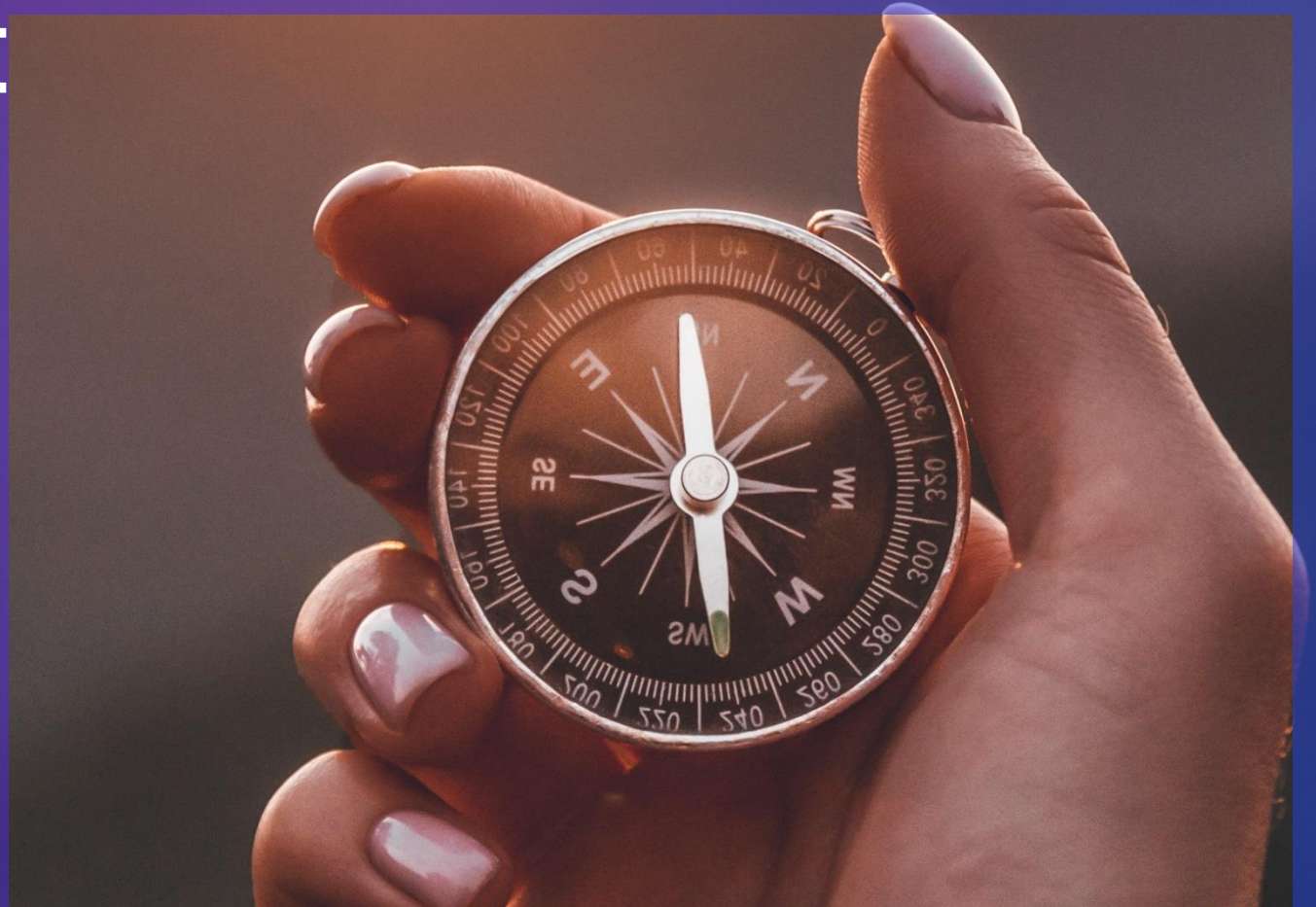


Das Umsatzsteuerrecht und seine Herausforderungen für gemeinnützige Organisationen –

Ein Überblick

29.06.2023



Hintergrund

Voraussetzungen der Steuerbarkeit von Umsätzen

- 1 Unternehmereigenschaft
- 2 Lieferungen oder sonstige Leistungen
- 3 Inlandsbezug
- 4 Entgeltlichkeit (Leistungsaustausch)
- 5 Im Rahmen eines Unternehmens

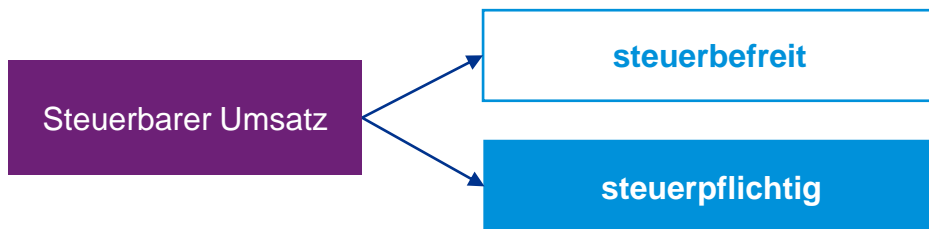
Herausforderung 1:

Die Organschaft auf dem Prüfstand

Herausforderung 2:

Leistung und Gegenleistung
(Zuschuss, Leistungsaustausch, echte/unechte Mitgliedsbeiträge)

Steuerpflicht von Umsätzen



Herausforderung 3:

Steuerbefreiungen kennen und erkennen
(im wesentlichen § 4 Nr. 14-25 UStG;
insbesondere § 4 Nr. 16, 18 UStG)

Bemessungsgrundlage und Steuersatz

Herausforderung 4:

Eigenverbrauch von Wärme

Agenda

Herausforderung 1: Die Organschaft auf dem Prüfstand

Herausforderung 2: Leistung und Gegenleistung

Herausforderung 3: Steuerbefreiungen kennen und erkennen

Herausforderung 4: Eigenverbrauch von Wärme

Herausforderung 1:

Die Organschaft auf dem Prüfstand

EuGH, Urteil vom 01.12.2022 – C-141/20

EuGH, Urteil vom 01.12.2022 – C-269/20

BFH, Beschluss vom 26.01.2023 - V R 20/22 (EuGH-Vorlage C-184/23)

umsatzsteuerliche Organschaft

EuGH, Urteil vom 01.12.2022 – C-141/20

EuGH, Urteil vom 01.12.2022 – C-269/20

Erkenntnisse



- Die deutschen Organschaftsregelungen sind grds. mit der MwStSystRL vereinbar
- Die Leistungserbringung im Rahmen einer Organschaft vom unternehmerischen an den hoheitlichen Bereich führt nicht zur Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe
- Die MwStSystRL „gestattet es einem Mitgliedstaat nicht, Einheiten im Wege der Typisierung als nicht selbständig anzusehen, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger einer Mehrwertsteuergruppe eingegliedert sind“

Praxisthema:

Nach unserer Erfahrung ordnet die Thüringer FinVerw die Beteiligung an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 57 Abs. 3 oder Abs. 4 AO dem ideellen Bereich zu und negiert damit die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft.

umsatzsteuerliche Organschaft

BFH-Beschluss vom 26.01.2023 (Az. V R 20/22)

Wirkungen der umsatzsteuerlichen Organschaft



- Bei Vorliegen der Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft (finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung) wird die Organgesellschaft als „unselbstständiger“ Teil im Gesamtunternehmen des übergeordneten Organträgers angesehen
- Als Folge hiervon unterliegen Umsätze zwischen Mitgliedern einer Organschaft (als nicht steuerbare Inneumsätze) nicht der Umsatzsteuer
- Umsatzsteuerliche Organschaft hat daher große Bedeutung in gemeinnützigen Konzernstrukturen wenn Leistungsempfänger umsatzsteuerbefreite Leistungen ausführt und somit (anteilig) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist

umsatzsteuerliche Organschaft

BFH-Beschluss vom 26.01.2023 (Az. V R 20/22)

Erneute Vorlage-Fragen des BFH an den EuGH



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

Abschn. 2.8 Abs. 1 S. 6 UStAE:

Liegt Organschaft vor, sind die eingegliederten Organgesellschaften (Tochtergesellschaften) ähnlich wie Angestellte des Organträgers (Muttergesellschaft) als unselbständig anzusehen; Unternehmer ist der Organträger.

Praxisthema: Ausgang der Entscheidung

1. Ende der Organschaft oder
2. Mittel der Wahl für öffentliche und gemeinnützige Organisationen

Herausforderung 2:

Leistung und Gegenleistung

BFH, Urteil vom 18.11.2021 – V R 17/20

BFH, Urteil vom 23.09.2020 – XI R 35/18

Echter Zuschuss

BFH, Urteil vom 18.11.2021 – V R 17/20

Leitsatz: „Zahlungen einer Gemeinde an einen Sportverein im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung einer zur langfristigen Eigennutzung überlassenen Sportanlage, die es dem Sportverein ermöglichen sollen, sein Sportangebot aufrechtzuerhalten, können nicht umsatzsteuerbare (echte) Zuschüsse für die Tätigkeit des Sportvereins darstellen.“

Gründe



- Der BHF stellt darauf ab, dass der von der Gemeinde mit den Zahlungen verfolgte **Zweck** zu berücksichtigen ist
- Im Urteilsfall hatten die Zahlungen der Gemeinde strukturpolitische Gründe
- „Zweck der Zahlungen der Gemeinde im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung der dem Sportverein kostenfrei zur Nutzung überlassenen gemeindlichen Sportanlagen war die Ermöglichung der eigenverantwortlichen Umsetzung der gemeinnützigen Tätigkeit des Vereins im Sinne der örtlichen Gemeinschaft.“
- Damit lag im Urteilsfall ein nicht steuerbarer "echter" Zuschüsse der Gemeinde vor

Praxisthema:

1. Schulsport
2. Saldierung von Pacht und Zuschuss

Echter Zuschuss / Kostenteilungsgemeinschaft

BFH, Urteil vom 23.09.2020 – XIR 35/18

Sachverhalt



- Die Klägerin ist eine gGmbH, welche den kirchlichen Verkündigungsauftrag mit journalistischen Mitteln erfüllt
- Gesellschafter dieser gGmbH waren eine Kirche und ein Verein
- Hierbei berichtete die gGmbH aus dem Leben und Handeln der Kirche nach dem Prinzip einer Nachrichtenagentur. Die gGmbH war innerhalb des Verkündigungsauftrags frei in der Umsetzung und keinen Weisungen unterworfen
- Die Klägerin meldete zu ihrer Finanzierung ihren Finanzbedarf einmal jährlich einheitlich bei ihren Gesellschaftern an; die Gesellschafter erteilten der Klägerin jeweils einen Bescheid über die gewährte Zuwendung
- Sowohl das Finanzamt als auch das FG nahmen an, dass die Zuwendungen der Gesellschafter der Klägerin Entgelte für steuerpflichtige Leistungen der Klägerin seien

Echter Zuschuss / Kostenteilungsgemeinschaft

BFH, Urteil vom 23.09.2020 – XIR 35/18

Leitsatz: „Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt nur vor, wenn ein identifizierbarer Leistungsempfänger vorhanden ist, der einen Vorteil erhält, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt.

[...]

Eine aus zwei Gesellschaftern bestehende gemeinnützige GmbH kann ein Personenzusammenschluss i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL und eine Einrichtung ohne Gewinnstreben i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL sein.“

Gründe



- Entscheidend für das Vorliegen eines **verbrauchsfähigen Vorteils** ist, dass der individuelle Leistungsempfänger aus der Leistung einen **konkreten** Vorteil zieht; dies ist nicht der Fall, wenn der Vorteil lediglich ein mittelbarer ist
- Für einen lediglich mittelbaren Vorteil spricht, dass die Klägerin nicht Öffentlichkeitsarbeit für eine bestimmte Kirche oder einen bestimmten Verein betreibt, sondern nur allgemein (und möglicherweise konfessionsübergreifend) in Form von Meldungen christliche Wertvorstellungen und ethische Positionen verbreitet, von denen die Gesellschafter der Klägerin bzw. die dahinterstehenden Kirchen allenfalls mittelbar profitieren (wie alle anderen christlichen Kirchen auch)
- BFH hält die Anwendung der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL für möglich (vgl. § 4 Nr. 29 UStG); insbesondere können auch Kapitalgesellschaften Personenzusammenschlüsse im Sinne der Kostenteilungsgemeinschaft sein

Herausforderung 3:

Steuerbefreiungen kennen und erkennen

BFH, Urteil vom 21.04.2022 – V R 48/20

Änderungen UStAE

Niedersächsisches FG, Urteil vom 25.03.2021 – 11 K 252/20

Steuerbefreiung im Bereich Sport

BFH, Urteil vom 21.04.2022 – VR 48/20

Sachverhalt



- Der Kläger ist ein eingetragener Verein, dessen Zweck nach seiner Satzung in der Pflege und Förderung des Golfsports bestand
- Der Verein vereinnahmt Mitgliedsbeiträge sowie gesonderte Entgelte für die Nutzung des Golfspielplatzes, die leihweise Überlassung von Golfbällen, die Durchführung von Golfturnieren und Veranstaltungen, die mietweise Überlassung von Caddys und aus dem Verkauf eines Golfschlägers
- Nach der Vereinssatzung durften die Mittel des Vereins nur für satzungsgemäße Zwecke verwendet werden.
- Das Finanzamt sah die Mitgliedsbeiträge nicht als steuerbare Umsätze an, die gesonderten Entgelte hingegen als steuerbar und steuerpflichtig
- § 4 Nr. 22 Buchst. b) UStG kam nach Auffassung des FA nicht zur Anwendung, da der Verein nicht gemeinnützig gemäß §§ 51 ff. AO war

Abschn. 1.4 Abs. 1 S. 1 UStAE:

Soweit eine Vereinigung zur Erfüllung ihrer den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke tätig wird und dafür echte Mitgliederbeiträge erhebt, die dazu bestimmt sind, ihr die Erfüllung dieser Aufgaben zu ermöglichen, fehlt es an einem Leistungsaustausch mit dem einzelnen Mitglied.

Steuerbefreiung im Bereich Sport

BFH, Urteil vom 21.04.2022 – VR 48/20

Leitsatz: „Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL hat keine unmittelbare Wirkung, so dass sich eine Einrichtung ohne Gewinnstreben auf diese Bestimmung vor den nationalen Gerichten nicht berufen kann.“

Gründe



- Die Leistungen, die der Kläger in den Bereichen Greenfee, Ballautomat, Startgelder, Caddys und Verkauf erbrachte, sind steuerpflichtig; sie sind nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL steuerfrei
- Da § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG die Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL zumindest dem Grunde nach umsetzt, kommt eine unmittelbare Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL nicht in Betracht
- Grds. kann für Veranstaltungsstartgelder eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG zwar in Betracht kommen; diese Steuerfreiheit scheitert aber daran, dass es sich beim Kläger nicht um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben handelt
- Dies setzt insbesondere voraus, dass die Einrichtung im Fall ihrer Auflösung von ihr erzielte Gewinne, die die eingezahlten Kapitalanteile ihrer Mitglieder sowie den gemeinen Wert der von ihnen geleisteten Sacheinlagen übersteigen, nicht an ihre Mitglieder verteilen darf
- Hierfür reicht nicht aus, dass nach der im Streitjahr bestehenden Satzung die Mittel des Vereins nur für satzungsgemäße Zwecke verwendet werden dürften

Änderung Abschn. 4.18.1 UStAE (BMF vom 14.02.2023)

Hintergrund

Neufassung des § 4 Nr. 18 UStG durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften zum 1. Januar 2020

Wesentliche Inhalte

- Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG umfasst eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen im Sinne des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe g MwStSystRL, soweit diese nicht bereits in anderen Nummern des § 4 UStG genannt sind
- Unter eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen fallen sowohl Leistungen, die im Rahmen von Maßnahmen der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unmittelbar an die hilfsbedürftigen Personen erbracht werden, als auch solche Leistungen, die zwar nicht unmittelbar an die hilfsbedürftigen Personen erbracht werden, jedoch für die Umsätze im Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unerlässlich sind
- Eine Vertragsbeziehung zu der hilfsbedürftigen Person selbst muss nicht bestehen

Änderung Abschn. 4.18.1 UStAE (BMF vom 14.02.2023)

Wesentliche Inhalte

- Unter die Steuerbefreiung fallen
 - die im Zusammenhang mit dem Betrieb von Flüchtlingsunterkünften erbrachten Leistungen wie die Unterbringung und Betreuung der Flüchtlinge, sowie in Erstaufnahmeeinrichtungen auch die Verpflegung der Flüchtlinge (vgl. BFH-Urteil vom 24.03.2021 – V R 1/19, BStBl II 2023 S. 279)
 - Leistungen, die ein Träger des Jugendfreiwilligendienstes, der gemäß § 11 Abs. 1 Jugendfreiwilligendienstegesetz (JFDG) zur Gewährung von Geld und Sachleistungen an die Freiwilligen verpflichtet ist, an die Einsatzstelle der Freiwilligen erbringt, und die dem Träger von der Einsatzstelle durch eine monatliche Pauschale vergütet werden, von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG umfasst (vgl. BFH-Urteil vom 24.06.2020 – V R 21/19, BStBl II 2023 S. 276)
- Unter die Steuerbefreiung fallen nicht:
 - Leistungen, die in der Regel nicht speziell den hilfsbedürftigen Personen im Rahmen der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit angeboten werden (z.B. Umzugsleistungen, Rechtsberatungsleistungen oder allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen)
 - von einem Menüservice erbrachte Leistungen (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2010 – XI R 46/08, BStBl. II 2023 S. 269)
- Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG findet keine Anwendung, wenn für eine Leistung eine andere Steuerbefreiung als lex specialis vorgeht (vgl. EuGH-Urteil vom 15.11.2012, C-174/11, Zimmermann)

Keine Steuerbefreiung für Leistungen aus dem persönlichen Budget

Niedersächsisches FG, Urteil vom 25.03.2021 – 11 K 252/20 (rkr)

Sachverhalt



- Der Kläger ist staatlich anerkannter Heilerziehungspfleger; er war im Bereich der Eingliederungshilfe sozialpädagogischer Unterstützungsleistungen im Rahmen des ambulant betreuten Wohnens tätig
- Die zu betreuenden Personen beauftragten ihn und beglichen seine Honorarrechnungen aus ihren **Persönlichen Budgets**

Leitsatz: „Leistungen eines Unternehmers als Heilerziehungspfleger im Rahmen der Eingliederungshilfe sind weder nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. I UStG noch unter Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL steuerbefreit, wenn die Betreuten sie aus ihren Persönlichen Budget bezahlen.“

Keine Steuerbefreiung für Leistungen aus dem persönlichen Budget

Niedersächsisches FG, Urteil vom 25.03.2021 – 11 K 252/20 (rkr)

Gründe



- Nach § 4 Nr. 16 Buchst. h UStG sind die Leistungen der Einrichtungen, mit denen eine Vereinbarung nach § 123 SGB IX oder § 76 SGB XII besteht steuerbefreit. Nach § 123 Abs. 1 SGB IX setzt dies eine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Träger des Leistungserbringers und dem für den Ort der Leistungserbringung zuständigen Träger der Eingliederungshilfe voraus
- Die Leistungen des Klägers wurden auf der Grundlage von Aufträgen der Betreuten erbracht, ein unmittelbares Vertragsverhältnis mit dem Träger der Eingliederungshilfe bestand nicht
- Eine Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL zur Begründung der Steuerfreiheit scheidet aus. Die Beschränkung der Umsatzsteuerfreiheit auf solche Eingliederungsleistungen nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe h UStG, mit denen die dort aufgeführten Vereinbarungen bestehen, ist unionsrechtskonform
- § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. l UStG (jetzt: § 4 Nr. 16 Buchst. m UStG) ist nicht einschlägig, da die 25%-Grenze nicht erfüllt ist

Ähnlich: Hessisches FG vom 20.10.2021 – 1 K 736/19 – Rev. BFH V R 1/22

FG Düsseldorf vom 14.12.2022 – 5 K 2911/18 – Rev. BFH XI R 1/23

Herausforderung 4:

Wärmeeigenverbrauch und umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage

BFH, Urteile vom 09.11.2022 – XI R 31/19 sowie XI R 38/20

Wärmeeigenverbrauch und umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage

BFH, Urteile vom 09.11.2022 – XIR 31/19 sowie XIR 38/20

Gründe



- Eine Wertbemessung für entnommene Wärme nach dem in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG genannten Einkaufspreis kommt nach der (nunmehr ständigen) Rechtsprechung nur in Betracht, wenn im konkreten Fall ein Anschluss an ein Wärmenetz (z.B. Fernwärme) besteht; andernfalls erfolgt die Bemessung nach den Selbstkosten
- Müssen aufgrund einer unentgeltlichen Abgabe von Wärme aus einem Blockheizkraftwerk die Selbstkosten auf den Strom und die Wärme aufgeteilt werden, hat die Aufteilung im Regelfall nicht nach der erzeugten Menge an elektrischer und thermischer Energie (in kWh), sondern nach tatsächlichen oder ggf. fiktiven Umsätzen (Marktwerten) zu erfolgen (entgegen Abschn. 2.5 Abs. 22 Satz 6 UStAE)

Praxisthema: Ist ein Grundpreis mit einzubeziehen? Ist dies auch der Fall, wenn der Energieversorger bestätigt, dass sich Grundpreis nicht erhöht, wenn Wärmeversorgung ausschließlich über Energieversorger erfolgt?

**Vielen Dank
für Ihre
Aufmerksamkeit!**

Kontakt

Kai-Uwe Jäckel

Steuerberater, Director
Public Sector Tax
T 0351 4944-172
kjaeckel@kpmg.com

KPMG AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Galeriestraße 2
01067 Dresden

Dr. Karoline Schwarz

Steuerberaterin, Senior Manager
Public Sector Tax
T 0351 4944-432
kschwarz@kpmg.com

KPMG AG

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Galeriestraße 2
01067 Dresden



kpmg.de/socialmedia

kpmg.de

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

Document Classification: KPMG Public