

# **Bericht**

über die

**Untersuchung von ausgewählten gemeinnützigen Familienferienstätten im Hinblick auf konzeptionelle Herausstellungsmerkmale und Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit und Aufbereitung von Daten zur Vorlage bei der der EU-Kommission (Generaldirektion Wettbewerb)**

**Bundesarbeitsgemeinschaft  
der Freien Wohlfahrtspflege e. V.**

**Berlin**

## Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
<b>1 Prüfungsauftrag</b>	<b>6</b>
<b>2 Anlass und Grundlagen der Untersuchung</b>	
2.1 Beschwerde bei der EU-Kommission	8
2.2 Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen	8
2.2.1 EU-Beihilferecht	8
2.2.2 EU-Mehrwertsteuerrichtlinie (Mehrwertsteuer-System-Richtlinie)	11
2.3 Grundlagen der gemeinnützigen Familienerholung in Deutschland	13
2.3.1 Grundlagen nach dem Sozialgesetzbuch VIII (Kinder- und Jugendhilfe)	14
2.3.2 Steuerrechtliche Grundlagen	15
<b>3 Durchführung der Untersuchung</b>	<b>20</b>
3.1 Gegenstand, Umfang und Vorgehensweise der Untersuchung	20
3.2 Ermittlung und Abgrenzung des für die Beurteilung heranzuziehenden Datenmaterials	22
<b>4 Feststellungen</b>	<b>25</b>
4.1 Grundsätzliche Feststellungen zur bei der EU-Kommission vorliegenden Beschwerde und den Aussagen des Beschwerdeführers	25
4.2 Feststellungen aus der Untersuchung der ausgewählten gemeinnützigen Familienferienstätten	34
4.2.1 AWO SANO gGmbH, Rerik / Familienferiendorf Rerik	34
4.2.1.1 Herausstellungsmerkmale	34
4.2.1.2 Staatliche Investitionszuschüsse	36
4.2.1.3 Ergebnisanalysen für die Geschäftsjahre 2002 bis 2006	38
4.2.2 Verein für Evangelische Familiendörfer in Württemberg e. V., Stuttgart / Familienferiendorf Tübingen, Meßstetten	41
4.2.1.1 Herausstellungsmerkmale	41
4.2.1.2 Staatliche Investitionszuschüsse	42
4.2.1.3 Ergebnisanalysen für die Geschäftsjahre 2002 bis 2006	43
4.2.3 Touristenverein „Die Naturfreunde“ Frankenthal e.V., Frankenthal / Naturfreundehaus Rahnenhof, Carlsberg-Hertlingshausen	45
4.2.3.1 Herausstellungsmerkmale	45
4.2.3.2 Staatliche Investitionszuschüsse	47

4.2.3.3	Ergebnisanalysen für die Geschäftsjahre 2002 bis 2006	49
4.2.4	Familien-Ferienträger-Werk e. V., Köln/Wermelskirchen / Haus Stella Maris, Cuxhaven	51
4.2.4.1	Herausstellungsmerkmale	51
4.2.4.2	Staatliche Investitionszuschüsse	52
4.2.4.2	Ergebnisanalysen für die Geschäftsjahre 2002 bis 2006	52
5	<b>Zusammenfassung des Ergebnisses der Untersuchung</b>	<b>54</b>

## Anlagenverzeichnis

- I AWO SANO gGmbH, Rerik /  
Ergebnisübersichten für das Familienferiendorf Rerik für die Geschäftsjahre 2002 bis 2006
- II Verein für Evangelische Familiendörfer in Württemberg e. V., Stuttgart /  
Ergebnisübersichten für das Familienferiendorf Tübingen, Meßstetten, für die Geschäftsjahre 2002 bis 2006
- III Touristenverein „Die Naturfreunde“ Frankenthal e.V., Frankenthal /  
Ergebnisübersichten für die Familienferienstätte Rahnenhof, Hertlingshausen
- IV Familien-Ferienträger-Werk e. V., Köln/Wermelskirchen /  
Ergebnisübersichten für die Familienferienstätte Haus Stella Maris, Cuxhaven
- V Übersicht zu den steuerlichen Regelungen für steuerbegünstigte Körperschaften in der Bundesrepublik Deutschland
- VI Anmerkungen zur Beschwerde an die Kommission der Europäischen Gemeinschaft wegen Nichtbeachtung des Gemeinschaftsrechts
- VII Allgemeine Auftragsbedingungen

## Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
Abs.	Absatz
Art.	Artikel
BAGFW	Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e. V., Berlin
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesminister der Finanzen
BMFSFJ	Ministeriums für Familien, Senioren, Frauen und Jugend, Berlin/Bonn
DEHOGA	Deutscher Hotel- und Gaststätten-Verband e.V.
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag)
e. V.	eingetragener Verein
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MwStSystRL	Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Amtsblatt der Europäischen Union, 11.12.2006 DE, L 347/1 – L 347/118)
SBG VIII	Sozialgesetzbuch VIII (Kinder- und Jugendhilfe)
Tz	Textziffer
UStG	Umsatzsteuergesetz
ZDG	Gesetz über den Zivildienst der Kriegsdienstverweigerer (Zivildienstgesetz)

## Prüfungsauftrag

Die Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e. V., Berlin, und die Arbeiterwohlfahrt Bundesverband e. V. haben uns mit einer

Untersuchung von ausgewählten gemeinnützigen Familienferienstätten  
im Hinblick auf konzeptionelle Herausstellungsmerkmale und  
Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit und Aufbereitung  
von Daten zur Vorlage bei der der EU-Kommission  
(Generaldirektion Wettbewerb)

beauftragt.

Wir haben den Auftrag mit Schreiben vom 04. Juli 2007 angenommen.

Grundlage für die Auftragserteilung sind die Ergebnisse der Besprechungen der Bundesarbeitsgemeinschaft Gemeinnützige Familienerholung in der Zeit von November 2006 bis Mai 2007 sowie das Gespräch zwischen Vertretern der in der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e. V. zusammengeschlossenen Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege und Herrn Holzleitner von der Generaldirektion Wettbewerb der EU-Kommission sowie Vertretern des Ministeriums für Familien, Senioren, Frauen und Jugend (BMFSFJ) am 28. März 2007 in Berlin.

Schwerpunkt der Untersuchung ist die gemeinnützige AWO SANO gGmbH, hinsichtlich der eine Beschwerde eines gewerblichen Wettbewerbers bei der EU-Kommission vorlegt, sowie ergänzend drei weitere gemeinnützige Familienferienstätten.

Die Geschäftsführungen der in die Untersuchung einbezogenen gemeinnützigen Familienferienstätten haben uns für Zwecke der Untersuchung ihre Jahresabschlüsse für die Geschäftsjahre 2002 bis 2006 zur Verfügung gestellt, Einsicht in ihre Buchführungen und weitere Geschäftsunterlagen gewährt sowie erbetene Auskünfte und Nachweise erteilt.

Die Auftragsdurchführung erfolgte in den Monaten Juli und August 2007 in den Geschäftsräumen der Träger der in die Untersuchung einbezogenen Familienferienstätten:

- AWO SANO gGmbH, Rerik,
- Württembergische Familienferienstätten e.V., Stuttgart,
- Touristenverein „Die Naturfreunde“ Frankenthal e.V., Hertlinghausen,
- Familien-Ferien-Trägerwerk e.V., Köln/Wermelskirchen.

Weitere Arbeiten erfolgten in unseren Büroräumen in Kassel und Köln.

Ziel der Untersuchung ist, festzustellen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang den gemeinnützigen Familienferienstätten aufgrund von öffentlichen Zuschüssen oder steuerlichen Vergünstigungen Vorteile entstehen, die geeignet wären, gegen die EU-rechtlichen Beihilfebestimmungen zu verstoßen bzw. zu nicht zulässigen Wettbewerbsverzerrungen im Sinne der Vorgaben nach Artikel 87 des EU-Vertrages führen könnten.

Es ist nicht Aufgabe dieser Untersuchung, zu klären, ob und in welchem Umfang das EU-Beihilferecht im Zusammenhang mit gemeinnützigen Einrichtungen überhaupt anwendbar ist. Diese Frage ist unabhängig von dieser Untersuchung juristisch zu klären. Ebenfalls ist es nicht Aufgabe dieser Untersuchung, darüber zu entscheiden, ob die Steuervergünstigungen, die den als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannten Körperschaften nach deutschen Steuergesetzen gewährt werden, unter den EU-rechtlichen Beihilfebegriff fallen, da diese steuerlichen Vergünstigungen grundsätzlich nicht einseitig erfolgen, sondern nur bei Erfüllung besonderer Auflagen und Bedingungen gewährt werden. Wir verweisen insoweit auf die diesem Bericht als Anlage beigefügte Anlage V.

Für die Durchführung des Auftrages und unsere Verantwortlichkeit gelten — auch im Verhältnis zu Dritten — die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (Stand 01.01.2002), die diesem Bericht als abschließende Anlage beigefügt sind. Unsere Haftung ist nach Ziffer 9 (2) gemäß § 54 a Abs. 1 Nr. 2 WPO auf EUR 4,0 Mio. festgelegt.

Über Art und Umfang sowie über das Ergebnis unserer Untersuchung erstatten wir den vorliegenden Bericht; er wurde unter Beachtung berufsüblicher Grundsätze verfasst.

## 2 Anlass und Grundlagen der Untersuchung

### 2.1 Beschwerde bei der EU-Kommission

Anlass der Untersuchung ist eine bei der EU-Kommission eingegangene / vorliegende Beschwerde eines privatgewerblichen Hotelbetreibers, mit der dieser gegen Gemeinschaftsrecht verstoßende und damit unzulässige Beihilfen der öffentlichen Hand zu Gunsten von gemeinnützigen Familienferienstätten rügt.

### 2.2 Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen

#### 2.2.1 EU-Beihilferecht

##### 2.2.1.1 Beihilfenvorgaben EU

Die Frage der Zulässigkeit der Anwendung der Regeln des EG-Beihilferechtes nach den Artikeln 87 ff. EGV ist rechtlich umstritten. Dabei steht EU-seitig die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt im Mittelpunkt. Grundsätzlich kennt nach Auffassung verschiedener Autoren das EU-Recht keine ungeschriebenen Bereichsausnahmen für soziale Dienstleistungen. Diese Auffassung wird von verschiedenen Seiten, zuletzt vom Europäischen Parlament (Bericht über die Sozialdienstleistungen von allgemeinem Interesse in der Europäischen Union [2006/2134(INI)]) bestritten, das neben der Begriffsbestimmung in Art. 86 Abs. 2 EG-Vertrag der „allgemeinen wirtschaftlichen Interessen“ die Begriffsbestimmung der „allgemeinen sozialen Interessen“ eingebracht hat und ergänzend der EU-Kommission die Zuständigkeit zur Regelung dieses Bereiches aberkannt hat.

Bereits der EuGH hat in der Entscheidung vom 17.2.1993 (Rs. C-159/91) die Tätigkeit einer Krankenkasse aus dem Anwendungsbereich des europäischen Wettbewerbsrechts herausgenommen. Sie erfülle eine „Aufgabe mit ausschließlich sozialem Charakter“. Diese beruhe nämlich auf dem „Grundsatz der nationalen Solidarität und wird ohne Gewinnzweck ausgeübt.“ Folglich sei diese Tätigkeit keine wirtschaftliche Tätigkeit, und die mit ihr betrauten Einrichtungen daher keine Unternehmen im Sinne der Artikel 85 und 86 EWG-Vertrag.

Die Anwendbarkeit des Beihilfenrechts ist danach vom funktionellen Unternehmensbegriff abhängig. Der funktionale Unternehmensbegriff ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Beihilferegeln. Er umfasst nach der Rechtsprechung des EuGH



im Rahmen des Wettbewerbsrechts **jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung.** Soweit also gemeinnützige Einrichtungen Dienstleistungen am Markt gegen ein Entgelt anbieten, unterliegen sie folglich dem Beihilfenverbot. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich, vielmehr ist es ausreichend, dass die Betätigung einen wirtschaftlichen Charakter hat, also zumindest auch von einem privaten Anbieter mit der Absicht der Gewinnerzielung ausgeübt werden könnte.

Sowelt gemeinnützige Einrichtungen nach den vorstehenden Kriterien in den subjektiven Anwendungsbereich des Beihilfenrechts fallen, ist zu prüfen, ob eine Beihilfe nach Art. 87 Abs. 1 EGV gewährt worden ist. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Vgl. etwa EuGH v. 24.7.2003 Rs. C-280/00, Altmark Trans) müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine Maßnahme als Beihilfe qualifiziert werden kann:

- a) Die Maßnahme muss einigen Unternehmen oder einigen Produktionszweigen einen einseitigen Vorteil gewähren,
- b) der Vorteil muss unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährt werden;
- c) die Maßnahme muss den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen; und
- d) sie muss den Handel zwischen Mitgliedsstaaten beeinträchtigen können.

Der EuGH hat nach der Rs. Altmark Trans entschieden, dass eine staatliche Maßnahme nicht unter den Beihilfenbegriff fällt, „**soweit sie als Ausgleich anzusehen ist, der die Gegenleistung für Leistungen bildet, die von den Unternehmen, denen sie zugute kommt, zur Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen erbracht werden**, so dass diese Unternehmen in Wirklichkeit keinen finanziellen Vorteil erhalten und die genannten Maßnahmen somit nicht bewirken, dass sie gegenüber den mit ihnen im Wettbewerb stehenden Unternehmen in eine günstigere Wettbewerbsstellung gelangen“.

Der EuGH hat die Verrechnung mit bestimmten „Gegenleistungen“ an enge Voraussetzungen geknüpft. Nach dem Altmark Trans Urteil sind die Bedingungen, dass, insbesondere bei einer ex ante Berechnung des Ausgleichs, objektive und transparente Parameter heranzuziehen.

Zur Frage, ob eine Beihilfe oder Steuervergünstigung wegen Gemeinnützigkeit auch wettbewerbsrelevant ist, muss auf die partielle Steuerpflicht von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und die Wettbewerbsklausel in § 65 Nr. 3 AO verwiesen werden, die die Wettbewerbsrelevanz des Gemeinnützigkeitsrechts erheblich mindern. Ferner wird durch die Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung zumindest grundsätzlich gewährleistet, dass steuerbegünstigte Spenden und Überschüsse aus wirtschaftlichen Tätigkeiten zumindest im Grundsatz nicht zur internen Subventionierung von wettbewerbsrelevanten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben eingesetzt werden können.

#### 2.2.1.2 Anforderungen der EU-Kommission zur Entscheidungsfindung über die Beschwerde (nach dem Ergebnis des Gespräches mit Herrn Holzleitner am 26.03.2007)

Nach Auffassung von Herrn Holzleitner müsse im Zusammenhang mit der Bearbeitung der Beschwerde konkret aufgezeigt werden, wie sich die Leistungen der gemeinnützigen Familienferienstätten von den Leistungen normaler Beherbergungsstätten (Hotel/Pension) unterscheiden. Dabei sei eine harte und konkret benannte Beschreibung des Zusatznutzens im Gemeinwohlinteresse gefordert, die kostenmäßig unterlegt ist.

Die alleinige Betrachtung der Investitionskostenzuschüsse greife zu kurz. Um die Bedingungen der Kommissionsentscheidung vom 28.11.2005 zu erfüllen, sind alle den Familienferienstätten gewährten Begünstigungen - unabhängig davon ob sie unter Artikel 87 (1) EG-Vertrag als staatliche Beihilfe gelten - zu berücksichtigen (siehe Artikel 5 (3) der Kommissionsentscheidung).

Darüber hinaus ist es entscheidend, die zusätzlichen von der Familienferienstätte erbrachten Leistungen im Gemeinwohlinteresse sorgfältig zu dokumentieren, diesen Leistungen belastbare Kostenansätze zu Grunde zu legen und den Nachweis zu erbringen, dass die Einrichtung - lediglich - eine durchschnittliche Rendite erwirtschaftet hat. Neben anderen Nachweisen könne auf diese Weise der von der Kommission geforderte Nachweis einer nicht vorhandenen Überkompensation der Leistungen im Gemeinwohlinteresse durch Ausgleichszahlungen erbracht werden.

Die Familienferienstätten haben dazu ihre Kostenstrukturen nach einheitlichen Kriterien darzulegen. Dabei kommt es darauf an, die den gemeinwohlorientierten Leistungen zuzuordnenden Kosten und die fehlende Überkompensation transparent

darzustellen. Als typische Beispiele für eine derartige Kostenaufstellung dienen u. a. folgende Punkte:

- Beherbergungspreise unter dem ortsüblichen Niveau, insbesondere in der Hauptferienzeit
- bedarfsorientierte Personalausstattung, insbesondere für pädagogisches Personal, einschließlich Schulungen und Supervision
- behindertengerechte und/oder kinder- und familiengerechte Ausstattung und Herrichtung der Infrastruktur.

## 2.2.2 EU-Mehrwertsteuerrichtlinie (Mehrwertsteuer-System-Richtlinie)

Die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen für den EU-Binnenmarkt finden sich Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Amtsblatt der Europäischen Union, 11.12.2006 DE, L 347/1 – L 347/118; nachfolgend auch: MwStSystRL). Diese Richtlinie ersetzt im Hinblick auf die hier in Frage stehenden Befreiungsvorschriften die Bestimmungen der bisherigen Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage vom 17. Mai 1977 (ABl. Nummer L 145 1977 S. 1; sog. 6. EG-Richtlinie), ohne dass insoweit inhaltliche Änderungen eingetreten sind. Gemäß ausdrücklicher Vorschrift in Artikel 411 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG gelten Verweisungen auf die aufgehobene Richtlinie als Verweisungen auf die vorliegende Richtlinie und sind nach Maßgabe der in Anhang XII angefügten Entsprechungstabelle zu lesen. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich insoweit ausschließlich auf die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL).

Gemäß Art 132 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG befreien die Mitgliedsstaaten bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Umsatzsteuer. Zu den steuerbefreiten Umsätzen gehören unter anderem die:

- 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;
- h) eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;

- i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;

Diese sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergebenden Steuerbefreiungen sind für die Mitgliedsstaaten zwingend, ein nationales Wahlrecht besteht nicht. Entscheidend für die Steuerbefreiung ist, dass die betreffenden Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts (z. B. staatlichen Stellen) oder von „Einrichtungen mit sozialem Charakter“ erbracht werden. Der Begriff der Einrichtungen mit sozialem Charakter umfasst dabei nicht nur gemeinnützige Einrichtungen, sondern ist nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich weit auszulegen und ist damit offen genug, auch privatgewerbliche Anbieter einzuschließen, die die erforderlichen sachlichen und fachlichen Voraussetzungen erfüllen. Aus dieser Vorschrift resultiert somit keine Bevorteilung gemeinnütziger Einrichtungen bzw. umgekehrt Benachteiligung privatgewerblicher Anbieter (wir verweisen hierzu im einzelnen auf Anlage V)

Nach Art. 133 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

- a) Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.
- b) Leitung und Verwaltung dieser Einrichtungen müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse am wirtschaftlichen Ergebnis der betreffenden Tätigkeiten haben.
- c) Die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, müssen von den zuständigen Behörden genehmigt sein oder die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.
- d) Die Befreiungen dürfen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

Die vorstehenden Beschränkungen gelten nach der Rechtsprechung von EuGH und BFH jedoch nur dann, wenn sie ausdrücklich in nationales Recht transformiert worden sind. Wie der BFH in seiner Entscheidung vom 18.08.2005<sup>1</sup> hierzu ausdrücklich festgestellt hat, entfalten die Beschränkungen in der Bundesrepublik Deutschland keine Wirkung, da der nationale Gesetzgeber sie bislang nicht in nationales Recht transformiert hat.

Nach der ausdrücklichen Bestimmung des Art. 134 der Richtlinie sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, j, m und n grundsätzlich ausgeschlossen, wenn bzw. sofern diese Umsätze

- a) für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind
- b) im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.

Das EU-Recht beschränkt damit die Umsatzsteuerbefreiung grundsätzlich auf den Kernbereich der Umsätze, die für die Zweckerfüllung der Einrichtungen mit sozialem Charakter unverzichtbar sind und schließt damit Wettbewerbsverzerrung zu Ungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden Unternehmen aus. **Diese Wettbewerbsneutralität ist maßgeblicher Bestandteil des umsatzsteuerlichen Gemeinschaftsrechts.** In diesem Zusammenhang ist abschließend nochmals deutlich darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH der Begriff der Einrichtung mit sozialem Charakter grundsätzlich weit auszulegen ist und auch privatgewerbliche Anbieter einschließt.

## 2.3 Grundlagen der gemeinnützigen Familienerholung in Deutschland

In der Bundesrepublik Deutschland bieten zurzeit 127 in der Bundesarbeitsgemeinschaft Familienerholung zusammengeschlossene gemeinnützige Familienferienstätten ihre Leistungen an. Zielgruppe der gemeinnützigen Familienferienstätten sind Familien mit Kindern, insbesondere kinderreiche Familien, Familien mit behinderten Familienangehörigen, Familien in besonderen Belastungssituationen, Alleinerzie-

<sup>1</sup> BFH, Urteil vom 18.08.2005 – V R 71/03, BFHE 211, 543 = BSiBl. II 2006, 143



hende Eltern mit Kindern etc. Vom Selbstverständnis der Einrichtungen her und nach ihren Geschäftsbedingungen haben Familien ganzjährig Vorrang in der Belegung, während der Hauptferienzeiten stehen die Familienferienstätten häufig ausschließlich Familien mit Kindern zur Verfügung. Ergänzt werden die Angebote regelmäßig durch familien- und sozialpädagogische Betreuungsangebote.

### 2.3.1 Grundlagen nach Sozialgesetzbuch VIII (Kinder- und Jugendhilfe)

§ 16 SGB VIII regelt als gesetzliche Aufgabe die Förderung der Erziehung junger Menschen. Den Erziehungsberechtigten sollen dabei Leistungen der allgemeinen Förderung der Erziehung in der Familie angeboten werden. Die Bestimmung hat folgenden Inhalt:

#### § 16 Allgemeine Förderung der Erziehung in der Familie

- (1) <sup>1</sup>Müttern, Vätern, anderen Erziehungsberechtigten und jungen Menschen sollen Leistungen der allgemeinen Förderung der Erziehung in der Familie angeboten werden. <sup>2</sup>Sie sollen dazu beitragen, dass Mütter, Väter und andere Erziehungsberechtigte ihre Erziehungsverantwortung besser wahrnehmen können. <sup>3</sup>Sie sollen auch Wege aufzeigen, wie Konfliktsituationen in der Familie gewaltfrei gelöst werden können.
- (2) Leistungen zur Förderung der Erziehung in der Familie sind insbesondere
  2. Angebote der Familienbildung, die auf Bedürfnisse und Interessen sowie auf Erfahrungen von Familien in unterschiedlichen Lebenslagen und Erziehungssituationen eingehen, die Familie zur Mitarbeit in Erziehungseinrichtungen und in Formen der Selbst- und Nachbarschaftshilfe besser befähigen sowie junge Menschen auf Ehe, Partnerschaft und das Zusammenleben mit Kindern vorbereiten,
  3. Angebote der Beratung in allgemeinen Fragen der Erziehung und Entwicklung junger Menschen, Angebote der Familienfreizeit und der Familienerholung, insbesondere in belastenden Familiensituationen, die bei Bedarf die erzieherische Betreuung der Kinder einschließen,
- (3) Das Nähere über Inhalt und Umfang der Aufgaben regelt das Landesrecht.

Die Angebote der Familienfreizeit und Familienerholung gehören wie alle durch das Sozialgesetzbuch VIII geregelten Leistungen zu den Pflichtaufgaben der Kinder- und Jugendhilfe. Als Träger der Familienfreizeit und Familienerholung sind nach Landesrecht gemeinnützige Familienstätten aber auch gewerbliche Unternehmen zugelassen, sofern bestimmte Betreuungsangebote im Sinne des § 16 SGB VIII vorgehalten und angeboten werden (vgl. z. B. Bestimmung Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz). Gemeinnützige Familienferienstätten erfüllen regelmäßig nach ihren Satzungen diese Aufgaben.

Maßnahmen der Familienerholung werden dabei durch Investitionszuschüsse und andere Unterstützungsmaßnahmen, staatlicherseits (alternativ für gemeinnützige

Einrichtungen bzw. gewerbliche Unternehmer) oder trägerseitig (z.B. kirchliche Zuschüsse), unterstützt.

Bei Investitionszuschüssen der öffentlichen Hand enthalten die Förderbescheide - beispielhaft Sozialministerium Mecklenburg-Vorpommern bzw. das Bundesverwaltungsamt als Zuwendungsgeber - jeweils unmittelbar oder in den Nebenbestimmungen ausdrückliche Auflagen, das für die Nutzung der errichteten Gebäude als Familienferienstätte eine Zweckbindung der Zuwendung für 25 Jahre festgelegt ist. Ergänzend wurde den Zuwendungsempfängern auferlegt:

„Die Familienferienstätte soll während der Hauptferienzeit der Bundesländer dem Erholungsaufenthalt von Familien dienen, insbesondere kinderreichen und einkommensschwachen Familien sowie Ein-Eltern-Familien und Familien mit Behinderten.

Außerhalb der Hauptferienzeit wird innerhalb der Zweckbindung auch eine familiennahe Belegung, d.h. Behindertenerholung und Behindertenarbeit, Senioren-erholung und Seniorenarbeit, Jugenderholung und andere Bereiche der Jugendarbeit wie Jugendbildung und internationale Jugendbegegnung, Familienarbeit, Mutter-Kind-Kuren sowie fürsorgerische Maßnahmen, die der Förderung oder Erfüllung von satzungsmäßigen Aufgaben dienen, zugelassen.“

Zur Sicherung des Verwendungszwecks und eines etwa entstehenden Anspruchs des Bundes bzw. der Länder auf Rückzahlung der Zuwendungen ist grundsätzlich an dem zu bebauenden Grundstück zugunsten der Bundesrepublik Deutschland bzw. des jeweiligen Bundeslandes eine grundbuchliche Absicherung zu bestellen.

### 2.3.2 Steuerrechtliche Grundlagen

Zu den steuerlichen Regelungen für steuerbegünstigte Körperschaften in der Bundesrepublik Deutschland verweisen wir auf die diesem Bericht als Anlage V beige-fügte Übersicht.

Die Familienferienstätten werden in der Bundesrepublik Deutschland gemäß § 66 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 AO als steuerbegünstigte Zweckbetriebe behandelt und damit von der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) und Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 GewStG) befreit, wenn ihre Leistungen zu mindestens 2/3 den nach 53 AO begünstigten Personen zugute kommen. Damit unterliegen die gemeinnützigen Familien-

erholungseinrichtungen Beschränkungen in der Belegung, denen privatgewerbliche Anbieter nicht unterworfen sind.

Umsatzsteuerlich sind die Leistungen unter den Bedingungen des § 4 Nr. 18 UStG von der Umsatzsteuerbefreit. Nach dem Prinzip der Umsatzsteuer als einer den Endverbraucher belastenden allgemeinen Verkehrsteuer kommt die Umsatzsteuerbefreiung jedoch dem Endverbraucher zugute, nicht dem Leistungserbringer.

Die einschlägigen Regelungen der Abgabenordnung und die relevanten Umsatzsteuervorschriften enthalten dabei eine Reihe von Wettbewerbsregeln, deren Aufgabe es ist, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, die nachfolgend dargestellt werden.

#### 2.3.2.1 Wettbewerbsregeln der Abgabenordnung (AO)

Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die hierfür die Vorschriften der Abgabenordnung (Stand vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I 2006, S. 2878, 2901).

Wettbewerbsrechtlich ist die Steuervergünstigung unter bestimmten im Gesetz genannten Bedingungen für zulässig erachtet worden. Dies betrifft vorrangig die Zulässigkeit einer Körperschaft, im Rahmen ihres wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Wettbewerb zu gewerblichen Anbietern zu treten. Die in § 65 Nr. 3 AO zur Zulässigkeit eines Zweckbetriebes enthaltene Wettbewerbsklausel besagt, dass die von dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgehende Wettbewerbswirkung auf das zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbare Maß begrenzt sein muss.

Dabei kommt es nicht auf die konkrete, aktuelle Wettbewerbslage an, sondern darauf, ob abstrakt und potentiell Wettbewerbsbeschränkungen in Betracht kommen können. Diese Auffassung wurde bereits im Gemeinnützigkeitsgutachten BMF-Schriftenreihe Heft 40, 172 f., 452 dargelegt. Ein Wettbewerb ist gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und der (die) nicht begünstigte(n) Betrieb(e) dem gleichen Kundenkreis im gleichen Einzugsbereich gleiche Leistungen anbieten oder anbieten können.



Der Wettbewerb wird nicht dadurch vermieden, dass nur Kostendeckung erstrebt wird; auch und gerade nur kostendeckendes Wirtschaften ist geeignet, den Wettbewerb zu beeinträchtigen.

**Gesetzliche Eingriffe in die Wettbewerbsfreiheit** sind „verfassungsrechtlich zulässig, wenn sie durch vernünftige Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt“ erscheinen ..., „die gewählten Mittel zur Erreichung des verfolgten Zweckes geeignet und erforderlich sind und die Beschränkung den Betroffenen zumutbar ist“. Der BFH (BStBl. 95, 767, 769 m.w.N. hält eine Abwägung für erforderlich zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem unbeeinträchtigten Wettbewerb und dem Interesse der Allgemeinheit an der Förderung der Gemeinnützigkeit. (Kommentar Tipke/Kruse Kommentar AO, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln)

Eine Abgrenzung der gemeinnützig begünstigten Tätigkeit zur wirtschaftlichen Tätigkeit wird durch die Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes geliefert. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wird in der AO im Recht der steuerbegünstigten Zwecke (§§ 64, 65) verwendet. Er hat jedoch eine über die AO und über den Bereich der steuerbegünstigten Körperschaften hinausreichende Bedeutung. Er wird daher bereits im Rahmen der allgemeinen steuerlichen Begriffsbestimmungen (§ 14 AO) und nicht erst bei der Regelung der steuerbegünstigten Zwecke im Dritten Abschnitt des Zweiten Teils definiert.

Die Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist für eine Vielzahl von steuerlichen Vorschriften von Bedeutung, in denen dieser Begriff der Abgrenzung von der steuerfreien Tätigkeit dient. Soweit ein Steuersubjekt von der persönlichen Steuerpflicht befreit ist, ist i. d. R. angeordnet, dass diese Steuerfreiheit nicht eintritt, soweit sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb darstellt. Insoweit dient der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da durch ihn steuerbefreite Steuersubjekte insoweit der Besteuerung unterliegen, als sie betrieblich tätig sind und damit in Konkurrenz zur betrieblichen Tätigkeit anderer Steuersubjekte treten.

Die §§ 64-68 enthalten die Abgrenzung des steuerfreien vom steuerpflichtigen Bereich einer steuerbegünstigten Körperschaft. Die Vorschriften knüpfen an den Grundsatz der Selbstlosigkeit, § 55, an.

Nach den §§ 52-54 ist Selbstlosigkeit die unabdingbare Voraussetzung der Steuerbegünstigung bei Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke. § 55 konkretisiert diesen Grundsatz dahin, dass Selbstlosigkeit nur vorliegt, wenn nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden; vgl. § 55.

Aus der Formulierung, dass nicht "in erster Linie" eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden dürfen, folgt, dass nicht jede eigenwirtschaftliche Betätigung schädlich ist; eine eigenwirtschaftliche Betätigung, die nicht unmittelbarer Zweck der Körperschaft ist, schließt die Anerkennung als steuerbegünstigt nicht aus. Allerdings ist die Steuerbefreiung insoweit eingeschränkt. Erwirbt die steuerbegünstigte Körperschaft Mittel zur Erfüllung ihres steuerbegünstigten Satzungszweckes durch Maßnahmen, die außerhalb des steuerbegünstigten Bereichs liegen, besteht keine Rechtfertigung für eine Steuerbefreiung. Die steuerbefreite Körperschaft tritt insoweit in Wettbewerb zu anderen Unternehmen gleichartiger Geschäftsrichtung. Eine Steuerbefreiung ist nur gerechtfertigt, wenn die Tätigkeit der Körperschaft in den steuerbefreiten Bereich fällt; es reicht nicht aus, wenn nur die Ergebnisse (Gewinne) der an sich nicht begünstigten Tätigkeit dem steuerfreien Bereich zugeführt werden (BFH v. 21.8.1985, I R 60/80, BStBl II 1986, 89).

#### 2.3.2.2 Wettbewerbsregelungen des UStG

Weitere Wettbewerbsregelungen ergeben sich aus § 4 Nr. 18 UStG. Danach ist die Umsatzsteuerbefreiung gegeben für

18. die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn
  - a) diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen
  - b) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen und
  - c) die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 7% für Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige

ge 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.

### 3 Durchführung der Untersuchung

#### 3.1 Gegenstand, Umfang und Vorgehensweise der Untersuchung

Gegenstand unserer Untersuchung waren gemeinnützige Familienferieneinrichtungen von vier Trägern, die sich hinsichtlich ihrer Konzeption und ihrer Angebote voneinander unterscheiden.

Die Einrichtungen stellen entweder Ferienhäuser in Familienferiendörfern zur Verfügung, ergänzt um ein den individuellen Anforderungen der Familien entsprechende Teil- oder Vollverpflegung, oder sind eher hotelähnlich strukturiert. Wir verweisen insoweit auf die nachfolgenden Ausführungen unter Tz 4.

Alle untersuchten Einrichtungen wurden zum einen hinsichtlich ausgewählter Herausstellungsmerkmale untersucht, zum anderen wurden die wirtschaftlichen Ergebnisse analysiert.

Die Untersuchung der Herausstellungsmerkmale konzentrierte sich ausgehend vom Selbstverständnis der gemeinnützigen Familienferienstätten auf die den begünstigten Familien insbesondere in den Hauptferienzeiten eingeräumte Vorrangstellung, die pädagogischen Betreuungsangebote sowie die Preisgestaltung.

Im Rahmen der Analyse der wirtschaftlichen Ergebnisse wurden aufbauend auf den von Wirtschaftsprüfern oder Steuerberatern geprüften bzw. aufgestellten Jahresabschlüsse die Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2002 bis 2006 auf Plausibilität untersucht und die Daten nach gleichartigen Kriterien zusammengestellt. Sofern die Familienferieneinrichtungen innerhalb des Rechnungswesens ihrer Träger als Kostenstelle geführt werden, wurde die entsprechende Kostenstelle ausgewertet. Dabei wurden auch Gemeinkostenumlagen hinsichtlich ihrer Plausibilität und Angemessenheit gewürdigt. In einem in die Untersuchung einbezogenen Fall besteht neben der gemeinnützigen Familienferienstätte ein voll steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Für diese Einrichtung wurde mittels einer Nebenrechnungen eine Zurechnung der Erlöse und Aufwendungen auf die beiden Teilbereiche vorgenommen und lediglich der Teilbereich der gemeinnützigen Familienferienstätte in diese Untersuchung einbezogen.

Da die Untersuchung der wirtschaftlichen Ergebnisse auch zum Ziel hat, zu untersuchen, ob durch Zuschüsse der öffentlichen Hand oder steuerliche Vergünstigungen ungerechtfertigte wirtschaftliche Vorteile bzw. Übergewinne entstehen, wurden die vorliegenden Daten in einzelnen Punkten korrigiert, um insoweit eine Vergleichbarkeit mit privatgewerblichen Anbietern herbeizuführen. Diese Punkte beschränken sich auf

- a) die Abschreibungen auf Betriebsbauten sowie
- b) die buchhalterische Behandlung von Investitionszuschüssen der öffentlichen Hand.

#### Zu a) Abschreibungen auf Betriebsbauten

Gemäß § 7 Abs. 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 21b) EStG werden Betriebsgebäude, mit deren Herstellung der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 2001 begonnen hat bzw. die auf Grund eines vor dem 1. Januar 2001 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind, mit jährlich 4 % abgeschrieben. Mit einer Ausnahme haben die Träger der in die Untersuchung einbezogenen Familienferienstätten ihre Betriebsgebäude mit 2 % abgeschrieben. Zur Herstellung der Vergleichbarkeit wurde daher bei den betroffenen Einrichtungen die Gebäudeabschreibung auf der Grundlage der vorliegenden Inventarverzeichnisse auf 4% umgerechnet.

Weitergehende steuerliche Abschreibungsregelungen wie z. B. die degressive Abschreibung gemäß § 7 Abs. 5 EStG wurden nicht berücksichtigt.

#### Zu b) buchhalterische Behandlung von Investitionszuschüssen der öffentlichen Hand

In der gewerblichen Wirtschaft werden erhaltene Investitionszuschüsse in Übereinstimmung mit den anzuwendenden handels- und steuerrechtlichen Bestimmungen von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der geförderten Güter abgesetzt, so dass nur der um diese Beträge verringerte Betrag zum Ansatz gelangt bzw. für die Berechnung der Abschreibungen zugrunde gelegt wird. Im gemeinnützigen Bereich werden dagegen regelmäßig die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Anlagegütern, auch soweit sie mit Zuschüssen der öffentlichen Hand oder Dritter finanziert worden sind, in voller Höhe angesetzt und den Berechnungen der Abschreibungen zugrunde gelegt. Die erhaltenen Zuschüsse werden als gesonderter Posten

auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen und jährlich entsprechend der auf die mit diesen Mitteln finanzierten Anlagegüter verrechneten Abschreibungen erfolgswirksam aufgelöst. Die Erträge aus der Auflösung der Sonderposten aus Zuschüssen zur Finanzierung des Anlagevermögens werden in der Gewinn- und Verlustrechnung als gesonderter Posten ausgewiesen. Um auch insoweit zu einer Vergleichbarkeit mit gewerblichen Anbietern zu gelangen, wurden für Zwecke dieser Untersuchung die erhaltenden Zuschüsse von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der jeweiligen Anlagegüter in Abzug gebracht und dementsprechend in den als Anlagen I bis IV beigefügten Auswertungen lediglich der korrigierten Abschreibungsbeträge ausgewiesen.

Die Ergebnisse der vorstehenden Auswertungen sind diesem Bericht als Anlagen I bis IV beigefügt.

### 3.2 Ermittlung und Abgrenzung des für die Beurteilung heranzuziehenden Datenmaterials

#### Vergleichswerte des Hotel- und Gaststättenverbandes

Vergleichsmaßstab unserer Untersuchung bildete u.a. der Betriebsvergleich „Hotel und Gastronomie“ der Interhoga, Gesellschaft zur Förderung des deutschen Hotels- und Gaststättengewerbes GmbH, Gastgewerbliche Schriftenreihe 99, Ausgabe März 2006.

Unter Gliederungspunkt 2 „Entwicklungstrends in Tourismus und Gastgewerbe“ wird unter Abschnitt 2.3 „Trends in der Hotellerie“ zur im Rahmen dieser Stellungnahme zu untersuchenden Gruppe der Familien mit Kindern ausgeführt: „Dies(er) Markt) erschließt sich angesichts der bereits aufgezeigten demographischen Entwicklung nicht sofort als eine stabile Nachfrage. Außer den weiterhin niedrigen Geburtenzahlen zeichnet sich aber zukünftig auch der generationsübergreifend wachsende Wert der Familie weiter ab. Die Bedeutung und der Einfluss der Kinder bei Urlaubsreiseentscheidungen sind längstens bekannt. Im internationalen Vergleich spricht der deutsche Hotelmarkt dieses Marktsegment nur teilweise an. Den Marktführer stellt in diesem Bereich die Kooperation „Familotel“, in der 23 Mitglieder zusammengeführt sind. Auch hier gilt es, ein ganzheitliches Konzept einzusetzen, das die Betreuung von Kindern und kindgerechte Ausstattung einschließt, aber auch für die Eltern und Großeltern ein umfassendes Serviceangebot vorhält. Das Nachfra-



gepotential ist wachsend und nachhaltig. Auch Ferienhotellerie wird mit der notwendigen Herausbildung zukunftsfähiger Angebotsstrukturen stärker auf die Spezialisierung in Richtung wachstumsorientierter Zielgruppen setzen müssen.\*

Deutlich wird aus diesen Ausführungen, dass hotelseitig die Gruppe Familien mit Kindern bisher nicht als primäre Kundengruppe betrachtet wurde. In wie weit die Gruppe der einkommensschwachen und belasteten Familien, verbunden mit einer sozialen und pädagogischen Betreuung dieser Gruppe entsprechend der gesetzlichen Vorgabe des SGB VIII, ein Marktsegment für den gewerblichen Markt darstellt, ist aus den Vergleichszahlen nicht zu entnehmen. Hierfür können unseres Erachtens nur die in der Studie ermittelten Kennzahlen der Rentabilität, als ein Maßstab des wirtschaftlichen Erfolges eines Unternehmens, als Vergleichsgröße herangezogen werden.

Vergleichsmaßstäbe gemäß dem Betriebsvergleich bilden 11.137 Unternehmen mit einem Umsatzvolumen von 9.582 Mio. EUR und einem durchschnittlichen Umsatz je Unternehmen von 860 TEUR (Stand 2003). Gemäß der Umsatz- und Beschäftigtenstatistik des Statistischen Bundesamtes beträgt der Gesamtumsatz des Beherbergungsgewerbes in 2003 insgesamt 16.013 Mio. EUR. Der Betriebsvergleich umfasst danach rd. 60 % der Umsätze des Gesamtgewerbes.

Der Umsatzanteil der gemeinnützigen Familienerholungsstätten betrug bei 127 Einrichtungen (gemäß dem Katalog des Bundesverbandes Familienerholung 2007/2008) geschätzt rd. 75 Mio. EUR, d. h. rd. 0,5 % des Gesamtumsatzes des Beherbergungsgewerbes.

Der Betriebsvergleich basiert abgestuft nach Betriebsgrößen auf einen Vergleich der Größen Umsatz, Kostenstruktur und Ergebnisrechnung.

Danach ergeben sich folgende Vergleichszahlen:

Ergebnisstruktur	Umsatz-Größenklassen in TEUR							
	>50 <250		>250 <500		>500 <1.000		>1.000 <2.500	
	Bench- mark Ø		Bench- mark Ø		Bench- mark Ø		Bench- mark Ø	
Werte in % des Betriebsumsatzes								
Umsatz Speisen/Getränke	62,4	59,8	50,8	42,2	62,9	65,0	56,9	56,4
Beherbergungsumsatz	37,5	39,9	48,4	57,8	35,0	34,7	40,9	41,8
Sonstiger Umsatz	0,1	0,3	0,8	0,0	2,1	0,3	2,2	1,8
Betriebsumsatz	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Betriebsbedingte Kosten	67,5	60,3	78,1	59,8	77,2	67,3	75,0	54,6
<b>Betriebsergebnis I</b>	<b>+ 32,5</b>	<b>+ 39,7</b>	<b>+ 21,9</b>	<b>+ 40,2</b>	<b>+ 22,8</b>	<b>+ 32,7</b>	<b>+ 25,0</b>	<b>+ 45,4</b>
Anlagebedingte Kosten	20,4	19,8	21,8	16,3	20,3	9,6	20,3	16,1
Gesamtkosten	87,9	80,1	99,9	76,1	97,5	76,9	95,3	70,7
<b>Betriebsergebnis II</b>	<b>+ 12,1</b>	<b>+ 19,9</b>	<b>+ 0,1</b>	<b>+ 23,9</b>	<b>+ 2,5</b>	<b>+ 23,1</b>	<b>+ 4,7</b>	<b>+ 29,3</b>

Für die Bemessung der von den Hotels und anderen Beherbergungsbetrieben zu zahlende Fremdenverkehrsabgabe geht zum Beispiel die Stadt Ostseebad Kühlungsborn in ihrer Satzung für die Erhebung einer Fremdenverkehrsabgabe (Fremdenverkehrsabgabesatzung vom 18.12.2006) typisierend für Ferienwohnungen, Appartements und Gästezimmer von einer Mindestrendite in Höhe von 12 % (ohne hotelmäßige Leistungen) bzw. 7 % (mit hotelmäßigen Leistungen) der erzielten Erlöse aus (§ 5 Abs. 1 der Satzung). Dabei bezieht sich die Gemeinde auf den niedrigsten Reingewinnsatz gemäß Richtsatzsammlung für Gewerbebetriebe des Bundesministers der Finanzen (BMF), Berlin. (Erläuterung: Die Richtsätze werden im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen als „Vergleichswerte“ zugrunde gelegt.)



## 4 Feststellungen

### 4.1 Grundsätzliche Feststellungen zur bei der EU-Kommission vorliegenden Beschwerde und den Aussagen des Beschwerdeführers

Wir haben die von Ralf und Rita Schlüter GbR mit Datum vom 29.04.2004 eingelegte Beschwerde (Aktenzeichen: CP65/04 – 20.04.2004\*D/52768) auf der Grundlage der von den Beschwerdeführern im Internet ([www.tourismumpolitik.info](http://www.tourismumpolitik.info)) veröffentlichten Fassung in unsere Untersuchung einbezogen. Unsere Untersuchung beschränkte sich dabei auf die Beschwerdepunkte, die sich gegen die gemeinnützige AWO SANO gGmbH, Rerik, richten, da Gegenstand unseres Auftrages ausschließlich gemeinnützige Familienerholungseinrichtungen sind. Soweit sich die Beschwerde gegen die (nicht gemeinnützige) gewerbliche Tochtergesellschaft AWO SANO Hotelbetriebsgesellschaft mbH richtet, haben wir keine Detailuntersuchungen angestellt, sondern beschränken uns auf grundsätzliche Aussagen. Nach dem Ergebnis unserer Untersuchung enthält die Beschwerde eine ganze Reihe von sachlichen Fehlern und Mängeln, auf die wir nachfolgend in einigen ausgewählten Kernaussagen eingehen. Im Übrigen verweisen wir hierzu auf die diesem Bericht beigelegte Anlage

#### a) Mehrfache Förderung gemeinnütziger Familienferienstätten

Es bleibt in der Beschwerde offen, welche „mehrfachen“ Förderungen gemeinnütziger Familienferienstätten der Beschwerdeführer meint. Soweit hier die Investitionskostenförderung gemeint sein sollte, ist diese Aussage sachlich unrichtig. Die gemeinnützigen Familienferienstätten erhalten unter bestimmten Voraussetzungen und im Rahmen der verfügbaren Haushaltsmittel Förderung durch Bund und Länder. Zuständig sind die Sozial- bzw. Familienministerien. Die gewerblichen Betriebe erhalten Investitionszuschüsse auf der Grundlage der entsprechenden Förderprogramme von Europäischer Union, Bund und Ländern; die Zuständigkeit liegt hier bei der EU-Kommission sowie den Wirtschaftsministerien von Bund und Ländern. Die vorgenannten Förderungen können dabei grundsätzlich nicht kumulativ in Anspruch genommen werden, sondern stehen nur alternativ zur Verfügung. Die für Gewerbebetriebe zur Verfügung stehenden Förderprogramme stehen den gemeinnützigen Körperschaften regelmäßig nicht zur Verfügung, da sie ausdrücklich keine Gewerbebetriebe sind.

Im Zusammenhang mit Investitionszuschüssen ist zusätzlich anzumerken, dass Investitionszuschüsse durch die zuständigen Sozial-/Familienministerien grundsätzlich einer Zweckbindungsdauer von 25 Jahren für Gebäude und 10 Jahren für Einrichtungen und Ausstattungen unterliegen. Die den gewerblichen Anbietern von den Wirtschaftsministerien gewährten Zuschüsse unterliegen dagegen regelmäßig einer Zweckbindungsdauer von lediglich 5 Jahren. Darüber hinaus werden die Investitionszuschüsse an gemeinnützige Einrichtungen grundsätzlich durch Eintragung einer dinglichen Sicherheit (Grundschuld, Hypothek) ins Grundbuch gesichert. Bei gewerblichen Zuschussempfängern erfolgt eine derartige dingliche Sicherung nicht. Hier werden somit die gemeinnützigen Träger deutlich schlechter gestellt als gewerbliche Zuschussempfänger, die bei sich wandelnden Rahmenbedingungen am Markt deutlich früher bezuschusste Investitionen stilllegen oder für andere Nutzungen umwandeln können, ohne (Teil-)Rückzahlungen der gewährten Zuschüsse leisten zu müssen.

b) Befreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuer

Körperschaften, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. (Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“) der Abgabenordnung erfüllen, sind gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer bzw. nach § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit.

Diese Befreiung von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG bzw. § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG ausdrücklich ausgeschlossen, soweit ein (steuerpflichtiger) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Damit greift die Steuerbefreiung grundsätzlich nur insoweit, als Leistungen an den nach § 53 AO begünstigten Personenkreis erbracht werden. Soweit Umsätze gegenüber nicht begünstigten Personen erbracht werden, unterliegen auch die ansonsten gemeinnützigen Familienferienstätten der vollen Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht. Insoweit besteht damit kein Unterschied in der steuerlichen Behandlung von gemeinnützigen Familienferienstätten mit gewerblichen Anbietern.

Im Ergebnis ergibt sich aber nur dann ein tatsächlicher „Vorteil“ für die für als steuerbegünstigten Zwecken anerkannte Körperschaften, wenn tatsächlich Gewinne erzielt werden. Sofern keine Gewinne anfallen, ergibt sich kein Vorteil gegenüber nicht steuerbefreiten gewerblichen Anbietern.

Dem „Vorteil“ der Steuerbefreiung steht jedoch der „Nachteil“ einer Ausschüttungssperre gegenüber. Sofern gemeinnützige Körperschaften Gewinne erzielen, dürfen diese nicht an Mitglieder / Gesellschafter ausgeschüttet werden, sondern müssen im Rahmen der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 5 AO wiederum zeitnah für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft eingesetzt werden.

Diese Ausschüttungssperre verbunden mit den übrigen sich aus den §§ 51 ff. AO ergebenden Vorgaben verdeutlichen, dass die Steuerbefreiungen zu Gunsten von gemeinnützigen Körperschaften keinesfalls als einseitige Vorteile gesehen werden können und dürfen, da ihnen grundsätzlich strenge Bedingungen (z. B. beim leistungsberechtigten Empfängerkreis) und Verwendungsverpflichtungen gegenüberstehen.

#### c) Umsatzsteuer

##### aa) Befreiung von der Mehrwertsteuer bei vollem Vorsteuerabzug

Diese Aussage ist sachlich unrichtig, da nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 15 Abs. 3 UStG im Falle von Steuerbefreiungen der Vorsteuerabzug (mit Ausnahme des hier nicht relevanten Exportumsatzes) ausdrücklich ausgeschlossen ist.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Umsatzsteuer als Folge des im unternehmerischen Bereich (mit Ausnahme der Erbringung steuerbefreiter Umsätze) bestehenden Rechts auf Vorsteuerabzug ihrer Natur nach grundsätzlich nur den Endverbraucher belastet, kommt eine Umsatzsteuerbefreiung damit auch nicht dem Unternehmer, sondern dem Endverbraucher zugute. Damit scheidet die Umsatzsteuer als Beihilfetatbestand zugunsten von Unternehmern aus.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die hier in Frage stehenden Umsatzsteuerbefreiungen für Leistungen an Familien in belastenden Situationen von den EU-Mitgliedsstaaten ausschließlich aus sozialen Gründen erfolgen. Die Rechtsgrundlage für diese Umsatzsteuerbefreiungen ergibt sich aus Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe g) der Richtlinie 2006/112/EG<sup>2</sup>, der wie folgt lautet:

<sup>2</sup> bis 31.12.2006: Richtlinie 77/388/EWG, Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g

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;

Diese Befreiungen sind nach dem ausdrücklichen Wortlaut der EU-Richtlinie von den Mitgliedsstaaten zwingend umzusetzen. Der Begriff der anderen „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte“ Einrichtungen<sup>3</sup> ist dabei nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH und BFH<sup>3</sup> weit auszulegen und damit offen genug, um auch privatgewerbliche Anbieter zu erfassen.

Bezogen auf die Familienferienstätten ergibt sich daraus, dass die auf zwingenden EU-Recht beruhenden, nicht den leistenden Unternehmer, sondern ausschließlich die Familien als Endverbraucher begünstigende Umsatzsteuerbefreiung als Beihilfetatbestand im Sinne des Art. 87 EGV ausscheidet. Die Leistungen gewerblicher Anbieter fallen ebenfalls unter die Steuerbefreiung, sofern die sachlichen Voraussetzungen in Form von qualifizierten pädagogischen Begleit- und Betreuungsangeboten erfüllt werden.

#### Nachteile der Umsatzsteuerbefreiung

Als Folge der Umsatzsteuerbefreiung ergibt sich für die gemeinnützigen oder auch gewerblichen Anbieter, die umsatzsteuerbefreite Umsätze ausführen, ein erheblicher Kostennachteil in Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuer sowohl auf Investitionskosten wie auch auf laufenden Betriebskosten.

So sind aufgrund der Umsatzsteuerbefreiung die Investitionen mit 16 % (bis 31.12.2006) bzw. 19 % Umsatzsteuer (ab 1.1.2007) in Form von nicht abzugsfähiger Vorsteuer belastet. Gleiches gilt für die im laufenden Betrieb bezogenen Vorleistungen. Hinsichtlich dieser Kostenbelastungen haben die Unternehmer, die umsatzsteuerbefreite Umsätze ausführen, auch kein Optionsrecht.

<sup>3</sup> z.B. BFH, Urteil vom 18.06.2005 – V R 71/03, mit weiteren Nachweisen

#### bb) Ermäßigter Steuersatz

An anderer Stelle seiner Beschwerde führt der Beschwerdeführer die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes an. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG in Höhe von derzeit 7 % kommt nur für sog. „Zweckbetriebe“ in Betracht, deren Umsätze nicht bereits nach § 4 UStG bzw. der Richtlinie 2006/112/EG von der Umsatzsteuer befreit sind. Da vorliegend die Umsätze der (gemeinnützigen oder nicht gemeinnützigen) Einrichtungen der Familienerholung bereits nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g) von der Umsatzsteuer befreit sind, scheidet die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG regelmäßig aus. Lediglich bei bestimmten ergänzenden Leistungen (z. B. im Zusammenhang mit Bildungsangeboten) kommt im Einzelfall der ermäßigte Steuersatz für nicht umsatzsteuerbefreite Leistungen zur Anwendung.

Exkurs: Bei zwei der in die Untersuchung einbezogenen Einrichtungen (Familienferiendorf Tieringen, Meßstetten, und Haus Stelia Maris, Cuxhaven) unterwerfen die zuständigen Finanzämter die Umsätze der gemeinnützigen Familienferienstätten mit dem begünstigten Personenkreis dem ermäßigten Steuersatz von zurzeit 7 %. Im Gegenzug können die Einrichtungen die Ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug machen.

Die Ursache für diese umsatzsteuerliche Behandlung liegt darin begründet, dass sich die zuständigen Finanzämter auf den Wortlaut des § 4 Nr. 18 UStG als national geltendes Recht berufen, der jedoch nach den Feststellungen des Bundesfinanzhofes keine richtlinienkonforme Umsetzung der Bestimmung des Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g) der Richtlinie 2006/112/EG ist. Der BFH hat hierzu in seinem Urteil vom 18.08.2005 ausdrücklich ausgeführt: „Das UStG hat diese Richtlinienbestimmung - wie auch die anderen in Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG aufgeführten Steuerbefreiungen - bisher lediglich dadurch „umgesetzt“, dass es die bereits bei In-Kraft-Treten der Richtlinie 77/388/EWG vorhandenen, teilweise bereits im UStG 1951 enthaltenen Steuerbefreiungstatbestände im Wesentlichen unverändert weitergeführt hat.“<sup>6</sup> Er hat in der Folge dem Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt, sich unmittelbar auf die Richtlinienbestimmung zu berufen, „...weil eine entsprechende nationale Befreiungsvorschrift fehlt“ und wendet die

Richtlinienbestimmung wie unmittelbar geltendes Recht an. Entgegen den Behauptungen der Finanzverwaltung stellt nach der Entscheidung des BFH § 4 Nr. 18 UStG keine richtlinienkonforme Umsetzung der Richtlinienbestimmung dar.

d) Berechtigung, Spenden entgegen zu nehmen

Mit diesem Einwand spricht der Beschwerdeführer offensichtlich die Befreiung von Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen gemäß § 13 Nr. 16 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz gewährt auch ohne Vorliegen verwandtschaftlicher Beziehungen zwischen Erblasser/Schenker und Erben/Beschenktem Freibeträge von mindestens 5.200 EUR (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG). Dieser Freibetrag gilt einmal in einem Zeitraum von 10 Jahren). Bis zu diesem Betrag sind Schenkungen von einem einzelnen Schenkgeber an eine andere Person grundsätzlich schenkungsteuerfrei, können also auch von Privatpersonen bzw. privatgewerblich tätigen Personen schenkungsteuerfrei entgegen genommen werden.

Spendenerträge in der vorgenannten Größenordnung, die Schenkungsteuer ausgelöst hätten, konnten bei keiner der in die Untersuchung einbezogenen gemeinnützigen Familienferienstätten festgestellt werden. Das Gesamtspendenaufkommen lag jeweils deutlich unterhalb dieses Grenzwertes, so dass ein steuerlicher Vorteil nicht vorliegt.

e) In Saisonzeiten teuer, sonst preiswert

Von den vier in die Untersuchung einbezogenen Trägern von gemeinnützigen Familienferienstätten berechnet lediglich die AWO SANO gGmbH Saisonaufschläge, in den übrigen Fällen werden keine Saisonaufschläge berechnet. Bei der AWO-SANO liegen die im Familienferiendorf Rerik berechneten Saisonaufschläge im Durchschnitt bei ca. 22 %. Eine Auswertung der Angebote von Familienferienwohnungen in Rerik führte zu durchschnittlichen Saisonaufschlägen von

<sup>4</sup> Die Richtlinie 77/388/EWG (sog. 6. EG-Richtlinie) wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2007 durch die insoweit inhaltsgleiche Richtlinie 2006/112/EG ersetzt.



ca. 47 %<sup>5</sup>. Die am Ort üblichen Saisonaufschläge liegen damit mehr als doppelt so hoch wie bei der AWO SANO.

f) Einkommengrenzen der Familien in Sinne von § 53 AO

Nach deutschem Recht fallen Familien unter die Begünstigungen, eine gemeinnützige Familienferienstätte in der Haupturlaubssaison nutzen zu können, wenn sie bestimmte Einkommengrenzen gemäß § 53 Satz 1 Nr. 2 AO nicht überschreiten.

Der Beschwerdeführer behauptet in seiner Beschwerde: „Die Nettoeinkommengrenze liegt z. B. für zwei Erwachsene mit zwei Kindern im Alter von 14 und 18 Jahren bei 3.912 EUR netto.“

Hier verwechselt der Beschwerdeführer das Netto- mit dem Bruttoeinkommen. Gemäß § 53 Satz 4 AO sind Bezüge im Sinne dieser Vorschrift:

- a) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und
- b) andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge,...

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG handelt es sich bei diesen Einkünften um die Einkünfte (= Bruttoeinnahmen abzüglich Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten) vor Abzug von gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträgen, Lohn- und Kirchensteuer sowie Solidaritätszuschlag, also um die „Brutto“-Einkünfte.

Führt man für die betreffende Familie mit Brutto-Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG eine Gehaltsabrechnung durch, so verbleibt nach Abzug der Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung, Lohn- und Kirchensteuer sowie Solidaritätszuschlag ein verfügbares Netto-Einkommen in Höhe von 2.558,61 EUR. Der vom Beschwerdeführer angeführten 4-köpfigen Musterfamilie steht also real Netto-Einkommen zur Verfügung, das um 34,6 % niedriger liegt als vom Beschwerdeführer behauptet.

h) Individualzuschüsse für Familien nach Landesrecht

In einigen Bundesländern erhalten Familien mit niedrigem Einkommen bzw. in belasteten Situationen Individualzuschüsse auf der Grundlage von § 16 SGB VIII für eine gemeinsame Familienerholung.

<sup>5</sup> Grundlage: Fremdenverkehrskatalog 2007 der Stadt Ostseebad Rerik, Kurverwaltung. Die Auswertung erfolgte auf der Grundlage von 151 Angeboten (Seiten 32 – 36 des Katalogs) für einen Aufenthalt von 2 Wochen einschließlich ggf. berechneter Endreinigung

Es handelt sich hierbei grundsätzlich um Zuschüsse, die den belasteten Familien nach Landesrecht gewährt werden, nicht den Trägern von (gemeinnützigen) Familienferienstätten. Diese Individualzuschüsse erfüllen daher schon vom Ansatz her nicht den EU-rechtlichen Beihilfebegriff.

Hinzu kommt, dass es nach den landesrechtlichen Förderbestimmungen den begünstigten Familien regelmäßig frei gestellt ist, wo sie ihre gemeinsame Erholung verbringen. Die Förderrichtlinien der Länder lassen regelmäßig auch gewerbliche Anbieter zu. Einschränkungen bestehen in einigen Ländern dahingehend, dass der Leistungserbringer „geeignet“ sein muss bzw. begleitende pädagogische Angebote erbringen muss. Die Beschränkungen bei der Auswahl der Leistungserbringers ergeben sich damit auf der Grundlage der Zweckbestimmungen des § 16 SGB VIII. Beispielhaft seien hier die Förderrichtlinien des Landes Mecklenburg-Vorpommern aufgeführt, in denen in Tz 2 ausgeführt wird: „Gefördert wird der Erholungsaufenthalt in geeigneten, von gemeinnützigen oder gewerblichen Trägern betriebenen Einrichtungen in Deutschland und im europäischen Ausland.“

Unabhängig davon, dass die den begünstigten Familien unmittelbar gewährten Individualzuschüsse nicht den EU-rechtlichen Beihilfebegriff erfüllen, erfolgt auch bei der Auswahl des Leistungserbringers keine grundsätzliche Bevorzugung von gemeinnützigen Familienferienstätten.

#### i) Einsatz von Zivildienstleistenden

Der Zuweisung von Zivildienststellen durch das Bundesamt für Zivildienst sowie der Einsatz von Zivildienstleistenden an soziale Einrichtungen erfolgt grundsätzlich nicht zur Förderung dieser Einrichtungen. Der Zivildienst stellt vielmehr eine gesetzliche Verpflichtung dar, die die jungen Männer anstatt Grundwehrdienst bei der deutschen Bundeswehr dem Staat Bundesrepublik Deutschland gegenüber zu erfüllen haben. Sinn und Zweck des Zivildienstes wie auch des Grundwehrdienstes ist nicht die Erbringung einer Arbeitsleistung, sondern der Erwerb von sozialer Kompetenz und Verantwortungsbewusstsein für das Gemeinwesen durch die jungen Männer.

Voraussetzung für die Anerkennung als Beschäftigungsstelle ist nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 Zivildienstgesetz (ZDG) ist, dass diese „... insbesondere Aufgaben im sozialen Bereich, im Bereich des Umweltschutzes, des Naturschutzes und der Land-



schaftspflege durchführt; überwiegend sollen Beschäftigungsstellen des sozialen Bereichs anerkannt werden.\*

Die Gemeinnützigkeit ist keine Voraussetzung für die Anerkennung als Beschäftigungsstelle gemäß § 4 ZDG. Insoweit erfolgt hier keine einseitige Begünstigung gemeinnütziger Einrichtungen.

Für den Einsatz von Zivildienstleistungen werden vom zuständigen Bundesamt für den Zivildienst (BAZ) in jedem Einzelfall eindeutige Vorgaben gemacht, wo und für welche Tätigkeiten Zivildienstleistende im Einzelnen eingesetzt werden müssen bzw. dürfen. Auch müssen die jungen Männer während ihres Zivildienstes Aus- und Fortbildungslehrgänge durchlaufen; während dieser Zeit stehen sie der Einsatzstelle ohnehin nicht zur Verfügung.

Grundsätzlich dürfen diese auch nicht auf die „Stellenpläne“ angerechnet werden und müssen zusätzlich über den üblichen Personalbedarf hinaus eingesetzt werden um z. B. die Betreuung von Pflegebedürftigen oder behinderten Menschen im Einzelfall zu verbessern.

Gemäß § 6 Zivildienstgesetz sorgen die Beschäftigungsstellen auf ihre Kosten für Unterkunft, Verpflegung und Arbeitskleidung der Dienstleistenden und tragen die ihnen aus der Beschäftigung der Dienstleistenden entstehenden Verwaltungskosten. Sie zahlen für den Bund den Dienstleistenden die diesen zustehenden Geldbezüge (Sold). Den Beschäftigungsstellen wird der Aufwand für den Mobilitätszuschlag in voller Höhe und für die übrigen Geldbezüge in Höhe von 70 % vom Bund erstattet.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass die Zahl der Zivildienstleistenden unter anderem als Folge der geburtenschwachen Jahrgänge seit Jahren deutlich rückläufig ist und die „Dienstzeiten“ mehrfach verkürzt worden sind.

#### 4.2 Feststellungen aus der Untersuchung der ausgewählten gemeinnützigen Familienferienstätten

##### 4.2.1 AWO SANO gGmbH, Rerik / Familienferiendorf Rerik

Die AWO SANO gemeinnützige GmbH ist eine Gesellschaft mit Sitz im Ostseebad Rerik, die in Rerik ein als Familienerholungseinrichtung anerkanntes Familienferiendorf unterhält.

Im Familienferiendorf Rerik stehen insgesamt 75 Ferienhäusern und Apartments mit Wohnflächen von 30 bis 100 m<sup>2</sup> für 2 bis 7 Personen zur Verfügung. Das Familienferiendorf wurde in den Jahren 1995 bis 1997 errichtet und in 1999/2000 um 4 behindertengerechte Wohnhäuser (Hinweis auf DIN 18025 - Barrierefreie Wohnungen - Wohnungen für Rollstuhlfahrer) sowie einen Mehrzweckraum erweitert. Im Jahre 2001 wurde ein behindertengerechter Badesteg errichtet. Die Ferienhäuser und Apartments sind teilweise behindertengerecht bzw. rollstuhlgerecht errichtet und ausgestattet. Zusätzlich stehen den Familien ein Dorfhaus mit Gruppen- und Aufenthaltsräumen ohne Verzehrzwang, eine Cafeteria, ein Spielhaus und mehrere Kinderspielflächen zur Verfügung. Das vorhandene rollstuhlgerechte Hallenbad kann von den Familien kostenlos genutzt werden. Die Familien entscheiden selbst, ob sie im Ferienhaus/Apartment selber kochen oder an der angebotenen gemeinschaftlichen Verpflegung in der Cafeteria teilnehmen. Es stehen regelmäßige (in der Hauptferienzeit tägliche) pädagogische Betreuungsangebote zur Verfügung.

##### 4.2.1.1 Herausstellungsmerkmale

Das Familienferiendorf Rerik bietet den Familien umfangreiche pädagogisch qualifizierte Betreuungsangebote. Hierfür stehen ganzjährig ca. 2,5 Volkräfte zur Verfügung. Die Mitarbeiterinnen verfügen über die Qualifikation als diplomierte Freizeitpädagogin (Georg-August-Universität, Göttingen) bzw. als staatlich anerkannte Erzieherinnen. Die Personalaufwendungen (Arbeitgeberbrutto) für diese Fachkräfte betrugen im Jahr 2006 ca. 70.500 EUR.

Die Teilnahme an den Betreuungsangeboten ist für die Teilnehmer kostenlos, d. h. im Grundpreis für den Erholungsaufenthalt enthalten. Es fallen lediglich angebotsbezogen geringe Kostenbeiträge für Bastelmaterialien etc. an. Nach dem Ausweis der Finanzbuchhaltung sind in den von uns untersuchten Jahren 2002 bis 2006 die

Aufwendungen für Betreuungsaufwendungen jeweils höher als die Erlöse aus den vorerwähnten Kostenbeiträgen der Teilnehmer.

Bei der Preisgestaltung hat die AWO SANO den zum berechtigten Personenkreis gehörenden Personen in den Jahren 2002 bis 2006 Preise ohne Umsatzsteuer berechnet. Nicht zum begünstigten Personenkreis gehörenden Personen wurde die Umsatzsteuer mit 16 % zusätzlich berechnet. Diese zusätzlich in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge wurden auch an das zuständige Finanzamt abgeführt. Die Benutzer des Familienferiendorfes Rerik müssen im Rahmen der Anmeldung auf der Grundlage eines Formularvordruckes eine rechtsverbindliche Erklärung darüber abgeben, ob sie zum berechtigten Personenkreis im Sinne des § 53 AO gehören. Diese Vorgehensweise wurde mit dem zuständigen Finanzamt Rostock abgestimmt, die Erklärungen wurden vom Finanzamt im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung eingesehen. Nachdem in der Anfangszeit (Inbetriebnahme des Familienferiendorfes Rerik im März 1998) diese Aufzeichnungen nach Ansicht des Finanzamtes zeitweise nicht umfassend angefertigt worden waren, wurde nach einem Abstimmungsgespräch im Finanzamt laut Feststellung im Betriebsprüfungsbericht vom 3. April 2006 „...auf die lückenlose Auforderung der erforderlichen Angaben geachtet bzw. die umsatzsteuerlichen Konsequenzen gleich bei der Buchung gezogen. Beim Eröffnungsgespräch [der steuerlichen Betriebsprüfung] konnten sich die Sachgebietesleiterin in der Veranlagung, die Sachgebietesleiterin in der Großbetriebsprüfung und die Prüferin von der Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen überzeugen.“

Insgesamt ist ein unmittelbarer Preisvergleich der absoluten Preise mit privatgewerblichen Anbietern in Rerik nicht möglich, da keiner der anderen Anbieter vergleichbare Leistungen einschließlich qualifizierter Betreuungsangebote erbringt. Auch wird regelmäßig, mit Ausnahme von einigen hotelverbundenen Ferienwohnungen, keine Halb- bzw. Vollpension angeboten.

Im Familienferiendorf Rerik werden in der Hauptsaison höhere Preise berechnet als in der Nebensaison. Die Saisonzuschläge liegen nach unseren Auswertungen bei durchschnittlich 22 %. Demgegenüber ergeben sich auf der Grundlage einer Auswertung der Angebote für Familienferienwohnungen in Rerik durchschnittliche Saisonzuschläge in Höhe von ca. 47 %. Die durchschnittlichen Saisonzuschläge am

Ort liegen damit um ca. 25 %-Punkte über den von der AWO SANO berechneten Saisonzuschlägen.

Anhand der uns vorliegenden Belegungsstatistik für die Jahre 2005 und 2004 entfallen in 2004 ca. 54,8 % (vermutlich Folge des Rekordsommers 2003) und in 2005 ca. 40,7 % der Gesamtauslastung auf die Hauptsaison (Zeitraum 15.06. bis 15.09.). Legt man insgesamt einen Belegungsanteil von 40% während der Hauptsaison zugrunde, hat der Träger des Familienferiendorfes Rerik im Durchschnitt der Jahre 2002 bis 2006 durch im Vergleich zu gewerblichen Anbietern geringere Saisonzuschläge auf Einnahmen in Höhe ca. 117.000 EUR jährlich verzichtet. Insgesamt liegt die Anzahl der Übernachtungen von Kindern und Jugendlichen in der Hauptferienzeit deutlich über der Zahl der Übernachtungen von Erwachsenen.

#### 4.2.1.2 Staatliche Investitionszuschüsse

Auf der Grundlage der uns vorliegenden Inventarverzeichnisse und Bewilligungsbescheide stellen sich die als förderfähig anerkannten Investitionskosten sowie deren Finanzierung für das Familienferiendorf Rerik einschließlich der Erweiterung in den Jahren 1999/2000 und der Errichtung des behindertengerechten Badesteges im Jahre 2001 insgesamt wie folgt dar:

	DM	EUR	Anteil
<b>Investitionskosten</b>			
Baukosten	12.509.742,67	6.396.129,86	
Ausstattung	150.000,00	76.693,78	
<b>Anerkannte Investitionskosten (brutto)</b>	<b>12.659.742,67</b>	<b>6.472.823,64</b>	
<b>Finanzierungsmittel</b>			
<b>Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand</b>			
Bundesrepublik Deutschland BMFSFJ	349.730,00	178.814,11	2,76%
Land Mecklenburg-Vorpommern, Sozialministerium	3.404.361,99	1.740.622,65	26,89%
	<b>3.754.091,99</b>	<b>1.919.436,76</b>	<b>29,65%</b>
Eigenmittel / Kapitalmarktdarlehen	7.893.775,68	4.036.023,42	62,35%
Darlehen Revolvingfonds	1.000.000,00	511.291,88	7,90%
Deutsche Behindertenhilfe - Aktion Mensch e.V. (für behindertengerechten Badesteg)	11.875,00	6.071,59	0,09%
<b>Finanzierungsmittel gesamt</b>	<b>12.659.742,67</b>	<b>6.472.823,65</b>	<b>70,35%</b>
<b>Anteil Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand</b>			<b>29,65%</b>

Ausweislich der vorstehenden Zahlen hat der die AWO SANO gGmbH für die Errichtung des Familienferiendorfes Rerik insgesamt Investitionszuschüsse der öffent-

lichen Hand im Umfang von 29,65 % erhalten. Die vorstehend aufgeführten Investitionskosten beinhalten dabei ausschließlich die als förderfähig anerkannten Investitionskosten (so werden z. B. die Anschaffungskosten von Grundstücken sowie Erschließungskosten grundsätzlich nicht den förderfähigen Investitionskosten zugerechnet. Die tatsächlichen Investitionskosten lagen bis Ende 2001 bei insgesamt 6.864.825,96 EUR.

Wenn der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde ausführt, dass er und andere gewerbliche Betreiber von Hotels und Gesundheitseinrichtungen lediglich Förderungen im Umfang von 23 % bis 33 % erhalten hätten, so dokumentieren die vorstehenden Zahlen eindeutig, dass die der AWO SANO bewilligten staatlichen Investitionszuschüsse insgesamt ebenfalls in diesem Rahmen liegen.

In diesem Zusammenhang ist zusätzlich zu berücksichtigen, dass die AWO SANO im Rahmen der Investitionen keine Vorsteuerbeträge in Abzug bringen konnte, da sie aufgrund der Tatsache, dass mit den getätigten Investitionen umsatzsteuerbefreite Umsätze ausgeführt werden würden, gemäß § 15 Abs. 3 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war. Unter Berücksichtigung des im Investitionszeitraum geltenden Umsatzsteuer-Regelsatzes in Höhe von 15 % enthalten die Investitionskosten der AWO-SANO für das Familienferiendorf Rerik bezogen auf die als förderfähig anerkannten Investitionskosten nicht abzugsfähige Vorsteuer in Höhe von ca. 844.000 EUR. Unterstellt man dass in den Investitionskosten enthaltene Umsatzsteuer (nicht abzugsfähige Vorsteuer) in vollem Umfang durch die öffentlichen Zuschüsse finanziert wird, so ergibt sich folgende Vergleichsrechnung:

		EUR	Anteil
<b>Investitionskosten</b>			
Anerkannte Baukosten (brutto, wie vor)		8.472.823,64	
abzüglich darin enthaltene Umsatzsteuer	15,00%	- 844.000,00	
<b>Anerkannte Baukosten (netto)</b>		<b>5.628.823,64</b>	
<b>Finanzierungsmittel</b>			
<b>Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand</b>			
Bundesrepublik Deutschland BMFSFJ		178.814,11	
Land Mecklenburg-Vorpommern, Sozialministerium		1.740.622,65	
abzüglich nicht abzugsfähige Vorsteuer (wie vor)		- 844.000,00	
		<b>1.075.436,76</b>	<b>19,11%</b>
Eigenmittel / Kapitalmarktdarlehen		4.036.023,42	71,70%
Darlehen Revolvingfonds		511.291,88	9,08%
behindertengerechten Badesteg)		6.071,59	0,11%
<b>Finanzierungsmittel gesamt</b>		<b>5.628.823,65</b>	<b>100,00%</b>
<b>Anteil Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand</b>			<b>19,11%</b>

Bei dieser Betrachtung liegen die der AWO SANO gGmbH bewilligten Investitionszuschüsse mit 19,11 % sogar deutlich unterhalb der im gewerblichen Bereich gewährten Investitionszuschüsse von 23 % bis 33 %.

Unterstellt man alternativ, dass die staatlichen Investitionszuschüsse die nicht abzugsfähige Umsatzsteuer nicht abdecken, so musste die Gesellschaft mangels entsprechender Eigenmittel zusätzliche Darlehen im Umfang von ca. 844 TEUR aufnehmen. Unter Berücksichtigung eines Darlehenszinsens von 5,0 % errechnet sich daraus eine anfängliche Zinsbelastung in Höhe von 42.200 EUR jährlich.

#### 4.2.1.3 Ergebnisanalysen für die Geschäftsjahre 2002 bis 2006

Die als Anlage I beigefügte Ergebnisübersicht für die Jahre 2002 bis 2006 wurde von uns angefertigt auf der Grundlage der von der Firma ATH Allgemeine Treuhandgesellschaft mbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hamburg, geprüften Jahresabschlüsse der AWO SANO gGmbH, Rerik, für die Jahre 2002 bis 2007. Für unsere Arbeiten wurden uns von der Geschäftsführung die diesen Jahresabschlüssen zugrunde liegenden Kostenstellenauswertungen für das Familienferiendorf Rerik zur Verfügung gestellt. Diese haben wir auf Plausibilität überprüft und folgende Änderungen vorgenommen:

1. Die Abschreibungen auf Betriebsgebäude wurden zur Herstellung der Vergleichbarkeit mit privatgewerblichen Anbietern, die ihre Gebäude für die maß-



geblichen Zeiträume gemäß § 7 Abs. 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 21b) mit 4% abgeschrieben haben, von 2,0% auf 4,0% angehoben.

2. Die erhaltenen Investitionszuschüsse wurden – abweichend zum „Bruttoausweis“ im handelsrechtlichen Jahresabschluss – ebenfalls zur Zwecke der Vergleichbarkeit mit privatgewerblichen Anbietern von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der entsprechenden Anlagegüter abgesetzt. Hierdurch verringern sich die Abschreibungen entsprechend.
3. Die Gesellschaft hat einen ihr im Jahre 1998 von einem Gesellschafter zur Verfügung gestellten Betrag in Höhe von 1.022.583,76 EUR (= 2.000.000,00 DM) als Zuschuss behandelt. Dieser nicht rückzahlbare Finanzierungsbeitrag eines Gesellschafters stellt keinen Zuschuss dar, sondern Eigenkapital der Gesellschaft. Gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ist der Betrag von anderen Zuzahlungen, die Gesellschafter in das Eigenkapital leisten, in der Bilanz als „Kapitalrücklage“ auszuweisen. Die diesbezüglichen Korrekturen haben wir vorgenommen.
4. In den Jahren 2003 und 2004 wurden Buchungsfehler bezüglich der Mietaufwendungen periodengerecht korrigiert.

Auf der Grundlage der wie vorstehend erläutert erstellten Ergebnisrechnungen ergeben sich für das Familienferiendorf Rerik für die Jahre 2002 bis 2006 die in der Anlage I beigefügten Ergebnisrechnungen sowie folgende Renditen:

	2002 EUR	2003 EUR	2004 EUR	2005 EUR	2006 EUR
Umsatzerlöse					
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ab- züglich Sonstige Steuern					
<b>Umsatzrentabilität</b>	<b>- 9,39%</b>	<b>- 3,13%</b>	<b>- 2,41%</b>	<b>- 6,30%</b>	<b>- 7,93%</b>

Unter Berücksichtigung der wie vorstehende erläuterten Korrekturen zur Herstellung der Vergleichbarkeit mit privatgewerblichen Anbietern ergeben sie für die Jahre 2002 bis 2006 jeweils negative Renditen, die damit deutlich unter den Renditen liegen, der die Hotel- und Gaststättenverband in seiner Untersuchung ermittelt hat und auch deutlich unter den vom Bundesfinanzministerium im Rahmen der Richtsatzsammlung ermittelten Renditen liegen. Das Familienferiendorf Rerik erleidet unter diesen Rahmenbedingungen einen laufenden Substanzverzehr.

Die Ursachen für diesen Substanzverzehr lassen sich auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen grob wie folgt ableiten:

	EUR
1. Auswirkung aus Körperschaftsteuerbefreiung (Kein Vorteil wg. Verlustsituation)	0,00
2. Auswirkung aus Gewerbesteuerbefreiung (Kein Vorteil wg. Verlustsituation)	0,00
3. Auswirkung aus Schenkungsteuerbefreiung (Keine Auswirkung wg. Unterschreitung der Freibeträge)	0,00
4. Auswirkung aus Umsatzsteuerbefreiung	
Die Umsatzsteuer stellt für den Unternehmer einen durchlaufenden Posten dar. Berechnete USt-Beträge sind an das Finanzamt abzuführen.	0,00
Aufgrund der Umsatzsteuerbefreiung nicht abzugsfähige Vorsteuer auf laufende Aufwendungen (ermittelt auf der mittels Nebenrechnung auf der Grundlage der Aufwendungen 2006 mit 43.300 EUR)	ca. - 43.000,00
Mehrbelastung aus höherer Abschreibung als Folge der in den Investitionskosten enthaltenen nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge (Hier nicht angesetzt unter der Annahme, dass diese Mehrbelastung in der öffentlichen Förderung enthalten ist)	0,00
5. Auswirkungen aus öffentlicher Investitionsförderung (Ansatz nur, soweit höher als Förderung gewerblicher Anbieter)	0,00
6. Einnahmeverzicht infolge geringerer Saisonzuschläge	- 117.000,00
7. Personalkosten für pädagogisch qualifiziertes Betreuungsangebot	- 70.500,00
<b>Gesamt</b>	<b>- 230.500,00</b>



#### 4.2.2 Verein für Evangelische Familiendörfer in Württemberg e. V., Stuttgart / Familienferiendorf Tübingen, Meßstetten

Der Verein für Evangelische Familiendörfer in Württemberg e. V., Stuttgart, betreibt zwei Familienferiendörfer. In die Untersuchung wurde das Familienferiendorf Tübingen in Meßstetten einbezogen. *Auf eine Einbeziehung auch des Familienferiendorfes Roseneck in Langenburg wurde verzichtet, da die Familienferiendorf nach dem Beschluss der Mitgliederversammlung des Trägervereins vom 28. April 2007 zum 31. Dezember 2007 geschlossen wird, da ein wirtschaftlicher Betrieb nicht mehr möglich erscheint.*

Das Familienferiendorf Tübingen ist auf der Schwäbischen Alb in der Nähe der Burg Hohenzollern gelegen. Es besteht aus einem Oberdorf mit 24 Ferienwohnungen für 6 bis 8 Personen (davon sind 4 Bungalows speziell für die Bedürfnisse von behinderten Menschen eingerichtet) und aus einem Unterdorf mit 15 Ferienhäusern für 6 Personen.

##### 4.2.2.1 Herausstellungsmerkmale

Das Familienferiendorf ist speziell auf die Bedürfnisse von Familien mit Kindern ausgerichtet, so verfügen sämtliche Häuser über 2 bzw. 3 Kinderschlafzimmer. Zusätzlich steht ein Hallenbad zur Verfügung, das wegen seiner Ausstattung mit einem Hubboden speziell auf die Bedürfnisse von Kindern und Menschen mit Behinderung ausgerichtet ist. Auf Wunsch können die Familien an einem gemeinsamen Mittagstisch teilnehmen. Zusätzlich stehen Gemeinschaftseinrichtungen wie ein Gruppenhaus (im Unterdorf), ein Kommunikationszentrum mit Gemeinschafts- und Gruppenräumen ohne Verzehrzwang, Bibliothek etc. sowie zwei Spielplätze zur Verfügung. Während der Hauptferienzeiten werden zusätzlich pädagogische Betreuungsangebote für Kinder und Familien geboten. Diese Betreuungsangebote sind regelmäßig kostenfrei. Zusätzlich stehen dem Charakter einer evangelischen Familienferienstätte entsprechen religiöse Angebote (Andachten, Besinnungszeiten, Familiengottesdienste) zur Verfügung. Außerhalb der Hauptferienzeiten werden spezielle Angebote für besonders belastete Personengruppen wie z. B. Alleinerziehende gemacht.

Die Familienferienstätte Tübingen steht unter der Leitung eines qualifizierten Pädagogen, der in den Hauptferienzeiten von qualifizierten Ferienhelferinnen und -helfern unterstützt wird. Die anteilig auf die pädagogischen Betreuungsangebote

entfallenden Personalaufwendungen (ohne Ferienhelfer/-innen) betragen ca. 33,5 TEUR.

Im Rahmen seiner Preisgestaltung berechnete das Familienferiendorf Tübingen in den untersuchten Jahren 2002 bis 2006 keine Saisonzuschläge. Für das Jahr 2007 werden - um eine bessere Gesamtauslastung zu erzielen - außerhalb der Ferienzeiten Preisermäßigungen von ca. 15 Prozent vorgenommen. Ebenso werden für Gruppenbelegungen (z. B. Schulklassen, Konfirmandengruppen etc.) außerhalb der Ferienzeiten Preisermäßigungen vorgenommen.

Bei Leistungen an begünstigte Personen im Sinne des § 53 AO (z. B. Menschen mit Behinderungen; Familien, deren Einkünfte die Grenzwerte gemäß § 53 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht übersteigen) werden die Preise laut Preisliste um die Umsatzsteuer verringert. Die Einrichtung gibt somit dem Zweck der Befreiungsvorschrift folgend den Vorteil der auf EU-Recht beruhenden Umsatzsteuerbefreiung in voller Höhe an den begünstigten Personenkreis weiter. Der Einrichtung verbleiben somit keine eigenen wirtschaftlichen Vorteile aus der Umsatzsteuerbefreiung der von ihr an die begünstigten Personen erbrachten Leistungen. In den Gemeinschaftsräumen werden Getränke zu familienfreundlichen Preisen angeboten (z. B.: Mineralwasser 0,7 ltr.-Flasche für 0,90 EUR, Apfel- oder Orangensaft 1 ltr. Flasche für 2,00 EUR). Darüber hinaus ist es gestattet, eigene Getränke mitzubringen.

#### 4.2.2.2 Staatliche Investitionszuschüsse

Das Familienferiendorf Tübingen wurde in den Jahren 1979 bis 1981 errichtet. Aus dieser Zeit liegen keine detaillierten Unterlagen über erhaltene staatliche Zuschüsse mehr vor. Geht man davon aus, dass die in der Bilanz ausgewiesenen Sonderposten aus Zuschüssen für Gebäude gewährt worden sind, hat die Einrichtung im Jahre 1987 Investitionszuschüsse im Umfang von ca. 300 TEUR erhalten. Darüber hinaus hat die Einrichtung nach den uns vorliegenden Unterlagen und dem Ausweis in den Jahresabschlüssen im Jahre 1998 Zuschüsse vom BMFSFJ und vom Land Baden-Württemberg für Modernisierungs- und Erweiterungsmaßnahmen (Sanierung der Heizungsanlage und Wärmedämmung) in Höhe von insgesamt 290.413 EUR erhalten. (568.000,00 DM; Bescheid des BMFSFJ vom 22.09.1998). Die Zweckbindung für diese Zuschüsse beträgt laut Bewilligungsbescheid 25 Jahre und wurde die eine Buchgrundschuld dinglich gesichert.

#### 4.2.2.3 Ergebnisanalysen für die Geschäftsjahre 2002 bis 2006

Die als Anlage II beigefügte Ergebnisübersicht für die Jahre 2002 bis 2006 wurde von uns angefertigt auf der Grundlage der von der Frank & Partner GbR Steuerberater Wirtschaftsprüfer, Bietigheim-Bissingen, erstellten Jahresabschlüsse für die Jahre 2002 bis 2006. Technisch wird in der Geschäftsstelle für beide vom Verein betriebenen Familienferiendörfer jeweils ein gesonderter Buchungskreis geführt und folglich ein gesonderter Jahresabschluss erstellt. Aufbauend auf diesen Teil-Jahresabschlüssen wird anschließend der Jahresabschluss für den Rechtsträger ‚Verein für Evangelische Familienferiendörfer im Württemberg e. V.‘, erstellt. Für unsere Arbeiten wurden uns von der Geschäftsführung die vom Steuerberater aufgestellten Jahresabschlüsse für die Jahre 2002 bis 2006 zur Verfügung gestellt. Diese haben wir auf Plausibilität überprüft und hinsichtlich der Teiljahresabschlüsse für das Familienferiendorf Tübingen folgende Änderungen vorgenommen:

1. Die Abschreibungen auf Betriebsgebäude wurden zur Herstellung der Vergleichbarkeit mit privatgewerblichen Anbietern, die ihre Gebäude für die maßgeblichen Zeiträume gemäß § 7 Abs. 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 21 b) mit 4% abgeschrieben haben, von 2,0% bis 2,55% auf 4,0% angehoben.
2. Die erhaltenen Investitionszuschüsse wurden – abweichend zum ‚Bruttoausweis‘ im handelsrechtlichen Jahresabschluss – ebenfalls zur Zwecke der Vergleichbarkeit mit privatgewerblichen Anbietern von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der entsprechenden Anlagegüter abgesetzt. Hierdurch verringern sich die Abschreibungen entsprechend.

Auf der Grundlage der wie vorstehend erläutert erstellten Ergebnisrechnungen ergeben sich für das Familienferiendorf Tübingen für die Jahre 2002 bis 2006 die in der Anlage II beigefügten Ergebnisrechnungen sowie folgende Renditen:

	<u>2002</u> EUR	<u>2003</u> EUR	<u>2004</u> EUR	<u>2005</u> EUR	<u>2006</u> EUR
Umsatzerlöse					
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit abzüglich Sonstige Steuern					
<b>Umsatzrentabilität</b>	- 27,79%	- 23,69%	- 28,73%	- 32,88%	- 45,04%

Unter Berücksichtigung der wie vorstehende erläuterten Korrekturen zur Herstellung der Vergleichbarkeit mit privatgewerblichen Anbietern ergeben sie für die Jahre 2002 bis 2006 jeweils deutlich negative Ergebnisse und demzufolge negative Renditen. In diesem Zusammenhang ist zusätzlich zu berücksichtigen, dass das Famili-

enferiendorf bis Mitte 2004 Betriebskostenzuschüsse aus Mitteln der evangelischen Landeskirche in Württemberg erhalten hat. Diese betrugen in den Jahren 2002 und 2003 jeweils ... EUR und in 2004 ... EUR und sind in den sonstigen betrieblichen Erträgen enthalten. Zum Ausgleich für diese ab Mitte 2004 nicht mehr gezahlten laufenden Betriebskostenzuschüsse hat die Evangelische Landeskirche in Württemberg dem Verein für das Familienferiendorf Tieringen einmalig einen Betrag in Höhe von ... TEUR zur Verfügung gestellt. Die Erträge aus der verzinslichen Anlage dieses Betrages sollen die bisherigen Zuschüsse zu den laufenden Betriebskosten ausgleichen. Bei Wegfall des Förderzweckes ist dieses Kapital zurück zu zahlen. Dieser Sachverhalt erklärt den Rückgang der sonstigen betrieblichen Erträge (Ziffer 2 der Anlage II/1) sowie den Anstieg der Erträge Kapitaleinkünfte (Ziffern 7 und 8 der Anlage II/1) in den Jahren ab 2004. Auf eine Korrektur (Herausrechnung) dieser Erträge haben wird verzichtet.

Ebenfalls nicht berücksichtigt ist in den Ergebnisrechnungen der Anlage II/1 der Umstand, dass die anteilig auf das Familienferiendorf Tieringen entfallenden Personalaufwendungen für des Geschäftsführer des Vereins sowie die zentral in der Geschäftsstelle der Vereins in Stuttgart abgewickelte Finanzbuchhaltung unmittelbar von der Evangelischen Landeskirche in Württemberg getragen werden. Diese Aufwendungen sind mit ca. 27 TEUR jährlich anzusetzen.

Die Ursachen für die ausgewiesenen Jahresfehlbeträge liegen im Wesentlichen in der insgesamt geringen Auslastung der Einrichtung, die eine vollständige Refinanzierung der Fixkosten (insbesondere Personalaufwendungen, Abschreibungen etc.) nicht ermöglicht. Ausweislich der uns vorliegenden Belegungsstatistiken lag die Gesamtauslastung bezogen auf die Nennkapazität von 252 Plätzen und ganzjährigem Betrieb in den Jahren 2003 und 2004 bei ca. 43 %, in den Jahren 2005 und 2006 bei ca. 36 % bzw. 35 %. Mit entscheidend für diese schwache Gesamtauslastung ist der Umstand, dass alle Häuser des Familienferiendorfes in 1987 mit zwei bzw. drei Kinderzimmern (für vier bis sechs Kinder) errichtet worden sind, die Anzahl der kinderreichen Familien mit vier bis sechs Kindern jedoch seitdem deutlich zurückgegangen ist. Hinzu kommen die Einnahmenverzichte durch den Verzicht auf Saisonzuschläge. Auf eine Berechnung analog dem Familienferiendorf Rerik wurde verzichtet, da keine hinreichenden örtlichen Vergleichsangebote verfügbar waren.

#### 4.2.3 Touristenverein „Die Naturfreunde“ Frankenthal e.V., Frankenthal / Naturfreundehaus Rahnenhof, Carlsberg-Hertlingshausen

Das Naturfreundehaus „Rahnenhof“ liegt im Naturpark Pfälzer Wald am Rande der Ortschaft Carlsberg-Hertlingshausen mit unmittelbarem Zugang zum angrenzenden Wald. Das Naturfreundehaus „Rahnenhof“ unterscheidet sich insoweit von anderen Familienferieneinrichtungen, als im Haus gleichzeitig eine Gaststätte betrieben wird, die dem Selbstverständnis der Naturfreunde entsprechend insbesondere Wandern und Radwanderern als Rast- und Übernachtungsstätte oder auch als Ausgangspunkt für Wanderungen oder Fahrradtouren durch den Pfälzer Wald dient. Insoweit wird der „Rahnenhof“ steuerlich als „steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ behandelt. Der Bereich „Familienerholung“ wird als steuerlich als (steuerbefreiter) Zweckbetrieb behandelt. Für den Bereich der Familienerholung stehen im Haupthaus Zimmer mit 1 bis 4 Betten zur Verfügung, die je nach Bedarf kombiniert werden. Insgesamt stehen 85 Betten in 43 Zimmern zur Verfügung. Davon sind 71 Plätze dem Bereich Familienerholung zugeordnet. Neben dem Haupthaus besteht noch ein Freizeitgebäude. Im „Rahnenhof“ stehen Gruppen- und Spielräume zur Verfügung, auf dem Gelände des „Rahnenhofes“ befinden sich ein Spielplatz, eine Spielwiese, ein Minigolfplatz sowie ein Grillplatz. Auf Wunsch wird Teil- oder Vollpension angeboten.

##### 4.2.3.1 Herausstellungsmerkmale

Der „Rahnenhof“ berechnet keine Saisonzuschläge. Für das Jahr 2006 wurden im Einzelnen folgende Preise berechnet:

Leistung / Personengruppe	Normal- preis EUR	Ermäßigter Preis EUR	Preisunterschied EUR relativ	
Vollpension				
Erwachsene	34,40	29,40	+ 5,00	17,0%
Jugendliche	30,00	26,30	+ 3,70	14,1%
Kinder	23,30	19,80	+ 3,50	17,7%
Teilpension				
Erwachsene	29,50	24,50	+ 5,00	20,4%
Jugendliche	25,10	21,40	+ 3,70	17,3%
Kinder	20,10	16,60	+ 3,50	21,1%
Übernachtung mit Frühstück				
Erwachsene	24,50	19,50	+ 5,00	25,6%
Jugendliche	20,10	16,40	+ 3,70	22,6%
Kinder	16,40	12,90	+ 3,50	27,1%
Übernachtung				
Erwachsene	17,50	12,50	+ 5,00	40,0%
Jugendliche	13,10	9,40	+ 3,70	39,4%
Kinder	11,80	8,30	+ 3,50	42,2%

Bei Leistungen an nach § 53 AO begünstigte Personen werden ermäßigte Preise berechnet, die ausweislich der vorstehenden Übersicht Preise berechnet, bei denen (mit Ausnahme von Jugendlichen mit Vollpension) der Abschlag gegenüber dem Normalpreis höher ist als die in 2006 geltende Umsatzsteuer von 16 %. Auch in diesem Fall wird somit der „Vorteil“ aus der für diesen Personenkreis gemäß EU-Recht (Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe g) der Richtlinie 2006/112/EG) bestehenden Umsatzsteuerbefreiung in voller Höhe an den begünstigten Personenkreis weiter gegeben. Bei der Einrichtung verbleibt die auf diese Leistungen entfallende anteilig nicht abzugsfähige Vorsteuer. Diese beträgt ausweislich der uns vorliegenden Buchführungsunterlagen im Durchschnitt der Jahre 2002 bis 2006 27.560 EUR/Jahr.

Während der Hauptferienzeiten in Rheinland-Pfalz bietet der „Rahnenhof“ in Zusammenarbeit mit den zuständigen Jugendämtern besonders belasteten Familien Ferienaufenthalte zu gegenüber den vorstehend aufgeführten Preisen nochmals vergünstigten Konditionen an (Familienferiensonderaktionen). In den Jahren 2005 und 2006 wurden in der Hauptferienzeit Ende Juli/August jeweils zwei derartiger Familienferiensonderaktionen durchgeführt. Die Teilnehmer an diesen Familienferiensonderaktionen werden dem Rahnenhof von den zuständigen Jugendämtern benannt und haben sämtlich Anspruch auf Individualförderung der Familienerholung gemäß der Verwaltungsvorschrift des Ministeriums für Kultur, Jugend, Familie und Frauen des Landes Rheinland-Pfalz (in der Fassung vom 18. Dezember 2000). Gemäß dieser Verwaltungsvorschrift erhalten die Familien je Kind einen Zuschuss



in Höhe von 17,90 EUR je Tag. Der ‚Rahnenhof‘ nimmt die Familien (einschließlich Eltern) auf, berechnet jedoch ausschließlich den Förderbetrag für die berechtigten Kinder in Höhe von 17,90 EUR je Tag und Person. Damit verzichtete der ‚Rahnenhof‘ über die Preisermäßigungen für den nach § 53 AO begünstigten Personenkreis hinaus auf weitere Einnahmen in Höhe von 6.545 EUR (2005) bzw. 4.734 EUR (2006). Für das Jahr 2007 waren bis zum Zeitpunkt unserer Arbeiten vor Ort bereits 2 Familienferiensonderaktionen durchgeführt, eine dritte Aktion war für die Folgewoche geplant. Die beiden bereits durchgeführten Aktionen ergeben einen Einnahmeverzicht in Höhe von 5.334 EUR, die anstehende dritte Sonderaktion führt gemäß Planung zu einem weiteren Einnahmeverzicht in Höhe von 2.738 EUR. Insgesamt ergibt sich somit (hochgerechnet) für das Jahr 2007 ein Einnahmeverzicht von voraussichtlich 8.072 EUR.

Für die pädagogische Betreuung der Kinder werden ergänzende Jugendleiter/-innen eingesetzt. Die Aufwendungen hierfür betrugen im Jahre 2005 nach den uns vorliegenden Gehaltsabrechnungen (Aushilfslöhne; kumulierte Summen bis August 2005) 7.150 EUR. Anteilige Personalaufwendungen des Einrichtungsleiters sowie von anderen Mitarbeitern/Mitarbeiterinnen des ‚Rahnenhofes‘ wurden nicht zugerechnet.

Insgesamt werden im Rahnenhof – wie auch in den anderen Fällen – Familien mit Kindern sowie Menschen mit Behinderung bevorzugt.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die äußerst günstigen Preise für Getränke in der Gaststätte des Rahnenhofes. Insbesondere Mineralwasser und andere alkoholfreie Getränke werden hier zu sehr günstigen Preisen angeboten. So kostete zum Zeitpunkt unserer Arbeiten vor Ort Ende Juli 2007 z. B. eine Flasche Mineralwasser (0,7 ltr.) 1,10 EUR. Üblich sind in der Gastronomie Preise zwischen 3,00 EUR und 6,00 EUR.

#### 4.2.3.2 Staatliche Investitionszuschüsse

Im Gegensatz zu den zuvor beiden behandelten Familienferieneinrichtungen werden im Rechnungswesen des Naturfreundehauses ‚Rahnenhof‘ die erhaltenen Investitionszuschüsse nicht Brutto ausgewiesen, sondern analog der im gewerblichen Bereich üblichen und sowohl handels- als auch steuerrechtlich zulässigen Praxis

von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der bezuschussten Anlagegüter abgesetzt.

Nach den uns vorliegenden Unterlagen (Bewilligungsbescheide, Buchhaltung) hat das Naturfreundehaus „Rahnenhof“ für den Bereich Familienerholung in den letzten Jahren folgende öffentliche Zuschüsse erhalten:

<u>Verwendungszweck</u>		<u>Zeitraum</u>	<u>Bundesrepublik Deutschland</u>	<u>Land Rheinland-Pfalz</u>	<u>Gesamt</u>
		<u>Jahr</u>	<u>EUR</u>	<u>EUR</u>	<u>EUR</u>
Jugendtrakt	Instandhaltung	2004		7.500,00	7.500,00
	Einrichtungen	2004		7.000,00	7.000,00
Haupthaus	Sanierung, Modernisierung (Brandschutz, Heizung, Wärmedämmung)	2004 - 2006	193.830,00	193.830,00	387.660,00
			193.830,00	208.330,00	402.160,00

Die vorstehend aufgeführten Zuschüsse haben, soweit sie die Gebäude betreffen, eine Zweckbindungsdauer von 25 Jahren, soweit sie Einrichtungsgegenstände betreffen, eine solche von 10 Jahren und sind insgesamt durch Eintragung von dinglichen Sicherheiten (Grundschulden) gesichert.

Das Hauptgebäude wurde nach einem Brand neu errichtet (im Wesentlichen finanziert durch Versicherungsleistungen der Feuerversicherung) und 1970 in Betrieb genommen. Das Freizeitgebäude wurde 1984 in Betrieb genommen. Da eventuell erhaltene Investitionszuschüsse zulässigerweise von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abgesetzt worden sind, weist die Anlagebuchhaltung lediglich die um eventuelle Zuschüsse verringerten Anschaffungs-/Herstellungskosten aus. Die Ermittlung einer Gesamtförderquote ist vor diesem Hintergrund wenig aussagekräftig.

Bezogen auf die Zweckbindungsdauer von 25 Jahren ergibt sich bezogen auf die öffentlichen Zuschüsse für die Sanierung und Modernisierung des Haupthauses in den Jahren 2004 bis 2004 eine „jährliche“ Förderung in Höhe von 15.506 EUR.

Ausweislich der uns vorliegenden Belegungsstatistiken entfällt der weitaus größte Teil der Belegung auf den steuerbegünstigten Bereich (einschließlich Angebote für Menschen mit Behinderung und Senioren). Auf Belegungen im steuerpflichtigen Bereich entfallen lediglich 1,1 % bis 3,1 % der Gesamtbelegung. Während der Haupt-

ferienzeit ist die Anzahl der Kinder und Jugendlichen im „Rahnenhof“ nahezu doppelt so hoch wie die Zahl der Erwachsenen.

#### 4.2.3.3 Ergebnisanalysen für die Geschäftsjahre 2002 bis 2006

Die als Anlage III beigefügte Ergebnisübersicht für die Jahre 2002 bis 2006 wurde von uns angefertigt auf der Grundlage der von der BHLZ Blim - Hermes - Löffler - Zimmerer, Steuerberater und Rechtsanwälte, Frankenthal, aufgestellten Jahresabschlüsse für die Jahre 2002 bis 2006. Die Jahresabschlüsse des Naturfreundehauses „Rahnenhof“ sind identisch mit den Jahresabschlüssen des Rechtsträgers Touristenverein „Die Naturfreunde“ Frankenthal e. V., Frankenthal. Für unsere Arbeiten wurden uns von der Geschäftsführung die vom Steuerberater aufgestellten Jahresabschlüsse für die Jahre 2002 bis 2006 zur Verfügung gestellt. Diese haben wir auf Plausibilität überprüft und aufgrund der Besonderheiten des Naturfreundehauses „Rahnenhof“ folgende Änderungen vorgenommen:

1. Da das Naturfreundehaus „Rahnenhof“ neben der gemeinnützigen Familienerholungseinrichtung auch eine Gaststätte unterhält, die als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt wird, wurde zunächst mittels einer Nebenrechnung eine Trennung der beiden steuerlich unterschiedlich zu behandelnden Bereiche vorgenommen. Dabei wurden die Erträge und Aufwendungen soweit möglich direkt den beiden Teilbereichen zugeordnet, im Übrigen erfolgte eine verursachungsgerechte Zuordnung auf der Grundlage der entsprechenden Umsätze. In diesem Zusammenhang wurden insbesondere die vorstehend unter Tz. 4.2.1.2 aufgeführten öffentlichen Zuschüsse unmittelbar und ausschließlich dem Bereich Familienferienstätte zugeordnet.
2. Die Abschreibungen auf Betriebsgebäude wurden zur Herstellung der Vergleichbarkeit mit privatgewerblichen Anbietern, die ihre Gebäude für die maßgeblichen Zeiträume gemäß § 7 Abs. 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 21 b) mit 4% abgeschrieben haben, von 2,0% auf 4,0% angehoben.

Auf der Grundlage der wie vorstehend erläutert erstellten Ergebnisrechnungen ergeben sich für den Bereich der gemeinnützigen Familienferienstätte des Naturfreundehauses „Rahnenhof“ für die Jahre 2002 bis 2006 die in der Anlage III beigefügten Ergebnisrechnungen sowie folgende Renditen:

	2002 EUR	2003 EUR	2004 EUR	2005 EUR	2006 EUR
Umsatzerlöse					
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit abzüglich Sonstige Steuern					
<b>Umsatzrentabilität</b>	<b>0,92%</b>	<b>- 3,37%</b>	<b>1,31%</b>	<b>- 1,03%</b>	<b>0,16%</b>

Auf der Grundlage der vorstehenden Daten errechnet sich für die untersuchten Jahre 2002 bis 2006 insgesamt eine Umsatzrendite von  $-0,27\%$ . Damit liegt auch der die Familienferienstätte „Rahnenhof“ unterhalb der vom DEHOGA ermittelten Benchmarks bzw. Durchschnittsrenditen sowie den vom Bundesfinanzministerium im Rahmen der Richtsatzsammlung ermittelten Renditen.

Ergänzende Anmerkungen: Die Umsätze im steuerpflichtigen Bereich der Gaststätte des Naturfreundehauses „Rahnenhof“ wurden in den Jahren 2002 bis 2006 umsatzsteuerlich dem Regelsteuersatz von  $16\%$  unterworfen. Soweit Gewinne entstehen, unterliegen diese der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Die letzte steuerliche Betriebsprüfung wurde vom zuständigen Finanzamt für die Jahre 2000 bis 2002 durchgeführt.

#### 4.2.4 Familien-Ferien-Trägerwerk e. V., Köln/Wermelskirchen / Haus Stella Maris, Cuxhaven

Die Familienferienstätte Stella Maris ist in Cuxhaven-Sahlenburg unmittelbar am „Nationalpark Niedersächsisches Wattenmeer“ gelegen. Die Familienferienstätte besteht aus zwei Häusern und bietet insgesamt 134 Plätze in 52 Einzel-, Doppel- und Familienzimmern. Es stehen mehrere Aufenthalts- und Kinderspielräume zur Verfügung. Auf dem großflächigen Gelände befinden sich Kinderspielfeld, Bolzplatz, Beachvolleyballfeld, Basketballkorb, Tischtennistisch sowie ein Grillplatz. Die Einrichtung unterscheidet sich konzeptionell insoweit von den bisher dargestellten Familienferienstätten, als die Kinder während des Erholungsaufenthalts im Kinderhaus getrennt von den Eltern in 3-5-Bettzimmern wohnen. Diese Konzeption, die das Gemeinschaftserlebnis der Kinder fördern soll, erfordert von der Einrichtung einen erhöhten Betreuungsaufwand, da die Kinder auch nachts betreut bzw. beaufsichtigt werden müssen. Tagsüber erfolgt die Kinderbetreuung an 5-Wochentagen vormittags, den Nachmittag verbringen die Kinder gemeinsam mit den Eltern. Das Haus ist behindertenfreundlich ausgestattet und bietet Vollverpflegung.

##### 4.2.4.1 Herausstellungsmerkmale

Das vorstehend beschriebene pädagogische Konzept erfordert von der Einrichtung wegen der erforderlichen Nachtbetreuung einen erhöhten Betreuungsaufwand.

Die Betreuungsleistungen werden unter der Leitung eines Diplom-Sozialpädagogen erbracht. Die anteiligen Personalaufwendungen für die pädagogische Arbeit zuzüglich der Aufwendungen für weitere in der Hauptferienzeit als Honorarkräfte in der Kinderbetreuung tätige Mitarbeiter/-innen betragen im Durchschnitt der Jahre 2002 bis 2006 ca. 47.000 EUR jährlich.

Im Rahmen der Preisgestaltung werden keine Saisonzuschläge erhoben. Darüber hinaus berechnet das Haus Stella Maris für Leistungen an den nach § 53 AO begünstigten Personenkreis ermäßigte Preise, die lediglich den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % enthalten. Damit gibt das Haus den Vorteil aus der ebenfalls auf EU-Recht beruhenden ermäßigten Umsatzsteuer in vollem Umfang an die gemäß § 53 AO begünstigten Personen weiter. (Anmerkung: Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes erfolgt entsprechend der Festlegung durch das Finanzamt für Groß und Konzernbetriebsprüfung Köln ab dem Jahre 2002 gemäß Bericht über die Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2002 vom 26.10.2004.)

Ebenfalls sehr familienfreundlich sind die Preise für Getränke im Haus Stella Maris. So betrug der Preis für eine Flasche Wasser (1,0 ltr.) in den Jahren 2002 bis 2004 0,80 EUR, in den Jahren 2005 und 2006 1,00 EUR. Die 1,0-ltr.-Flasche Apfelsaft kostete 1,50 EUR bzw. 1,70 EUR, Orangensaft 1,70 EUR bzw. 2,00 EUR. Geht man davon aus, dass die Preise für derartige Getränke in Hotels üblicherweise mindestens doppelt bis dreifach so hoch sind, ergeben sich auf der Grundlage der in den Jahren 2002 bis 2006 erzielten Erlöse aus Getränkeverkauf Einnahmeverzichte in einer Größenordnung von 10.000 EUR bis 20.000 EUR jährlich.

#### 4.2.4.2 Staatliche Investitionszuschüsse

Das Haus Stella Maris hat, soweit im Rahmen unserer Untersuchung eine Rückverfolgung auf der Grundlage der vorliegenden Jahresabschlüsse möglich war, in den letzten 20 bis 25 Jahren keine staatlichen Investitionszuschüsse erhalten.

Investitionszuschüsse wurden in diesem Zeitraum ausschließlich durch das Erzbistum Köln gewährt.

Ergänzende Anmerkung: Der Verein Familien-Ferien-Trägerwerk e. V., Köln / Wermelskirchen, ist ein katholischer Träger von gemeinnützigen Familienferienstätten und Fortbildungseinrichtungen. Der Verein ist in das Vereinsregister beim Amtsgericht Köln eingetragen, die Geschäftsstelle des Vereins befindet sich im Haus „Maria in der Aue“ in Wermelskirchen, das gleichzeitig als Tagungsstätte des Erzbistums Köln genutzt wird.

#### 4.2.4.3 Ergebnisanalysen für die Geschäftsjahre 2002 bis 2006

Die als Anlage IV beigefügte Ergebnisübersicht für die Jahre 2002 bis 2006 wurde von uns angefertigt auf der Grundlage der von der Solidaris Revisions-GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft, Köln, aufgestellten Jahresabschlüsse für die Jahre 2002 bis 2006. Für die Geschäftsjahre 2002 und 2003 wurde das Haus Stella Maris im Rechnungswesen als Kostenstelle geführt, ab dem Jahre 2004 im Rahmen einer organisatorischen Umstellung als eigenständiger Buchungskreis. Für unsere Arbeiten wurden uns von der Geschäftsführung für die Geschäftsjahre 2002 und 2003 die den Jahresabschlüssen des Vereins zugrunde liegenden Kostenstellenauswertungen, für die Geschäftsjahre 2004 bis 2006 die von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft aufgestellten (Teil-)Jahresabschlüsse zur Ver-



fügung gestellt. Diese haben wir auf Plausibilität überprüft und folgende Änderungen vorgenommen:

1. Die Ergebnisauswirkungen aufgrund der vom Erzbistum Köln erhaltenen Investitionszuschüsse wurden korrigiert, da es sich hierbei nicht um Zuschüsse handelt, die dem EU-Beihilferecht unterliegen.
2. Ebenso wurden die in den Jahren 2002 bis 2006 vom Erzbistum Köln gewährten Betriebskostenzuschüsse korrigiert.

Auf der Grundlage der wie vorstehend erläutert erstellten Ergebnisrechnungen ergeben sich für das Haus Stella Maris, Cuxhaven, für die Jahre 2002 bis 2006 die in der Anlage IV beigefügten Ergebnisrechnungen sowie folgende Renditen:

	2002 EUR	2003 EUR	2004 EUR	2005 EUR	2006 EUR
Umsatzerlöse					
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ab- züglich Sonstige Steuern					
<b>Umsatzrentabilität</b>	- 20,01%	- 23,78%	- 7,54%	- 11,72%	- 9,40%

Auf der Grundlage der vorstehenden Daten errechnet sich für die untersuchten Jahre 2002 bis 2006 insgesamt eine Umsatzrendite von - 14,16 %.

In den vorstehenden Zahlen ist noch nicht berücksichtigt, dass die Personal- und Sachaufwendungen für die zentral in der Geschäftsstelle der Vereins in Wermelskirchen geführte Finanzbuchhaltung von der Geschäftsstelle unmittelbar getragen werden und dem Haus nicht mittels einer Umlage belastet werden. Im Ergebnis werden diese Aufwendungen in der Geschäftsstelle ebenfalls aus Zuschüssen des Erzbistums Köln finanziert.

## Zusammenfassung des Ergebnisses der Untersuchung

Zusammenfassend ist als Ergebnis unserer Untersuchung festzuhalten, dass sämtliche untersuchten Einrichtungen ergebnismäßig negative Renditen aus dem Betrieb der Familienferienstätten erzielen. Dieses Ergebnis ist Wesentlich durch die Ausrichtung auf sozial benachteiligte Familien und andere bedürftige Personengruppen sowie die zusätzlichen Kosten der ergänzend erbrachten sozialbetreuenden und pädagogischen Angebote sowie aufwendige zielgruppenorientierte Investitionen und die tarifliche Entlohnung der Beschäftigten (im Regelfall Anbindung an die Tarifverträge für den öffentlichen Dienst TVöD, BAT) bedingt.

Wie die vorstehend aufgeführten Ergebnisanalysen der untersuchten gemeinnützigen Familienferienstätten zeigen, weisen diese insgesamt eine unzureichende Ertragslage aus. In allen untersuchten Fällen ergibt sich bei einer Gesamtbetrachtung der untersuchten Geschäftsjahre 2002 bis 2006 eine negative Rendite. Insbesondere die beiden „kirchlichen“ Einrichtungen Familienferiendorf Tübingen und Haus Stella Maris sind wirtschaftlich auf Zuschüsse ihrer Kirchen (Evangelische Landeskirche Thüringen bzw. Erzbistum Köln) angewiesen. Ergänzend ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass wir in keiner der Bilanzen der untersuchten gemeinnützigen Familienferienstätten Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung bzw. Großreparaturen gefunden haben. Insoweit konnte in keinem Fall Vorsorge für die dauerhafte bauliche Sicherung der Einrichtung getroffen werden.

Sämtliche untersuchten Einrichtungen heben sich als anerkannte Familienferienstätten durch umfangreiche sozialbetreuende und pädagogische Betreuungsangebote von gewerblichen Anbietern ab, die einen unmittelbaren Preisvergleich wegen der angebotenen Betreuungsleistungen, die Voraussetzung für die Anerkennung als gemeinnützige Familienferienstätte sind, nicht zulassen. Die untersuchten Familienferienstätten halten regelmäßig zumindest in den Hauptferienzeiten pädagogisch bzw. sozialpädagogisch qualifiziertes Personal für die ergänzenden sozialbetreuenden und pädagogischen Leistungen vor. Auch stehen grundsätzlich familien- bzw. kindergerechte Aufenthalts-, Gruppenräume, Kinderspielplätze etc. zur Verfügung. Die beiden untersuchten Familienferiendörfer Rerik und Tübingen verfügen jeweils über einige speziell für die Bedürfnisse behinderter Menschen ausgerüstete Häuser. Soweit örtliche Vergleichsangebote herangezogen werden konnten, wurden entsprechende sozialbetreuenden und pädagogische Leistungen von privatgewerb-

lichen Anbietern nicht angeboten. Soweit einige „Clubanlagen“ über Kinderbetreuungsangebote verfügen, liegen deren Preise deutlich über den Preisen der gemeinnützigen Familienferienstätten.

Nach den eingesehenen Geschäftsbedingungen haben in allen Einrichtungen, vor allem in den Hauptferienzeiten kinderreiche Familien, Familien in belasteten Situationen, Alleinerziehende Elternteile mit Kindern sowie Familien mit behinderten Angehörigen Vorrang in der Belegung. Die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben der Abgabenordnung für die steuerliche Anerkennung als steuerbegünstigter Zweckbetrieb (§§ 65 und 66 AO), denen zufolge mindestens 2/3 der Leistungen den nach § 53 AO begünstigten Personen zugute kommen müssen, werden von allen untersuchten Einrichtungen eingehalten. Die Belegungen mit „nicht begünstigten Personen“ liegen regelmäßig unter 10 %.

In den Einrichtungen mit eher hotelähnlicher Anlage (Naturfreundehaus Rahnenhof und Haus Stella Maris) liegen die Preise für Getränke weit unterhalb des üblichen Marktniveaus.

Die steuerlichen „Vorteile“ (abweichend von der steuerlichen Begrifflichkeit verwendet der Beschwerdeführer im Fall AWO-SANO den Begriff „Vorteile“) sind wie folgt zu beurteilen:

„Vorteile“ aus der Körperschaft- und Gewerbesteuerbefreiung (Steuerbefreiung für den Zweckbetrieb) wirken sich aufgrund der Verlustsituationen im Ergebnis nicht aus.

Die „Vorteile“ aus der Umsatzsteuerbefreiung bzw. der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes werden von allen untersuchten Einrichtungen – dem Sinn und Zweck der auf EU-Recht beruhenden Vergünstigung entsprechend – in vollem Umfang an die gemäß § 53 AO begünstigten Personen weitergegeben. Soweit Belegungen mit nicht zum begünstigten Personankreis gehörenden Personen erfolgen (zur Vermeidung von Gattobildungen bzw. zur Kapazitätsnutzung außerhalb der Hauptferienzeiten) werden die Umsätze umsatzsteuerlich dem Regelsteuersatz von 16% bzw. ab 1.1.2007 19 % unterworfen. Insoweit besteht hinsichtlich dieser Umsätze keine Vergünstigung gegenüber gewerblichen Anbietern. Soweit Umsätze außerhalb des steuerbegünstigten Zweckbetriebs getätigt werden, werden diese als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt. In allen untersuchten

Fällen müssen die Nutzer der gemeinnützigen Familienferienstätten im Rahmen der Buchung eine verbindliche Selbsterklärung abgeben, die den zuständigen Finanzbehörden im Rahmen von Betriebsprüfungen vorgelegt werden und damit eine Überprüfung der Angaben ermöglichen. Die gemeinnützigen Familienferienstätten unterliegen, wie die vorliegenden Prüfungsberichte über steuerliche Betriebsprüfungen belegen, der Überprüfung durch die Finanzbehörden. Wir verweisen hierzu im Übrigen auf Tz 2.3.2 und Anlage V.

Abschließend bleibt ergänzend festzuhalten, dass der Umsatzanteil der zurzeit 127 gemeinnützigen Familienferienstätten mit einem geschätzten Umsatz von rd. 75 Mio. EUR gemessen am Gesamtumsatz des Beherbergungsgewerbes (laut Auswertung des Hotel- und Gaststättenverbandes) lediglich ca. 0,5 % beträgt. Insofern erscheint fraglich, ob von den gemeinnützigen Familienferienstätten, die laut Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung hinsichtlich ihrer „Kunden“ auf bestimmte aufgrund der deutschen Sozialgesetzgebung begünstigte Personengruppen ausgerichtet sind, überhaupt eine wettbewerbsverzerrende Wirkung ausgehen kann.

Den vorliegenden Bericht erstatten wir nach bestem Wissen und Gewissen auf der Grundlage der von uns im Rahmen der Untersuchung gewonnenen Erkenntnisse.

Köln, den 25. August 2007

Solidaris Revisions-GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

(Dr. Koch)  
Wirtschaftsprüfer

(Dickopp)  
Wirtschaftsprüfer

Kassel, den 25. August 2007

Treugeno GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

(Lindig)  
Wirtschaftsprüfer

(Rosinski)  
Wirtschaftsprüfer

AWO-Sonne GmbH  
Bielefeld  
- Familienlandhof Bielefeld -

Zusammenstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2002 bis 2006

Verein für Evangelische Familienlandhäuser in Württemberg e.V.  
Stuttgart  
- Furlenthof Tübingen, Maßstetten -

Zusammenstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2002 bis 2006



Touristenverein "Die Naturfreunde" Frankenthal e. V.  
Frankenthal  
- Naturfreundehaus "Rahnenhof", Carlsberg-Hertlingshausen -

Zusammenstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2002 bis 2006  
(für den Teilbereich gemeinnützige Familienferienstätte)

Familien-Ferien-Tägerswerk e. V.  
Wermelskirchen  
- Haus Stella Maris, Cuxhaven -

Zusammenstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2002 bis 2006

# Übersicht zu den steuerlichen Regelungen für steuerbegünstigte Körperschaften in der Bundesrepublik Deutschland

## 1. Grundsätzliches zum deutschen Gemeinnützigkeitsrecht

Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht ist ein Gestaltungselement der Zivilgesellschaft, durch das insbesondere bürgerschaftliches, dem Gemeinwohl dienendes Engagement gefördert wird.

Die grundsätzlichen Regelungen finden sich im **Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“ (§§ 51 – 68) der Abgabenordnung (AO)**. Diese Regelungen gewähren selber keine Steuervergünstigungen, sondern enthalten als gleichsam „allgemeiner Teil“ des Steuerrechts gemeinsame Grundregeln, auf die die einzelnen Steuergesetze bei der Gewährung von steuerlichen Vergünstigungen verweisen.

Ihre Rechtfertigung finden die Regelungen zum Gemeinnützigkeitsrecht u. a. daraus, dass derjenige, der ausschließlich und unmittelbar gemeinwohlorientierte Aufgaben erfüllt, nicht durch Steuerzahlungen seinen Anteil zum Gemeinwohl beitragen muss. Der gemeinnützige Sektor ist darüber hinaus historisch gewachsen wesentlicher Bestandteil der dem Sozialstaat obliegenden Daseinsfürsorge und Ausdruck der kulturellen Besonderheit Deutschlands. Im Rahmen des in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Subsidiaritätsprinzips hat der Staat wesentliche soziale Aufgabenstellungen delegiert.

Kernpunkte dieser Grundregeln sind:

### § 51 AO Allgemeines

Nur Körperschaften im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes können den Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts unterliegen, nicht natürliche Personen. Steuerbegünstigte Zwecke sind gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke.

### § 52 AO Gemeinnützige Zwecke

Eine Körperschaft fördert gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die **Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern**.

Gemeinnützige Zwecke sind gemäß § 52 AO insbesondere

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, der Religion, der Völkerverständigung, der Entwicklungshilfe, des Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutzes, des Heimatgedankens,
2. die Förderung der Jugendhilfe, der Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Wohlfahrtswesens und des Sports
3. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind.

### § 53 AO Mildtätige Zwecke

Mildtätige Zwecke gemäß § 53 AO liegen vor, wenn eine Körperschaft Personen selbstlos unterstützt, die

1. die Infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder
2. deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch; beim Alleinstehenden oder Haushaltsvorstand tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. Dies gilt nicht für Personen, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden.

### § 54 AO Mildtätige Zwecke

Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke im Sinne des § 54 AO, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern. Zu diesen Zwecken gehören insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Behindertenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen.

### § 55 AO Selbstlosigkeit:

Die Förderung der Allgemeinheit muss selbstlos erfolgen. Das heißt, es dürfen **nicht** in erster Linie eigenwirtschaftliche Ziele verfolgt werden.

1. **Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.** Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen **keine Gewinnanteile** und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.
2. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.
3. Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.
4. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung).
5. Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich **zeitnah** für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden.  
(Als zeitnah verwendet gelten Mittel, wenn sie von der Körperschaft im Jahr des Zuflusses oder im darauffolgenden Geschäftsjahr für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden. Der Zeitraum für die zeitnahe Mittelverwendung beträgt somit maximal 24 Monate.)

Diese Regelungen zur Selbstlosigkeit sind unabdingbarer **Kernbestandteil des Gemeinnützigkeitsrechts** und stellen sicher, dass steuerbegünstigte Körperschaften **nicht** erwerbswirtschaftlichen Zwecken ihrer Mitglieder oder Gesellschafter dienen können. Hier liegt ein ganz entscheidender Unterschied zu anderen Marktteilnehmern.  
Sämtliche Mittel, die einmal dem steuerbegünstigten Bereich zugeführt worden sind oder in ihm erwirtschaftet worden sind, bleiben endgültig in diesem Bereich gebunden.

#### § 56 AO **Ausschließlichkeit**

Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen **nur** ihre satzungsmäßigen Zwecke verfolgen.

(Werden andere, nicht in der Satzung geregelte bzw. nicht steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, werden insoweit keine Steuervergünstigungen gewährt.)

#### § 57 AO **Unmittelbarkeit:** Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht.

#### § 58 AO **Steuerlich unschädliche Betätigungen**

§ 58 AO enthält einige Ausnahmen von den vorstehenden Regeln bzw. begrenzte Beschränkungen, z.B.:

- 1) Die Sammlung von Mitteln für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft (Stichwort: Fördervereine, Förderstiftungen)
- 2) eine steuerbegünstigte Körperschaft darf ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwenden,
- 3) eine steuerbegünstigte Körperschaft darf ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen oder Einrichtungen für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellen
- 4) eine steuerbegünstigte Körperschaft darf ihr gehörende Räume einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zur Benutzung für deren steuerbegünstigte Zwecke überlassen,
- 5) eine steuerbegünstigte Körperschaft darf ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können („**Zweckverwirklichungsrücklage**“. Hier müssen die Zwecke bzw. Projekte jedoch mit konkreten Zeitvorgaben benannt werden.),
- 6) eine steuerbegünstigte Körperschaft darf höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Kosten aus Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 % ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführen (Diese Rücklage soll es steuerbegünstigten Körperschaften ermöglichen, mittel- und langfristig ihre für die Zweckerfüllung erforderliche Eigenkapitalbasis auszubauen bzw. zu stärken. Auch diese Mittel bleiben auf Dauer der Erfüllung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verhaftet, es wird lediglich die Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung eingeschränkt. )

- 7) eine steuerbegünstigte Körperschaft darf folgende Mittel ihrem Vermögen zuführen:
  - a) Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat,
  - b) Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass sie zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind,
  - c) Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden,
  - d) Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören,
- 8) eine steuerbegünstigte Stiftung darf im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 14 AO) ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

#### **§§ 59, 60 AO Voraussetzung für die Steuervergünstigung / Anforderungen an die Satzung**

Die Steuervergünstigung wird gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft, dem Gesellschaftsvertrag etc. eindeutig ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird.

Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen in der Satzung etc. so genau bestimmt sein, dass auf dieser Grundlage geprüft werden kann, ob die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen vorliegen.

Die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

#### **§§ 61, 62 AO Satzungsmäßige Vermögensbindung / Ausnahmen von der satzungsmäßigen Vermögensbindung** (z. B. bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, staatlich beaufsichtigten Stiftungen, bei den von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verwalteten unselbständigen Stiftungen und bei geistlichen Genossenschaften).

#### **§ 63 AO Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung**

Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.

Die Körperschaft hat den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den vorstehenden Erfordernissen entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.

(Anmerkung: Die Einhaltung der Satzung bzw. die tatsächliche Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke wird von den Finanzverwaltungen überwacht und auch in steuerlichen Betriebsprüfungen kontrolliert.)

#### **§ 64 AO Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe**

- (1) Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), so-



weit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) ist.

- (2) Unterhält die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68) sind, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.

§ 64 Abs. 1 AO stellt sicher, dass eine (im Übrigen) steuerbegünstigte Körperschaft ihre Steuervergünstigen verliert, wenn bzw. soweit sie Tätigkeiten außerhalb der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke betreibt. Sobald die Grenzen der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke überschritten werden, tritt somit auf für diese Körperschaften die „normale“ Steuerpflicht ein.

Absatz 3 enthält eine Freigrenze für (steuerpflichtige) wirtschaftliche Geschäftsbetriebe mit Einnahmen bis zu 30.678 EUR/Jahr (einschl. Umsatzsteuer).

Die Absätze 5 und 6 enthalten die Möglichkeit, die Gewinne bestimmter steuerpflichtiger Tätigkeiten branchenüblich zu schätzen (z.B. Altmaterialsammungen) bzw. zu pauschalieren.

#### Exkurs / Begriffserläuterung

##### § 14 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

#### § 65 AO Zweckbetrieb [= steuerbegünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb]

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

☞ Ein Zweckbetrieb ist damit als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb definiert, der für die Erfüllung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke erforderlich / unverzichtbar ist. Typische Zweckbetriebe sind z. B. Krankenhäuser, Pflegeheime, Ambulante Pflegedienste („Sozialstationen“), Werkstätten für Menschen mit Behinderung, Jugendhilfeeinrichtungen etc. (vgl. auch nachfolgend § 68 AO).

☞ Der Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO unterliegt einem **Wettbewerbsverbot**. Werden die Grenzen des § 65 AO überschritten, tritt die volle Steuerpflicht ein.

#### § 66 AO Wohlfahrtspflege

- (1) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße 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.

§ 66 AO definiert Einrichtungen, die in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dienen zwingend zu Zweckbetrieben. Personen im Sinne des § 53 AO sind solche, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch. Zum begünstigten Personenkreis gehören demnach insbesondere Menschen mit Behinderung, Pflegebedürftige (die mindestens in die Pflegestufe 1 gemäß SGB XI – Soziale Pflegeversicherung eingestuft sind).

§ 66 stellt eine Spezialnorm zu § 65 AO dar. Einrichtungen, die die Voraussetzungen des § 66 AO erfüllen, sind per Definitionem „Zweckbetriebe“. Es bedarf keiner Prüfung der in § 65 im Einzelnen genannten Voraussetzungen.

#### § 67 AO Krankenhäuser

Auch § 67 ist eine Spezialnorm zu § 65 AO.

Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflegetage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§§ 11, 13 und 26 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden. Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflegetage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird.

#### § 68 AO Einzelne Zweckbetriebe

§ 68 AO ist eine die allgemeine Zweckbetriebsdefinition des § 65 AO ergänzende Vorschrift und enthält eine Aufzählung von weiteren Einrichtungen (wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben), die unter den genannten Voraussetzungen „Zweckbetriebe“ (= steuerbegünstigte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) sind.

Zweckbetriebe sind demnach z. B.:

- a) Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungshome, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maße (d.h. zu mehr als zwei Dritteln; § 66 Abs. 3 AO) den in § 53 genannten Personen dienen,
- b) Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen,
- c) 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,
- d) Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können,
- e) Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, in denen behinderte Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung mit dem Ziel behandelt werden, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen oder die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind,
- f) Integrationsprojekte im Sinne des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 vom Hundert der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind,
- g) Einrichtungen, die zur Durchführung der Blindenfürsorge und zur Durchführung der Fürsorge für Körperbehinderte unterhalten werden,
- h) Einrichtungen der Fürsorgeerziehung und der freiwilligen Erziehungshilfe,
- i) von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien und Ausspielungen, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird,
- j) kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen; dazu gehört nicht der Verkauf von Speisen und Getränken,
- k) Volkshochschulen und andere Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen; dies gilt auch, soweit die Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen selbst Beherbergung und Beköstigung gewähren,
- l) Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

## 2. Einzelgesetzliche Regelungen

### 2.1 Körperschaftsteuer (KStG)

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind von der Körperschaftsteuer befreit

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. Satz 2 gilt nicht für selbstbewirtschaftete Forstbetriebe.

#### Vorteil aus der Steuerbefreiung

Das Körperschaftsteuergesetz gewährt steuerbegünstigten Körperschaften einen Steuervorteil in Höhe der von Körperschaften zu zahlenden Steuer auf den **Gewinn**. Der Steuersatz beträgt derzeit **25 %** (§ 23 Abs. 1 AO).

(Anmerkung: Im Rahmen der bevorstehenden Unternehmensteuerreform soll dieser Steuersatz auf 15 % abgesenkt werden.)

Ein Steuervorteil tritt im Ergebnis nur ein, wenn tatsächlich ein **Gewinn** erzielt wird.

Der Steuervorteil betrifft darüber hinaus ausschließlich den ideellen Bereich (= aus Spenden und Zuschüssen finanzierte Tätigkeiten), die Vermögensverwaltung sowie Zweckbetriebe (vgl. vorstehende Ausführungen). Werden steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, besteht insoweit volle Steuerpflicht.

Gemäß § 24 KStG ist vom Einkommen unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ein Freibetrag von 3.835 EUR, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, abzuziehen.

#### Nachteile / Beschränkungen

Den vorstehend dargestellten Steuererleichterungen steht das **Ausschüttungsverbot des § 55 AO** gegenüber, das verhindert, dass eventuell erzielte Gewinne zur (privaten) Bereicherung der Mitglieder, Gesellschafter etc. verwendet werden. **Etwaige Gewinne bleiben zwingend den steuerbegünstigten Zwecken verhaftet und müssen zeitnah für diese verwendet werden.** (Zu den zulässigen Einschränkungen der zeitnahen Mittelverwendungspflicht vgl. § 58 AO.)

Nach den Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 10d des Einkommenssteuergesetzes können unter Beachtung steuerlicher Vorschriften ermittelte negative Einkünfte (soweit nicht eine unmittelbare Verrechnung mit anderen positiven Einkünften des gleichen Jahres möglich ist) bis zur Grenze von 511.500 EUR mit positiven Einkünften des vorangegangenen Kalenderjahres verrechnet werden. Auf diesem Wege nicht ausgeglichene Verluste werden in die Folgejahre vorgetragen. Diese Möglichkeit besteht für steuerbegünstigte Körperschaften infolge Befreiung von der Körperschaftsteuer nicht.

#### Ergänzende Anmerkungen: Abschreibungsgesellschaften / Bauherrenmodelle

In einigen Wirtschaftsbereichen werden Investitionen vielfach über sogenannte Abschreibungs- bzw. Bauherrenmodelle finanziert. Betroffen sind maßgeblich der Wohnungsbau, Hotels und Schiffe. Dabei werden insbesondere durch degressive Abschreibungen Steuervorteile erzielt. (Die Möglichkeiten der degressiven Abschreibung auf Gebäude wurden ab 1.1.2006 deutlich eingeschränkt bzw. abgeschafft.) Diese Möglichkeiten können bzw. konnten steuerbegünstigte Körperschaften aufgrund der Befreiung von der Körperschaftsteuer nicht nutzen. Auch können steuerbegünstigte Körperschaften Zinsaufwendungen



für Investitionsdarlehen bzw. aufgrund von hohen Zinsbelastungen entstehenden Verluste steuerlich nicht geltend machen.

## 2.2 Gewerbesteuer (GewStG)

Gemäß § 3 Nr. 6 GewStG sind von der Gewerbesteuer befreit:

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung **ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung)**. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb - ausgenommen Land- und Forstwirtschaft - unterhalten, ist die Steuerfreiheit insoweit ausgeschlossen;

### Vorteil aus der Steuerbefreiung

Die Steuerbefreiung entspricht inhaltlich den Regelungen bei der Körperschaftsteuer. Der Steuerbefreiung unterfallen ausschließlich der ideelle Bereich, die Vermögensverwaltung sowie Zweckbetriebe. Werden steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, unterliegen diese der vollen Steuerpflicht.

Ein steuerlicher Vorteil entsteht im Übrigen auch hier nur, wenn tatsächlich Gewinne erzielt werden.

Die Gewerbesteuer wird auf der Grundlage eines Gewerbesteuermessbetrages erhoben und fließt den Kommunen zu. Der Gewerbesteuermessbetrag beträgt 5% des Gewerbeertrages (= um Hinzurechnungen und Kürzungen modifizierter körperschaftsteuerlicher Gewinn). Auf diesen Messbetrag erheben die Kommunen die Gewerbesteuer mittels Anwendung eines Hebesatzes. Die Hebesätze liegen derzeit bei 350 % bis 450 %. Ein Hebesatz von 400 % ergibt rechnerisch eine Gewerbesteuer von ca. 20% des Gewerbegewinns. Die tatsächliche Gewerbesteuer liegt etwas niedriger, da die Gewerbesteuer selbst wieder eine abzugsfähige Betriebsausgabe ist und damit ihre eigene Bemessungsgrundlage mindert.

Gemäß § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG wird der Gewerbeertrag um einen Freibetrag in Höhe von 3.900 EUR, maximal jedoch in Höhe des (auf volle hundert EUR abgerundeten) Gewerbebetrages gekürzt.

## 2.3 Einkommensteuer

Da nur Körperschaften gemäß §§ 51 – 68 AO als steuerbegünstigt anerkannt werden können, beinhaltet das Einkommensteuergesetz keine unmittelbaren Vorteile für steuerbegünstigte Körperschaften.

Indirekt ergeben sich Steuervorteile aus den Regelungen zum Sonderausgabenabzug für Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften. Begünstigt werden hierbei jedoch nicht die steuerbegünstigten Körperschaften, sondern die Spender, die die Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften bis zur Grenze von 5% bzw. 10% (Zuwendungen für mildtätige, kulturelle, wissenschaftliche Zwecke) des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben im Rahmen der Einkommensteuererklärung geltend machen können.

Ferner ergeben sich Vorteile aus der sog. 'Übungsleiterpauschale' nach § 3 Abs. 26 EStG durch die Nichterhebung von (pauschaler) Lohnsteuer und Sozialabgaben. Diese 'Übungsleiterpauschale' ist jedoch auf eng begrenzte Tätigkeiten beschränkt und auf jährlich 1.848 EUR je Arbeitnehmer/-in begrenzt.

## 2.4 Grundsteuer (GrStG)

Das Grundsteuergesetz enthält in § 3 Nr. 3 b) eine Steuerbefreiung für den Grundbesitz inländischer Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen und die diesen Grundbesitz für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzen.

Die Steuerbefreiung betrifft somit ausschließlich den Grundbesitz der unmittelbar für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke (z. B. Krankenhaus, Altenheim, Pflegeheim etc.) verwendet wird. Nicht steuerbefreit ist der Grundbesitz, der für andere Zwecke verwendet wird wie z. B. Wohnhäuser, Personalwohnheime etc.

## 2.5 Kraftfahrzeugsteuer (KraftStG)

Das Kraftfahrzeugsteuergesetz enthält keine grundsätzliche Steuerbefreiung für Fahrzeuge, die von steuerbegünstigten Körperschaften genutzt werden.

Steuerbefreiungen werden gemäß § 3 KraftStG unabhängig von der Person des Fahrzeughalters gewährt z. B. für:

- Fahrzeuge, solange sie ausschließlich im Feuerwehrdienst, im Katastrophenschutz, für Zwecke des zivilen Luftschutzes, bei Unglücksfällen, im Rettungsdienst oder zur Krankenförderung verwendet werden (§ 3 Nr. 5 KraftStG). Voraussetzung ist, dass die Fahrzeuge äußerlich als für diese Zwecke bestimmt erkennbar sind. Bei Fahrzeugen, die nicht für den Bund, ein Land, eine Gemeinde, einen Gemeindeverband oder einen Zweckverband zugelassen sind, ist außerdem Voraussetzung, dass sie nach ihrer Bauart und Einrichtung den bezeichneten Verwendungszwecken angepasst sind;
- Fahrzeuge von gemeinnützigen oder mildtätigen Organisationen für die Zeit, in der sie ausschließlich für humanitäre Hilfsgütertransporte in das Ausland oder für zeitlich damit zusammenhängende Vorbereitungsfahrten verwendet werden (§ 3 Nr. 5a KraftStG).

## 2.6 Umsatzsteuer (UStG)

Die Umsatzsteuer kennt als „allgemeine“ Verkehrssteuer keine grundsätzliche Befreiung von der Steuer für Umsätze, die von steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften ausgeführt werden.

Von der Umsatzsteuer befreit werden vielmehr ausschließlich bestimmte Umsätze, die soziale Leistungen betreffen.

Da die Umsatzsteuer eine Steuer ist, die grundsätzlich den Endverbraucher belastet, ist Sinn und Zweck dieser Steuerbefreiungen folglich nicht eine Begünstigung des leistenden Unternehmers, sondern die Begünstigung des Endverbrauchers.

Durch die Umsatzsteuerbefreiungen für soziale Leistungen will der Gesetzgeber die Endverbraucher (z. B. Kranke, pflegebedürftige oder behinderte Menschen bzw. die jeweils zuständigen Sozialleistungsträger wie Sozialhilfeträger, Kranken- oder Pflegekassen) entlasten. Bei von der öffentlichen Hand finanzierten Leistungen sollen bei vorgegebenen Budgets mehr berechnete Menschen die durch die Sozialgesetzgebung zugesicherten Leistungen erhalten können. (Dieses Ziel wird jedoch nur begrenzt erreicht, da bei umsatz-

steuerbefreiten Lieferungen und Leistungen grundsätzlich der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.)

Gemäß § 4 Nr. 18 UStG sind von der Umsatzsteuer befreit

die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn

- a) diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen,
- b) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen und
- c) die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben.

Diese Bestimmung entspricht jedoch – wie der Europäische Gerichtshof (EuGH), der Bundesfinanzhof (BFH) sowie verschiedene Finanzgerichte in ständiger Rechtsprechung festgestellt haben, nicht mit den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts.

Die Umsatzsteuer ist als Folge des Binnenmarktes maßgeblich durch Gemeinschaftsrecht geprägt. Die einschlägigen Bestimmungen befanden sich bis zum 31.12.2006 in Artikel 13 Teil A der Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Umsatzsteuern (sog. 6. EU-Richtlinie). Diese Richtlinie ist zum 31.12.2006 aufgehoben und ab 1.1.2007 durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) ersetzt worden. Die einschlägigen Befreiungsvorschriften für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Leistungen finden sich nunmehr in den Artikeln 131 bis 134 der MwStSystRL. Inhaltliche Veränderungen hinsichtlich der Umsatzsteuerbefreiungen sind bei der Neufassung der Richtlinie nicht eingetreten.

#### Artikel 131

Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.

#### Artikel 132

(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;

.....

Die einzelnen Mitgliedsstaaten können die Befreiungen im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der in Artikel 133 aufgeführten Bedingungen abhängig machen. Darüber hinaus stehen die Umsatzsteuerbefreiungen unter den Bedingungen des Artikels 134 der Richtlinie

Entscheidend ist dabei, dass die vorstehend aufgeführten Leistungen von einer von dem betreffenden Mitgliedsstaat als „Einrichtung mit sozialem Charakter“ anerkannten Einrichtung erbracht werden. Nach der ständigen Rechtsprechung von EuGH und BFH ist dieser Begriff dabei weit auszulegen und kann auch privatgewerblich tätige Personen umfassen. So hat der BFH in seinem Urteil vom 18.08.2005 (Aktenzeichen V R 71/03 mit Verweisen auf EuGH-Urteil in UR 2005, 486 RandNr. 35; EuGH-Urteil vom 7. September



1999 Rs. C-216/97, Gregg, Slg. 1999, I-4947 RandNr. 17) eine privatgewerblich tätige Legasthenie-Therapeutin als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt, soweit sie ihre Leistungen mit einem Sozialleistungsträger abrechnet. Schon zuvor hatte der BFH einer gewerblich tätigen GmbH die Umsatzsteuerfreiheit für die von ihr erbrachten grundpflegerischen Leistungen nach SGB XI sowie Behandlungspflege nach SGB V zugestanden (BFH-Urteil vom 22.04.2004, Aktenzeichen: V R 1/98).

Somit enthält das Umsatzsteuergesetz keine grundsätzliche Befreiung für steuerbegünstigte Körperschaften.

### Steuerliche Vorteile

#### a) Ermäßigter Steuersatz von derzeit 7%:

Ein steuerlicher Vorteil ergibt sich aus § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG. Danach unterliegen die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung) dem ermäßigten Steuersatz von derzeit 7%. Diese Vergünstigung gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Begünstigt werden somit nur Umsätze, die im Rahmen eines Zweckbetriebs (§§ 66 bis 68 AO) erbracht werden.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass diese Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Richtlinie 206/112/EG, Anhang III Nr. 15 zurückzuführen ist, also geltendem EU-Recht entspricht.

#### b) Vereinfachter Vorsteuerabzug gemäß § 23a UStG

Nach § 23a UStG können Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes, die nicht verpflichtet sind Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen und deren steuerpflichtige Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 30.678 EUR nicht überstiegen haben, die auf die steuerpflichtigen Umsätze entfallende abzugsfähige Vorsteuer pauschal mit einem Durchschnittssatz von 7% des steuerpflichtigen Umsatzes ermitteln.

Diese Erleichterung, die lediglich eine Verringerung des Verwaltungsaufwandes zum Ziel hat, gilt damit zum Beispiel grundsätzlich nicht für steuerbegünstigte Körperschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) sowie für Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen oder Werkstätten für Menschen mit Behinderung, da diese nach anderen Vorschriften (Krankenhaus-Buchführungsverordnung, Pflege-Buchführungsverordnung bzw. Werkstättenverordnung) verpflichtet sind, nach handelsrechtlichen Vorschriften Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen.

### Steuerliche Nachteile

Gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist der **Vorsteuerabzug ausgeschlossen** für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerbefreiter Umsätze verwendet.

Dem Vorteil der Steuerbefreiung steht somit grundsätzlich ein Ausschluss des Vorsteuerabzugs gegenüber. Die im Zusammenhang mit der Erbringung steuerbefreiter Umsätze anfallende Umsatzsteuer wird daher insoweit zur Definitivbelastung. Es besteht damit faktisch nur eine teilweise Umsatzsteuerbefreiung.

## 2.7 Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbStG)

Von der Steuer befreit sind gemäß § 13 Nr. 16 ErbStG Zuwendungen an inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung **ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken** dienen. Die Befreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Institution innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird.

### Steuerliche Vorteile

Steuerliche Vorteile bestehen darin, dass steuerbegünstigte Körperschaften Spenden (= Schenkungen unter Lebenden) und Erbschaften ohne Steuerbelastung entgegen nehmen können.

Da zwischen dem Spender und der Körperschaft regelmäßig keine verwandtschaftlichen Beziehungen bestehen, würden steuerbegünstigte Körperschaften regelmäßig der Steuerklasse III (§ 15 Abs. 1 ErbStG) zuzuordnen sein. Damit ergäbe sich ein Freibetrag nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG in Höhe von 5.200 EUR und ein Steuersatz in Höhe von 17 % (§ 15 ErbStG) bei Zuwendungen eines Spenders an die Körperschaft bis zur Höhe von 52.000 EUR innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren.

Da die große Masse der Spenden den vorgenannten Freibetrag nicht erreicht, ergibt sich insoweit nur ein bedingter Vorteil für steuerbegünstigte Körperschaften, da auch andere Steuerpflichtige Schenkungen in diesem Umfang steuerfrei entgegennehmen können. Bei Großspenden und Erbschaften liegt dagegen regelmäßig ein Steuervorteil aufgrund der Steuerbefreiung vor.

### Beschränkungen

Spenden und Erbschaften unterliegen bei der steuerbegünstigten Körperschaft grundsätzlich der Verpflichtung zur Verwendung für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke. Dem Vorteil der Steuerbefreiung steht somit die Verpflichtung zur satzungsmäßigen Verwendung der erhaltenen Mittel gegenüber. Eine Überführung in das Privatvermögen von Mitgliedern, Gesellschaftern etc. ist nicht möglich; die Mittel bleiben grundsätzlich dem steuerbegünstigten Bereich verhaftet.

Gemäß § 58 Nr. 12 AO dürfen Mittel, die der steuerbegünstigten Körperschaft von Todes wegen zugeflossen sind, dem Kapital der Körperschaft zugeführt werden (es sei denn, der Erblasser hat dies durch eine entsprechende Verfügung ausgeschlossen). In diesem Fall sind jedoch die laufenden Erträge aus den entsprechenden Vermögenswerten jeweils unmittelbar und zeitnah für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft zu verwenden.

## 2.8 Grunderwerbsteuer

Das Grunderwerbsteuergesetz kennt keine Steuerbefreiung wegen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke. Rechtsgeschäftliche Grundstückserwerbe durch steuerbegünstigte Körperschaften unterliegen grundsätzlich in vollem Umfang der Grunderwerbsteuer.

### 3. Zusammenfassung

Steuerliche Vorteile für steuerbegünstigte Körperschaften konzentrieren sich auf den Bereich der Körperschaft-, Gewerbesteuer sowie bedingt auf die Erbschaftsteuer.

Bei den gewinnabhängigen Steuern, also **Körperschaft- und Gewerbesteuer**, werden steuerliche Vorteile dabei nur wirksam, wenn und soweit tatsächliche Gewinne anfallen.

Die Vorteile aus der Steuerbefreiung sind dabei grundsätzlich zwingend verknüpft mit der Verpflichtung, sämtliche Mittel der Körperschaft ausschließlich und unmittelbar für die satzungsgemäßen steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft einzusetzen. Es besteht grundsätzlich ein Ausschüttungsverbot an die Mitglieder oder Gesellschafter, es sei denn, dass diese Mitglieder oder Gesellschafter ihrerseits steuerbegünstigte Körperschaften sind und die Verwendung der Mittel auch bei diesen für die satzungsgemäßen steuerbegünstigten Zwecke sichergestellt ist.

Bei der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** ergibt sich auch nur ein bedingter Steuervorteil, als auch alle anderen Steuerpflichtigen Beträge bis zur Höhe der jeweiligen Freibeträge schenkung- bzw. erbschaftsteuerfrei erhalten können.

Die **Umsatzsteuer** als allgemeine Verkehrsteuer kennt keine grundsätzliche Steuerbefreiung für von steuerbegünstigten Körperschaften ausgeführte Umsätze. Da die Umsatzsteuer eine Steuer ist, die letztlich ausschließlich den Endverbraucher belastet, kommen Umsatzsteuerbefreiungen grundsätzlich dem Endverbraucher zugute und führen nicht zu einer Vergünstigung für den liefernden bzw. leistenden Unternehmer.

Ein begrenzter Vorteil besteht für Zweckbetriebe durch die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, soweit deren Leistungen nicht ohnehin nach den Vorschriften des § 4 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind (wobei die Gemeinnützigkeit gemäß §§ 51 – 68 AO keine Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist). Die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 UStG ist dabei – mit Ausnahme von Exporten – grundsätzlich gekoppelt mit dem Ausschluss des Vorsteuerabzugs, was den Vorteil der Steuerbefreiung zumindest relativiert.

## Anmerkungen zur Beschwerde an die Kommission der Europäischen Gemeinschaften wegen Nichtbeachtung des Gemeinschaftsrechts

### Beschwerdegegenstand:

Beschwerde wegen Wettbewerbsverzerrungen durch die Vergabe von Fördergeldern und Steuervergünstigungen an die gemeinnützigen und nicht-gemeinnützigen AWO SANO Gesellschaften

Nummer des Falles: CP65/04 – 20.04.2004\*D/52768

Beschwerdeführer: Strandhotel Baabe, Ralf und Rita Schlüter GbR,  
Strandstraße 28, 18586 Ostseebad Baabe

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
AWO SANO kann ihre Leistungen steuerfrei und mehrfach gefördert anbieten	<p>1. Steuerfreie Angebote kann nur die gemeinnützige AWO SANO gGmbH anbieten, nicht die nicht gemeinnützige awo sano Hotelbetriebsgesellschaft mbH.</p> <p>Die awo sano Hotelbetriebsgesellschaft mbH unterliegt den gleichen steuerrechtlichen und förderrechtlichen Rahmenbedingungen wie alle anderen gewerblichen Anbieter.</p> <p>Hier ist streng zu unterscheiden zwischen den einzelnen Steuerarten.</p> <p>Steuerbefreiungen wegen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke kennen nur bestimmte Steuerarten wie z. B. die Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer.</p> <p>Die Verkehrssteuern wie z. B. die Umsatzsteuer kennen keine grundsätzliche Steuerbefreiung wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke. Die Steuerbefreiungen nach EU-Recht (Richtlinie 2006/112/EU) befreien regelmäßig Lieferungen und Leistungen, die von „Einrichtungen mit sozialem Charakter“ erbracht werden. (Z. B. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g Richtlinie 2006/112/EU). Nach der ständigen Rechtsprechung von EuGH und BFH ist dieser Begriff offen und weit genug, um auch privatgewerbliche Anbieter zu erfassen (vgl. z. B. Urteile betr.</p>

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>ambulante Pflegedienste, Legasthenie-Therapeutin). Privatgewerbliche Anbieter werden insoweit nicht benachteiligt.</p> <p>2. Mehrfache Förderungen liegen zumindest insoweit nicht vor, als die für gewerbliche Anbieter zur Verfügung stehenden Fördermittel den gemeinnützigen Anbietern regelmäßig verschlossen sind. Die Förderungen erfolgen nicht kumulativ, sondern alternativ.</p> <p><u>Ergänzende Anmerkungen:</u></p> <p>1. Die gemeinnützigen Träger sind im Falle der Gewährung von Investitionszuschüssen grundsätzlich verpflichtet, öffentliche Ausschreibungen durchzuführen, was einen nicht unerheblichen Verwaltungsaufwand mit sich bringt. Die Möglichkeit des Abschlusses von Generalunternehmerverträgen, die privatgewerblichen Anbietern auch im Falle von öffentlichen Zuwendungen gestattet ist, ist ihnen insoweit verschlossen.</p> <p>2. Die Zweckbindungsdauer beträgt bei Investitionszuschüssen an gemeinnützige Träger für Gebäude grundsätzlich 25 Jahre, bei Einrichtungsgegenständen 10 Jahre. Die Zuschüsse sind grundsätzlich durch Eintragung im Grundbuch dinglich zu sichern.</p> <p>Bei privatgewerblichen Anbietern beträgt die Zweckbindungsdauer regelmäßig nur 5 Jahre, eine dingliche Sicherung erfolgt regelmäßig nicht. Privatgewerbliche Anbieter sind somit bereits zu einem deutlich früheren Zeitpunkt frei in der Verfügung über die mit öffentlichen Investitionszuschüssen geförderten Anlagegüter.</p> <p>3. Zur unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Behandlung wird auf die nachfolgenden Ausführungen zur Umsatzsteuer verwiesen.</p>
Angebote in der Saisonzeit teuer, sonst preiswert	<p>Nach den vorliegenden Preislisten nimmt auch die AWO SANO gGmbH Saisonzuschläge für die Hauptreisezeit.</p> <p>Für das Jahr 2007 liegen die Zuschläge für die Hauptreisezeit je nach genutzter Wohneinheit zwischen 6,9% und 29,5% gegenüber den</p>

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>Preisen für die Nebensaison (Frühjahr, Herbst), der Mittelwert liegt bei 22,3%. Für die Vorjahre ergeben sich nur geringfügig abweichende Mittelwerte von 21,1% bzw. 22,2%.</p> <p>Eine Auswertung von 151 privatgewerblichen Angeboten für Ferienwohnungen in Rerik (Katalog, herausgegeben von der Stadt Ostseebad Rerik, Kurverwaltung) ergab einen durchschnittlichen Saisonzuschlag in Höhe von <b>48,3%</b> (statistischer Mittelwert). Bezieht man die Preisgestaltungen auf einen „Regelaufenthalt“ von 2 Wochen einschließlich einer häufig gesondert berechneten Endreinigung (wird im Feriendorf Rerik der AWO SANO nicht gesondert berechnet, sondern ist im Grundpreis enthalten), dann ergibt sich für die privatgewerblichen Anbieter ein Saisonzuschlag (statistischer Mittelwert) von <b>47,2%</b>.</p> <p>Die von der AWO SANO gGmbH im Familienferiendorf Rerik berechneten Saisonzuschläge liegen damit deutlich unter denen der privatgewerblichen Anbieter.</p> <p>(Anmerkung: Bei der Zusammenstellung der privatgewerblichen Angebote wurden die im Katalog der Kurverwaltung auf den ersten 5 Seiten aufgelisteten Angebote ohne Vorauswahl übernommen. Lediglich ein Anbieter schied aus, da er in der Nebensaison kein Angebot macht.)</p>
<p>Direkte Förderung von bedürftigen Familien in einigen Bundesländern /</p> <p>Urlaubszuschüsse</p>	<p>In diesen Fällen handelt es sich um eine Förderung, die individuell und unmittelbar den betroffenen Familien aufgrund landesgesetzlicher Bestimmungen unmittelbar zukommt, nicht dem Anbieter der Leistungen. Regelmäßig steht es den „geförderten“ Familien frei, im Rahmen der landesspezifischen Regeln den Urlaubsort und den Leistungsanbieter frei zu wählen.</p> <p>So wird in Tz 2 der Richtlinie für die Gewährung von Zuwendungen des Landes Mecklenburg-Vorpommern zur Förderung von Familienenerholungsmaßnahmen – Individualförderung – ausgeführt: „Gefördert wird der Erholungsaufenthalt in geeigneten, von gemeinnützigen oder gewerblichen Trägern betriebenen Einrichtungen in Deutschland und im europäischen Ausland.“</p>



Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>Wie die Regelungen für das Land Rheinland-Pfalz deutlich aufzeigen, ist auch in diesem Bundesland die individuelle Förderung von Familien nicht auf das Angebot gemeinnütziger Anbieter beschränkt. Zugelassen sind ausdrücklich auch privatgewerbliche Leistungsanbieter (z. B. Bauernhöfe, Winzerhöfe) unter der Voraussetzung, dass sie ein entsprechendes Betreuungsangebot erbringen. Entscheidend für die Individualförderung ist somit nicht die steuerliche Behandlung des Leistungserbringers, sondern das von ihm zu erbringende Betreuungsangebot. Insoweit erfolgt hier eine Anlehnung an das Vorhandensein von Betreuungsangeboten im Sinne des Sozialgesetzbuches VIII (Kinder- und Jugendhilfe).</p>
<p>Wettbewerbsverzerrung durch Umsatzsteuerbefreiung bei vollem Vorsteuerabzug</p>	<p>Leistungen gemeinnütziger Familienferienstätten an den nach § 53 AO begünstigten Personenkreis sind nach § 4 Nr. 18 UStG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g) der Richtlinie 2006/112/EU (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie - MwStSystRL) von der Umsatzsteuer befreit.</p> <p><b>Entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers ist jedoch mit der Steuerbefreiung von Umsätzen (mit Ausnahme des hier nicht relevanten Exportumsatzes; § 15 Abs. 3 UStG) gemäß § 15 Abs. 2 UStG generell ein Ausschluss des Vorsteuerabzugs verbunden. Die in Eingangsrechnungen enthaltene Vorsteuer wird damit unmittelbarer Aufwand.</b></p> <p><b>Den Netto-Aufwendungen und Netto-Investitionskosten des der Mehrwertsteuer unterliegenden Unternehmers stehen somit Brutto-Aufwendungen bzw. Brutto-Investitionskosten des von der Umsatzsteuer befreiten Unternehmers gegenüber.</b></p> <p>§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG lautet wie folgt:</p> <p>(2) Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den Intragemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung folgender Umsätze verwendet:</p> <p>1. steuerfreie Umsätze; ...</p> <p>Damit werden Einrichtungen, die steuerbefreite</p>



Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>Umsätze ausführen, wie Endverbraucher bei allen Vorleistungen mit 19% (bis 31.12.2006: 16%) Umsatzsteuer belastet. Ebenso sind alle Investitionskosten mit 19% bzw. 16% Umsatzsteuer belastet.</p> <p>Den Netto-Aufwendungen des vorsteuerabzugsberechtigten gewerblichen Unternehmers stehen damit grundsätzlich Brutto-Aufwendungen des Unternehmers gegenüber, der umsatzsteuerbefreite Umsätze ausführt.</p> <p>In ihrer Preisgestaltung berechnet die AWO SANO gGmbH den <u>nicht begünstigten Personen</u> (die in Übereinstimmung mit dem Regeln der AO in begrenztem Umfang aufgenommen werden dürfen) den Preis für begünstigte Personen <u>zuzüglich Umsatzsteuer</u>. Laut Auskunft des Geschäftsführers ist die Preisdifferenz neuerdings sogar etwas höher. <u>Der „Vorteil“ aus dem insoweit bestehenden anteiligen Vorsteuerabzug für diese Leistungen an nicht begünstigte Personen wird somit nicht an diesen Personenkreis weitergegeben, sondern verbleibt bei der AWO SANO gGmbH und dient zu Mitfinanzierung des Gesamtbetriebes.</u></p> <p>Anzumerken ist, dass hinsichtlich der Leistungen an diese nicht begünstigten Personen auch die Körperschaft- und Gewerbesteuerbefreiung ausgeschlossen ist / verloren geht.</p> <p><u>Ergänzende Anmerkungen zu Investitionen:</u> Folge des fehlenden Vorsteuerabzugs ist zudem, dass aufgrund der um die Vorsteuer höheren Investitionskosten auch der Kapitalbedarf für die Finanzierung der Investitionen steigt. Sofern dieser nicht aus Eigenmitteln gedeckt werden kann, sondern durch Darlehensaufnahme finanziert werden muss, fallen damit in den Folgejahren zusätzlich höhere Zinsaufwendungen an.</p> <p>Bei einem Investitionsvolumen für das Feriendorf Rerik in Höhe von ca. 8,5 Mio. EUR (ohne Grundstück) belaufen sich die darin enthaltenen nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge unter Zugrundelegung eines Umsatzsteuersatzes von 15 % (Investitionszeitraum 1997 bis 2001) auf ca. 847.826 EUR. Bei Kreditfinanzierung entfallen darauf bei einem angenommenen Zinssatz von 5,0 % anfängliche Zinsaufwendungen in Höhe von 44.828,00 EUR/Jahr, die sich im Vergleich zu einem gewerblichen</p>

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	Anbieter nachteilig auswirken.
	<p><b>Generelle Anmerkungen zur Umsatzsteuer / Nationales Recht – EU-Recht</b></p> <p>Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass § 4 Nr. 18 UStG eine nicht-richtlinienkonforme Umsetzung der entsprechenden Richtlinienbestimmung darstellt. Nach den einschlägigen Entscheidungen von EuGH und BFH sind daher die nationalen Vorschriften bei Abweichungen vom EU-Recht grundsätzlich im Sinne der EU-Bestimmungen auszulegen. Nach EU-Recht unterfallen „Einrichtungen mit sozialem Charakter“ z. B. der Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL.</p> <p>Nach den Entscheidungen von EuGH und BFH ist der Begriff der von dem Mitgliedsstaat als „Einrichtung mit sozialem Charakter“ anerkannte Einrichtung grundsätzlich weit auszulegen und umfasst daher grundsätzlich auch private bzw. privatgewerbliche Anbieter.</p> <p><b><u>Verbot von Wettbewerbsverzerrungen</u></b></p> <p>Das EU-Recht schließt Steuerbefreiungen aus, soweit sie zu Wettbewerbsverzerrungen mit der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmern führen. Diesem Zweck dienen neben den nationalen Wahlrechten in Artikel 133 MwStSystRL insbesondere die zwingenden Bestimmungen des Artikels 134 MwStSystRL.</p> <p>Soweit in Einzelfällen gewerbliche Unternehmer nach nationalem Recht von Umsatzsteuerbefreiungen ausgeschlossen worden sind, ist die Ursache dafür eine nicht richtlinienkonforme Umsetzung der EU-Bestimmungen bzw. eine nicht erfolgte/fehlende Umsetzung von EU-Bestimmungen durch den nationalen Gesetzgeber. Hier haben EuGH und BFH in den letzten Jahren mehrfach eindeutige Entscheidungen getroffen und im Ergebnis die EU-Bestimmungen „wie unmittelbar geltendes nationales Recht“ angewendet. Verwiesen sei hier z. B. auf die Entscheidungen EuGH vom 10.09.2002 – C 141/00; BFH vom 22.04.2004 – V R 1/98; BFH Urteil vom 18.08.2005 – V R 71/03.</p>

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>Insbesondere in dem letzten Urteil hat der BFH dem deutschen Gesetzgeber vorgehalten, die einschlägigen EU-Bestimmungen bislang nicht umgesetzt zu haben bzw. lediglich dadurch „umgesetzt“ zu haben, dass man bereits zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie bestehende Vorschriften unverändert habe weitergelassen. Die Gerichte stellen in diesem Zusammenhang ausdrücklich fest, der nationale Gesetzgeber könne „...sich nicht auf sein eigenes Unterlassen berufen, um einem Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung zu verweigern, die dieser nach der Richtlinie 77/388/EWG in Anspruch nehmen kann.“ Sie räumen dem Steuerpflichtigen ausdrücklich das Recht ein, sich insoweit unmittelbar auf die geltenden EU-Bestimmungen zu berufen.</p>
	<p><b>Nationales Umsatzsteuerrecht /</b>  <b>Auszug Umsatzsteuergesetz (BRD)</b></p> <p><b>§ 4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen</b></p> <p>Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:</p> <p>8. die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen,</li> <li>b) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen und</li> <li>c) die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben.</li> </ul> <p><b>EU-Recht /</b>  <b>Auszug aus der Richtlinie 2006/112/2006</b></p> <p><b>KAPITEL 2</b></p> <p>Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten</p> <p><b>Artikel 132</b></p> <p>(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer</p> <p>g) eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicher-</p>

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>heit 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;</p> <p>Artikel 133</p> <p>Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden;</li> <li>b) Leitung und Verwaltung dieser Einrichtungen müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse am wirtschaftlichen Ergebnis der betreffenden Tätigkeiten haben;</li> <li>c) Die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, müssen von den zuständigen Behörden genehmigt sein oder die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern;</li> <li>d) Die Befreiungen dürfen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.</li> </ul> <p>Artikel 134</p> <p>In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;</li> <li>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.</li> </ul>
<p>Bedürftigkeit der begünstigten Familien /</p> <p>Berechnungsbeispiel für eine Familie mit zwei Erwachsenen und zwei Kindern im Alter von 14 und 18 Jahren:</p>	<p>Im Berechnungsbeispiel wird vom Beschwerdeführer für eine Familie, bestehend aus zwei Erwachsenen und zwei Kindern eine zulässige <b>Netto-Einkommensgrenze</b> in Höhe von 3.912,00 EUR genannt.</p> <p>Diese Aussagen ist insoweit falsch, als diese Grenzwerte gemäß § 53 Nr. 2 Satz 4 AO unter</p>

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	den maßgeblichen Bezügen die „Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes zu verstehen sind.
	<p><b>Auszug aus dem Einkommensteuergesetz:</b></p> <p>(1) Der Einkommensteuer unterliegen</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,</li> <li>2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,</li> <li>3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,</li> <li>4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,</li> <li>5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,</li> <li>6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,</li> <li>7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22,</li> </ol> <p>(2) Einkünfte sind</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7k),</li> <li>2. bei den anderen Einkunftsarten der <b>Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten</b> (§§ 8 bis 9a).</li> </ol> <p>Maßgeblich sind somit die „<b>Brutto-Einkünfte</b>“, vor Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen, Lohn-, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag sowie Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen und nicht das „Netto-Einkommen“.</p> <p>Eine „Lohn-/Gehaltsabrechnung“ für das <b>Jahr 2004</b> (Jahr, in dem die Beschwerde eingelegt wurde und dessen „Regelsätze“ damit zugrunde gelegt wurden) mit einem <b>Brutto-Arbeitslohn von 3.912,00 EUR</b> (gemäß Beschwerde) für ein Elternpaar mit zwei Kindern im Alter von 14 und 18 Jahren führt zu einem „<b>Netto-Arbeitseinkommen</b>“ in Höhe von <b>2.558,61 EUR</b>. Bei vier Personen stehen dieser Musterfamilie damit netto insgesamt 639,65 EUR je Monat/Person zur Verfügung, um Miete, Mietnebenkosten, Lebensmittel, Kleidung, Versicherungsaufwendungen, kulturellen Bedarf etc. zu bestreiten</p> <p>Das relevante Nettoeinkommen liegt damit im Beispielfall um <b>34,6 %</b> niedriger als vom Beschwerdeführer behauptet.</p> <p>(Annahmen: Steuerklasse: III 2,0 Kinderfreibeträge RV-Beitrag: 19,5%;</p>

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung																		
	<div>KV-Beitrag: 14,3%</div> <div>PV-Beitrag: 1,5% bzw. 1,7%;</div> <div>AV-Beitrag: 6,5%)</div>																		
	<p>Weitere Beispielberechnung laut Internetseite des Beschwerdeführers:</p> <p>Beispielfamilie mit 2 Erwachsenen und 2 Kindern im Alter von 15 bis 17 Jahren Einkünfte 5.177,00 EUR (alte Bundesländer) 4.967,00 EUR (neue Bundesländer)</p> <p>Beispielrechnungen für alte und neue Bundesländer führen zu folgenden Ergebnissen (Rahmenbedingungen wie vor):</p> <table><thead><tr><th></th><th>Alte BL</th><th>Neue BL</th></tr></thead><tbody><tr><td>Brutto-Arbeitslohn</td><td>5.177,00 €</td><td>4.967,00 €</td></tr><tr><td><b>Netto-Arbeitslohn</b></td><td><b>3.216,55 €</b></td><td><b>3.179,64 €</b></td></tr><tr><td>Differenz (Abzüge)</td><td>37,9%</td><td>36,0%</td></tr><tr><td>Anzahl Personen</td><td>4</td><td>4</td></tr><tr><td>Verfügbares Nettoeinkommen je Person</td><td>804,14 €</td><td>794,91 €</td></tr></tbody></table> <p>Durch die Verwechslung von Brutto- und Nettoeinkommen dürfte auf der Grundlage der vorstehenden Beispielberechnungen auch die auf der Internetseite vom Beschwerdeführer erhobene Behauptung widerlegt sein, 80% der deutschen Bevölkerung seien hilfsbedürftig im Sinne des § 53 AO.</p>		Alte BL	Neue BL	Brutto-Arbeitslohn	5.177,00 €	4.967,00 €	<b>Netto-Arbeitslohn</b>	<b>3.216,55 €</b>	<b>3.179,64 €</b>	Differenz (Abzüge)	37,9%	36,0%	Anzahl Personen	4	4	Verfügbares Nettoeinkommen je Person	804,14 €	794,91 €
	Alte BL	Neue BL																	
Brutto-Arbeitslohn	5.177,00 €	4.967,00 €																	
<b>Netto-Arbeitslohn</b>	<b>3.216,55 €</b>	<b>3.179,64 €</b>																	
Differenz (Abzüge)	37,9%	36,0%																	
Anzahl Personen	4	4																	
Verfügbares Nettoeinkommen je Person	804,14 €	794,91 €																	
Wettbewerbsverzerrung durch Einsatz von Zivildienstleistenden	<p>Für den Einsatz von Zivildienstleistungen werden vom Bundesamt für den Zivildienst (BAZ) in jedem Einzelfall klare Vorgaben gemacht, wo und für welche Aufgaben Zivildienstleistende im Einzelnen eingesetzt werden dürfen. Regelmäßig dürfen diese auch nicht auf die „Stellenpläne“ angerechnet werden und müssen <u>zusätzlich</u> über den üblichen Personalbedarf hinaus eingesetzt werden um z. B. die Betreuung von Pflegebedürftigen oder behinderten Menschen im Einzelfall zu verbessern.</p> <p>Der Einsatz von Zivildienstleistenden ist als Folge von Stellenkürzungen in den letzten ständig rückläufig und stellt mittlerweile kaum noch eine relevante Größe dar.</p> <p>Voraussetzung für die Anerkennung als Beschäftigungsstelle ist gemäß § 4 Abs. 1 Zivildienstgesetz ist, dass die Beschäftigungsstelle Aufgaben im sozialen Bereich, im Bereich des Umweltschutzes, des Naturschutzes und der</p>																		



Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>Landschaftspflege durchführt. Es sollen überwiegend Beschäftigungsstellen im sozialen Bereich anerkannt werden. Die <u>Gemeinnützigkeit</u> der Beschäftigungsstelle ist <u>kein Entscheidungskriterium</u> für die Anerkennung, sondern alleine die Ausrichtung auf die vorerwähnten Aufgabenstellungen. Insofern bestehen hier keine Begünstigung gemeinnütziger Einrichtungen und damit auch keine Wettbewerbsverzerrungen zu Ungunsten von gewerblichen Anbietern.</p> <p>Vom Bundesamt für den Zivildienst wird den Beschäftigungsstellen der Aufwand für den Mobilitätzuschlag in voller Höhe und die die Soldzahlungen in Höhe von 70 % erstattet. Unterkunft, Verpflegung und Arbeitskleidung der Dienstleistenden müssen von den Beschäftigungsstellen auf eigene Kosten gestellt werden. Ebenso müssen sie die durch die Beschäftigung der Dienstleistenden entstehenden Verwaltungskosten tragen (vgl. § 6 des Zivildienstgesetzes).</p> <p>Die Erstattung des BAZ für Soldzahlungen betragen im Familienferiendorf Rerik in den Jahren 2002 bis 2006 im Durchschnitt 5.226,27 EUR jährlich (5.582,54 EUR; 4.472,81 EUR; 5.085,40 EUR; 5.475,84 EUR; 5.514,78 EUR), dies entspricht ca. 0,4 % der jeweiligen Gesamterträge.</p> <p><u>Ergänzende Hinweise:</u></p> <p>Die gleichen Festlegungen auf die Erfüllung von Aufgaben im sozialen Bereich, im Bereich des Umwelt- und Naturschutzes oder der Landschaftspflege sind auch für die Anerkennung als Beschäftigungsstelle im Bereich des freiwilligen sozialen bzw. ökologischen Jahres entscheidend. Wie im Bereich des Zivildienstes ist auch hier die Gemeinnützigkeit nicht Voraussetzung für die Anerkennung als Beschäftigungsstelle, sondern alleine die Ausrichtung auf die jeweiligen sozialen oder ökologischen Aufgabenstellungen. (vgl. § 5 des Gesetzes zur Förderung des freiwilligen sozialen Jahres bzw. § 5 des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres) Damit sind Wettbewerbsverzerrungen zwischen gemeinnützigen und privatgewerblichen Anbietern ausgeschlossen.</p> <p>Der Einsatz von Zivildienstleistenden sowie</p>



Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>jungen Menschen im freiwilligen Sozialen bzw. ökologischen Jahr (FSJ, FÖJ) erfolgt nach der Intention der jeweils zugrunde liegenden Gesetze (Zivildienstgesetz, Gesetz zur Förderung des freiwilligen sozialen Jahres, Gesetz zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres) mit dem Ziel, dass die jungen Menschen soziale Kompetenz erwerben. Beim Zivildienst handelt es sich zudem um einen gesetzlichen Pflichtdienst, den die betroffenen jungen Männer anstelle des Grundwehrdienstes bei der Deutschen Bundeswehr gegenüber dem Staat Bundesrepublik Deutschland zu leisten haben.</p>
<p>Körperschaftsteuerbefreiung / Gewerbsteuerbefreiung</p>	<p>Die Körperschaft- und Gewerbesteuerbefreiung für als steuerbegünstigten Zwecken anerkannte Körperschaften „begünstigt“ (ebenso wie die Körperschaftsteuer) als gewinnabhängige Steuer in der Praxis nur dann, wenn tatsächlich Gewinne erzielt werden. Sofern keine Gewinne anfallen, ergibt sich kein Vorteil gegenüber nicht steuerbefreiten gewerblichen Anbietern.</p> <p><b>Sofern Gewinne anfallen, unterliegen diese jedoch – anders als beim gewerblichen Anbieter – einer „Ausschüttungssperre“.</b> Gewinne von als steuerbegünstigt anerkannten Körperschaften dürfen nicht an Mitglieder / Gesellschafter ausgeschüttet werden, sondern müssen im Rahmen der Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 5 AO wiederum zeitnah für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft eingesetzt werden.</p> <p>Dem „Vorteil“ der Steuerbefreiung“ steht somit eine Ausschüttungssperre mit Verwendungsvorgabe gegenüber, so dass von einem einseitigen „Vorteil“ nicht gesprochen werden kann.</p> <p><b>Einschränkung / Ausschluss der Steuerbefreiung</b></p> <p>Die Befreiung von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG bzw. § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG ausdrücklich ausgeschlossen, <u>soweit</u> ein (steuerpflichtiger) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird.</p> <p>Hinsichtlich der Umsätze mit nicht begünstig-</p>

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	ten Personen besteht somit kein Unterschied in der steuerlichen Behandlung von gemeinnützigen Familienferienstätten mit gewerblichen Anbietern. Diese Aussage gilt auch für den Bereich der Umsatzsteuer.
Ermäßigter Umsatzsteuersatz	<p>Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG kommt nur für sog. „Zweckbetriebe“ in Betracht und wird im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben von der Finanzverwaltung restriktiv gehandhabt.</p> <p>Für die gemeinnützigen Familienferienstätten kommt er regelmäßig nicht zur Anwendung, da die Leistungen für zum begünstigten Personenkreis (§ 53 AO) gehörende Personen von der Umsatzsteuer befreit sind und Leistungen an nicht zum begünstigten Personenkreis gehörende Personen dem Regelsteuersatz von 19% (bis 31.12.2006: 16%) unterliegen.</p>
Grundsteuerbefreiung	<p>Gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 3 Grundsteuergesetz (GrStG) ist von der Grundsteuer befreit</p> <p>3. Grundbesitz, der von</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts,</li> <li>b) einer inländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient,</li> </ul> <p>für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt wird;</p> <p>Den Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung muss die Körperschaft regelmäßig gegenüber den Finanzbehörden erbringen.</p> <p>Eine genaue Bezifferung ist an dieser Stelle nicht möglich, da hierfür zunächst eine umfangreiche und aufwendige Bewertung nach dem Bewertungsgesetz vorgenommen werden müsste.</p>
Berechtigung, Spenden entgegen zu nehmen	Die als steuerbegünstigten Zwecken dienend anerkannten Körperschaften sind hinsichtlich der erhaltenen Spenden gemäß § 13 Nr. 16 des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG) von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit.

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>Die Höhe des daraus resultierenden Vorteils ist dabei von der Höhe des jeweiligen Spendenaufkommens abhängig.</p> <p>Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz gewährt auch ohne Vorliegen verwandtschaftlicher Beziehungen zwischen Erblasser/Schenker und Erben/Beschenktem gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG einen Freibetrag von mindestens 5.200 EUR. (Dieser Freibetrag gilt einmal in einem Zeitraum von 10 Jahren). Bis zu diesem Betrag sind Schenkungen von einzelnen Schenkgebern an eine andere Person grundsätzlich schenkungsteuerfrei, können also auch von Privatpersonen bzw. privatgewerblich tätigen Personen schenkungsteuerfrei entgegen genommen werden.</p> <p>Das Spendenaufkommen der in Deutschland tätigen sozialen Einrichtungen ist regelmäßig eher von untergeordneter Bedeutung. Im Familienferiendorf Rerik lagen die Einnahmen aus Spenden in den Jahren 2002 bis 2006 insgesamt bei 4.315,50 EUR, im Durchschnitt somit bei 863,10 EUR.</p> <p><u>Anmerkung:</u> Insgesamt kommt der weitaus größte Teil des Spendenaufkommens in der Bundesrepublik Deutschland den großen Hilfswerken für Katastrophenhilfe und sonstige Hilfsmaßnahmen zugute.</p>
<p>Auffallend hohe Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln</p> <p>(„Allein hierdurch entsteht für diese Gesellschaft pro Jahr ein Wettbewerbsvorteil von mehreren hunderttausend Euro“)</p>	<p>Nach den Feststellungen im Rahmen der Untersuchung von mehreren gemeinnützigen Familienferienstätten liegen nach Einschätzung der beteiligten Wirtschaftsprüfer keine „auffällig hohen Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln“ vor.</p> <p>Der Beschwerdeführer gibt in seiner Beschwerde an, Investitionsfördermittel im Umfang von ca. 33 % erhalten zu haben. Aufgrund der bestehenden Vorsteuerabzugsberechtigung sind die 33 % auf die Nettoinvestitionssumme zu beziehen.</p> <p>In den untersuchten gemeinnützigen Familienferienstätten lagen die erhaltenen öffentlichen Zuwendungen für Investitionen regelmäßig unter diesem Wert von 33 %. Aufgrund der fehlenden Vorsteuerabzugsberechtigung beziehen sich die hier ermittelten Quoten auf die</p>

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>„Brutto-Investitionskosten“ (einschließlich Mehrwertsteuer). Bei der AWO-SANO liegen die insgesamt erhaltenen Investitionszuschüsse aus öffentlichen Kassen für das Familienferiendorf Rerik bei 29,65 % der gesamten <u>Brutto-Investitionskosten</u> (einschl. 15% bzw. 16% Umsatzsteuer. Die Investitionen für das Familienferiendorf Rerik erfolgten im Wesentlichen in Zeiträumen, in denen der Umsatzsteuer-Regelsatz 15% betrug. Die Anhebung des Umsatzsteuer-Regelsatzes von 15% auf 16% erfolgte zum 1.4.1998). Unterstellt man, dass die in den Investitionskosten enthaltene nicht-abzugsfähige Vorsteuer in vollem Umfang durch die öffentlichen Investitionszuschüsse finanziert worden ist, verbleibt eine Förderung von ca. 14 bis 15 % bezogen auf die um die Umsatzsteuer bereinigten Netto-Investitionskosten.</p> <p>Die der gemeinnützigen AWO-SANO GmbH für das Familienferiendorf Rerik gewährten Investitionszuschüsse liegen damit sowohl bei einer Brutto- als auch bei einer Netto-Betrachtung unterhalb der Förderquote, die der Beschwerdeführer nach eigenem Bekunden erhalten hat.</p>
<p>Taktieren mit immer neuen AWOSANO Betriebs-, Besitz- und Servicegesellschaften</p> <p>Gründung awosano Hotelbetriebsgesellschaft mbH</p> <p>(„Plötzlich existiert Geld für ein auffällig hoch gefördertes nicht gemeinnütziges Hotelvorhaben“)</p>	<p>Mit unmittelbaren Leistungsbeziehungen mit der AWO SANO gGmbH bestehen 4 Tochtergesellschaften:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. FixxCall GmbH (Callcenter, Vertrieb, Marketingaufgaben / Geschäftsführer: Michael Schnepel und Wolfgang Gulbis; Beteiligungshöhe: 25,2%, nicht gemeinnützig)</li> <li>4. A + S GmbH (Küchen- und Reinigungsdienste für Einrichtungen der AWO SANO gGmbH und Dritte / Geschäftsführer: Michael Bauer und Kay Krehan / Beteiligungshöhe: 100%; nicht gemeinnützig)</li> <li>5. awosano Hotelbetriebsgesellschaft mbH (Villa Sano Familien- und Gesundheitshotel in Baabe (Insel Rügen); Geschäftsführer: Michael Bauer und Claudia Baude / Beteiligungshöhe: 90%, nicht gemeinnützig)</li> <li>6. SEGES Servicegesellschaft für Gesundheits- und Sozialeinrichtungen mbH (Betrieb eines Freizeit- und Gesundheitszentrums in Baabe/Rügen und Erbringung von EDV-Dienstleistungen / Geschäftsführer:</li> </ol>

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>Michael Bauer / Beteiligungshöhe 18,6%, nicht steuerbegünstigt)</p> <p>Die FixxCall GmbH erbringt für die AWO SANO Dienstleistungen im Bereich Marketing (Callcenter mit zentraler Rufnummer etc.)</p> <p>Die A + S GmbH erbringt für die AWO SANO gGmbH Leistungen im Bereich Catering, Gebäudereinigung und Verwaltungsdienste.</p> <p>Zwischen der AWO SANO gGmbH und der awosano Hotelbetriebsges. mbH bestehen laut Auskunft keine unmittelbaren Leistungsbeziehungen</p> <p>Die SEGES GmbH hat bis Ende 2006 für die gemeinnützige AWO SANO EDV-Dienstleistungen erbracht.</p> <p>Im Gegenzug erbringt die AWO SANO gGmbH für diese Gesellschaften (außer FixxCall) Managementleistungen.</p>
Immer schneller wachsender Tourismusapparat in Deutschland	<p>Insgesamt ist die Zahl der gemeinnützigen Familienferienstätten und der angebotenen Plätze auf Bundesebene entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers seit Jahren rückläufig.</p> <p>Die in der Bundesarbeitsgemeinschaft Familienerholung zusammengeschlossenen Träger von gemeinnützigen Familienferienstätten unterhielten im Jahre 2002 insgesamt 163 Einrichtungen; im Jahre 2007 sind es nur noch 127 Einrichtungen. Damit ist die Zahl der gemeinnützigen Familienferieneinrichtungen in einem Zeitraum von nur 5 Jahren um 36 Einrichtungen bzw. 22,1 % zurückgegangen.</p>
Wettbewerbesverzerrende Bevorzugung bei der Vergabe von Fördermitteln für ein nicht gemeinnütziges Hotelvorhaben	<p>Betroffen ist die Landesförderung für das „Gesundheitshotel“ in Baabe mit 136 Betten.</p> <p>Es handelt sich hierbei um ein von der steuerpflichtigen awosano Hotelbetriebsgesellschaft mbH errichtetes/betriebenes Hotel, das nicht in den hier zu untersuchenden Sachverhalt fällt.</p> <p>Zu der Förderung hat das zuständige Wirtschaftsministerium Mecklenburg-Vorpommern am 26.02.2004 Stellung genommen. In seiner Stellungnahme weist das Ministerium ausdrücklich darauf hin, dass die Zuwendungsempfängerin nicht die gemeinnützige AWO sei, sondern einen (nicht gemeinnützige) Ge-</p>

Beschwerde / Beschwerdegegenstand	Anmerkung
	<p>seltschaft, die demzufolge „... wie jeder andere Hotelbetrieb am Wettbewerb...“ teilnehme.</p> <p>Auf diese Stellungnahme wird im Übrigen verwiesen.</p>
<p>Steuerfreier Erwerb von Baugrundstücken durch die gemeinnützige AWO SANO in einer Gesamtfläche von 3.436 m<sup>2</sup> für ein Klinikvorhaben.</p>	<p>Es bleibt zunächst unklar, was der Beschwerdeführer mit „steuerfreiem“ Erwerb meint.</p> <p>Sachlich kann hier im Zusammenhang mit einem Grundstückserwerb nur die Grunderwerbsteuer gemeint sein.</p> <p>Das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) kennt aber keine Befreiung für Erwerbe durch steuerbegünstigte Körperschaften, auch dann nicht, wenn das Grundstück für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verwendet wird.</p> <p>Der Erwerb des Grundstücks hat somit der Grundsteuer unterliegen. Es besteht hier keine Vergünstigung für gemeinnützige Anbieter gegenüber gewerblichen Anbietern.</p>
<p>Zerlegung des Grundstücks / Umplanung / Veräußerung der bebaubaren Teilflächen an die awosano Hotelbetriebsges. mbH zu einem „Spottpreis“</p>	<p>Das Grundstück wurde nach vorliegenden Unterlagen weder zerlegt noch verkauft, sondern insgesamt im Rahmen eines Erbbaurechtsvertrages der awosano Hotelbetriebsges. mbH zur Verfügung gestellt.</p> <p>Der notarielle Vertrag datiert vom 2. Oktober 2003 (UR-Nr. 1270/2003 Notar Dr. Woellert, Rostock) und beinhaltet die gesamte Grundstücksfläche von 3.436 qm. Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag des Grundstückes (UR-Nr. 203/1996 der Notarin Baumann Bergen/Rügen) gegenüber der Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben wurden von dem Erbbauberechtigten übernommen. Die Erbpacht beträgt jährlich 31.000,00 EUR.</p> <p>Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Höhe der Erbpacht gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben verstößt.</p>