören:**

4. die Gestellung von Personal durch Einrichtungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG **an andere Einrichtungen dieser Art;**

→ Personal muss Pflegezwecke wahrnehmen, Umsatzsteuerbefreiung gilt nicht bei Überlassung sonstiger Zwecke (z.B. Verwaltungsaufgaben).



Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.4 Personalüberlassungen, Dienstleistungen und USt

§ 4 Nr. 18 UStG – Personalüberlassungen (BuFDi)

- BMF-Schreiben v. 14.02.2023
- Urteil v. 24.06.2020 V R 21/09 (zu 2-, bzw. 3-seitigen Verträgen)

UStAE 4.18.1.

„(3) ¹Unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG fallen auch Leistungen, die auf Grund von Verträgen zur Übertragung von Aufgaben im Rahmen des **Bundesfreiwilligendienstes** nach § 16 Bundesfreiwilligendienstgesetz (BFDG) erbracht werden, sofern die Einsatzstellen mit den Freiwilligen Aufgaben **im Bereich der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit** erfüllen. (...) ³Sofern die Freiwilligen durch die Einsatzstellen jedoch für Aufgaben **in anderen Bereichen eingesetzt** werden, z. B. in den Bereichen Umwelt- oder Naturschutz, Landschaftspflege, Kultur und Denkmalpflege, Sport sowie Zivil- und Katastrophenschutz, **ist eine Befreiung** der auf Grund eines vorgenannten Vertrages nach § 16 BFDG u. a. von Zentralstellen an das Bundesamt für Familie und zivilgesellschaftliche Aufgaben erbrachten Leistungen nach § 4 Nr. 18 UStG **nicht möglich**. ⁴Des Weiteren sind auch Leistungen, die ein Träger des Jugendfreiwilligendienstes, der gemäß § 11 Abs. 1 Jugendfreiwilligendienstegesetz zur Gewährung von Geld- und Sachleistungen an die Freiwilligen verpflichtet ist, an die Einsatzstelle der Freiwilligen erbringt, und die dem Träger von der Einsatzstelle durch eine monatliche Pauschale vergütet werden, von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG umfasst.“



Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

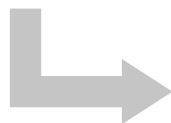
3.4 Personalüberlassungen, Dienstleistungen und USt

§ 4 Nr. 27 a) UStG – Personalgestellung für religiöse Einrichtungen



„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

die **Gestellung von Personal** durch **religiöse und weltanschauliche Einrichtungen** für die in Nummer 14 Buchstabe b, in den Nummern 16, 18, 21, 22 Buchstabe a sowie in den Nummern 23 und 25 genannten Tätigkeiten und für Zwecke geistlichen Beistands [...]"



Die Voraussetzung, dass die Personalgestellung für bestimmte unter § 4 Nr. 27 a) UStG genannte Tätigkeiten erfolgt, ist erfüllt, wenn:

- 1 die Einrichtung, der das Personal gestellt wird, **steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 14 b), Nr. 16, 18, 21, 22 a) sowie Nr. 23 und 25 UStG** erbringt und
- 2 die überlassene Person in diesem **steuerbegünstigten Bereich tätig** wird.

Unter die Befreiung kann folglich nur die **Überlassung von Mitgliedern, Angehörigen oder Arbeitnehmern** für **gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke** fallen.



Wird Personal für Zwecke geistlichen Beistands, z. B. für Zwecke des Abhaltens von Gottesdiensten, gestellt, muss die aufnehmende Einrichtung keine weiteren Voraussetzungen erfüllen.

Fachkräftemangel – Lösungsmodelle aus Steuersicht

3.4 Personalüberlassungen, Dienstleistungen und USt

§ 4 Nr. 27 a) UStG – Begriffsdefinition „religiöse und weltanschauliche Einrichtungen“

Der unionsrechtliche Begriff der „religiösen und weltanschaulichen Einrichtungen“ ist **noch nicht abschließend geklärt**. Abschnitt 4.27. Abs. 1 UStAE beschränkt sich nur darauf die Gesetzesbegründung wiederzugeben.



- Unter den Begriff religiöse und weltanschauliche Einrichtungen fallen **alle Einrichtungen, die den Schutz des Artikels 4 Abs. 1 und 2 GG und des Artikels 140 GG in Verbindung mit Artikel 137** der deutschen Verfassung vom 11.08.1919 (Weimarer Verfassung) in Anspruch zu nehmen berechtigt sind (u.a. eingetragene Vereine).
- Hierunter fallen insbesondere;
Kirchen in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, **geistliche Genossenschaften** oder **Mutterhäuser**.



Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 27 a) UStG kommt es **nicht** darauf an, ob die Einrichtung die Verkündung oder Verbreitung bestimmter religiöser oder weltanschaulicher Ansichten zum Ziel hat oder ob der Hauptzweck der Einrichtung in unmittelbar mit der Religionsausübung zusammenhängenden Tätigkeiten besteht.



Zeit für Ihre Fragen



**Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit**

Kontakt



Andreas Seeger

Partner
Steuerberatung

0172/231 27 11

0251/92208 120

andreas.seeger@curacon.de

Programm Fachtag Gemeinnützigkeitsrecht 2023



09:30 Uhr	Einführung & Teil I: Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verfügungen zum Gemeinnützigkeitsrecht <i>Referent: Andreas Seeger</i>
11:15 Uhr	Kaffeepause
11:30 Uhr	Teil II: Mitarbeitervergütung – Optimierung aus lohnsteuerrechtlicher Sicht <i>Referentin: Katharina Kordsmeyer</i>
12:30 Uhr	Gemeinsames Mittagessen
13:30 Uhr	Teil III: Fachkräftemangel – Personalpartnerschaften und andere Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus <i>Referent: Andreas Seeger</i>
14:30 Uhr	Kaffeepause
15:00 Uhr	Teil IV: Aktuelles aus der Umsatzsteuer <i>Referent: Thorsten Koschate</i>
16:30 Uhr	Tageszusammenfassung & Ausblick

FACHTAG

GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT 2023

Teil IV: Aktuelles aus der Umsatzsteuer

StB Thorsten Koschate

Düsseldorf | 8. November 2023

Teil IV: Aktuelles aus der Umsatzsteuer

Fachtag Gemeinnützigkeit & Steuerrecht 2023



Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161
4.1	Energieerzeugung	161
4.2	(keine) Umsatzsteuerfreiheit	169
4.3	Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz	196
4.4	Reform des ermäßigten Steuersatzes	204
4.5	Umsatzsteuerliche Organschaft	213

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.1 Energieerzeugung

BFH, Urt. v. 15.3.2022 – Umsatzbesteuerung der Wärmeabgabe aus einem Blockheizkraftwerk



Entstehen **Selbstkosten** i.S.v. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG für **entgeltliche Lieferungen** wie auch für unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG, sind diese entsprechend § 15 Abs. 4 UStG **aufzuteilen**.



Müssen aufgrund einer unentgeltlichen Abgabe von Wärme aus einem BHKW die Selbstkosten auf den Strom und die Wärme aufgeteilt werden, hat die **Aufteilung** im Regelfall **nicht** nach der erzeugten Menge an elektrischer und thermischer Energie (in kWh), **sondern** nach tatsächlichen oder ggf. fiktiven Umsätzen (**Marktwerten**) zu erfolgen (entgegen Abschn. 2.5 Abs. 22 S. 6 UStAE).

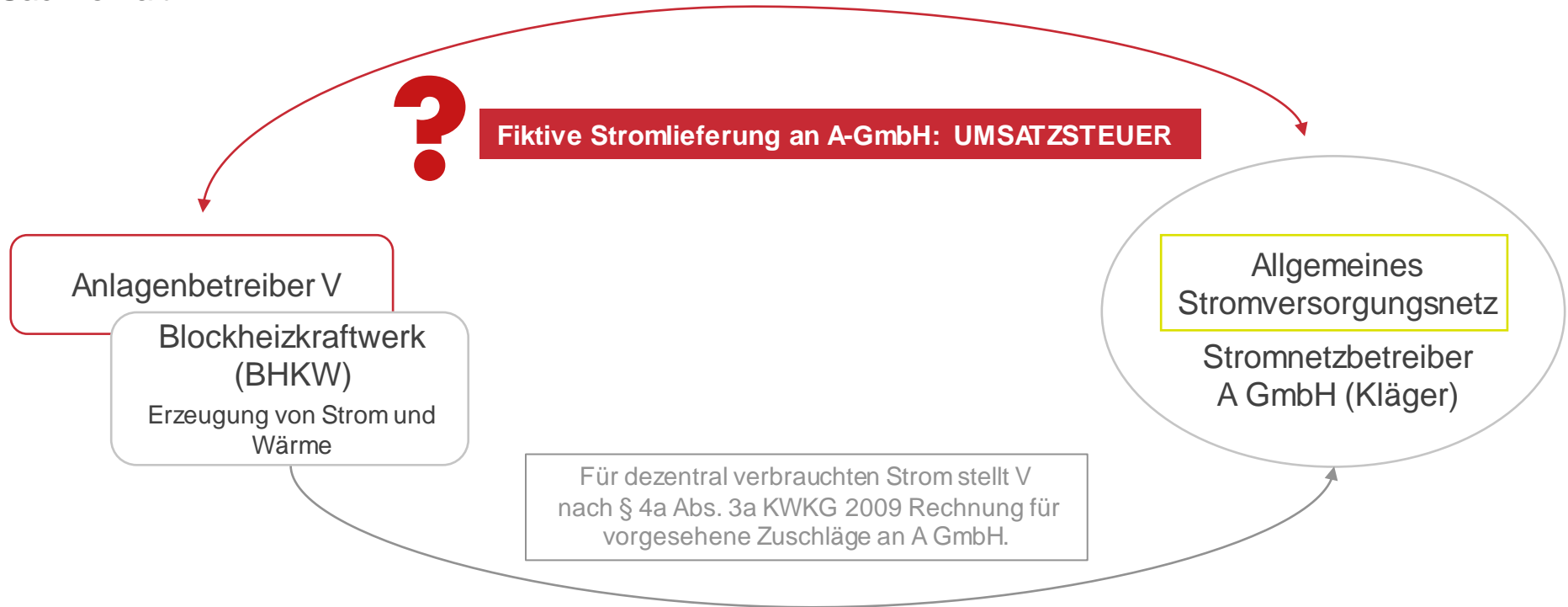
Entsprechend mit BMF-Schreiben v. 18.11.2022 im **UStAE geändert!**

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.1 Energieerzeugung

BFH, Urt. v. 29.11.2022 – Umsatzsteuer bei dezentral verbrauchtem Strom (BHKW)

Sachverhalt:



Ansicht FA: fiktive Hin- und Rücklieferung

1. Fiktive Lieferung von Anlagenbetreiber an Netzbetreiber
2. Rücklieferung von Stromnetzbetreiber an Anlagenbetreiber

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.1 Energieerzeugung

BFH, Urt. v. 29.11.2022 – Umsatzsteuer bei dezentral verbrauchtem Strom (BHKW)



„Die Zahlung eines sog. KWK-Zuschlags für nicht eingespeisten, sondern dezentral verbrauchten Strom gemäß § 4 Abs. 3a KWKG 2009 führt nicht zu einer Lieferung i.S. v. § 3 Abs. 1 UStG.“

So auch BFH v. 11. Mai 2023

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.1 Energieerzeugung

BFH, Urt. v. 29.11.2022 – Umsatzsteuer bei dezentral verbrauchtem Strom (BHKW)

Relevanz: Auch für den Anlagebetreiber V kann aus einer solchen Hin- und Rücklieferungsfiktion eine **wirtschaftliche Belastung** resultieren, wenn er als jPdöR im Hoheitsbereich tätig ist und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.



Lieferung nach
§ 3 Abs. 1 UStG

Lieferung = Leistungen, durch die ein Unternehmer einen Abnehmer befähigt im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).

- D. h. Übertragung der Befugnis, über einen körperlichen Gegenstand wie Eigentümer zu verfügen.
- Keine zivilrechtliche Eigentumsübertragung notwendig (wenngleich meist gegeben).
- st. Rspr. BFH: Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag (hier unstreitig nicht erfolgt).
- Eine Lieferung kann sich auch aus einer Regelung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG ergeben (gesetzliche Lieferfiktion).

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

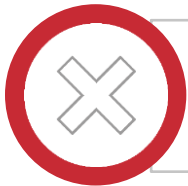
4.1 Energieerzeugung

BFH, Urt. v. 29.11.2022 – Umsatzsteuer bei dezentral verbrauchtem Strom (BHKW)

Gesetzliche Lieferfiktion

Stellt § 4 Abs. 3a KWKG 2009 (Verpflichtung zur Zahlung des Zuschlags) eine solche Lieferfiktion dar?

- Wortlaut: Begründung einer Zahlungspflicht und keine Lieferfiktion.
- Historie: Die Regelung soll sicherstellen, dass auch der Zuschlag gezahlt wird, wenn bspw. an ein Unternehmen des produzierenden Gewerbes geliefert wird.
- Systematik mit den anderen Regelungen des KWKG 2009.
- Telos: Der energiepolitische Zweck beeinflusst gerade nicht die Frage, ob dem Stromnetzbetreiber dezentral verbrauchter Strom geliefert wurde.
- Daher gilt: **Keine Lieferfiktion durch § 4 Abs. 3a KWKG 2009.**



Es liegt **weder eine tatsächliche Lieferung** (mangels Einspeisung) **noch eine Lieferfiktion** vor. Es besteht damit **kein steuerbarer Umsatz**.

Die BFH-Rechtsprechung (u.a. 12.12.2012) zu KWK-Zuschlag betraf nur den Teil des Stroms, der **tatsächlich geliefert** wurde, alles andere ist Interpretation der FinVerw.

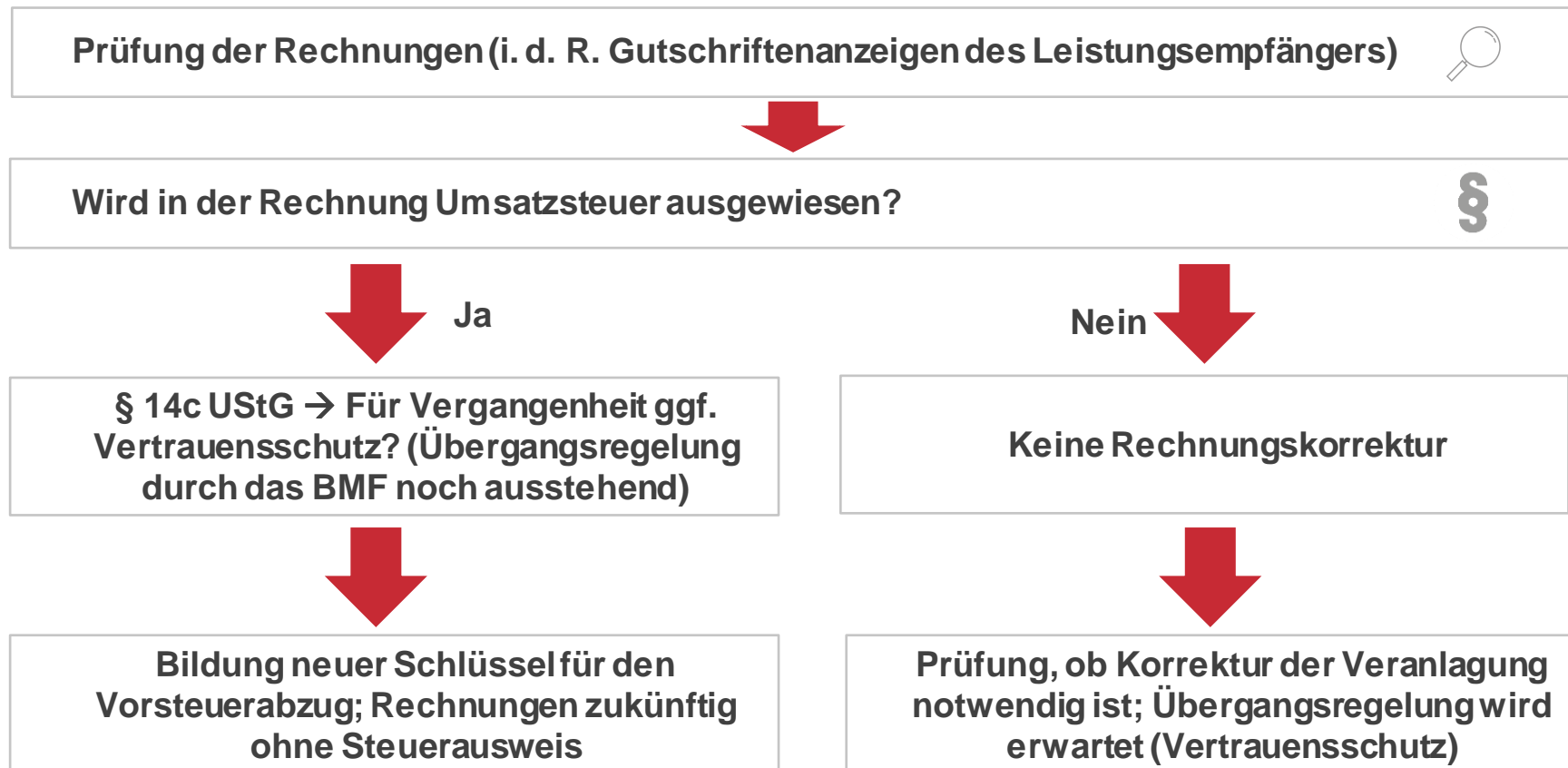
Eine sonstige Leistung ist nicht erkennbar.

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.1 Energieerzeugung

BFH, Urt. v. 29.11.2022 – Umsatzsteuer bei dezentral verbrauchtem Strom (BHKW)

Handlungsempfehlung für Mandanten:



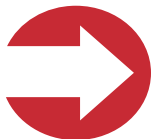
Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.1 Energieerzeugung

BFH, Urt. v. 11.05.2023 – Bestätigung der bisherigen Rechtsprechung



„Die Zahlung eines sog. KWK-Zuschlags für nicht eingespeisten, sondern dezentral verbrauchten Strom gemäß § 4 Abs. 3a KWKG 2009 führt nicht zu einer Lieferung i.S. v. § 3 Abs. 1 UStG. Der von einem Anlagenbetreiber erzeugte und dezentral verbrauchte Strom wird daher weder an den Stromnetzbetreiber geliefert noch an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert.“



Der BFH hat hiermit die Rechtsprechung bezüglich der fehlenden Lieferung **umfassend bestätigt**.



Agenda

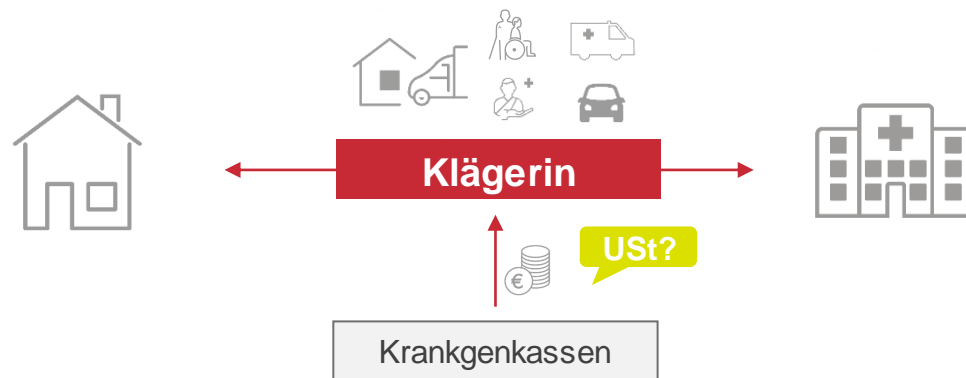
1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161
4.1	Energieerzeugung	161
4.2	(keine) Umsatzsteuerfreiheit	169
	4.2.1 Rettungsdienste und Beförderung von Personen	169
	4.2.2 § 4 Nr. 14 UStG - Abgabe von Medikamenten	173
	4.2.3 Rechnungskorrektur nach § 14c UStG bei Fertigarzneimitteln	177
	4.2.4 Mahlzeitendienste/Essen auf Rädern	184
4.3	Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz	196
4.4	Reform des ermäßigten Steuersatzes	204
4.5	Umsatzsteuerliche Organschaft	213

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.1 Rettungsdienste und Beförderung von Personen

BFH, Urteil vom 24.08.2022 – Steuerfreie Beförderung kranker, verletzter und behinderter Personen

Sachverhalt:



Revisionsklägerin: X-GmbH

- Erbringt **Personenbeförderungsleistungen ausschließlich für oder an kranke, behinderte oder verletzte Personen** (Krankenfahrten i.S.d. § 73 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 SGB V, § 92 Abs. 1 S. 2 Nr. 12 SGB V).
- **Abrechnung** erfolgt zum großen Teil direkt gegenüber gesetzlichen Krankenkassen oder Berufsgenossenschaften (nur, wenn nicht möglich, direkte Abrechnung mit beförderter Person).
- Befördert wird mit unterschiedlich ausgestatteten Kraftfahrzeugen und Krankenkraftwagen.
- Steuerbefreiung nach **§ 4 Nr. 17 b UStG** lag nur teilweise vor (u.a. vier serienmäßig ausgestattete PKW).

Handelt es sich hierbei um eine „eng mit der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistung“ i. S. v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL? Steht einer Befreiung Art. 134 Buchst. b MwStSystRL entgegen?

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.1 Rettungsdienste und Beförderung von Personen

BFH, Urteil vom 24.08.2022 – Steuerfreie Beförderung kranker, verletzter und behinderter Personen

Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL

(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

g) **eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen**, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat **als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen** bewirkt werden.

Voraussetzungen der Ust-Befreiung:

Leistungsbezogene Voraussetzungen:

- Leistung muss im Lichte von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL für die der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit unterfallenden Umsätze **unerlässlich** sein und
- **über die reine Beförderung hinausgehen!** (z.B. Vorhalten eines Notfall-Sets sowie Sauerstoff und Begleitung/Abholung von der Station, etc.)

Personenbezogene Voraussetzung:

- Leistungserbringung durch eine der aufgeführten Einrichtungen.

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.1 Rettungsdienste und Beförderung von Personen

BFH, Urteil vom 24.08.2022 – Steuerfreie Beförderung kranker, verletzter und behinderter Personen

Handelt es sich hierbei um eine „eng mit der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistung“ i. S. v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL? **Steht einer Befreiung Art. 134 Buchst. b MwStSystRL entgegen?**

Art 134 Buchst. b MwStSystRL

In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen **von der Steuerbefreiung [...] ausgeschlossen**:

b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung **zusätzliche Einnahmen** durch Umsätze zu verschaffen, die **in unmittelbarem Wettbewerb** mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden **gewerblichen Unternehmen** bewirkt werden.

Kein Ausschluss der Befreiung

- Hier kein unmittelbarer **Wettbewerb** mit Umsätzen von Taxi- und Mietwagenunternehmen. Denn die X-GmbH erbringt **eine über die reine Beförderung hinausgehende Leistung**: Vorhalten eines Notfall-Sets sowie Sauerstoff und Begleitung/Abholung von der Station o.ä.
- Daneben: Hier gibt es **keine Wettbewerbssituation**, denn die Befreiung enthält die personenbezogene Voraussetzung. Erbringen gewerbliche Unternehmen ebenfalls solche Leistungen, könnten diese auch die Befreiung beantragen.

Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161
4.1	Energieerzeugung	161
4.2	(keine) Umsatzsteuerfreiheit	169
4.2.1	Rettungsdienste und Beförderung von Personen	169
4.2.2	§ 4 Nr. 14 UStG - Abgabe von Medikamenten	173
4.2.3	Rechnungskorrektur nach § 14c UStG bei Fertigarzneimitteln	177
4.2.4	Mahlzeitendienste/Essen auf Rädern	184
4.3	Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz	196
4.4	Reform des ermäßigten Steuersatzes	204
4.5	Umsatzsteuerliche Organschaft	213

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.2 § 4 Nr. 14 UStG – Abgabe von Medikamenten

Grundsätze BMF-Schreiben v. 13.12.2022 – eng verbundener Umsatz oder unselbst. Nebenleistung?

Abgrenzung:
mit der Heilbehandlung...



...eng verbundener Umsatz 4.14.6 UStAE:

Lieferung nicht patientenindividuell hergestellter Medikamente sind **umsatzsteuerfrei**.

- Ermächtigungsform **irrelevant**
- **Integraler** Bestandteil der Therapie
- Für die verfolgten therapeutischen Ziele **unentbehrlich**
- **Ärztliche** Entscheidung ist maßgeblich
- Gilt entsprechend im Rahmen der integrierten Versorgung nach **§ 140a SGB V**

...unselbstständige Nebenleistung 4.14.1 UStAE:

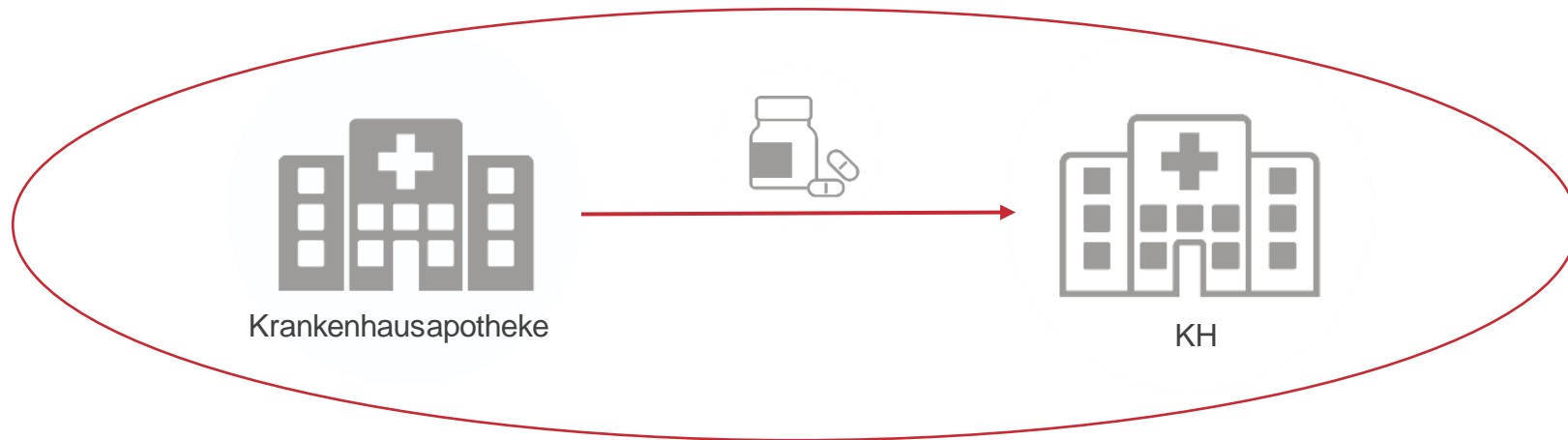
Abgabe von Fertigmedikamenten kann auch **unselbstständige Nebenleistung** zur Heilbehandlungsleistung sein, und damit ebenfalls umsatzsteuerbefreit sein.

- Gilt, wenn Medikation für Heilbehandlung **unentbehrlich** ist
- Voraussetzung ist, dass die Abgabe der Medikamente **während** der Behandlung durch den **behandelnden Arzt** erfolgt

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.2 § 4 Nr. 14 UStG – Abgabe von Medikamenten

Lieferung durch eigene Krankenhausapotheke



i.R.d. integrierten
Versorgung

umsatzsteuerfrei nach
4.14.6 Abs. 2 Nr. 3 UStAE

an Patienten

umsatzsteuerfrei nach
4.14.1 Abs. 4 UStAE

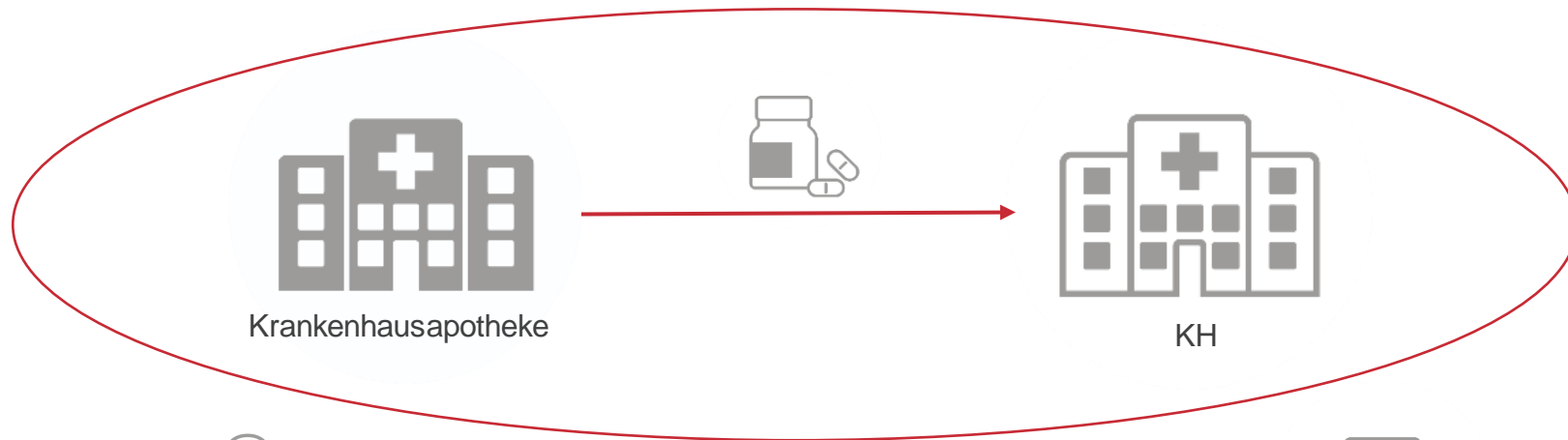
an ermächtigten Arzt

umsatzsteuerfrei nach
4.14.6 Abs. 2 Nr. 3 UStAE

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.2 § 4 Nr. 14 UStG – Abgabe von Medikamenten

Lieferung durch eigene Krankenhausapotheke



an einen niedergelassenen
Arzt

bei KH Patienten eventuell
USt-frei, sofern
Medikamentenabgabe eng
verbundener Umsatz



an eine fremde Apotheke

umsatzsteuerpflichtig



an eine KH-Apotheke außerhalb
des Organkreises

umsatzsteuerpflichtig

Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161
4.1	Energieerzeugung	161
4.2	(keine) Umsatzsteuerfreiheit	169
4.2.1	Rettungsdienste und Beförderung von Personen	169
4.2.2	§ 4 Nr. 14 UStG - Abgabe von Medikamenten	173
4.2.3	Rechnungskorrektur nach § 14c UStG bei Fertigarzneimitteln	177
4.2.4	Mahlzeitendienste/Essen auf Rädern	184
4.3	Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz	196
4.4	Reform des ermäßigten Steuersatzes	204
4.5	Umsatzsteuerliche Organschaft	213

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.3 Rechnungskorrektur § 14c UStG bei FAM

FG Sachsen-Anhalt v. 20.10.2021 – Umsatzsteuerbefreiung für Fertigarzneimittel

Was bisher geschah...

Bisher

Zu den eng verbundenen Umsätzen gehören gem. Abschn. 4.14.6. Abs. 2 UStAE die

- Abgabe von individuell hergestellten Arzneimitteln an **stationäre** Patienten.
- Abgabe von Fertigarzneimitteln an **stationäre** Patienten.
- * Abgabe von individuell hergestellten Arzneimitteln an **ambulante** Patienten.

Neu

Erweiterte Auslegung der eng verbundenen Umsätze um die

- Abgabe von Fertigarzneimitteln an **ambulante** Patienten.



→ **Erweiterung der Umsatzsteuerbefreiung**

* Abgabe von Zytostatika im Rahmen einer Krebsbehandlung: Individuelle Herstellung als Nebenleistung, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können = **untrennbar**.

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.3 Rechnungskorrektur § 14c UStG bei FAM

Umsatzsteuerbefreiung von Fertigarzneimitteln ab Januar 2023



Neue Umsatzsteuerregelungen für Fertigarzneimittel und Zytostatika

- Gemäß BMF-Schreiben vom 13.12.2022 ist Abgabe von Fertigarzneimitteln und Zytostatika ab 1. Januar 2023 **umsatzsteuerfrei** zu behandeln.
- Für Fälle **vor** dem 1. Januar 2023 **kann** der ermäßigte Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG) angewandt werden (Wahlrecht).



§ 14c UStG

- Bei **unrichtigem Steuerausweis** ist Unternehmer verpflichtet, den in Rechnung zu viel ausgewiesenen Steuerbetrag trotzdem **an Finanzamt zu entrichten**.
- Wenn Unternehmer fehlerhaften Steuerbetrag gegenüber Empfänger der Lieferung oder Leistung korrigiert, wird **Korrektur** wie Minderung des Steuerbetrags nach § 17 Abs. 1 UStG behandelt (Heilung).

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.3 Rechnungskorrektur § 14c UStG bei FAM

Umsatzsteuerbefreiung von Fertigarzneimitteln ab Januar 2023

BSG v. 10.11.2021

Problem bei Fertigarzneimittelabgabe

- Rückzahlungsanspruch von Krankenkasse auf zu Unrecht gezahlte Umsatzsteuer kann bestehen, soweit
 - Steuerverwaltung ihre Auffassung über die von ihr bejahte Umsatzsteuerpflicht für von der Arzneimittelpreisverordnung erfasste Leistungen **ändert**,
 - Umsatzsteuerpflicht **mit Rückwirkung** verneint und
 - Krankenhausträger ohne Prozess seinen Erstattungsanspruch gegen das Finanzamt wegen bereits gezahlter Umsatzsteuer **einfach und risikolos** durchsetzen kann.
- Rechnungskorrekturen von KH-Apotheken, um zu viel entrichtete Umsatzsteuer von FA zurückzubekommen.

Private Krankenversicherung

Vereinfachungsregelung:

- **Zivilrechtlicher Vergleich** reicht als Rechnungsberichtigung aus, wenn jeweilige Rechnungen **erkennbar**.
- **Berichtigungsvolumen** darf maximal der **Anspruch der Krankenkasse** sein.
- Vergleichsbetrag muss **vorab** gezahlt werden.

BMF v. 13.12.2022



Gesetzliche Krankenversicherung

Zwingende Rechnungskorrektur

- Rechnungen müssen korrigiert werden.
 - **Sammelkorrekturen** in einem Dokument an die Krankenkassen sind **möglich**, wenn die einzelnen Rechnungen erkennbar sind.

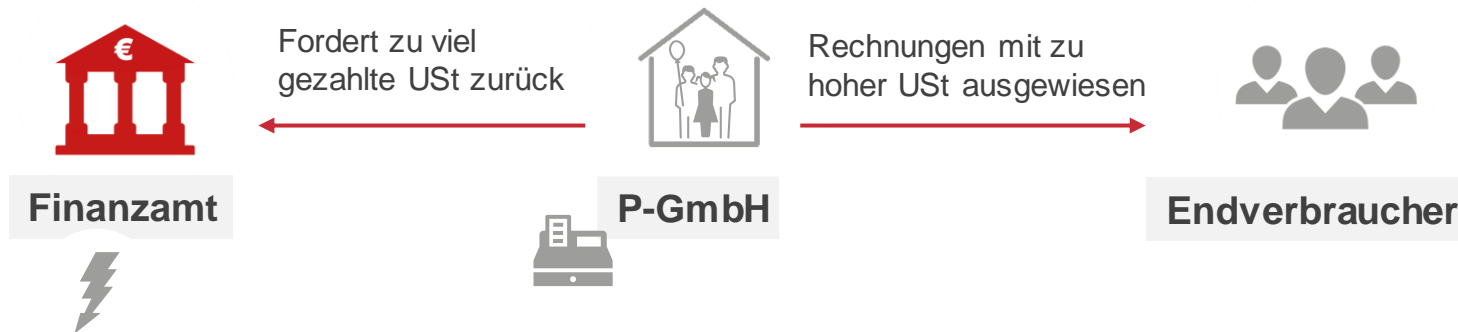
BMF v. 13.12.2022 i.V.m. BMF v. 28.09.2016

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.3 Rechnungskorrektur § 14c UStG bei FAM

EuGH-Urteil vom 8. Dezember 2022, Fall aus Österreich – Sachverhalt

- P-GmbH betreibt Indoor-Spielplatz
- Stellte Registrierkassenbelege fälschlicherweise mit 20 % statt mit 13 % Umsatzsteuer aus



FA will berichtigte Umsatzsteuer nicht zurückzahlen, da...

- P-GmbH die Rechnungen nicht korrigiert hat,
- P-GmbH sich ungerechtfertigt bereichern würde.

Ist Rechnungskorrektur notwendig?



Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.3 Rechnungskorrektur § 14c UStG bei FAM

EuGH-Urteil vom 8. Dezember 2022, Fall aus Österreich – Urteil und Begründung

Gefährdung des Steueraufkommens

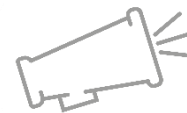
- liegt vor, wenn unter Rechnungsempfängern auch **Vorsteuerabzugsberechtigte** sind.
- Im Urteilsfall hat österr. Bundesfinanzgericht die Anzahl der Rechnungen an Vorsteuerabzugsberechtigte auf 0,5 % geschätzt.

Grund des fehlerhaften Steuerausweises

- Steuerschuld beseitigt bei
 - Keiner Steuergefährdung
 - Handeln im guten Glauben
 - Änderung durch Finanzverwaltung
- Finanzverwaltung hat Steuergefährdung selbst geschaffen, was nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen darf.

Ausgang des Urteils

- Gefährdung des Steueraufkommens und vorsätzliches Handeln liegen nicht vor.
- Korrektur der Rechnungen nicht ohne Weiteres möglich.
- **P-GmbH schuldet die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer nicht**.



Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.3 Rechnungskorrektur § 14c UStG bei FAM

EuGH-Urteil vom 8. Dezember 2022, Anwendbarkeit auf Rechnungen v. Fertigarzneimittel

Anwendung in der Theorie

- Keine Steuergefährdung, da alle Rechnungsempfänger Endverbraucher ohne VSt-Abzugsberechtigung sind.
 - Unrichtiger Steuerausweis erfolgte nicht vorsätzlich, sondern nach geltendem Recht.
- Umsatzsteuerschuld der zu viel einbehaltenen Umsatzsteuer müsste somit auch **ohne Korrektur der Rechnungen** aufgehoben sein!

Anwendung in der Praxis

- Finanzverwaltung lehnt Anwendung des EuGH-Urteils bislang ab.
- Beruft sich auf nationales Recht (§ 14c UStG).



Ausblick

- BMF-Schreiben zu EuGH-Urteil v. 8. Dezember 2022 noch im Jahr 2023 in Aussicht!



Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161
4.1	Energieerzeugung	161
4.2	(keine) Umsatzsteuerfreiheit	169
4.2.1	Rettungsdienste und Beförderung von Personen	169
4.2.2	§ 4 Nr. 14 UStG - Abgabe von Medikamenten	173
4.2.3	Rechnungskorrektur nach § 14c UStG bei Fertigarzneimitteln	177
	4.2.4 Mahlzeitendienste/ Essen auf Rädern	184
4.3	Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz	196
4.4	Reform des ermäßigten Steuersatzes	204
4.5	Umsatzsteuerliche Organschaft	213

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.4 Mahlzeitendienste/ Essen auf Rädern

Verpflegungsleistung vs. Verpflegungsdienstleistung

Verpflegungsleistung (7%)

- ✓ Darbietung von Speisen in Regalen
- ✓ Transport der Speisen und Getränke zum Ort des Verzehrs einschl. damit im Zusammenh. stehende Leistungen (z.B. Kühlen oder Wärmen, Vereinbarung eines festen Lieferzeitpunkts, Behältnisse etc.)
- ✓ Übliche Nebenleistungen (z.B. Verpacken, Beigabe von Einwegbesteck oder –geschirr)
- ✓ Bereitstellung von Papierservietten und bei, Kiosks oder Buden, Abfalleimern
- ✓ Beigabe von Ketchup, Senf, Apfelmus etc.
- ✓ Bloße Erstellung von Leistungsbeschreibungen, allgemeine Erläuterung des Angebots
- ✓ Bereitstellung von Vorrichtungen, die in erster Linie dem Verkauf dienen, z.B. Verkaufstresen
- ✓ Einzugs des Entgelts für Schulverpflegung von Erziehungsberechtigten



wertende Gesamtbetrachtung nötig

Verpflegungsdienstleistung (19%)

- ✓ Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur
- ✓ Servieren der Speisen und Getränke
- ✓ Gestellung von Bedienungs-, Koch- und Reinigungspersonal
- ✓ Durchführung von Bedien-, Service- oder Spülleistungen i.R.e. die Bewirtung fördernden Infrastruktur oder in den Räumlichkeiten des Kunden
- ✓ Nutzungsüberlassung von Geschirr oder Besteck
- ✓ Überlassung von Mobiliar zur Nutzung außerhalb der Geschäftsräume des Unternehmers
- ✓ Individuelle Beratung bei der Auswahl der Speisen und Getränke
- ✓ Beratung der Kunden hinsichtlich der Zusammenstellung und Menge der Mahlzeiten für einen bestimmten Anlass



Aktuelles aus der Umsatzsteuer

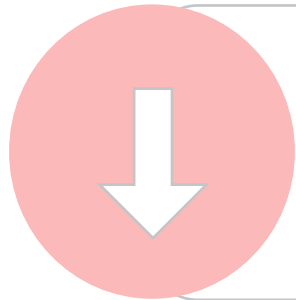
4.2.4 Mahlzeitendienste/ Essen auf Rädern

Verpflegungsleistungen – Allgemeine Regelungen



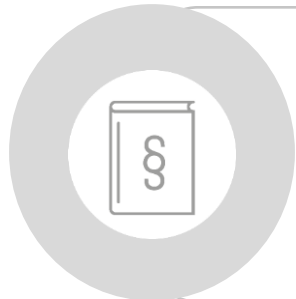
Kleinunternehmer (§ 19 UStG)

z.B.: steuerpflichtige Einnahmen des Caterers/Fördervereins im vorangegangenen Kalenderjahr < 22.000 EUR und Prognose für das laufende Jahr < 50.000 EUR.



Befristete Umsatzsteuersenkung Gastronomie (01.07.2020 bis 31.12.2023)

Aktuell gilt sowohl für die Lieferungen von Speisen als auch für Verpflegungsdienstleistungen der ermäßigte Steuersatz von 7 %.



Ermäßigter Umsatzsteuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG)

Lieferung von Speisen → Vorgang auf die Abgabe der Speisen beschränkt, keine nennenswerten Dienstleistungen im Darreichungsbereich → **ermäßigter Steuersatz**
Dienstleistungen → Erfolgen weitere unterstützende Dienstleistungen, die den sofortigen Verzehr ermöglichen → **kein ermäßigter Steuersatz**

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.4 Mahlzeiten in der AH, EGH und Pflege

Alten- und Eingliederungshilfe – USt-Befreiung nach § 4 Nr. 16 UStG



Drei Voraussetzungen müssen für die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 UStG erfüllt sein:

1. Die Leistungen müssen gegenüber hilfsbedürftigen Personen erbracht werden.
2. Sie müssen eng mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen verbunden sein **und**
3. von einer begünstigten Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. a) bis k) bzw. l) UStG erbracht werden, die die Leistungen nach § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG im Rahmen ihrer Anerkennung ausführt.

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.4 Mahlzeitenversorgung „stationär“ (AH/EGH)

WBVG-Vertrag – USt-Befreiung nach § 4 Nr. 16, 18 UStG

Maßgeblich für die umsatzsteuerliche Behandlung ist die Beurteilung der Art des WBVG-Vertrages zwischen Leistungsberechtigten und Leistungserbringern:

- ✓ Verpflegung als Teil des **Leistungsbündels**

Vermietungsleistung

Pflege- &
Betreuungsleistung

Verpflegungsleistung

Vertragsverhältnis stellt ein einheitliches, unteilbares Ganzes dar, daher ist eine einheitliche steuerliche Beurteilung geboten!

- ✓ **Umsatzsteuerbefreiung** nach § 4 Nr. 16 Buchst. h UStG bzw. § 4 Nr. 16 **Buchst. I** UStG für **alle** hier (miteinander verbundenen) Leistungen.

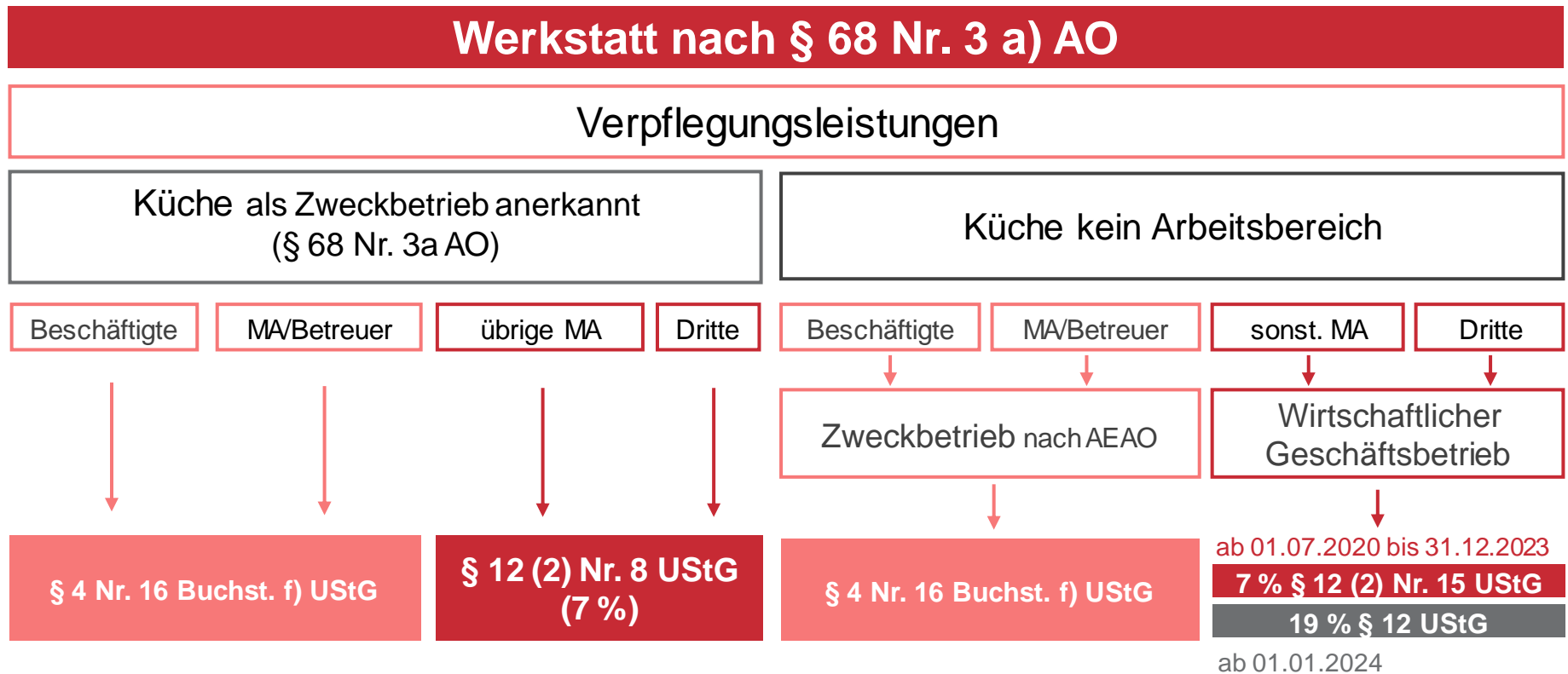
Auch bei Einordnung des WBVG-Vertrags als **gemischten Vertrag** handelt es sich um einen **einheitlichen** wirtschaftlichen Vorgang und nicht um mehrere selbstständige Leistungselemente (Geprägeprüfung!) Wenn Fachleistungselemente überwiegen, dann

- ✓ **Umsatzsteuerbefreiung** für die **Gesamtleistung** nach § 4 Nr. 16 **Buchst. I** UStG.

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.4 Mahlzeiten (Mittagessen) in WfbM

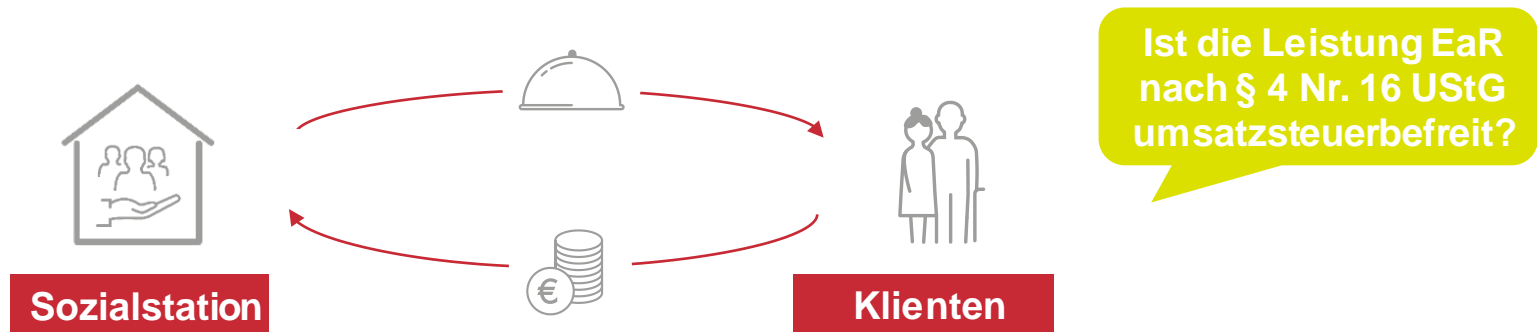
Übersicht WfbM – USt-Befreiung nach § 4 Nr. 16 UStG



Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.4 Mahlzeiten und ambulante Pflege

Sozialrechtliche Ergänzung zu § 4 Nr. 16 Buchst. c) UStG – Praxisbeispiel Baden-Württemberg



Sozialstation erbringt ambulante Pflegeleistungen

- Kranken- und Altenpflege
- Hauswirtschaftliche Versorgung
- Beratungs- und Begleitsdienste
- Menüservice-Leistungen

Essen auf Rädern

- Aktuell an 34 Klienten/ Tag, von denen
- 18 auch ambulante Pflegeleistungen beziehen.
- Essen wird tiefgefroren von externem Dienstleister bezogen und
- auf Sozialstation erwärmt und heiß ausgeliefert.
- Leistung EaR wird Klienten direkt in Rechnung gestellt.

Bestehende Verträge

- Versorgungsvertrag zw. SSt und Pflegekassen nach § 72 SGB XI
- Landesrahmenvertrag Baden-Württemberg (mit EaR i.R.d. häuslichen Pflegehilfe)

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.4 Mahlzeiten und ambulante Pflege

Sozialrechtliche Ergänzung zu § 4 Nr. 16 Buchst. c) UStG – Praxisbeispiel Baden-Württemberg



1. Es können grds. nur Leistungen befreit werden, auf die sich der Vertrag, die Vergütung oder Anerkennung mit den Trägern der Sozialversicherungen nach den Buchstaben des § 4 Nr. 16 UStG **jeweils bezieht**.
 - EaR höchstens im Rahmen der ambulanten Pflege umsatzsteuerbefreit.
 - Leistung muss in dem Vertrag genannt sein, bzw. Vergütung muss für diese Leistung bezahlt werden.
 - Bundesländer haben verschiedene Landesrahmenverträge. In Baden-Württemberg ist die Leistung „Essen auf Rädern“ als Leistungspaket im Rahmen der häuslichen Pflegehilfe aufgelistet (Ausnahme).
2. Von den **Pflegekassen** können ausschließlich Leistungen vergütet werden, die **unmittelbar** von einem **Pflegedienst** erbracht werden.
 - Entscheidend für Befreiung, dass Mahlzeit von Pflegedienst **selbst gekocht** wird. Bei Zukauf wird die Leistung (Kochen) nicht unmittelbar vom Pflegedienst erbracht!
 - Bereitet der Pflegedienst die Mahlzeiten zu (z.B. Aufwärmen und Ausliefern des Essens) und sind diese Leistungskomponenten vom Landesrahmenvertrag erfasst, ist die Leistung **insoweit** nach § 4 Nr. 16 Buchst. c) i.V.m. § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG von der Umsatzsteuer befreit.
 - Dass Leistungen ggf. nicht mit Pflegekassen abgerechnet werden, sondern direkt Klienten in Rechnung gestellt werden, steht Umsatzsteuerbefreiung nicht entgegen.

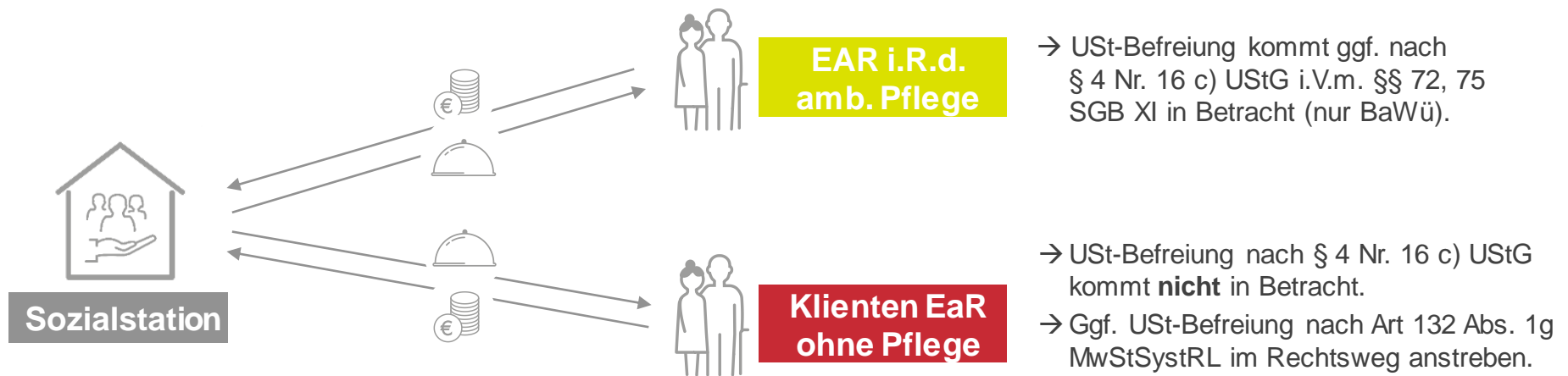
Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.4 Mahlzeiten und ambulante Pflege

Sozialrechtliche Ergänzung zu § 4 Nr. 16 Buchst. c) UStG – Praxisbeispiel Baden-Württemberg

1. Unterscheidung:

Wird EaR i.R.d. ambulanten Pflege erbracht?



2. Unterscheidung:

Welche Leistungen werden von Einrichtung selbst erbracht?

→ hier: nur Aufwärmen und Ausliefern der Mahlzeiten



Fazit:

Nur auf den Teil der Leistung, der auf das Aufwärmen und Ausliefern der Mahlzeiten an die 18 Klienten entfällt, welche das EaR „im Rahmen der ambulanten Pflege“ erhalten, ist in BaWü die USt-Befreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. c) UStG anwendbar (pos. Ausnahme BaWü).

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.4 Mahlzeitendienste/ Essen auf Rädern

Gesetzesänderung – Abgabe von Mahlzeiten nicht mehr nach § 4 Nr. 18 UStG von USt befreit

§ 4
Nr. 18
UStG

- Die **Abgabe von Mahlzeiten** ist **seit 01.01.2020** aufgrund der Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2019 grundsätzlich **nicht mehr nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei!**
- Gemäß Gesetzesbegründung sind Mahlzeitendienste **ausdrücklich ausgeschlossen**, da es sich hierbei nicht um eng mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen handelt* („essen muss jeder“).



*(BFH-Urteil vom 1.12.2010, XI R 46/08).

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

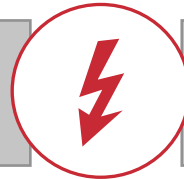
4.2.4 Mahlzeitendienste/ Essen auf Rädern

Ausweg – Berufung auf Unionsrecht

Ausweg – Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ?

- Nach EuGH-Rechtsprechung **hinreichend genau bestimmt und unbedingt** – Berufung auf Unionsrecht daher grds. möglich, wenn die Richtlinienvorschrift nicht oder nicht korrekt umgesetzt wurde.
- Bei der Auslegung sind die **Ziele**, die mit der Befreiung verbunden sind, zu berücksichtigen.

Restriktiver Auslegung durch den BFH



- Leistungen des Menüservices ist nicht eng mit der Sozialfürsorge verbunden – Grundbedürfnis.
- Abstellung auf die **Art der Leistung** und nicht auf den Kreis der Leistungsempfänger.

Auslegung durch den EuGH

- Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL stellt auf die Art der Leistung ab.
- Sozialer Charakter ergibt sich jedoch gerade aus der Hilfsbedürftigkeit des Empfängerkreises.
- EuGH-Rechtsprechung: Abstellen auf den Kreis der Leistungsempfänger.

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.2.4 Mahlzeitendienste/ Essen auf Rädern

Ausweg – Anwendung § 4 Nr. 18 UStG

Ausweg – Keine Sperrwirkung durch § 4 Nr. 18 S. 3 UStG

- § 4 Nr. 16 UStG geht als lex specialis dem § 4 Nr. 18 UStG als lex generalis grds. vor
 - § 4 Nr. 16 UStG stellt auf **einrichtungsbezogene Voraussetzungen** ab
 - Sperrwirkung des § 4 Nr. 18 S. 3 UStG bezieht sich demnach auf diese einrichtungsbezogenen Voraussetzungen
 - **Keine Sperrwirkung** für Leistungen an Personen, welche allein i. S. d. § 53 Nr. 1 AO und nicht zugleich im sozialrechtlichen Sinne hilfsbedürftig sind, da sie nicht unter § 4 Nr. 16 UStG fallen
-
- Vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung kann sich ein Unternehmer **unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen**, soweit er Versorgungsleistungen im Rahmen eines Menüservice an Menschen erbringt, die i. S. d. § 53 AO hilfsbedürftig sind.
 - **Aber:** Finanzverwaltung ist ausschließlich an nationales Recht gebunden und wird die EuGH-Rechtsprechung nicht anwenden.

Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161
4.1	Energieerzeugung	161
4.2	(keine) Umsatzsteuerfreiheit	169
4.3	Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz	196
4.4	Reform des ermäßigten Steuersatzes	204
4.5	Umsatzsteuerliche Organschaft	213

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.3 Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz

Umsatzsteuerermäßigung für Zweckbetriebe i. S. d. § 57 Abs. 3 AO



§ 12 Steuersätze

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf sieben Prozent für die folgenden Umsätze:

8. a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Das gilt **nicht** für Leistungen, die im Rahmen eines **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** ausgeführt werden.

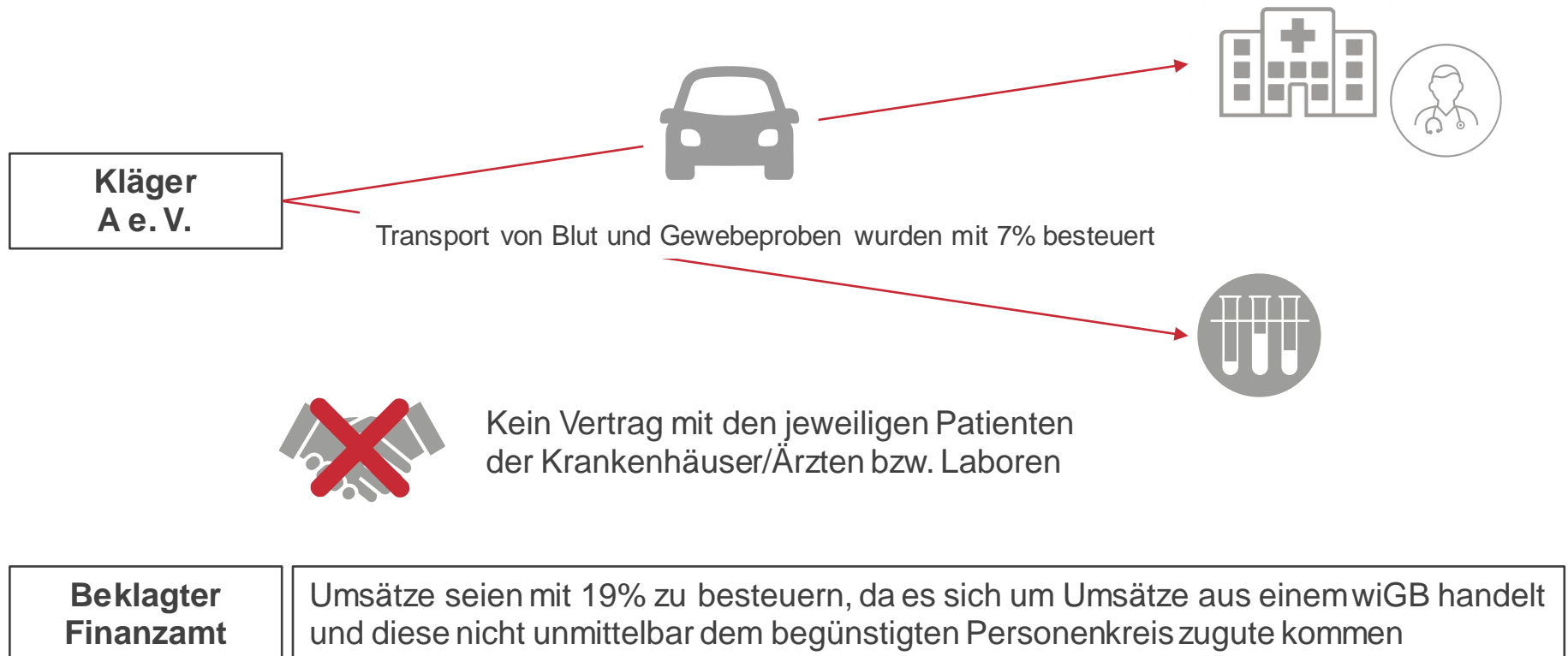
Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem **Wettbewerb** mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder

wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten **satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht,**

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.3 Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz

FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 28.07.2022 – Sachverhalt



Unterliegen die Leistungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG dem ermäßigten Steuersatz?

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.3 Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz

FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 28.07.2022 – Leitsätze



- „Die auf die Linderung der Hilfsbedürftigkeit gerichteten Leistungen einer begünstigten Körperschaft kommen den hilfsbedürftigen Personen bereits dann "zugute" (s. § 66 Abs. 3 AO), **wenn** die konkreten Leistungen **bei der betroffenen Person** - sei es auch ohne Vertragsverhältnis und ohne faktischen Kontakt zwischen Person und Leistungserbringer - ihren Niederschlag finden, weil sie **notwendiger Bestandteil** der erforderlichen Gesamtbehandlung sind.
- Bei der Frage der Begünstigung solcher Leistungen ist somit **nicht (mehr)** danach zu differenzieren, ob die gewünschten Auswirkungen der Leistungen darauf beruhen, dass die Körperschaft im Rahmen eines direkten Vertragsverhältnisses ("rechtlich unmittelbar"), im Rahmen eines direkten physischen Kontakts ("faktisch unmittelbar") oder letztlich nur im Rahmen eines **mittelbaren Wirkungsverhältnisses** zum Patienten tätig geworden ist.“





Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.3 Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz

FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 28.07.2022 – Gründe

§ 66 Abgabenordnung

- (1) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dient.
- (2) Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.
- (3) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dient in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute kommen. Für Krankenhäuser gilt § 67.

-  Transporte dienen nahezu ausschließlich dazu kranken und mithin hilfsbedürftigen Menschen zu helfen; es wurden keine Gewinne angestrebt, welche den konkreten Finanzierungsbedarf übersteigen.
-  Es ist ausreichend, dass Leistungen sich als Subunternehmerleistungen **auf mittelbarem Weg** bei den Patienten niederschlagen.
-  Leistungen sind **notwendiger Bestandteil** der erforderlichen Gesamtbehandlung;
-  Linderung der Hilfsbedürftigkeit und nicht die (Vertrags-) Gestaltung stellt das Förderungsziel der Begünstigung dar; Transport wird unter sonst gleichen Bedingungen und mit demselben Ergebnis durchgeführt, als wenn ein Vertrag vorliegen würde.

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.3 Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz

Update: Revision, BFH, Urt. v. 05.04.2023

§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a
Satz 3 **Alternative 2** UStG

- Steuersatzermäßigung für ZB nach § 66 AO nur, wenn mit Blut- und Gewebetransporten steuerbegünstigte satzungsmäßige Zwecke **selbst verwirklicht werden**.
- FG hat zu prüfen, ob und ggf. welcher Satzungszweck damit verwirklicht wird.
- Fraglich, ob die in Satzung nicht genannten Blut- und Gewebetransporte unter „*verletzten, kranken und behinderten Menschen Hilfe zu leisten und eine Transportmöglichkeit mit vereinseigenen Fahrzeugen zu schaffen*“ subsumiert werden können.



- Zu prüfen, ob die streitgegenständlichen Leistungen in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dienen, die in unmittelbarem **Wettbewerb** mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden.

§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a
Satz 3 **Alternative 1** UStG

- **Problem:** Wettbewerbskriterium für ermäßigten Steuersatz von FG ohne weitere Prüfung bejaht:

„Damit hat das FG die Voraussetzungen dieser Vorschrift bejaht, ohne dass erkennbar wird, aufgrund welcher Tatsachen und aufgrund welcher rechtlichen Erwägungen sich diese Schlussfolgerung des FG ergeben soll.“

- Urteil FG Schleswig-Holstein v. 28.06.2022 wird **aufgehoben**.
- Die Sache wird **an FG** Schleswig-Holstein zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung **zurückgewiesen**.

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.3 Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz

FG Münster, Urt. v. 23.03.2023 – Umsatzsteuer bei Mitarbeiterkantinen

Sachverhalt:



Mitarbeiter-
kantine



Krankenhaus
(Kläger)



Besucher-
kantine

- Das Krankenhaus (Kläger) betreibt für die Mitarbeiter eine Kantine, in der **Speisen und Getränke subventioniert abgegeben werden** (im Rahmen der Sachbezugsverordnung).
- Daneben betreibt ein fremder dritter Pächter eine Kantine für die Krankenhausbesucher.
- Beide sind **voneinander abgetrennt**.

Handelt es sich bei den Umsätzen aus der Mitarbeiterkantine um Umsätze **aus dem steuerpfl. wiGB oder aus dem Zweckbetrieb?**

Infolgedessen: Ist der **ermäßigte Steuersatz** anwendbar?

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.3 Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz

FG Münster, Urt. v. 23.03.2023 – Umsatzsteuer bei Mitarbeiterkantinen

§ 4 Nr. 14 UStG

- Eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG kommt nicht in Betracht.
- Die Umsätze aus der Kantine sind weder selbst ärztliche Heilbehandlungen noch eng verbundene Umsätze. Die Mitarbeiterverpflegung ist keine für die Erreichung der therapeutischen Zwecke unerlässliche Leistung.

§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG

- Der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG kommt ebenfalls nicht in Betracht.
- Es gelten die üblichen Abgrenzungskriterien für die Unterscheidung von Verpflegungsleistung und Verpflegungsdienstleistung (vgl. BMF-Schreiben v. 20. März 2013)

§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG

- Achtung: Aus der fehlenden Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht ergibt sich das Gebot zur einschränkenden Auslegung des Anwendungsbereichs der Norm.
- Die Umsätze wurden im steuerpfl. wiGB erbracht und sind damit **nicht** ermäßigt zu besteuern. Sie sind nicht Teil des Zweckbetriebs.



Agenda

1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161
4.1	Energieerzeugung	161
4.2	(keine) Umsatzsteuerfreiheit	169
4.3	Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz	196
4.4	Reform des ermäßigten Steuersatzes	204
4.5	Umsatzsteuerliche Organschaft	213

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.4 Reform des ermäßigten Steuersatzes

Bundesrat-DRS 433/23: Gesetzesentwurf der BReg v. 08.09.2023 - Wachstumschancengesetz



§ 12 UStG Steuersätze

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf **7 Prozent** für die folgenden Umsätze:

Nr. 8 a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Das **gilt nicht** für Leistungen, die im Rahmen eines **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** ausgeführt werden.

3

Für Leistungen, die im Rahmen eines **in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebs** ausgeführt werden, **gilt Satz 1 nur**, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem **Wettbewerb** mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, **oder** wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke **selbst verwirklicht**.

4

Körperschaften **verwirklichen** mit ihren in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetrieben ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke **selbst**, wenn **die Leistungsempfänger oder an der Leistungserbringung beteiligte Personen vom steuerbegünstigten Zweck der Einrichtung erfasst werden**,“

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.4 Reform des ermäßigten Steuersatzes

Erste Einschätzungen zum Gesetzesentwurf v. 29.08.2023 - Wachstumschancengesetz

Aus der Gesetzesbegründung zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a...



Satz 3 UStG:

- Regelung stellt klar, dass § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG (Wettbewerbskriterium) **nur** auf Leistungen von Zweckbetrieben nach §§ 66 bis 68 AO anzuwenden ist.
- Bei Leistungen von Zweckbetrieben nach § 65 AO **keine** umsatzsteuerliche Prüfung der **Wettbewerbsrelevanz!**
- Denn bei Zweckbetrieben i.S.v. § 65 AO wird Wettbewerbsgedanken bereits durch Definition des ZB in § 65 AO hinreichend Rechnung getragen.

Satz 4 UStG:

- Regelung stellt klar, dass nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG begünstigte Leistungen auch dann vorliegen, wenn die von dem jeweiligen gemeinnützigen Zweck erfassten Personen **entweder Empfänger** der Leistung sind **oder**, wie z. B. bei Inklusionsbetrieben, bei der **Leistungserbringung** mitwirken.

→ Künftig pauschal 7% USt auf ZB-Leistungen nach § 65 AO.

→ Dafür Prüfung des Wettbewerbskriteriums bei ZB nach §§ 66 bis 68 AO gefordert, oder...

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.4 Reform des ermäßigten Steuersatzes

Erste Einschätzungen zum Gesetzesentwurf v. 29.08.2023 - Wachstumschancengesetz

Aus der Gesetzesbegründung zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG-E



Satz 4 UStG:

- Regelung stellt klar, dass nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG begünstigte Leistungen **auch dann** vorliegen, wenn die von dem jeweiligen gemeinnützigen Zweck erfassten Personen **entweder Empfänger** der Leistung sind **oder**, wie z. B. bei Inklusionsbetrieben, bei der **Leistungserbringung** mitwirken.

...ist nach dem Richtliniengeber **eine Gesamtschau vorzunehmen**, in die die **allgemeine Tätigkeit** und die **Ziele der Einrichtung als Ganzes** – unabhängig vom letztendlich Begünstigten der Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen – **einzubeziehen sind**.

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.4 Reform des ermäßigten Steuersatzes

Erste Einschätzungen zum Gesetzesentwurf v. 29.08.2023 - Wachstumschancengesetz



Diskussionsbedarf:

- § 66 AO: Kann für die **gesamten** ZB-Leistungen nach § 66 AO der ermäßigte Steuersatz angewandt werden?
 - Bsp.: Hauswirtschaftsdienste im betreuten Wohnen, 10 Personen, 7 davon hilfebedürftig, 3 fit
 - Da 70% hilfebedürftig > 2/3, liegt **insgesamt** ZB nach § 66 AO vor.
 - Fraglich, ob umsatzsteuerlich aufzuteilen ist und erm. Steuersatz nur für Leistungen an Hilfebedürftige.
- Was ist mit **Selbstversorgungszweckbetrieben** nach § 68 Nr. 2 Buchst. b AO? (BHKW)
- Kooperationsleistungen/ Dienstleistungen nach §§ 57 Abs. 3 oder § 58 Nr. 1 AO als steuerbegünstigter Zweckbetrieb – **welche ZB-Norm**? → ermäßigter Steuersatz oder Regelsteuersatz?



Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.4 Reform des ermäßigten Steuersatzes

Aktuelle Themen 2023 – Kooperationsleistungen als Zweckbetrieb – 7% USt?

Kooperationsleistungen/ Dienstleistungen nach §§ 57 Abs. 3 oder § 58 Nr. 1 AO als steuerbegünstigter Zweckbetrieb – Ermäßigter Steuersatz oder Regelsteuersatz?

- BMF: Noch keine bundeseinheitliche Regelung! (03. Oktober 2023).
- Erste verbindliche Auskünfte (z.B. in Berlin) bestätigen 7% - übrige Bundesländer weiterhin offen.
- **BMF-Umsatzsteuerreferat** hat zu § 4 Nr. 18 UStG und § 4 Nr. 16 UStG im 1. Halbjahr sog. BMF-Schreiben veröffentlicht (denkbar, dass das BMF nun auch zum ermäßigten Steuersatz **im 2. Halbjahr 2023** etwas veröffentlichen wird).
- **Hintergrund:** Deutscher Gesetzgeber ist aufgefordert, die zum 6. April 2022 für alle EU-Staaten angepasste MwStSystRL bis zum 31.12.2024 in deutsches Recht umzusetzen (Erwartung: dürfte für den ermäßigten Steuersatz mehr Rechtssicherheit schaffen).

► **Empfehlung:** in **Verträgen bezüglich der Vergütungsregelung („Vergütung zzgl. 7%“)** als **Zusatzvereinbarung** die Möglichkeit der späteren „Nachberechnung mit Regelsteuersatz“ unter Voraus-Verzicht der Einrede der Verjährung **aufnehmen**.

(für den Fall, dass die Finanzverwaltung zu einem späteren Zeitpunkt den Regelsteuersatz wirksam feststellt (z.B. Betriebsprüfung))

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.4 Reform des ermäßigten Steuersatzes

Stellungnahme des Bundesrates zum Wachstumschancengesetz vom 20.10.2023

hoch aktuell

„**Artikel 27 Nr. 1** (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 3 UStG) **ist zu streichen**“

Begründung

- **Mögliches Gestaltungspotenzial** aus § 57 Abs. 3 AO:

Zweckbetriebsfiktion ermöglicht es, durch Zwischenschalten von Servicegesellschaften und Auslagerung von (unstreitig wettbewerbsrelevanten) Tätigkeiten **Steuervorteile** zu erreichen, da Leistungen der Servicegesellschaft über § 57 Abs. 3 AO dem **Zweckbetrieb** zugerechnet werden und so grundsätzlich in den **Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes** nach § 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a UStG fallen.

→ **Steuervorteil** ergibt sich in Fällen, in denen die Körperschaft, welche die (ausgelagerte) Leistung von Servicegesellschaft empfängt, **nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist** (z. B. Krankenhäuser), da sich eine (um 12 Prozent) geringere Umsatzsteuer auf den Eingangsumsatz bei ihr **direkt finanziell auswirkt**.

- Bei ZB solcher Kooperationen handelt es sich regelmäßig um **wettbewerbsrelevante Leistungen** (z. B. Reinigungsleistungen, allgemeine Verwaltungsdienstleistungen, Wareneinkäufe).
→ Anwendung der **Umsatzsteuerermäßigung** in diesen Fällen **nicht gerechtfertigt**.
- Im Gesetzentwurf enthaltene Änderung in § 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a Satz 3 UStG würde **Rückausnahme** zum Ausschluss von ZB nach § 57 Abs. 3 AO **erschweren**/ unmöglich machen.

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

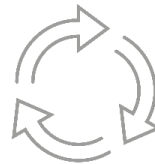
4.4 Reform des ermäßigten Steuersatzes

Stellungnahme des Bundesrates zum Wachstumschancengesetz vom 20.10.2023

„Zu **Artikel 27 Nr. 2** (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 4 UStG)“

hoch aktuell

„Bundesregierung wird gebeten, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob und wenn ja, inwieweit die in § 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a UStG vorgenommene Anpassung zu einer **ungerechtfertigten Ausweitung** des Ermäßigungstatbestandes führt. Die Prüfung sollte sich auch darauf erstrecken, ob der mit dem Gesetzentwurf verfolgte Zweck nicht auch auf **geeigneterer Art und Weise** erreicht werden kann.“



Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.4 Reform des ermäßigten Steuersatzes

Gegenäußerung der Bundesregierung zum Wachstumschancengesetz vom 26.10.2023

hoch aktuell

Gegenäußerung der Bundesregierung

Bundesregierung lehnt Vorschlag, bzw. Prüfbitte des BR ab

- Denn: die Neuregelung führt zu einem Gleichlauf von Umsatzsteuerrecht und Gemeinnützigkeitsrecht.
 - Ein Auseinanderfallen der Wertungen sei wegen des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Rechtsordnung abzulehnen.
 - Auch seien ungerechtfertigte Wettbewerbsverzerrungen und insoweit missbräuchliche Gestaltungen nicht zu erwarten.
- Einwände des BR scheinen die Bundesregierung nicht von der bisherigen Linie abzubringen.



Agenda

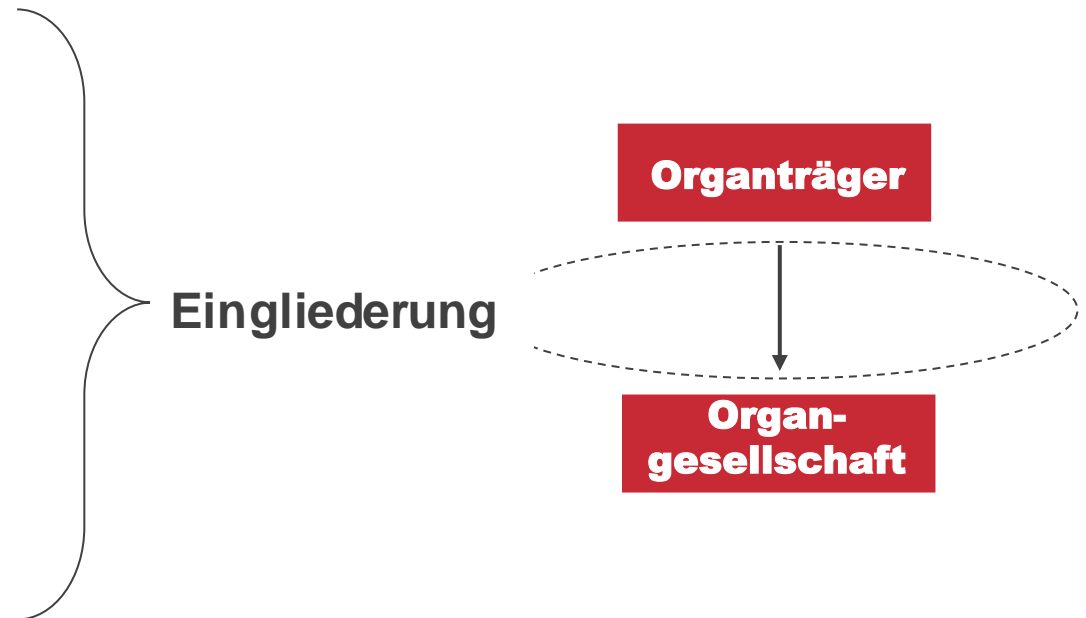
1	Gemeinnützigkeit - Aktuelles aus dem Steuerrecht	6
2	Mitarbeitervergütung - Optimierung aus lohnsteuerlicher Sicht	74
3	Fachkräftemangel - Lösungsmodelle im steuerlichen Fokus	113
4	Aktuelles aus der Umsatzsteuer	161
4.1	Energieerzeugung	161
4.2	(keine) Umsatzsteuerfreiheit	169
4.3	Aktuelles zum ermäßigten Steuersatz	196
4.4	Reform des ermäßigten Steuersatzes	204
4.5	Umsatzsteuerliche Organschaft	213

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft

Eingliederung

- **Wirtschaftliche**
wirtschaftlicher Zusammenhang der Tätigkeiten
- **Organisatorische**
tatsächliche Einflussnahme auf die Geschäftsführung
- **Finanzielle**
Mehrheit der Stimmrechte

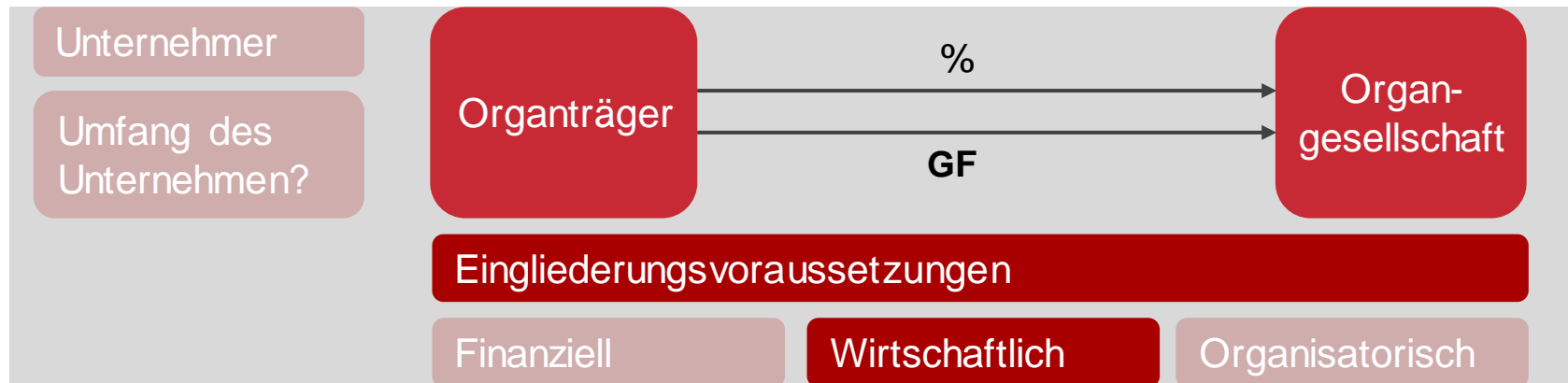


- **Organträger:** Jede Person, die umsatzsteuerlicher Unternehmer ist
- **Organgesellschaft:** Kapitalgesellschaften

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft

Wirtschaftliche Eingliederung



Wirtschaftliche Eingliederung

- Organgesellschaft ist im engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Gesamtunternehmen fördernd und ergänzend wirtschaftlich tätig.
- Über die Kapitalverflechtung hinaus muss wirtschaftlich ein tatsächlicher Einfluss ausgeübt werden.
- Eigene unternehmerische Tätigkeiten des Organträgers notwendig?

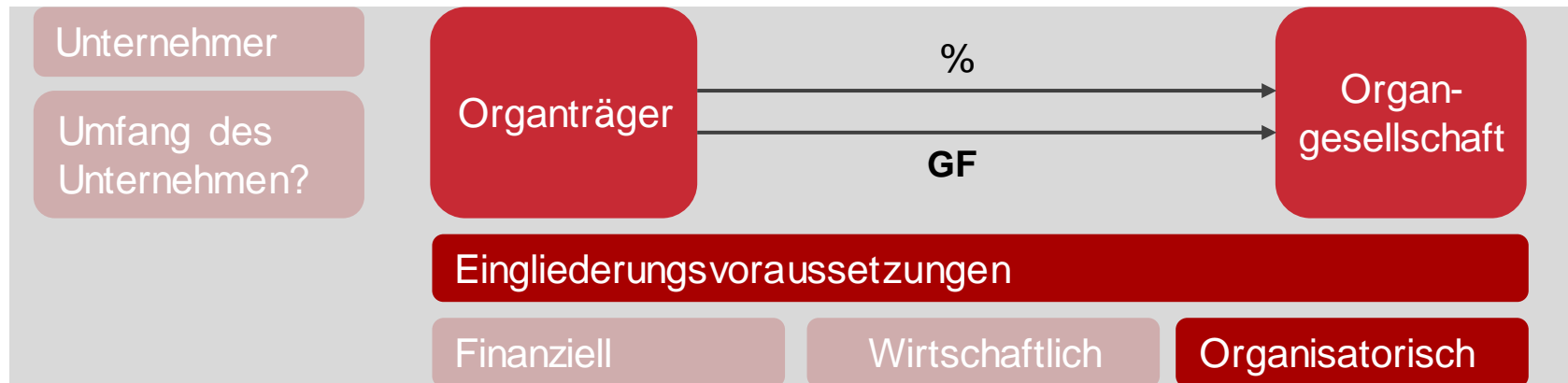
Relevant u.a. für
§ 57 Abs. 4 AO

BFH-Urteil v. 11.05.2023: „Die wirtschaftliche Eingliederung kann **nicht nur** aufgrund unmittelbarer Beziehungen zum Organträger bestehen, **sondern auch** auf der Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften beruhen.“

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft

Organisatorische Eingliederung



Personelle Verflechtung: eingliedrige GF

- Vorstand / GF OT = OG
- auch: besondere Vertreter
- auch: Prokurist (mit Anstellungsvertrag)
- auch sonstiger MA

- stärkste Form der person. Verflechtung

Personelle Verflechtung: mehrgliedrige GF

- GF des OT = OG Einzelvertretung? → Durchsetzbarkeit?
- Fremd-GF = (nur) Gesamtgeschäftsführervertretung empfohlen

- GO erforderlich

Keine pers. Verflechtung: Fremd GF = OT ≠ OG

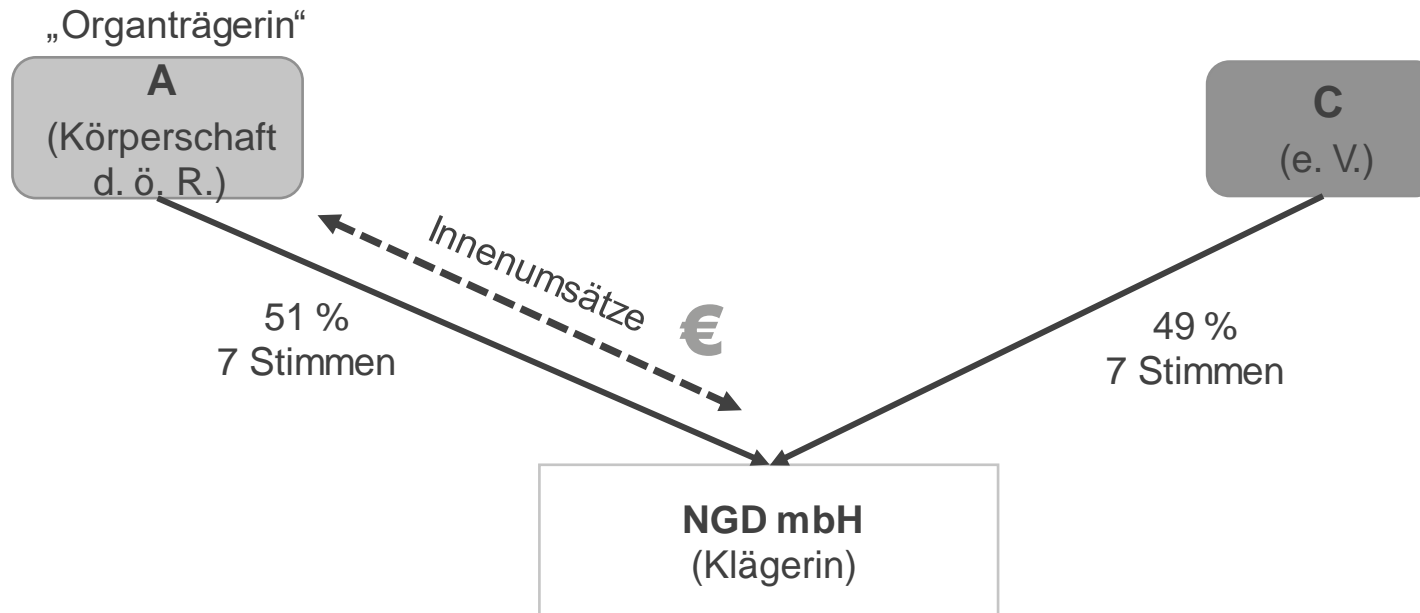
- Entscheidung nicht gegen den Willen des OT
- Beherrschungsvertrag
- Geschäftsordnung (GO) für GF zwingend erforderl.
- Letztentscheidungsrecht des OT
- Anerkennung nur mit „starker“ GO = in jedem Fall abstimmungspflichtig!

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft

EuGH, Urteil vom 01.12.2022 – Rechtssache

Sachverhalt



Liegt eine Organschaft vor?

- Finanzverwaltung: nein
- EuGH: ja- A = Organträger

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft

Aussagen des EuGH

Anstelle des Organträgers könne **grundsätzlich jede Gesellschaft** des Organkreises diesen ggü. den Steuerbehörden vertreten, allerdings sei es – wie im deutschen Recht umgesetzt – auch zulässig, nur den **Organträger** als „**einzigsten Steuerpflichtigen**“ anzusehen.



Die deutschen Regeln zur **Organschaft** stellen kein nationales Sonderrecht auf Basis einer **typisierenden Betrachtung des Merkmals der Selbständigkeit** dar.

Die einzelnen Organgesellschaften verlieren aufgrund der **Eingliederung in den Organkreis** ihren Status als **Steuerpflichtiger**



Unterordnungsverhältnis der Organgesellschaft zum Organträger ist **keine Voraussetzung**

Bei Vorliegen einer Mehrheitsbeteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft ist für die Annahme **der finanziellen Eingliederung nicht zusätzlich** auch noch eine **Stimmrechtsmehrheit** erforderlich



Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft

Konsequenzen für die deutsche Besteuerungspraxis

- Nach **Unionsrecht** können auch **andere Mitglieder** der Organschaft sich als deren „**Vertreter**“ berufen
- **Vorgaben**, welche der EuGH an die „**Geeignetheit**“ des Organträgers als Vertreter stellt
 - **Willensdurchsetzung** bei den Organgesellschaften
 - **keine Gefahr von Steuerverlusten**

Abschn. 2.8 Abs. 5 UStAE

Für die Prüfung der **finanziellen Eingliederung** einer Organgesellschaft stellt die Finanzverwaltung gegenwärtig auf das **Vorliegen einer Mehrheitsbeteiligung (größer 50%)** ab, misst aber letztlich zusätzlich auch dem **Verfügen über die Mehrheit der Stimmrechte** grundlegende Bedeutung zu



Mit der **Ablehnung einer Stimmrechtsmehrheit** als Kriterium für eine finanzielle Eingliederung **widerspricht** der **EuGH** hingegen der **derzeitigen Finanzverwaltungsauffassung**

In Fällen eines **Unterordnungsverhältnisses** solle eine **Mehrheitsbeteiligung** ausreichen



Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft

Konsequenzen für die deutsche Besteuerungspraxis

Behandlung von Innenumsätzen innerhalb einer Organschaft

- grundlegende Veränderungen, falls die Auffassung vertreten wird, dass auch der **Leistungsaustausch zwischen den Gesellschaften** des Organkreises **steuerbar** sei
- Neuausrichtung der Organschaft dürfte vor allem Organschaften betreffen, bei denen einzelne bzw. ggf. auch alle **Organkreismitglieder** lediglich **beschränkt** oder **nicht zum Vorsteuerabzug** berechtigt sind
- Bisher **unbesteuerte Innenumsätze** könnte zu signifikanten **finanziellen Mehrbelastungen** führen
- Insbesondere für Unternehmer und Unternehmensverbände aus der Banken-, Versicherungs-, aber auch der **Krankenhausbranche**

Grundlegender Unterschied zwischen der **deutschen Lesart** und der **Lesart des EuGH** des Begriffes der „**Selbständigkeit**“ im Zusammenhang mit der Organschaft

Keine ausdrückliche Äußerung, ob im Ergebnis auf die Innenumsätze zwischen den Beteiligten an der Organschaft auch tatsächlich Umsatzsteuer anfällt

! **Nichtsteuerbarkeit** von **Innenleistungen** zwischen Mitgliedern der **Mehrwertsteuergruppe** bleibt weiterhin **unklar**

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft

Handlungsbedarf

Eventuell **Anpassungs- bzw. Handlungsbedarf** in Abhängigkeit von einer Gesetzesänderung für zukünftige Besteuerungszeiträume



Unternehmer, welche nach den **derzeitigen Vorgaben eine Organschaft** bilden, können **grundsätzlich** hieran **festhalten**, jedenfalls für alle vergangenen und für gegenwärtige Besteuerungszeiträume

- Betroffene Unternehmer können sich schon jetzt auf diese **EuGH-Rechtsprechung** beziehen, sofern gegenwärtig Streitigkeiten beim Vorliegen der finanziellen Eingliederung bestehen
- Durch den **Wegfall** des Erfordernisses der **Stimmrechtsmehrheit** ergeben sich **neue Argumentationsmöglichkeiten** für die Annahme bzw. Ablehnung der **finanziellen Eingliederung**



Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft

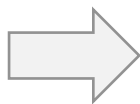
EuGH-Vorlage vom 26. Januar 2023, Innenumsätze bei Organschaft



Bisherige Rechtslage: Umsätze zwischen den Mitgliedern einer Organschaft **unterliegen nicht der Umsatzsteuer**, weil die Organschaft als „**unselbstständiger**“ Teil im **Gesamtunternehmen** des übergeordneten Organträgers angesehen wird.



Der **EuGH** sieht die Organgesellschaft als **selbstständig** an. Eine Organschaft darf nach Rechtsprechung des EuGH **nicht zur Gefahr von Steuerverlusten** führen.



Ergibt sich aus dieser Rechtsprechung des EuGH auch eine Änderung für die umsatzsteuerliche Behandlung von Innenumsätzen?

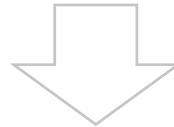
Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft

EuGH-Vorlage vom 26. Januar 2023, Innenumsätze bei Organschaft

Dem EuGH werden folgende Fragen vorgelegt:

1. Führt die **Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen** nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG dazu, dass **entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen nicht dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nach Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie unterliegen?**
2. Unterliegen entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen jedenfalls dann dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, **wenn der Leistungsempfänger nicht (oder nur teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da ansonsten die Gefahr von Steuerverlusten besteht?**



Aus den Entscheidungsgründen:

„Aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH ergibt sich **keine eindeutige Antwort** zur Steuerbarkeit von Innenumsätzen.“

„Auf dieser Grundlage **spricht einiges dafür**, dass **Innenumsätze – anders als bisher vom BFH angenommen – dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unterliegen und damit steuerbar sind.**“

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft und § 57 Abs. 4 AO

Holdingsgesellschaften – Unternehmereigenschaft i.S.d. UStG

Holding

= Kapitalgesellschaft, deren Haupttätigkeit im Halten von Beteiligungen an Tochtergesellschaften und deren Finanzierung besteht.

Finanzholding

= bloßes Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen

- keine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. UStG
- Finanzholding ist kein Unternehmer i.S.d. § 2 UStG



Führungs-/ Funktionsholding

= Holding, die durch administrative, finanzielle, kaufmännische oder technische Dienstleistungen in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingreift

- ist unternehmerisch tätig i.S.d. UStG



Gemischte Holding

= einige Beteiligungen werden ausschließlich i.S.d. einer Finanzholding gehalten, andere mit Eingriff in die Tochtergesellschaften i.S.e. Führungs-/ Funktionsholding

→ Holding hat einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich



Aktuelles aus der Umsatzsteuer

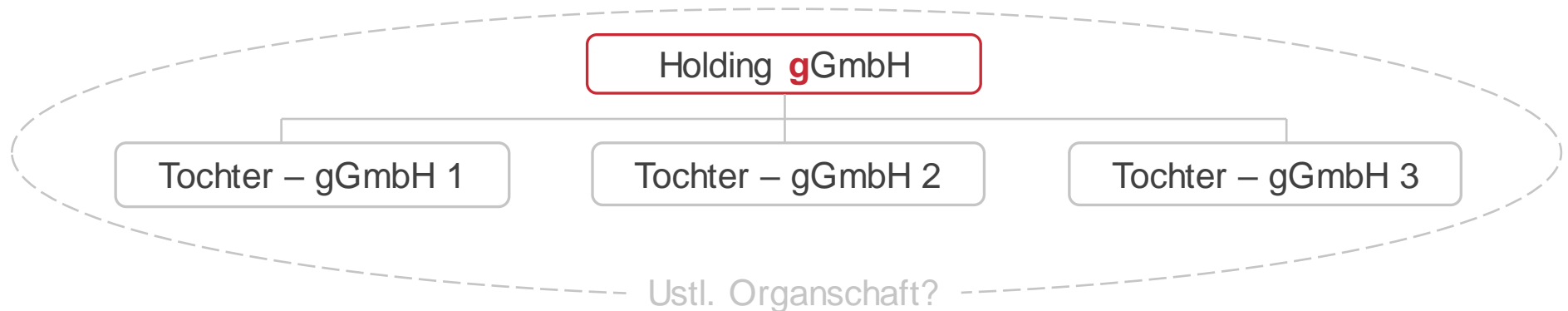
4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft und § 57 Abs. 4 AO

§ 57 Abs. 4 AO – Holdingprivileg, AEAO zu § 57 Abs. 4 – Halten von Beteiligungen



AEAO zu § 57 Abs. 4 AO

14. „Eine **Beteiligung**, die nach **§ 57 Abs. 4 AO** zur unmittelbaren Verfolgung der eigenen steuerbegünstigten Zwecke an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft gehalten und verwaltet wird, ist dem **ideellen Bereich** zuzuordnen“.



seit Reform

Reine Beteiligung an steuerbegünstigten TG = **ideellem Bereich** zuzurechnen.

→ = **Nichtunternehmerischer Bereich!**

→ Bei reinen Finanzholdings ohne weitere Tätigkeit, keine Unternehmereigenschaft i.S.d. § 2 UStG gegeben.

→ Holding kann streng genommen kein Organträger sein.




Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft und § 57 Abs. 4 AO

BFH-Urt. v. 11.05.2023 – Entscheidung und Begründung

BFH: Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückweisung an das FG Sachsen.



- Aufgrund deutlich ausgeprägter finanzieller und organisatorischer Eingliederung der Klägerin in G, kann wirtschaftliche Eingliederung auch weniger deutlich zu Tage treten.
 - Vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang nötig: Tätigkeiten von Mutter- und TG müssen aufeinander abgestimmt sein, sich fördern und ergänzen.
 - Entscheidend hierfür: Verflechtung der jeweiligen Unternehmensbereiche,
- nicht aber die Zuordnung der Beteiligung durch Muttergesellschaft zu ihrem Unternehmensvermögen. 

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

4.5 Umsatzsteuerliche Organschaft und § 57 Abs. 4 AO

Organschaften mit gemeinnützigen Holdings i. S. d. § 57 Abs. 4 AO



To discuss...

- Zuordnung der Beteiligungen zum PV statt UV laut BFH nicht entscheidend!
- Zuordnung der Beteiligungen zum iB durch § 57 Abs. 4 AO (nichtwirtschaftlicher Bereich) für wirtschaftliche Eingliederung unschädlich.
- Zweckidentität in den Satzungen der Mutter- und TG kann für gegenseitige Förderung/Verflechtung sprechen („vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang“ ist ausreichend).
- Urteil hilft nicht, Unternehmereigenschaft für reine Finanzholding zu begründen.
- Es ist nach wie vor ratsam, auf **Unternehmereigenschaft** der Holding zu achten.
- Nicht als reine Finanzholding, sondern als Führungs-/Funktionsholding ausgestalten mit administrativem, finanziellem, kaufmännischem oder technischem Eingriff in die Verwaltung der TG.
- Alternativer Argumentationsansatz: gemeinnützige Holding ist keine „normale Finanzholding“, da durch Gemeinnützigkeit besonderes Gefüge entsteht.

Zeit für Ihre Fragen



**Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit**

Kontakt



Thorsten Koschate

Prokurist / Senior Manager
Steuerberatung

0151/544 317 32

0511/590936 75

thorsten.koschate@curacon.de

Unser Wissen teilen wir gern.

NEU: Jetzt bestellen!

Umfangreiche Befragungen –
kompakt für Sie aufbereitet
curacon.de/impulse



Studien

- Branchenbezogen, jährlich und bundesweit
 - In Präsenz und als Webinar
 - Individuelle Inhouse-Seminare – auf Ihre Einrichtung ausgerichtet
- www.curacon.de/veranstaltungen

Veranstaltungen



Mandantenzeitschrift

4 x jährlich: Branchen-Themen kompakt
aufbereitet mit aktuellen Schwerpunkten



Newsletter

Immer informiert zu den Themen: Gesundheits-
wirtschaft | Sozialwirtschaft | Öffentlicher Sektor und
Kirche | Datenschutz | Spezialwissen für Aufsichts-
gremien | IT- Sicherheit

www.curacon.de/newsletter



Expertise – schon in den Grundsätzen



NEU! Jetzt verfügbar!

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht

Das Standardwerk für Gemeinnützigkeit ist gerade in der 12. Auflage erschienen.

Die Reform des GemR

Eine kompakte Zusammenfassung aller wichtigen Änderungen.

Aktualisierte 2. Auflage!



Wichtige Hinweise zu Haftungsverhältnissen und Allgemeinen Auftragsbedingungen

- Diese Präsentation wurde ausschließlich für die Schulungsteilnehmer erstellt. Diese Präsentation darf nur mit **vorheriger schriftlicher Zustimmung** von Curacon anderen Personen zugänglich gemacht, im Ganzen oder teilweise zitiert oder veröffentlicht werden. Curacon übernimmt für diese Präsentation **keine Verpflichtung und Haftung** gegenüber den Schulungsteilnehmern oder anderen Personen. Wir weisen explizit darauf hin, dass im Falle der nicht autorisierten Verwendung der Präsentation durch Dritte wir diesen gegenüber keinerlei Verpflichtung und Haftung übernehmen und die Verantwortung ausschließlich bei diesen Dritten liegt, ob sie Informationen, die ihnen zugänglich gemacht werden, als für ihre Zwecke tauglich erachten. Die Verwendung unserer beruflichen Äußerungen zu Werbezwecken ist unzulässig.
- In den Fällen, in denen unsere Präsentation mit anderen Berichten oder Aussagen verbunden wird, übernehmen wir keine Verpflichtung und Haftung für Berichte oder Aussagen anderer Personen. Die vorliegende Präsentation ist unabhängig vom Inhalt solcher und anderer Untersuchungen oder Darstellungen zu sehen.
- Wir weisen darauf hin, dass die Verantwortung für die erfolgreiche Umsetzung der Schulungsinhalte allein bei den Schulungsteilnehmern verbleibt. Die Curacon GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft darf aus berufsrechtlichen Gründen nicht die Rolle eines unternehmerischen Entscheiders übernehmen.
- Im Übrigen gelten für diesen Auftrag, auch im Verhältnis zu Dritten, die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Fassung vom 1. Januar 2017.

Wichtige Hinweise zu Haftungsverhältnissen und Allgemeinen Auftragsbedingungen

Allgemeine Auftragsbedingungen

für
Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften
vom 1. Januar 2017

1. Geltungsbereich

(1) Die Auftragsbedingungen gelten für Verträge zwischen Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (im Nachstehenden zusammenfassend „Wirtschaftsprüfer“ genannt) und ihren Auftraggebern über Prüfungen, Steuerberatung, Beratungen in wirtschaftlichen Angelegenheiten und sonstige Aufträge, soweit nicht etwas anderes ausdrücklich schriftlich vereinbart oder gesetzlich zwingend vorgeschrieben ist.

(2) Dritte können nur dann Ansprüche aus dem Vertrag zwischen Wirtschaftsprüfer und Auftraggeber herleiten, wenn dies ausdrücklich vereinbart ist oder sich aus zwingenden gesetzlichen Regelungen ergibt. Im Hinblick auf solche Ansprüche gelten diese Auftragsbedingungen auch diesen Dritten gegenüber.

2. Umfang und Ausführung des Auftrags

(1) Gegenstand des Auftrags ist die vereinbarte Leistung, nicht ein bestimmter wirtschaftlicher Erfolg. Der Auftrag wird nach der Grundsätzlichkeit ordnungsmäßiger Berufsausübung ausgeführt. Der Wirtschaftsprüfer übernimmt im Zusammenhang mit seinen Leistungen keine Aufgaben der Geschäftsführung. Der Wirtschaftsprüfer ist für die Nutzung oder Umsetzung der Ergebnisse seiner Leistungen nicht verantwortlich. Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, sich zur Durchführung des Auftrags sachverständiger Personen zu bedienen.

(2) Die Berücksichtigung ausländischen Rechts bedarf – außer bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen – der ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung.

(3) Ändert sich die Sach- oder Rechtslage nach Abgabe der abschließenden beruflichen Äußerung, so ist der Wirtschaftsprüfer nicht verpflichtet, den Auftraggeber auf Änderungen oder sich daraus ergebende Folgen hinzuweisen.

3. Mitwirkungspflichten des Auftraggebers

(1) Der Auftraggeber hat dafür zu sorgen, dass dem Wirtschaftsprüfer alle für die Ausführung des Auftrags notwendigen Unterlagen und weiteren Informationen rechtzeitig übermittelt werden und ihm von allen Vorgängen und Umständen Kenntnis gegeben wird, die für die Ausführung des Auftrags von Bedeutung sein können. Dies gilt auch für die Unterlagen und weiteren Informationen, Vorgänge und Umstände, die erst während der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers bekannt werden. Der Auftraggeber wird dem Wirtschaftsprüfer geeignete Auskunftspersonen benennen.

(2) Auf Verlangen des Wirtschaftsprüfers hat der Auftraggeber die Vollständigkeit der vorgelegten Unterlagen und der weiteren Informationen sowie der gegebenen Auskünfte und Erklärungen in einer vom Wirtschaftsprüfer formulierten schriftlichen Erklärung zu bestätigen.

4. Sicherung der Unabhängigkeit

(1) Der Auftraggeber hat alles zu unterlassen, was die Unabhängigkeit der Mitarbeiter des Wirtschaftsprüfers gefährdet. Dies gilt für die Dauer des Auftragsverhältnisses insbesondere für Angebote an Anstellung oder Übernahme von Organfunktionen und für Angebote, Aufträge auf eigene Rechnung zu übernehmen.

(2) Sollte die Durchführung des Auftrags die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, die der mit ihm verbundenen Unternehmen, seiner Netzwerkunternehmen oder solcher mit ihm assoziierten Unternehmen, auf die die Unabhängigkeitsvorschriften in gleicher Weise Anwendung finden wie auf den Wirtschaftsprüfer, in anderen Auftragsverhältnissen beeinträchtigen, ist der Wirtschaftsprüfer zur außerordentlichen Kündigung des Auftrags berechtigt.

5. Berichterstattung und mündliche Auskünfte

Soweit der Wirtschaftsprüfer Ergebnisse im Rahmen der Bearbeitung des Auftrags schriftlich darzustellen hat, ist alleine diese schriftliche Darstellung maßgebend. Entwürfe schriftlicher Darstellungen sind unverbindlich, sofern nicht anders vereinbart, sind mündliche Erklärungen und Auskünfte des Wirtschaftsprüfers nur dann verbindlich, wenn sie schriftlich bestätigt werden. Erklärungen und Auskünfte des Wirtschaftsprüfers außerhalb des erteilten Auftrags sind stets unverbindlich.

6. Weitergabe einer beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers

(1) Die Weitergabe beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers (Arbeitsergebnisse oder Auszüge von Arbeitsergebnissen – sei es im Entwurf oder in der Endfassung) oder die Information über das Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers für den Auftraggeber an einen Dritten bedarf der schriftlichen Zustimmung des Wirtschaftsprüfers, es sei denn, der Auftraggeber ist zur Weitergabe oder Information aufgrund eines Gesetzes oder einer behördlichen Anordnung verpflichtet.

(2) Die Verwendung beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers und die Information über das Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers für den Auftraggeber zu Werbezwecken durch den Auftraggeber sind unzulässig.

7. Mängelbeseitigung

(1) Bei etwaigen Mängeln hat der Auftraggeber Anspruch auf Nacherfüllung durch den Wirtschaftsprüfer. Nur bei Fehlschlüssen, Unvollständigen bzw. unrichtiger Verweisung, Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Nacherfüllung kann er die Vergütung mindern oder vom Vertrag zurücktreten; ist der Auftrag nicht von einem Verbraucher erteilt worden, so kann der Auftraggeber wegen eines Mangels nur dann vom Vertrag zurücktreten, wenn die erbrachte Leistung wegen Fehlschlusses, Unvollständigkeit, Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Nacherfüllung für ihn ohne Interesse ist. Soweit darüber hinaus Schadensersatzansprüche bestehen, gilt Nr. 9.

(2) Der Anspruch auf Beseitigung von Mängeln muss vom Auftraggeber unverzüglich in Textform geltend gemacht werden. Ansprüche nach Abs. 1, die nicht auf einer vorsätzlichen Handlung beruhen, verjähren nach Ablauf eines Jahres ab dem gesetzlichen Verjährungsbeginn.

(3) Offensbare Unrichtigkeiten, wie z.B. Schreibfehler, Rechenfehler und formale Mängel, die in einer beruflichen Äußerung (Bericht, Gutachten und dgl.) des Wirtschaftsprüfers enthalten sind, können jederzeit vom Wirtschaftsprüfer nach Dritten gegenüber berichtigt werden. Unrichtigkeiten, die geeignet sind, in der beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers enthaltene Ergebnisse infrage zu stellen, berechnen diesen, die Äußerung auch Dritten gegenüber zurückzunehmen. In den vorgenannten Fällen ist der Auftraggeber vom Wirtschaftsprüfer zunächst vorher zu hören.

8. Schweigepflicht gegenüber Dritten, Datenschutz

(1) Der Wirtschaftsprüfer ist nach Maßgabe der Gesetze (§ 323 Abs. 1 HGB, § 43 WPO, § 203 StGB) verpflichtet, über Tatsachen und Umstände, die ihm bei seiner Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, Stillschweigen zu bewahren, es sei denn, dass der Auftraggeber ihn von dieser Schweigepflicht entbindet.

(2) Der Wirtschaftsprüfer wird bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten die nationalen und europäischen rechtlichen Regelungen zum Datenschutz beachten.

9. Haftung

(1) Für gesetzlich vorgeschriebene Leistungen des Wirtschaftsprüfers, insbesondere Prüfungen, gelten die jeweils anzuwendenden gesetzlichen Haftungsbeschränkungen, insbesondere die Haftungsbeschränkung des § 323 Abs. 2 HGB.

(2) Sofern weder eine gesetzliche Haftungsbeschränkung Anwendung findet noch eine einzelvertragliche Haftungsbeschränkung besteht, ist die Haftung des Wirtschaftsprüfers für Schadensersatzansprüche jeder Art, mit Ausnahme von Schäden aus der Verletzung von Leben, Körper und Gesundheit, sowie von Schäden, die eine Ersatzpflicht des Herstellers nach § 1 ProdHaftG begründen, bei einem fehlerhaft verursachten einzelnen Schadensfall gemäß § 54a Abs. 1 Nr. 2 WPO auf 4 Mio. € beschränkt.

(3) Einreden und Einwendungen aus dem Vertragsverhältnis mit dem Auftraggeber stehen dem Wirtschaftsprüfer auch gegenüber Dritten zu.

(4) Leiten mehrere Anspruchsteller aus dem mit dem Auftraggeber bestehenden Vertragsverhältnis Ansprüche aus einer fehlerhaften Pflichtverletzung des Wirtschaftsprüfers her, gilt der in Abs. 2 genannte Höchstbetrag für die betreffenden Ansprüche aller Anspruchsteller insgesamt.

(5) Ein einzelner Schadensfall im Sinne von Abs. 2 ist auch bezüglich eines aus mehreren Pflichtverletzungen stammenden einheitlichen Schadens gegeben. Der einzelne Schadensfall umfasst sämtliche Folgen einer Pflichtverletzung ohne Rücksicht darauf, ob Schäden in einem oder in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren entstehen sind. Dabei gilt mehrfaches auf gleicher oder gleichartiger Fehlerquelle beruhendes Tun oder Unterlassen als einheitliche Pflichtverletzung, wenn die betreffenden Angelegenheiten miteinander in rechtlchem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. In diesem Fall kann der Wirtschaftsprüfer nur bis zur Höhe von 5 Mio. € in Anspruch genommen werden. Die Begrenzung auf das Fünftel der Mindestversicherungssumme gilt nicht bei gesetzlich vorgeschriebenen Pflichtprüfungen.

(6) Ein Schadensersatzanspruch erlischt, wenn nicht innerhalb von sechs Monaten nach der schriftlichen Ablehnung der Ersatzleistung Klage erhoben wird und der Auftraggeber auf diese Folge hingewiesen wurde. Dies gilt nicht für Schadensersatzansprüche, die auf vorsätzliches Verhalten zurückzuführen sind, sowie bei einer schuldhaften Verletzung von Leben, Körper oder Gesundheit sowie bei Schäden, die eine Ersatzpflicht des Herstellers nach § 1 ProdHaftG begründen. Das Recht, die Einrede der Verjährung geltend zu machen, bleibt unberührt.

10. Ergänzende Bestimmungen für Prüfungsaufträge

(1) Ändert der Auftraggeber nachträglich den durch den Wirtschaftsprüfer geprüften und mit einem Bestätigungsvermerk versehenen Abschluss oder Lagebericht, darf er diesen Bestätigungsvermerk nicht weiterverwenden.

Hat der Wirtschaftsprüfer einen Bestätigungsvermerk nicht erteilt, so ist ein Hinweis auf die durch den Wirtschaftsprüfer durchgeführte Prüfung im Lagebericht oder an anderer für die Öffentlichkeit bestimmter Stelle nur mit schriftlicher Einwilligung des Wirtschaftsprüfers und mit dem ihm genehmigten Wortlaut zulässig.

(2) Widerruf der Wirtschaftsprüfer den Bestätigungsvermerk, so darf der Bestätigungsvermerk nicht weiterverwendet werden. Hat der Auftraggeber den Bestätigungsvermerk bereits verwendet, so hat er auf Verlangen des Wirtschaftsprüfers den Widerruf bekanntzugeben.

(3) Der Auftraggeber hat Anspruch auf fünf Berichts-ausfertigungen. Weitere Ausfertigungen werden besonders in Rechnung gestellt.

11. Ergänzende Bestimmungen für Hilfeleistung in Steuersachen

(1) Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, sowohl bei der Beratung in steuerlichen Einzelfragen als auch im Falle der Dauerberatung die vom Auftraggeber genannten Tatsachen, insbesondere Zahlenangaben, als richtig und vollständig zugrunde zu legen; dies gilt auch für Buchungsaufträge. Er hat jedoch den Auftraggeber auf von ihm festgestellte Unrichtigkeiten hinzuweisen.

(2) Der Steuerberatungsauftrag umfasst nicht die zur Wahrung von Fristen erforderlichen Handlungen, es sei denn, dass der Wirtschaftsprüfer hierzu ausdrücklich den Auftrag übernommen hat. In diesem Fall hat der Auftraggeber dem Wirtschaftsprüfer alle für die Wahrung von Fristen wesentlichen Unterlagen, insbesondere Steuerbescheide, so rechtzeitig vorzulegen, dass dem Wirtschaftsprüfer eine angemessene Bearbeitungszeit zur Verfügung steht.

(3) Mangels einer anderweitigen schriftlichen Vereinbarung umfasst die laufende Steuerberatung folgende, in die Vertragsdauer fallenden Tätigkeiten:

a) Ausarbeitung der Jahressteuererklärungen für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sowie der Vermögenssteuererklärungen, und zwar auf Grund der vom Auftraggeber vorzulegenden Jahresabschlüsse und sonstiger für die Besteuerung erforderlicher Aufstellungen und Nachweise

b) Nachprüfung von Steuerbescheiden (den unter a) genannten Steuern

c) Verhandlungen mit den Finanzbehörden im Zusammenhang mit den unter a) und b) genannten Erklärungen und Bescheiden

d) Mitwirkung bei Betriebsprüfungen und Auswertung der Ergebnisse von Betriebsprüfungen hinsichtlich der unter a) genannten Steuern

e) Mitwirkung in Einspruchs- und Beschwerdeverfahren hinsichtlich der unter a) genannten Steuern.

Der Wirtschaftsprüfer berücksichtigt bei den vorgenannten Aufgaben die wesentliche veröffentlichte Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung.

(4) Erhält der Wirtschaftsprüfer für die laufende Steuerberatung ein Pauschalhonorar, so sind mangels anderweitiger schriftlicher Vereinbarungen die unter Abs. 3 Buchst. d) und e) genannten Tätigkeiten gesondert zu honorieren.

(5) Sofern der Wirtschaftsprüfer auch Steuerberater ist und die Steuerberatersvertragsverordnung für die Bemessung der Vergütung anzuwenden ist, kann eine höhere oder niedrigere als die gesetzliche Vergütung in Textform vereinbart werden.

(6) Die Bearbeitung besonderer Einzelfragen der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Einheitsbewertung und Vermögenssteuer sowie aller Fragen der Umsatzsteuer, Lohnsteuer, sonstigen Steuern und Abgaben erfolgt auf Grund eines besonderen Auftrags. Dies gilt auch für

a) die Bearbeitung einmalig anfallender Steuerangelegenheiten, z.B. auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, Kapitalverkehrssteuer, Grunderwerbsteuer,

b) die Mitwirkung und Vertretung in Verfahren vor den Gerichten der Finanz- und der Verwaltungsgerichtsbarkeit sowie in Steuererfassungs-,

c) die beratende und gutachtliche Tätigkeit im Zusammenhang mit Umwandlungen, Kapitalerhöhung und -herabsetzung, Sanierung, Eintritt und Ausscheiden eines Gesellschafters, Betriebsveräußerung, Liquidation und dergleichen und

d) die Unterstützung bei der Erfüllung von Anzeige- und Dokumentationspflichten.

(7) Soweit auch die Ausarbeitung der Umsatzsteuerjahreserklärung als zusätzliche Tätigkeit übernommen wird, gehört dazu nicht die Überprüfung etwaiger besonderer buchmäßiger Voraussetzungen sowie die Frage, ob alle in Betracht kommenden umsatzsteuerrechtlichen Vergünstigungen wahrgenommen worden sind. Eine Gewähr für die vollständige Erfassung der Unterlagen zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs wird nicht übernommen.

12. Elektronische Kommunikation

Die Kommunikation zwischen dem Wirtschaftsprüfer und dem Auftraggeber kann auch per E-Mail erfolgen. Soweit der Auftraggeber eine Kommunikation per E-Mail nicht wünscht oder besondere Sicherheitsanforderungen stellt, wie etwa die Verschlüsselung von E-Mails, wird der Auftraggeber den Wirtschaftsprüfer entsprechend in Textform informieren.

13. Vergütung

(1) Der Wirtschaftsprüfer hat neben seiner Gebühren- oder Honorarforderung Anspruch auf Erstattung seiner Auslagen, die Umsatzsteuer wird zusätzlich berechnet. Er kann angemessene Vorschüsse auf Vergütung und Auslagenersatz verlangen und die Auslieferung seiner Leistung von der vollen Befriedigung seiner Ansprüche abhängig machen. Mehrere Auftraggeber hatten als Gesamtschuldner.

(2) Ist der Auftraggeber kein Verbraucher, so ist eine Aufrechnung gegen Forderungen des Wirtschaftsprüfers auf Vergütung und Auslagenersatz nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Forderungen zulässig.

14. Streitschlichtungen

Der Wirtschaftsprüfer ist nicht bereit, ein Streitbelegungsverfahren vor einer Verbraucherschlichtungsstelle im Sinne des § 2 des Verbrauchers Streitbelegungsgesetzes teilzunehmen.

15. Anzuwendendes Recht

Für den Auftrag, seine Durchführung und die sich hieraus ergebenden Ansprüche gilt nur deutsches Recht.