



Deutscher Behinderten Sportverband e.V.
- z. Hd. Herrn Lars Wiesel -
persönlich/streng vertraulich
Friedrich-Alfred-Str. 10

47055 Duisburg

Geschäftsführer:

Dr. Hans-Jürgen Schumacher
Dipl.-Kfm. WP StB

Ernst Kreymborg
Dipl.-Kfm. WP StB

Hans Aschwege
Dipl.-Kfm. vBP StB

Dr. Friedrich Helmert
WP StB RA

Hans-Hermann Schumacher
Dipl.-Kfm. WP StB

Wolf Achim Tönnies
Dipl.-Kfm. WP StB RA

Heiner Röttger
Dipl.-Betriebsw. WP StB

Norbert Pull
Dipl.-Betriebsw. StB

Dr. Michael Kaufmann
Dipl.-Kfm. WP StB

Dr. Dietmar Janzen
RA StB

Ihre Anfrage vom 19.03.2007

Sehr geehrter Herr Wiesel,

anliegend übersenden wir Ihnen unser Memorandum auf Ihre Anfrage vom 19. März 2007 zu Ihrer gefälligen Verwendung.

Für Rückfragen, Ergänzungen etc. stehen wir selbstverständlich jederzeit gerne zur Verfügung.

03.04.2007
Dr. Irlich
Durchwahl: -

Mit freundlichen Grüßen


Dr. Irlich

Anlage



STELLUNGNAHME

Mit Schreiben vom 19. März 2007 und 22. März 2007 wurden wir beauftragt, zu den nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen.

Welchem Bereich sind die Einnahmen für die Leistungserbringung im Rehabilitationssport zuzuordnen ?

-> Es handelt sich um eine sportliche Veranstaltung nach § 67a AO, die im Rahmen eines Zweckbetriebes erbracht wird.

Nach § 44 Abs. 1 SGB IX werden die Leistungen zur medizinischen Rehabilitation und zur Teilhabe am Arbeitsleben u.a. ergänzt durch

- ärztlich verordneten Rehabilitationssport in Gruppen unter ärztlicher Betreuung und Überwachung, einschließlich Übungen für behinderte oder von Behinderung bedrohte Frauen und Mädchen, die der Stärkung des Selbstbewusstseins dienen (Nr. 3),
- ärztlich verordnetes Funktionstraining in Gruppen unter fachkundiger Anleitung und Überwachung (Nr. 4).

Zur Konkretisierung dieser gesetzlichen Vorgabe ist auf Bundesebene ergänzend auf die Begriffsbestimmungen der Vereinbarung zur Durchführung und Finanzierung des Rehabilitationssports vom

01. Januar 2007 zurückzugreifen. Diese Vereinbarung ist von folgenden Trägerverbänden des Rehabilitationssports gefasst worden:

- Verband der Angestellten-Krankenkassen e.V. (VdAK)
- AEV – Arbeiter-Ersatzkassen-Verband e.V. (AEV)
- Deutscher Behinderten Sportverband e.V. (DBS)
- zugleich für seine Mitgliedsverbände -
- Deutscher Olympischer Sportbund e.V. (DOSB)

Nicht mehr Vertragspartner ist anscheinend, im Gegensatz zu der ursprünglichen Vereinbarung vom 01. Oktober 2003, die Deutsche Gesellschaft für Prävention und Rehabilitation von Herz-Kreislaufkrankungen e.V. (DGPR). Daneben existieren noch Vereinbarungen auf Landesebene mit den jeweiligen Landes-sportverbänden.

Die vorstehend genannten Trägerverbände vereinbaren die Durchführung und Finanzierung des Rehabilitationssports auf der Grundlage der Rahmenvereinbarungen über den Rehabilitationssport und das Funktionstraining vom 1. Oktober 2003, in der Fassung vom 01. Januar 2007.

Die Ersatzkassen vergüten die Teilnahme ihrer Versicherten am Rehabilitationssport in anerkannten Rehabilitationssportgruppen als ergänzende Leistung zur Rehabilitation gemäß § 43 Satz 1 SGB V in Verbindung mit § 44 Abs. 1 Nr. 3 SGB IX.

Da der Begriff der „Einnahmen“ bereits für sich genommen die bloße Vermögensverwaltung ausschließt, sind Entgelte für Leis-

tungserbringung im Rahmen des Rehabilitationssports als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen, § 14 AO.

Nach § 14 AO ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die nicht Vermögensverwaltung ist. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.

Innerhalb der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ist zwischen steuerpflichtigen Geschäftsbetrieben (§ 64 AO) und Zweckbetrieben (§ 65ff AO) zu differenzieren.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist Zweckbetrieb, wenn

- der Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
- die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
- 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.

Zwecks Vereinfachung der Abgrenzung hat der Gesetzgeber einzelne Zweckbetriebe besonders definiert.

So ist nach § 67a Abs. 1 AO die sportliche Veranstaltung eines Sportvereins grundsätzlich als Zweckbetrieb anzusehen. Unter den Begriff der sportlichen Veranstaltung fällt auch die Aus- und

- 4 -

Fortbildung in sportlichen Fähigkeiten, Anwendungserlass zu § 67a AO, Tz. 5.

Die Rahmenvereinbarung aus Oktober 2003/Januar 2007 verfolgt das Ziel, Behinderte und von Behinderung bedrohte Menschen möglichst auf Dauer in die Gesellschaft und das Arbeitsleben einzugliedern. Dabei gewährleisten die Trägerverbände des Rehabilitationssports, dass die Rehabilitationssport-Gruppen den Rehabilitationssport nach den Grundsätzen der Rahmenvereinbarung ordnungsgemäß durchführen. Sie wirken darauf hin, dass bedarfsgerecht qualifizierte Angebote vorgehalten werden.

Es ist daher davon auszugehen, dass auch diese Aufgabenerfüllung unter den Begriff der sportlichen Veranstaltung zu subsumieren ist.

Ist ggf. Umsatzsteuer zu zahlen ?

Wie sind Vereine zu bewerten, die vornehmlich Nichtmitglieder in ihren Rehabilitationsgruppen betreuen ?

-> nach unserer Einschätzung greift in beiden Fällen die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 22a UStG.

Die Rehabilitationsträger erbringen Rehabilitationssport und Funktionstraining als ergänzende Leistungen nach § 44 Abs. 1 Nr. 3 und 4 SGB IX in Verbindung mit § 43 SGB V, § 28 SGB VI, § 39 SGB VII, § 10 Abs. 1 ALG sowie Leistungen nach § 11 Abs. 5 und § 12 Abs. 1 BVG, um das Ziel der Rehabilitation zu erreichen oder zu sichern.

- 5 -

Hierfür erhalten die Rehabilitationsträger u.a. von den Krankenkassen eine Vergütung.

Mit der Erbringung von Maßnahmen des Rehabilitationssports und des Funktionstrainings erbringt der jeweilige Verein damit steuerbare sonstige Leistungen gegenüber den Versicherten im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Da die Leistungen der Rehabilitationsträger nicht aus den Mitgliedsbeiträgen finanziert werden, werden die jeweiligen Vereine insoweit als Unternehmer tätig, egal ob sich bei dem betreffenden Versicherten um ein Vereinsmitglied handelt oder nicht, R 22 Abs. 1 Satz 4ff UStR.

Diese steuerbaren Leistungen der Rehabilitationsträger sind nach unserer Auffassung jedoch von der Umsatzsteuer befreit nach § 4 Nr. 22a UStG. Danach sind begünstigt Veranstaltungen wissenschaftlicher und belehrender Art. Zu den Veranstaltungen belehrender Art gehört auf dem Gebiet des Sports auch die Erteilung von Sportunterricht an Mitglieder und Nichtmitglieder gegen Entgelt, soweit er im Rahmen eines Zweckbetriebes im Sinne von § 67a AO erbracht wird, R 115 Abs. 3 UStR.

Voraussetzung für die Befreiung ist jedoch, dass die Einnahmen „überwiegend“, d.h. zu über 50% zur Deckung der Kosten verwendet werden.

Ist dies nicht der Fall, sind die Einnahmen nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG mit 7% zu versteuern.

- 6 -

Ist deren Gemeinnützigkeit gefährdet ?

-> die Gemeinnützigkeit ist bei überwiegender wirtschaftlicher Betätigung gefährdet.

Ob Einnahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes eines gemeinnützigen Vereins steuerpflichtig sind oder nicht, richtet sich nach den Vorschriften der §§ 64ff AO.

§ 64 Abs. 1 AO ordnet zunächst die Rechtsfolge an, dass Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dazu führen, dass die betreffende Körperschaft insoweit ihre Steuervergünstigung verliert, d.h. der Rehabilitationsträger wird nur hinsichtlich dieser Einnahmen partiell steuerpflichtig.

Wird allerdings die wirtschaftliche Betätigung zum eigentlichen Hauptzweck der steuerbegünstigten Körperschaft, verliert sie durch diese Tatsache alle Steuerbefreiungen, denn auch im Rahmen eines Zweckbetriebes müssen die allgemeinen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit (§§ 51ff AO) gewahrt werden.

Vorliegend kommen die besonderen Voraussetzungen des § 67a AO hinzu, die unterjährig zu beachten sind.

Sportliche Veranstaltungen verlieren dann ihre Eigenschaft als Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt € 30.678 im Jahr übersteigen, § 67a Abs. 1 AO.

- 7 -

Wird diese Grenze überschritten, werden alle sportlichen Veranstaltungen des laufenden Jahres zu steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben.

Bis zur Unanfechtbarkeit eines entsprechenden Körperschaftsteuerbescheides kann der Verein gegenüber dem Finanzamt auf die Anwendung dieser Grenze verzichten. Hierzu bedarf es einer ausdrücklichen Erklärung. Der Verzicht bindet den Verein auf die Dauer von 5 Jahren.

Folge des Verzichts ist, dass die Beurteilung, ob ein Zweckbetrieb vorliegt, sich nicht mehr allein nach der Höhe der Einnahmen, sondern nun nach sachlichen Aspekten, nämlich dem Einsatz bezahlter Sportler, richtet.

Nimmt an der sportlichen Veranstaltung, hier der Reha-Maßnahme, kein Sportler teil, der für seine Teilnahme eine Bezahlung in Form einer Vergütung in Geld oder anderen Vorteilen, sei es vom Verein oder von dritter Seite erhält, wovon hier Auszugehen sein wird, handelt es sich bei der Veranstaltung gleichwohl um einen Zweckbetrieb.

Hier wird davon ausgegangen, dass an den Reha-Maßnahmen keine bezahlten Sportler teilnehmen, so dass über einen entsprechenden Befreiungsantrag die Steuervergünstigung erhalten bleiben kann.

- 8 -

Ist die Gemeinnützigkeit der Verbände gefährdet, die mit eigenen oder öffentlichen Mitteln diese Vereine unterstützen ?

-> nur dann, wenn die eigenen Mittel überwiegend an den Zuwendungsempfänger geleistet werden oder dieser seine Gemeinnützigkeit verloren hat.

Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen ihre Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke verwenden, § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Dabei ist es unschädlich, wenn die Körperschaft ihre Mittel teilweise, d.h. nicht überwiegend, einer anderen Körperschaft zuwendet, die ihrerseits die Mittel für steuerbegünstigte Zwecke verwendet, § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO. Die Verwaltung schließt aus dem Begriff „teilweise“, dass die zugewendeten Mittel nicht überwiegen, also nicht mehr als 50% ausmachen dürfen.

Es muss sich bei der empfangenden Körperschaft im Moment der Weitergabe der Mittel allerdings in jedem Fall um eine steuerbegünstigte Körperschaft handeln.

Wie ist die bezuschusste Übungsleiterausbildung zu bewerten, wenn der Einsatz vornehmlich Nichtmitgliedern zugute kommt ?

-> auch hier kommt es auf die Verwendung der Mittel zu steuerbegünstigten Zwecken an.

Sofern etwa der DBS als übergeordneter Verband Zuschüsse zur Ausbildung von Übungsleiter an Mitgliedsverbände weiterleitet und

mit Hilfe dieser Übungsleiter wiederum in den angeschlossenen Vereinen Nichtmitglieder betreut werden, kommt es für die steuerliche Behandlung dieser Mittel wiederum darauf an, ob der jeweilige Verein durch den Einsatz der Übungsleiter gemeinnützige Zwecke verfolgt oder nicht. Letztendlich wird es in diesem Fall auch wiederum darauf ankommen, ob der Übungsleiter noch in einem Zweckbetrieb des betreffenden Vereins tätig wird oder ob es sich schon um einen steuerschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt.

Wie sind Einnahmen im Zusammenhang mit der Anerkennung und Controlling von Gruppen mit ausschließlich oder überwiegend Nichtmitgliedern zu erfassen ?

-> es dürfte sich um steuerbare und steuerpflichtige Leistungen handeln.

§ 2 der Vereinbarung zur Durchführung und Finanzierung des Rehabilitationssports vom 01. Januar 2007 (im Folgenden Vereinbarung Rehasport) verpflichtet die Trägerverbände des Rehabilitationssports dazu, zu gewährleisten, dass die Rehabilitationssportgruppen den Rehabilitationssport nach den Grundsätzen der Rahmenvereinbarung ordnungsgemäß durchführen.

Hierzu werden die dem jeweiligen Verband angeschlossenen Rehabilitationssportgruppen geprüft und nach einheitlichen Kriterien anerkannt, § 3 Vereinbarung Rehasport. Die ordnungsgemäße Durchführung des Rehabilitationssports ist fortlaufend zu überprüfen, § 3 Vereinbarung Rehasport.

- 10 -

Soweit hierfür von der geprüften Sportgruppe eine Gebühr erhoben wird, könnte in dieser fortlaufenden Tätigkeit ebenfalls ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gesehen werden.

Aus unserer Sicht wird man jedoch argumentieren können, dass diese Prüfgebühren der Sicherstellung der gemeinnützigen Tätigkeit der Rehabilitationssportgruppen dienen und es sich folglich um einen Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO für den prüfenden Verband handelt, da diese Tätigkeit nicht der Mittelbeschaffung dient, sofern mit der Prüftätigkeit satzungsmäßige Zwecke verfolgt werden.

Über § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wären die insoweit erzielten Einkünfte dann von der Körperschaftsteuer befreit.

Mit der Durchführung der Prüftätigkeit würden die jeweiligen Trägerverbände allerdings sonstige Leistungen gegenüber den zu prüfenden Rehabilitationssportgruppen erbringen, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und mit 7% grundsätzlich auch steuerpflichtig wäre. Nach hiesiger Auffassung greift eine Befreiungsvorschrift des § 4 UStG nicht. Es bliebe allenfalls die Möglichkeit, diese Tätigkeit dem ideellen Bereich zuzuordnen, wofür nach hiesiger Auffassung wenig Erfolgsaussichten bestehen.

Unterliegen freiberufliche Übungsleiter ab einem bestimmten Jahreseinkommen der Umsatzsteuerpflicht ?

-> soweit bestimmte Freigrenzen überschritten werden.

Grundsätzlich wird für steuerbare und steuerpflichtige Leistungen von Personen, die als Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne gelten, die ermittelte Umsatzsteuer auch erhoben.

Hiervon macht § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG eine Ausnahme. Danach wird die für erbrachte Leistungen geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn der Gesamtumsatz zuzüglich darauf entfallender Umsatzsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr € 17.500 nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich € 50.000 nicht übersteigen wird.

Auf Antrag kann sich der Steuerpflichtige, trotz Nichterreichens der vorgenannten Grenzen, als umsatzsteuerpflichtig behandeln lassen.

Wenn ein Übungsleiter bei mehreren Vereinen tätig ist (also damit seinen Unterhalt verdient) und über die Grenzen seiner „freien“ Pauschale kommt, ließe sich daraus eine sozialversicherungspflichtige Beschäftigung ableiten, die eine Abgabe von Sozialversicherungsbeiträgen durch die Vereine nach sich ziehen könnte ?

-> je nach den weiteren Umständen, ja.

Gemäß § 3 Nr. 26 EStG sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter bis zur Höhe von (momentan) € 1.848 jährlich steuerfrei. Ziel dieser Regelung ist es, die in gemeinnützigen u.ä. Einrichtungen tätigen Personen von steuerlichen Belas-

- 12 -

tungen frei zu stellen, soweit für diese Tätigkeit eine Aufwandsentschädigung gezahlt wird.

Die Steuerfreiheit kommt allerdings nicht in Betracht, wenn die Betätigung Ausfluss eines steuerschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes des Vereins ist. Insoweit verweisen wir auf unsere obigen Ausführungen.

Der Freibetrag von € 1848 ist ein Jahresbetrag, d.h. er wird auch nur dann einmal gewährt, wenn der Übungsleiter mehrere begünstigte Tätigkeiten ausübt.

Überschreitet der Übungsleiter die Freibetragsgrenze, sind die überschießenden Einnahmen steuerpflichtig.

Voraussetzung für die Anwendung der Freibetragsgrenze des § 3 Nr. 26 EStG ist jedoch die Ausübung der Übungsleitertätigkeit als Nebentätigkeit.

Nebenberuflich ist jede Tätigkeit, aus der nicht hauptsächlich der Lebensunterhalt bestritten wird. Wann dies der Fall ist, wird nicht einheitlich beurteilt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird eine Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt, wenn sie - bezogen auf das Kalenderjahr - nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollerwerbs in Anspruch nimmt, R 17 Abs. 2 LStR 2005. Zwar ist bei Ausübung mehrerer begünstigter Tätigkeiten jede Tätigkeit für sich zu betrachten, jedoch sind mehrere gleichartige Tätigkeiten zusammenzufassen, wenn sie sich nach der Verkehrsanschauung als Ausübung eines einheitlichen Hauptberufes

darstellen. Unerheblich ist dabei, ob die Tätigkeit selbständig oder im Rahmen eines jeweiligen Dienstverhältnisses erfolgt.

Ist die Tätigkeit des Übungsleiters nach den oben genannten Kriterien als Haupttätigkeit anzusehen, wäre im jeweiligen Einzelfall weiter zu differenzieren, ob eine Arbeitnehmereigenschaft des Übungsleiters vorliegt oder nicht. Im erstgenannten Fall wären vom Verein Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten. Mangels Vorliegen einer Nebenbeschäftigung wäre dass auch die Freigrenze des § 3 Nr. 26 EStG nicht anwendbar.

Ein Indiz für eine Arbeitnehmereigenschaft wäre eine Arbeitszeit von durchschnittlich mehr als 6 Stunden die Woche sowie der Abschluss eines Arbeitsvertrages mit dem Übungsleiter.

Handelt es sich dagegen um eine Nebentätigkeit des Übungsleiters, die in einem Dienstverhältnis ausgeübt wird, wäre dem Grunde nach ebenfalls eine Sozialversicherungspflicht gegeben.

Soweit allerdings eine selbständige Nebentätigkeit des Übungsleiters vorliegt, besteht momentan nach herrschender Auffassung in der Literatur keine Sozialversicherungspflicht, wenn die Einnahmen monatlich € 554 nicht überschreiten, d.h. € 400 im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung und € 154 aus der Übungsleiterpauschale des § 3 Nr. 26 EStG.

Hier ist allerdings besonders darauf hinzuweisen, dass die Sozialversicherungsträger momentan verstärkt darauf drängen, Übungsleitertätigkeiten als sozialversicherungspflichtig anzusehen. Dazu gehört u.a., dass nicht die vg. Grenze von € 554, sondern nur ein

- 14 -

Betrag von € 400 als Grenze anerkannt wird. Ferner tendieren die Sozialversicherungsträger dazu, Übungsleiter als weisungsabhängig anzusehen und ordnen deren Tätigkeit damit im Ergebnis oftmals als abhängig beschäftigt ein.

Werden mehrere selbständige Tätigkeiten ausgeübt, die jeweils versicherungspflichtig wären, so erfolgt eine Zusammenrechnung. Wird dabei die Grenze von € 400 bzw. € 554 überschritten, ergibt sich für alle Tätigkeiten die Beitragspflicht in der Sozialversicherung.

Jedoch bleibt die pauschale Versteuerung als Mini-Job mit (seit dem 01. Juli 2006) 30% zu beachten.

* * *

gez. Dr. Irlich