

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb im Licht der neueren BFH-Rechtsprechung

Ursula Augsten

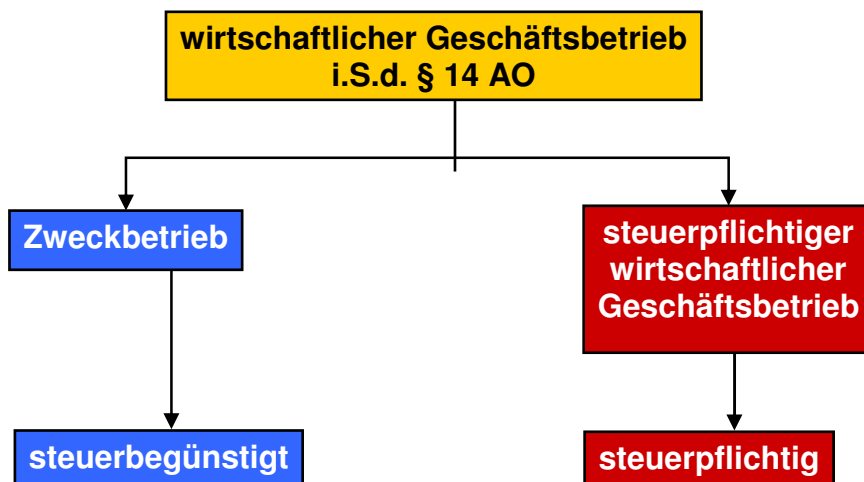
Rölfs RP Steuerberatungsgesellschaft GmbH

Grundsätze

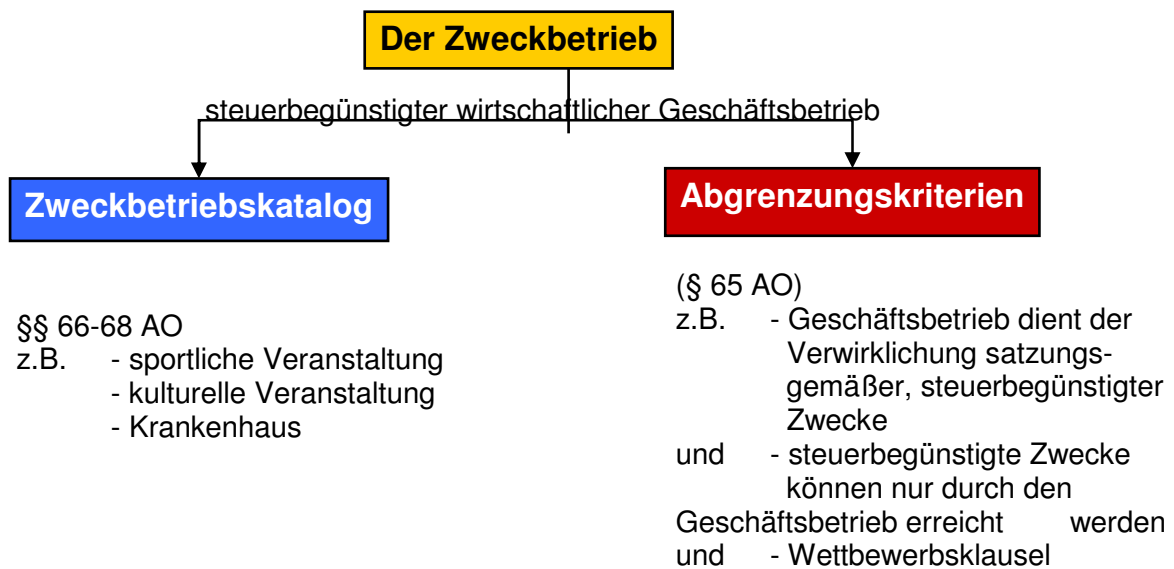
- **Grundsätze**
1.2. Merkmale

- Sachliche Selbständigkeit der Betätigung (BFH vom 26.02.1992, BStBl. 1992 II 693)
- Abgrenzung vom steuerbegünstigten Wirkungskreis
- Einnahmenerzielungsabsicht
- Nachhaltige Tätigkeit (Wiederholungsabsicht)
- Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- Verschaffung wirtschaftlicher Vorteile
- Weitergehender Begriff als der des Gewerbebetriebs (Hinweis: z.B. Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG)
- Mehr als Vermögensverwaltung

- **Grundsätze**
1.3. Abgrenzung zum Zweckbetrieb



- **Grundsätze**
1.3. Abgrenzung zum Zweckbetrieb



- **Grundsätze**
1.4. Abgrenzung Vermögensverwaltung

Vermögensverwaltung

- Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten
- keine gewerbliche Tätigkeit durch Umschichtung oder Hilfstätigkeiten
Bsp: langfristige Vermietung ohne Serviceleistung
kurzfristige Vermietung zur Kapazitätsauslastung
- kein gewerblicher Grundstückshandel
- kein Auftreten wie Händler am Markt

Entscheidungen des BFH

1. Rettungsdienst Verwaltungsregelung

AEAO Nr. 6 zu § 66 AO lautet:

- Der Krankentransport von Personen, für die während der Fahrt eine fachliche Betreuung bzw. der Einsatz besonderer Einrichtungen eines Krankentransport- oder Rettungswagens erforderlich ist oder möglicherweise notwendig wird, ist als Zweckbetrieb zu beurteilen.
- Dagegen erfüllt die bloße Beförderung von Personen, für die der Arzt eine Krankenfahrt (Beförderung in PKWs, Taxen oder Mietwagen) verordnet hat, nicht die Kriterien nach § 66 Abs. 2.

1. **Rettungsdienst**
BFH vom 18.09.2007 (BStBl. 2009 II 126)

Urteil des BFH vom 18.09.2007 (Az. I R 30/06, BStBl. 2009 II 126)

Ein „gewerbliches“ Seniorenheim betreibt zusätzlich die Bereiche Rettungsdienst und
Krankentransport

Finanzamt: für die Bereiche Rettungsdienst und Krankentransport besteht
Gewerbsteuerpflicht

Finanzgericht Sachsen vom 08.03.2006 (EFG 2006 S. 1272) bestätigt


Revision beim BFH

1. **Rettungsdienst**
BFH vom 18.09.2007 (BStBl. 2009 II 126)

Urteil des BFH vom 18.09.2007 (Az. I R 30/06, BStBl. 2009 II S. 126)

BFH: ■ Krankentransport und Rettungsdienst fallen nicht unter die Befreiung des
§ 3 Nr. 20d GewStG (keine Einrichtung zur Aufnahme pflegebedürftiger
Personen) **Anm.: § 3 Nr. 6 GewStG war grundsätzlich nicht zu prüfen,**

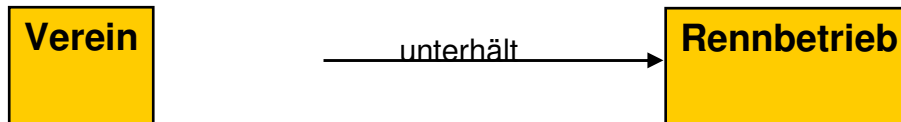
da nicht gemeinnützig

- ➤ Wettbewerbsneutralität und Möglichkeit der Konkurrentenklage geprüft
BFH prüft das Erfüllen des § 66 AO trotzdem an:
 - Objektive Aussicht Gewinne zu erzielen
 - llgemeinwohldienende Aufgabe nicht ausreichend für § 66 AO

einschränkende Auslegung des Begriffs der Wohlfahrtspflege

2. Galopp Trabvereine
BFH vom 22.04.2009 (I R 14/07, DStR 2009 S. 1089 f.)

Weiteres Verfahren BFH



Zweck: Förderung der Tierzucht (Traberzucht)

Finanzverwaltung: Zweckbetrieb

BFH-Beschluss vom 19.12.2007 (BStBl. 2009 II 262)

BMF zum Beitritt aufgefordert

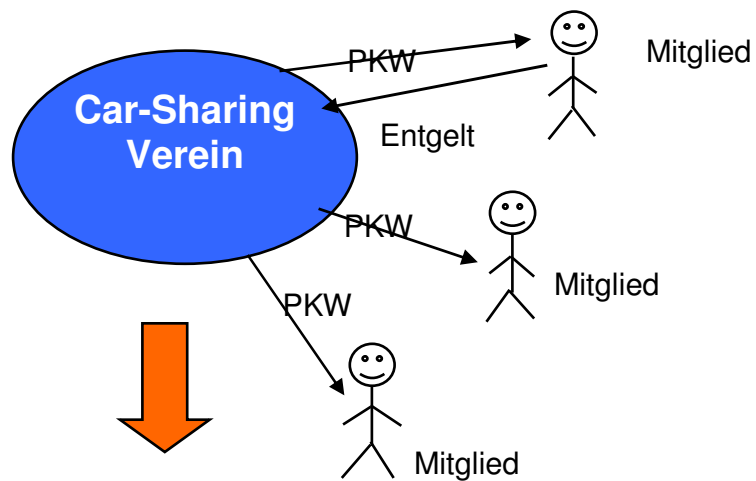
2. Galopp Trabvereine
BFH vom 22.04.2009 (I R 14/07, DStR 2009 S. 1089 f.)



Trabrennen können ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sein:

- Kein unentbehrlicher Hilfsbetrieb
- Sportliches Freizeitvergnügen (Teilnahme Wallache, zahlendes Publikum, sportlicher Charakter der Rennen, Darstellung im Internet)
- Nicht nur Zweck-Veranstaltung
- Abheben von der Rechtsprechung des RFH (Zweckbetrieb, da Leistungsprüfung)
- Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung des BFH (BStBl. 2005 II 3059)

3. Carsharing
BFH vom 12.06.2008 (V R 33/05; BStBl. 2009 II 221)



steuerpflichtiger wirtschaftlicher
Geschäftsbetrieb, da § 65 Nr. 2 AO
nicht erfüllt

3. Carsharing
BFH vom 12.06.2008 (V R 33/05; BStBl. 2009 II 221)

Gründe

§ 65 Nr. 2 AO: unmittelbare Zweckerfordernis
steuerbegünstigter Zweck kann nicht ohne diese wirtschaftliche
Betätigung erfüllt werden.
(„unentbehrliche und einzige“ Möglichkeit)

Zweck: Förderung des umweltschonenden Verhalten
Verminderung der durch das Auto verursachten Umweltbelastungen

BFH: Carsharing ist nicht einzige Methode zur Erreichung des Zwecks,
möglich auch z.B. Rundbriefe, Diskussionsveranstaltungen, ÖPNV
Nutzung fördern)

3. Carsharing
BFH vom 12.06.2008 (V R 33/05; BStBl. 2009 II 221)

§ 65 Nr. 3 AO: Wettbewerbsgedanken

Carsharing wird auch von nicht begünstigten Körperschaften
angeboten

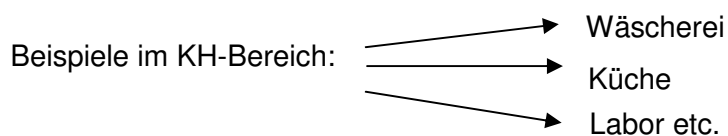
4. **Selbstversorgungsbetrieb**
BFH vom 29.01.2009 (BStBl. 2009 II 560)

§ 68 Nr. 2 AO lautet:

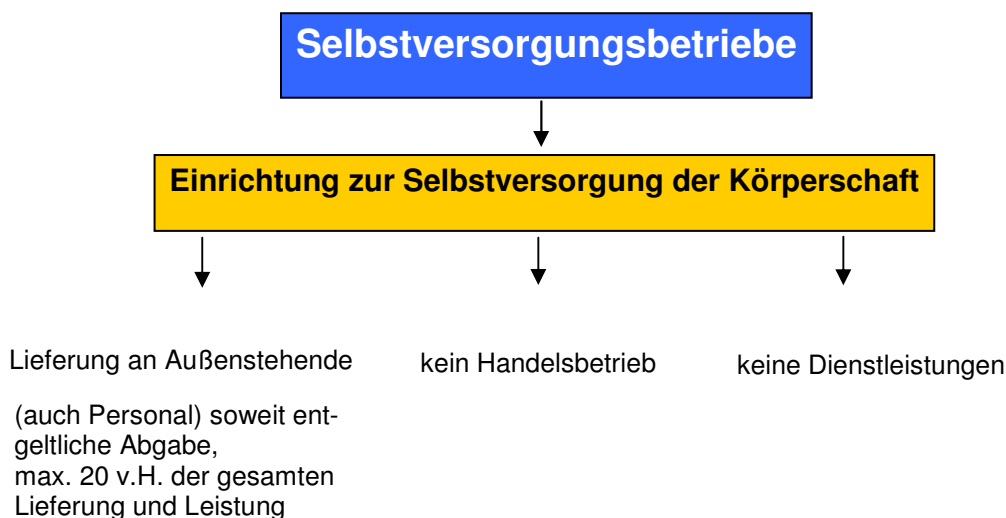
Zweckbetriebe sind auch:

- 2.a) landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern,
- b) Andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien

wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 vom Hundert der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs – einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten – nicht übersteigen.



4. **Selbstversorgungsbetrieb**
BFH vom 29.01.2009 (BStBl. 2009 II 560)



und kein zusätzliches Personal und Betriebsausstattung

Hinweise: Buchna „Gemeinnützigkeit im Steuerrecht“ 9. Auflage, S. 351
Märkle/Alber „Der Verein im Zivil- und Steuerrecht“, 12. Auflage, S. 278

4. **Selbstversorgungsbetrieb** **BFH vom 29.01.2009 (BStBl. 2009 II 560)**

Gründe

- Selbstversorgungsbetriebe seien nach Sinn und Zweck nur solche Einrichtungen, die nicht regelmäßig ausgelastet sind
- nur gelegentlich Leistungen an Dritte erbringen
- § 68 Nr. 2b AO greift nicht für solche Einrichtungen, die nachhaltig über Jahre hinweg Leistungen an Dritte ausführen und sich hierfür auch entsprechend personell aufgestockt haben, auch wenn die Leistungen an Dritte nicht mehr als 20 % der Gesamtleistung betragen.
- 20 %-Grenze ist keine fixe Grenze dar, die dauerhaft als Maßstab für Leistungen an Dritte zugrunde gelegt werden kann
- neues Abgrenzungskriterium der Gelegentlichkeit
- bei jährlich wiederkehrender Ausnutzung der 20 %-Grenze (z. B. Küche eines Krankenhauses) liegt eine geplante Überkapazität vor
- die Leistungen an Dritte dürfen nur zur gelegentlichen Kapazitätsauslastung ausgeführt werden.

4. Selbstversorgungsbetrieb BFH vom 29.01.2009 (BStBl. 2009 II 560)

Schlussfolgerung

- fehlende Ähnlichkeit zu gesetzlichen Regelbeispielen (Tischlereien, Schlossereien) bereits schädlich

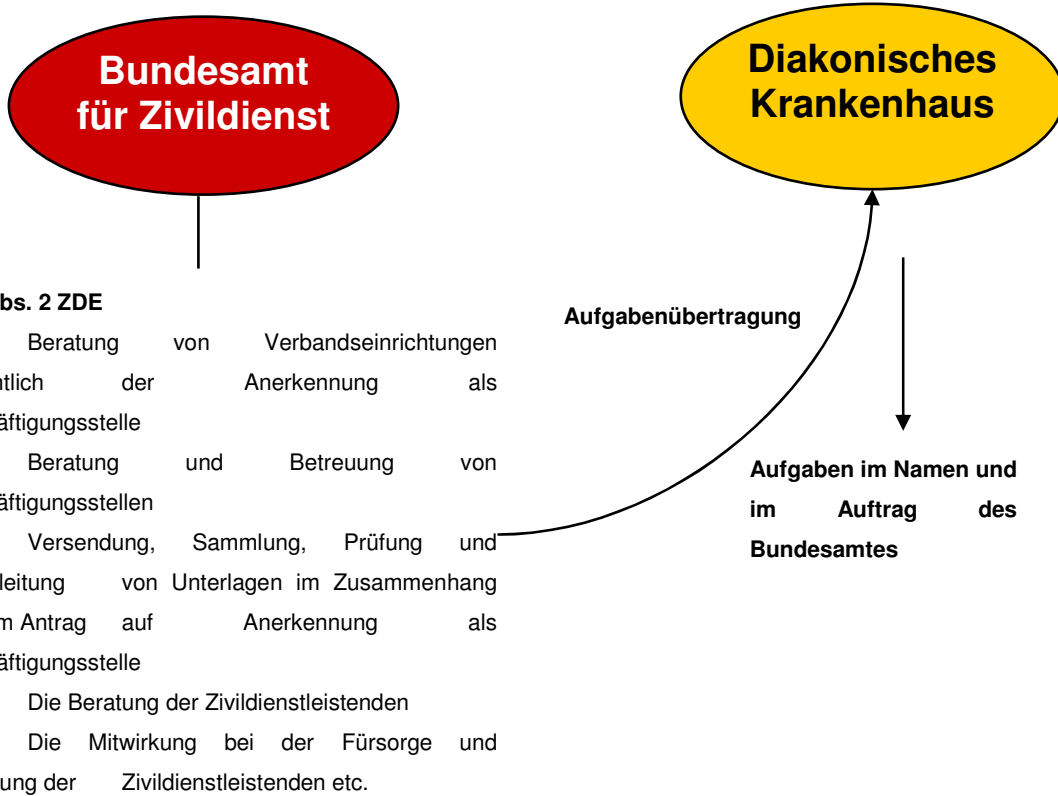
Ziel der Zukunft: Gesetzgeber hat historisch bedingt nur an Handwerksleistungen gedacht, wollte aber Vollauslastung der Selbstversorgungsbetriebe und Kostendeckung
- Merkmal der Gelegentlichkeit ergibt sich nicht aus dem Gesetzestext Kriterium „durch die Verhältnisse bedingt“ bereits bei Verabschiedung der AO (1977) aufgegeben
- bringt „alte“ Fragen wieder auf („Gehören zu Handwerksleistungen weiterhin Wäscherei und Hausmeisterdienste“).

4. Selbstversorgungsbetrieb BFH vom 29.01.2009 (BStBl. 2009 II 560)

Neue (geplante) Verwaltungsregel

- KSt GewSt RefL. 2/2010
 - zum 01.01.2010 bestehenden Selbstversorgungsbetriebe wird Bestandsschutz bis 31.12.2012 gewährt (Zeitspanne soll dafür sorgen – vertragliche Vereinbarungen anzupassen)
 - ab 01.01.2013 werden Selbstversorgungsbetriebe nach Maßgabe des Urteils geprüft und bewertet.
- Änderung AEAO
 - Übernahme der Urteilsgrundsätze
 - klarstellende Regelung: „Arbeitnehmer sind Aussenstehende“

- **Leistungen für das Bundesamt für Zivildienst
BFH vom 23.07.2009 (BFH/NV 2009 S. 2073)**



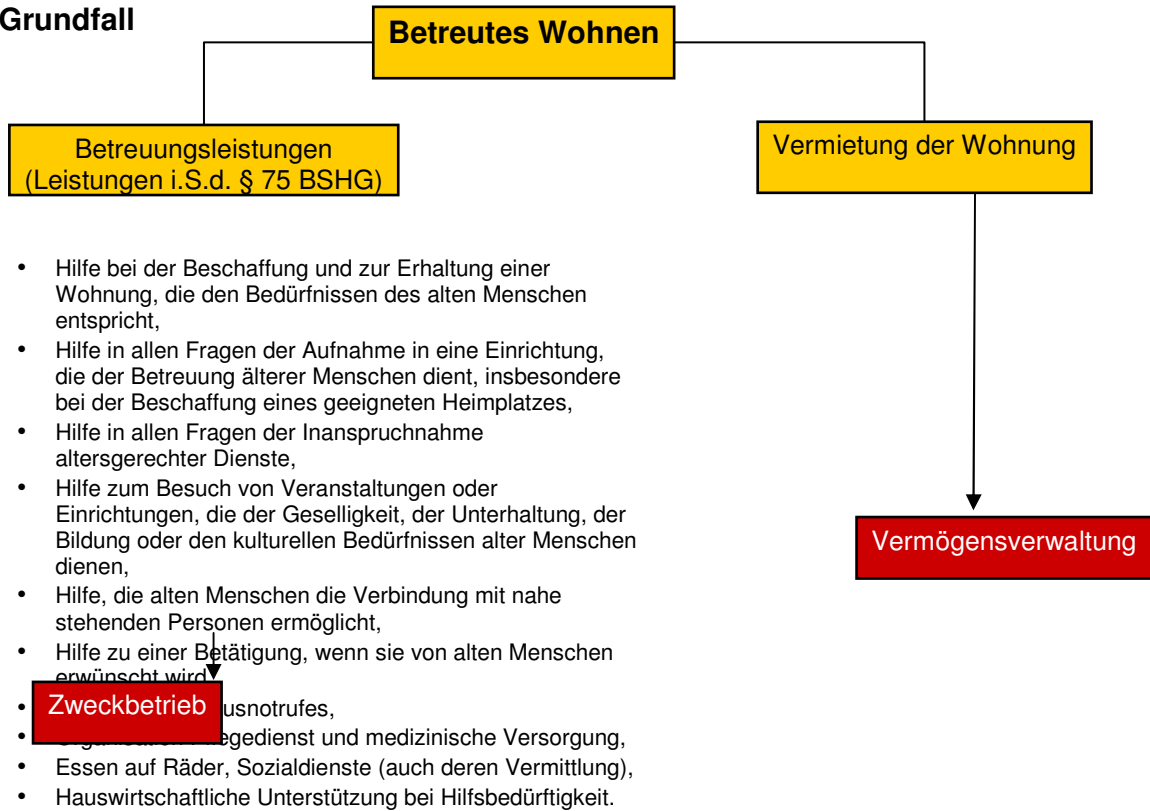
- **Leistungen für das Bundesamt für Zivildienst
BFH vom 23.07.2009 (BFH/NV 2009 S. 2073)**

Eckpunkte

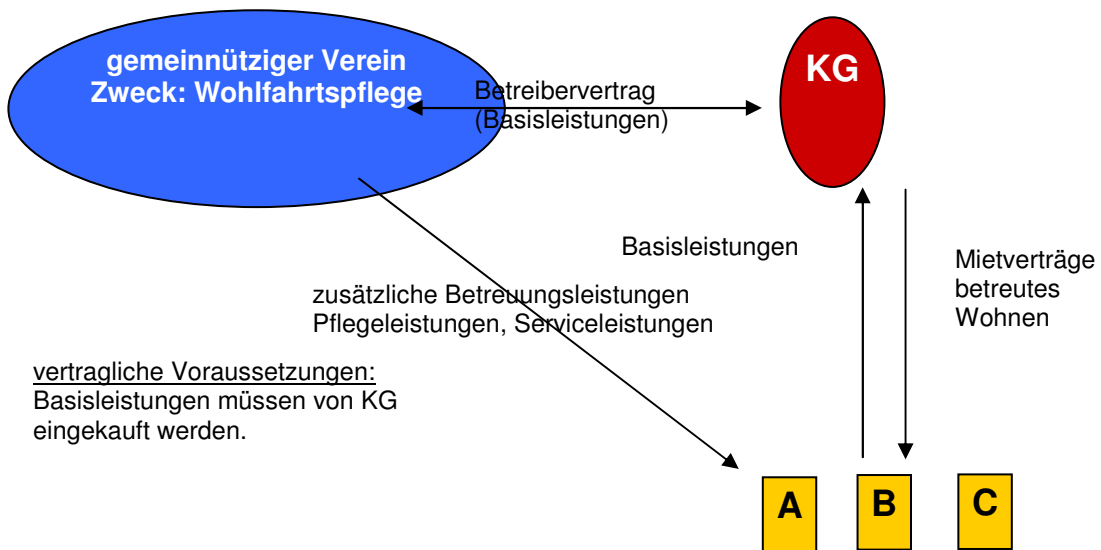
- Diakoniewerk ist kein beliehener Unternehmer
- keine Prüfung Zweckbetrieb nach § 66 AO (Wohlfahrtspflege)
← keine Anwendung § 4 Nr. 18 UStG, da keine Unmittelbarkeit
- Zweckbetrieb nach § 65 AO
 - kein § 65 Nr. 2 AO: da nicht das unentbehrliche und einzige Mittel zur Zweckerfüllung
 - § 65 Nr. 3 AO: Wettbewerb nicht gegeben (nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 ZDE können nur Verbände beauftragt werden können).
- Gemeinschaftswidrigkeit nicht nur des Abstandsgebots des § 4 Nr. 18c UStG (BFH vom 17.02.2009, BB 2009 S. 1388) sondern auch des Merkmals der Unmittelbarkeit festgestellt
- „eng verbunden“ sind nur Hilfstätigkeiten

6. **Betreutes Wohnen**
 BFH vom 16.12.2009 (BStBl. 2011 II 398)

Grundfall



6. **Betreutes Wohnen**
 BFH vom 16.12.2009 (BStBl. 2011 II 398)



Vorinstanz: Sächsisches Finanzgericht vom 02.04.2008 (EFG 2008 S. 1851):
 Basisleistungen sind Zweckbetrieb

6. Betreutes Wohnen
BFH vom 16.12.2009 (BStBl. 2011 II 398)

Eckpunkte

Kein Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege,

- da nicht überwiegend der Personengruppe des § 53 AO unmittelbar zu Gute kommt

Keine unmittelbare Leistungserbringung (Vertrag mit KG); kein direkter

Erfüllungsanspruch der Nutzer (Mieter)

- Verein war nur Erfüllungsgehilfe (nicht ausreichend)

Kein Zweckbetrieb i.S.d. § 65 AO

- Wettbewerbsklausel nicht erfüllt
- Einschaltung der steuerpflichtigen Personengesellschaft nicht notwendig

6. Betreutes Wohnen
BFH vom 16.12.2009 (BStBl. 2011 II 398)

Schlussfolgerungen

- Abstellen rein auf zivilrechtliche Gestaltung

Merkmal, dass tatsächlich nur von den Bewohnern in Anspruch genommen
nicht gewürdigt

Berechtigender Vertrag zugunsten von Dritten (sozialrechtliche
Dreiecksverhältnisse) nicht anerkannt

- Vordergrund des Wettbewerbsgedanken, auch im Zweckbetriebskatalog
(Einschränkung der steuerlichen Subvention)

6. Betreutes Wohnen Umsatzsteuerliche Behandlung

Umsatzsteuerliche Behandlung:

- Anwendung § 4 Nr. 18 UStG?
- Anwendung ermäßigter Umsatzsteuersatz ?

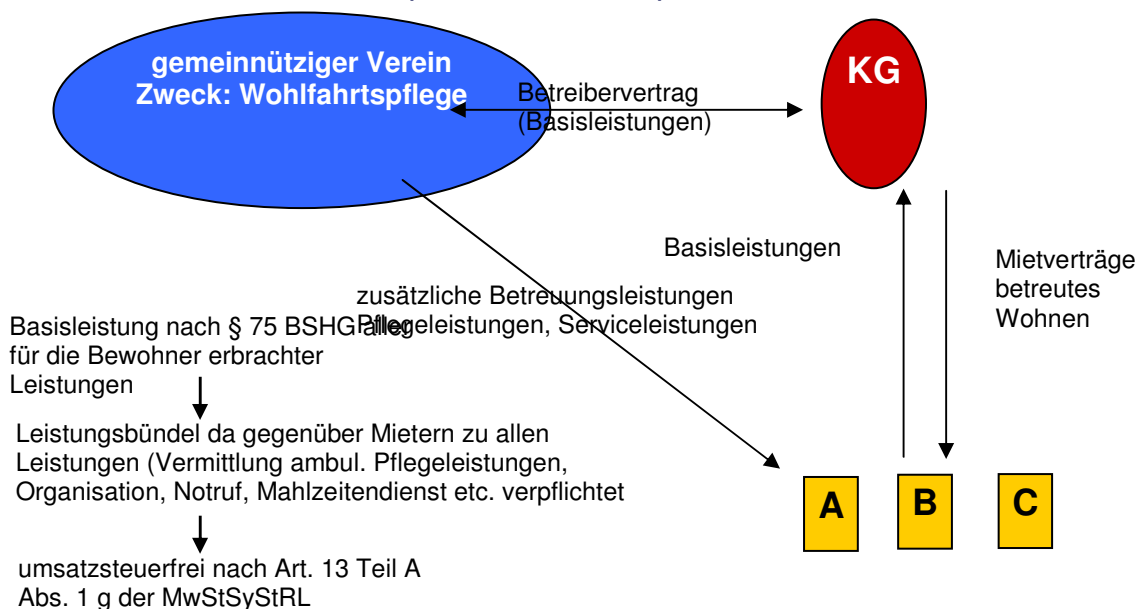
Abgetrenntes Verfahren beim BFH zur umsatzsteuerlichen Behandlung

(Az.: XI R 22/09)

Kommen die Leistungen trotz zwischengeschalteter Gesellschaft den begünstigten Personenkreis zugute?

6. Betreutes Wohnen Umsatzsteuerliche Behandlung

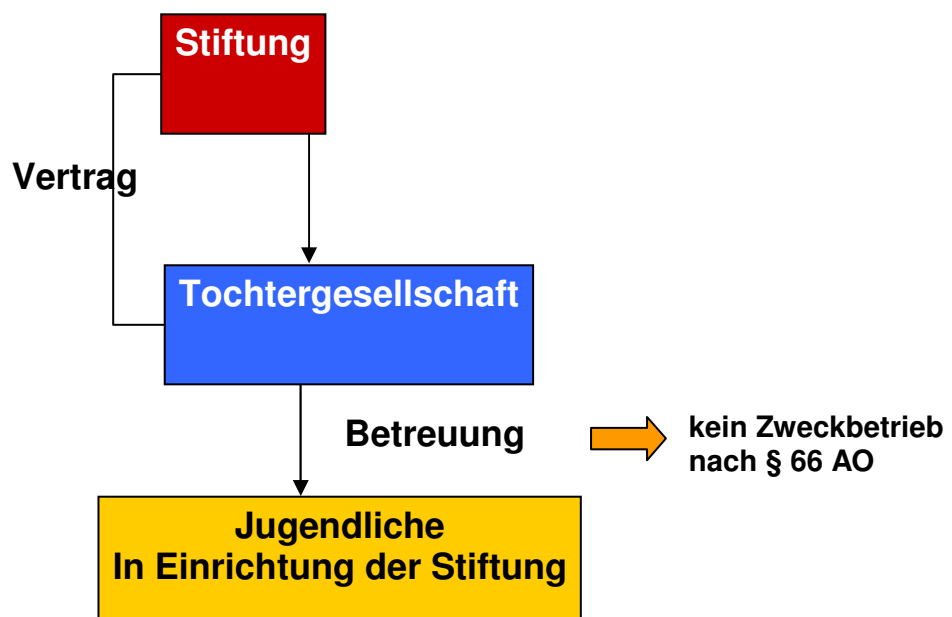
BFH vom 08.06.2011 (DStR 2011 S. 1659)



6. **Betreutes Wohnen** **Umsatzsteuerliche Behandlung**

Schlussfolgerungen

- BFH stellt allein auf die MwStSyStRL ab
 - § 4 Nr. 18 UStG nicht geprüft, obwohl Kläger Wohlfahrtsverband
 - stellt aber fest, dass bei Anwendung des § 4 Nr. 18 UStG – wie auch der Ertragsteuersenat feststellt – es an der Unmittelbarkeit mangeln würde.
-
- **Kooperation von gemeinnützigen Körperschaften**
BFH vom 17.02.2010 (BStBl. 2010 II 1006)



- **Kooperation von gemeinnützigen Körperschaften
BFH vom 17.02.2010 (BStBl. 2010 II 1006)**

Eckpunkte

- kein Zweckbetrieb nach § 66 AO, da keine unmittelbare Zweckerfüllung gegenüber Personenkreis des § 53 AO
- Zweckbetrieb nach § 65 AO erfüllt
 - Bloße Personalgestellung zwar kein Zweckbetrieb, dieser begründet sich aber doch, dass zugleich Erfüllung der eigenen Satzungszwecke
 - Stiftung handelt als Hilfsperson im Rahmen der eigenen Zwecke
- **Kooperation von gemeinnützigen Körperschaften
BFH vom 17.02.2010 (BStBl. 2010 II 1006)**

Schlussfolgerung

- kein Zweckbetrieb nach § 66 AO, bei nicht unmittelbarem Handeln

Erschweren von sozialrechtlichen Dreiecksgesellschaften
- strikte Haltung des BFH zu Hilfspersonen gelockert (BFH vom 07.03.2007 „Das Handeln als Hilfsperson begründet keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit)

Hilfspersonentätigkeit begünstigt, wenn vom Satzungszweck erfasst

8. Folgen aus der BFH-Rechtsprechung

- Wettbewerbsgedanke (§ 65 Nr. 3 AO)
 - private Unternehmen vergleichbare Leistungen
 - kostendeckendes Entgelt verhindert nicht Wettbewerb
 - umfasst auch den potentiellen Wettbewerb
- Zweckverwirklichung
 - Leistungen notwendiges Mittel zur Erreichung des Satzungszwecks
„unentgeltliche und einzige Möglichkeit“
 - unentbehrlicher „Hilfsbetrieb“
 - keine reine Mittelbeschaffung
 - § 65 Nr. 2 AO verlangt dem Grunde nach keine Unmittelbarkeit aber Tendenz
des
BFH: Unmittelbarkeit auch Merkmal
 - nicht um den Erwerbswillen, „Opferbereitschaft“ wird gefordert
 - keine Subunternehmerverhältnisse

8. Folgen aus der BFH-Rechtsprechung

- zunehmend restriktives Verständnis des § 66 AO (Wohlfahrtsbetriebe)
 - sozialrechtliche Dreiecksgeschäfte gefährdet
 - Abstellen „rein“ auf zivilrechtliche Gestaltung
 - Folgen für die Mittelverwendung in nicht kostendeckenden Tätigkeiten

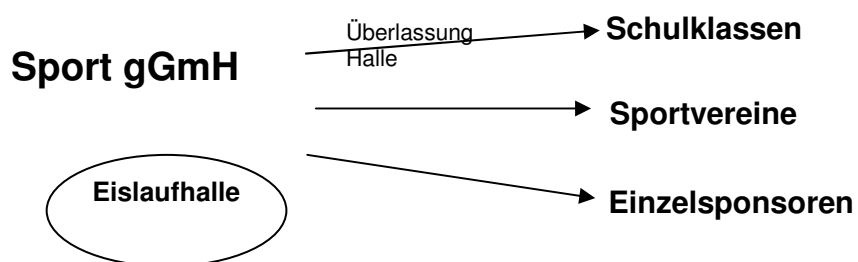
kein Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel, wenn keine Zweckbetrieb

- Bezug der Hilfspersonenstellung

Offenes Verfahren

Revisionsverfahren V R 64/09

Vorinstanz: FG Bremen vom 12.11.2008 (EFG 2010 S. 527)



**FG: alle Nutzer aus näherer Umgebung
89% der Nutzer aus 50 km-Umkreis**

Revisionsverfahren V R 64/09
Vorinstanz: FG Bremen vom 12.11.2008 (EFG 2010 S. 527)

FG:

- der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dient in seiner Gesamtrichtung steuerbegünstigten Zwecken (Förderung des Eissports)
- der steuerbegünstigte Zweck ist ohne die wirtschaftliche Betätigung nur schwer erreichbar, da die Eislauhalle notwendige Voraussetzung für Eislauf ist; Satzungszweck)
- § 65 Nr. 3 AO
Wettbewerbsklausel stellt auf tatsächlichen Wettbewerb ab (BStBl. 2000 II 705)

tatsächlich Wettbewerb festzustellen

ortsbezogene Wettbewerbe nicht betroffen

Beteiligungen

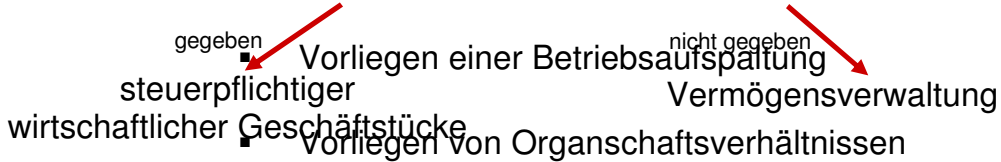
1. Beteiligung an Kapitalgesellschaften

Qualifikation der Beteiligung

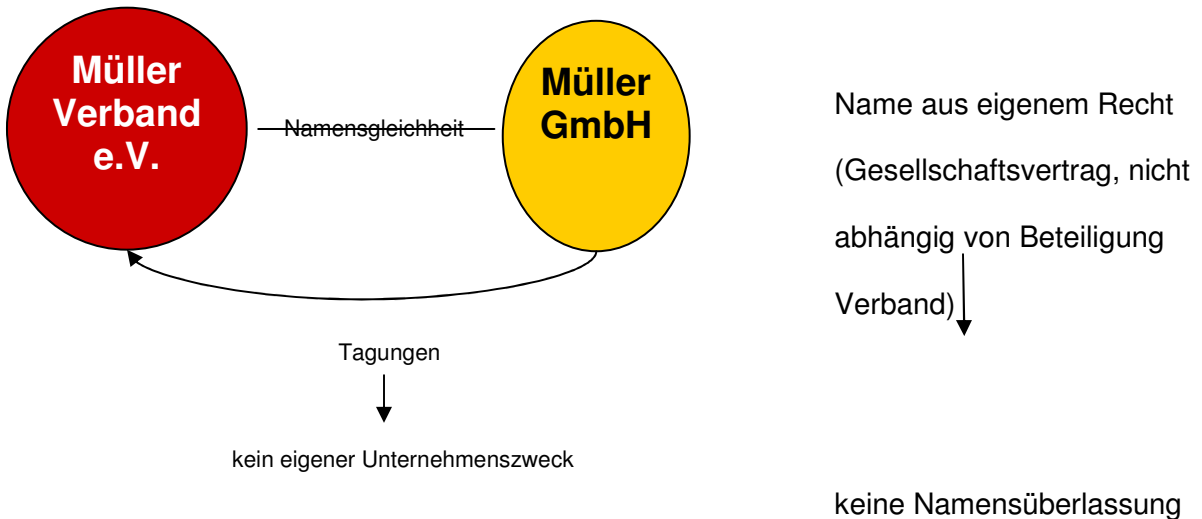
Steuerliche Qualifikation der GmbH-Beteiligung

Kriterium: Einfluss auf die tatsächliche Geschäftsführung

- Identität in der Geschäftsführung der GmbH und der gemeinnützigen Körperschaft
- Beirat oder Aufsichtsrat mehrheitlich wird mit Personen mit Organstellung bei der gemeinnützigen Körperschaft bestimmt



- **Beteiligung an Kapitalgesellschaften**
BFH vom 25.08.2010



BFH: keine Betriebsaufspaltung

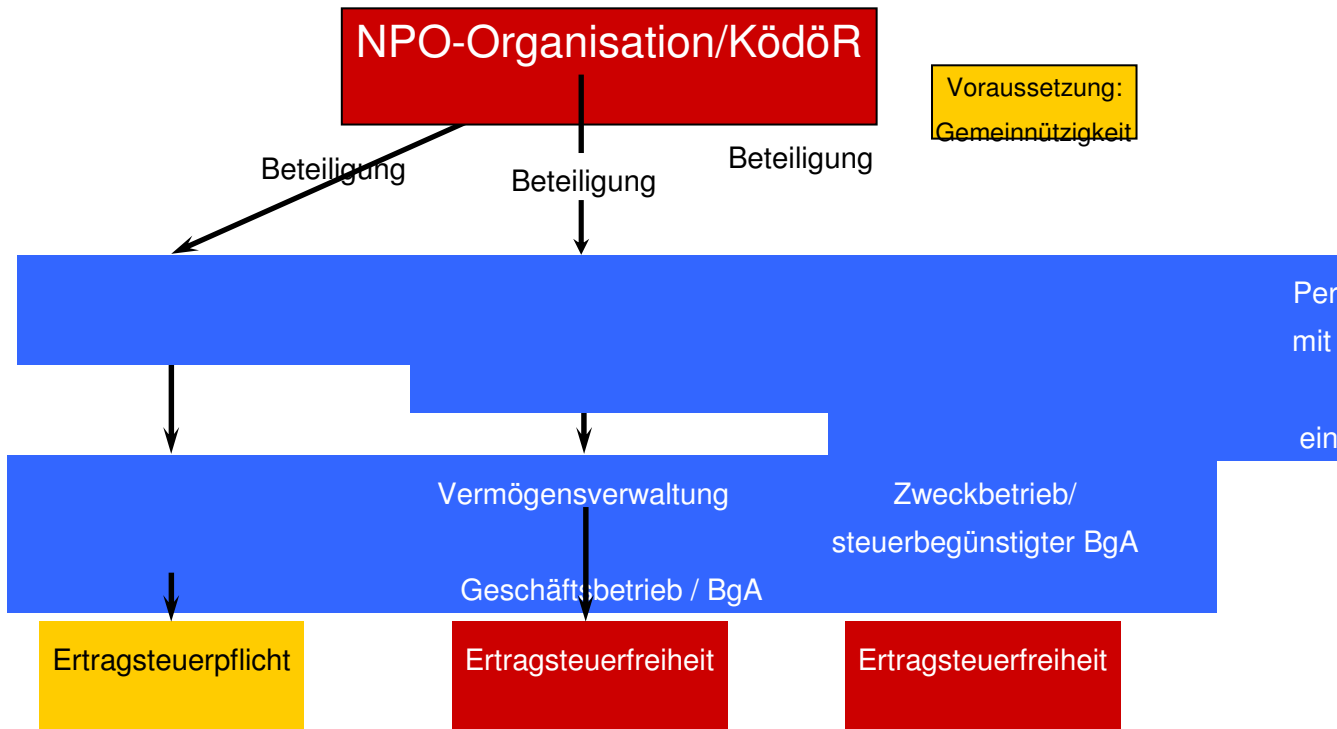
Beteiligung in Vermögensverwaltung

- **Beteiligung an Kapitalgesellschaften**

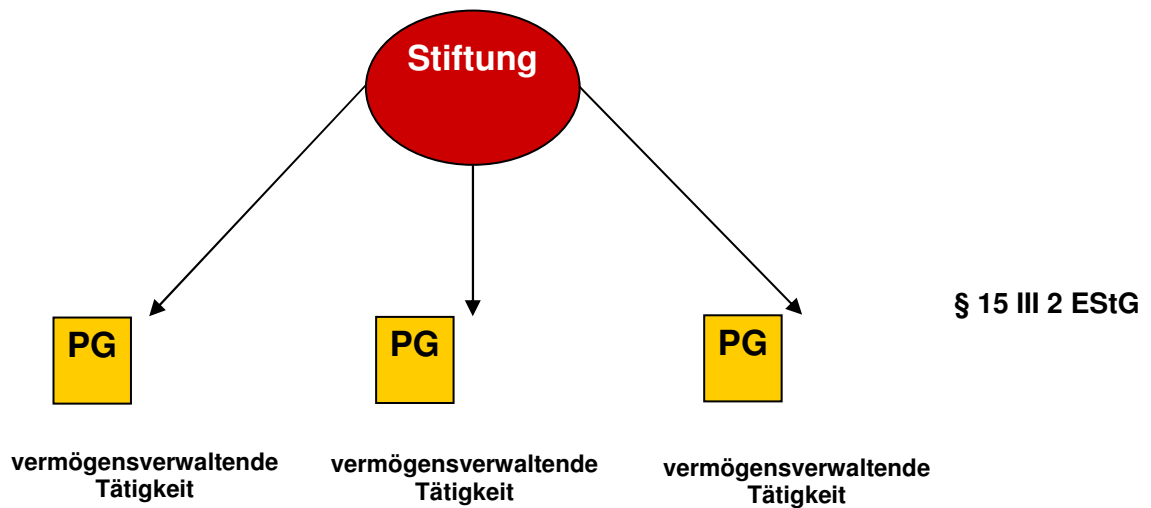
Schlussfolgerungen

- keine Betriebsaufspaltung, wenn
 - Namensidentität zwischen steuerbefreiter Tochter und Tochtergesellschaft
(aber: nicht wenn Bezeichnung firmen- und warenzeichenrechtlich genutzt;
vgl. BFH vom 16.12.2009, BStBl. 2010 II 808)
 - Unternehmenszweck mit der satzungsmäßigen Zweck der Mutter
zusammenhängt
- Beteiligung an Tochtergesellschaft Vermögensverwaltung
wenn nicht: - planmäßige Unternehmenspolitik über Zusammenfassung
mehrerer Beteiligung – Holding (neues Kriterium?)
- kein entscheidender Einfluss auf die Geschäftsführung

2. Beteiligung an Personengesellschaft



- **Beteiligung an Personengesellschaften**
BFH vom 25.05.2011 (II R 60/10; BFH/NV 2011 S. 1615)



➔ Zuordnung zur Vermögensverwaltung (§ 14 UStG) da lediglich gewerblich geprüfte Vermögensverwaltung