

Umsatzsteuerbefreite Leistungen gemeinnütziger Körperschaften gemäß Art. 132 – 134 MwStSystRL und § 4 UStG

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Vortrag auf der Tagung „Die Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Körperschaften“
am 29. Juni 2023 in Leipzig

Agenda

- **Rechtsgrundlagen, Zweck und Rechtsfolgen** gemeinwohlbezogener Steuerbefreiungen (Art. 132 ff. MwStSystRL, § 4 UStG) im Kontext einer allgemeinen Verbrauchsteuer.
- **Auslegung der Steuerbefreiungen der MwStSystRL** (Wortlaut, Systematik, Telos und Gebot der „engen“ Auslegung).
- **Unbedingte und hinreichend bestimmte Steuerbefreiungen** (Berufungsmöglichkeit), aber: Ermessensspielräume der Mitgliedstaaten und Mitgliedstaatenwahlrechte (z.B. Beschränkung auf „Einrichtungen ohne systematische Gewinnerzielung“).
- **Anwendung des nationalen Rechts unter Beachtung der MwStSystRL** (Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung, Vorlagepflicht bei Zweifeln über den Inhalt der RL, Berufungsmöglichkeit des Steuerpflichtigen)
- **Aktuelle Entwicklungen** bei Umsatzsteuerbefreiungen:
 - Abgrenzungsfragen bei Krankenhaus- und ärztlichen **Heilbehandlungen**.
 - Restriktive Auslegung der Steuerbefreiung für „**Schul- und Hochschulunterricht**“ durch EuGH und BFH.
 - Neufassung der Steuerbefreiung für „**soziale Dienstleistungen**“ durch § 4 Nr. 18 i.d.F. des JStG 2019.
 - Anwendung der Steuerbefreiungen auf **grenzüberschreitende Leistungen** (EuGH Rs. C-620/21)

Rechtsgrundlagen der gemeinwohlbezogenen Umsatzsteuerbefreiungen

- **Historische Entwicklung:** Die nationalen Steuergesetze enthielten seit den Anfängen verschiedene Befreiungen (z.B. § 3 Nr. 2 UStG 1918 „gemeinnützige Unternehmen“).
- Heute sind die gemeinwohlbezogenen Umsatzsteuerbefreiungen in **§ 4 Nr. 11b, 14 ff. UStG geregelt**; dieser Katalog ist zuletzt (JStG 2019) um die Steuerbefreiung für „*selbstständige Personenzusammenschlüsse*“ nach § 4 Nr. 29 UStG ergänzt worden.
- Die **MwStSystRL** (2006/112/EG) enthält in den Art. 132 – 134 MwStSystRL nähere Regelungen über „*Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten*“, die die Mitgliedstaaten umsetzen müssen.
- Deutschland hat schon bei Verabschiedung der 6. MwSt-RL **auf eine vollständige Umsetzung durch das UStG 1980 verzichtet**. Auch heute ist der Katalog des § 4 UStG nicht in jeder Hinsicht unionsrechtskonform. Hinzuweisen ist etwa auf:
 - Art. 132 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL (dazu zuletzt BFH IX R 35/18) zu **Leistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben an ihre Mitglieder** (die Nichtsteuerbarkeit von [echten] Mitgliedsbeiträgen ist richtigerweise kein adäquater Ersatz);
 - Art. 132 Abs. 1 Buchst. o MwStSystRL (**Mittelbeschaffungsaktivitäten**).
 - **Unzureichende Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL** („Schul- und Hochschulunterricht“ und „Privatlehrer“).
 - Umgekehrt enthält § 4 UStG auch Befreiungen, deren Vereinbarkeit mit der MwStSystRL zweifelhaft ist (z.B. § 4 Nr. 26 UStG für **ehrenamtliche Tätigkeit**).

Zweck und Rechtsfolgen der Steuerbefreiungen

- Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zielen die Steuerbefreiungen im Kontext der MwSt als „allgemeiner Verbrauchsteuer“ der **Entlastung der Leistungsempfänger** (vgl. EuGH Rs. C-498/03 : Sie dienen dem Zweck „*die Kosten dieser Leistungen zu senken und dadurch diese Leistungen dem Einzelnen, der sie in Anspruch nehmen könnte, zugänglicher zu machen*“). Dabei **spielt es keine Rolle, wer letztlich die Kosten trägt** (auch beitragsfinanzierte Gesundheitsleistungen oder steuerfinanzierte sozialen Dienstleistungen sind begünstigt).
- Befreiungen nach Art. 132 ff. MwStSystRL sind Ausnahmen von der Steuerpflicht, die durch **Gemeinwohlgründe gerechtfertigt** werden (typisierte Freistellung des Existenzminimums, Entlastung einkommensschwacher Haushalte, Förderung meritorischer Güter).
- Die Steuerbefreiungen nach Art. 132 ff. MwStSystRL sind „**unechte**“ **Steuerbefreiungen**, führen also zum Verlust des Vorsteuerabzugs (Art. 168 MwStSystRL, § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Diese „**Ersünde**“ **des MwStSystRL** hat vor allem **fiskalische Gründe**. Sie kann im Einzelfall (z.B. bei hohen steuerpflichtigen Vorleistungen) zu einer deutlichen Einschränkung der Entlastungswirkung führen.
- **Beachte:** Die **geänderte MwStSystRL** (EG 2022/542) erlaubt den Mitgliedstaaten unter bestimmten Bedingungen bei bestimmten Leistungen die Einführung von „**Nullsätzen**“ **mit Vorsteuerabzug** (Beispiel: § 12 Abs. 3 UStG betreffend Photovoltaikanlagen).

Auslegung der MwStSystRL

- EuGH besitzt das „**Auslegungsmonopol**“ für die MwStSystRL (Art. 267 AEUV).
- Nach ständiger Rechtsprechung enthalten die Art. 132 ff. MwStSystRL „**autonome unionsrechtliche Begriffe**, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen.“ (Beispiel: EuGH Rs. C-4/18 und 5/18 legt den Begriff „öffentliche Posteinrichtung“ i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL im Kontext der Postdienste-RL aus).
- **Auslegungsgesichtspunkte** sind der *Wortlaut* (und seine gewöhnliche Bedeutung), der *Zusammenhang* bzw. *Systematik* (insbesondere die Überschrift „dem Gemeinwohl dienen“) sowie der (*Entlastungs*-)*Zweck der Befreiung* (Beispiel: EuGH Rs. C-412/15 beschränkt die Steuerbefreiung auf Blutlieferungen für therapeutische Zwecke).
- Nach der ständigen Rechtsprechung **sollen die Steuerbefreiungen als Ausnahmen von der Regelbesteuerung „eng“ auszulegen sein** (siehe schon Rs. C-498/05). Gleichzeitig betont der EuGH, dass die Auslegung den Befreiungen „nicht ihre Wirkung nehmen dürfe“. Richtigerweise geht es dem Gerichtshof – wie die englische Sprachfassung „*strictly*“ andeutet – lediglich um eine „präzise“, nicht aber um eine „einschränkende“ Auslegung (der Auslegungsgrundsatz „*singularia non sunt extendenda*“ gilt in der Rechtsmethodik heute ohnehin als überholt).
- Ferner ist der **Neutralitätsgrundsatz** – hier: Wettbewerbsneutralität in Bezug auf Behandlung gleichartiger Leistungen – zu beachten (vgl. nur EuGH Rs. C-174/11).
- Unklar ist, welche Rolle bei der Auslegung künftig **Art. 20 GrCh** spielen wird.

Unbedingte und hinreichend genaue Steuerbefreiungen und Mitgliedstaatenwahlrechte

- Die Aufzählung des Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL enthält einen Katalog an **zwingenden Steuerbefreiungen** („Die Mitgliedstaaten befreien...“). Allerdings enthalten einige Befreiungen sachliche und persönliche Voraussetzungen, die den Mitgliedstaaten offen oder verdeckt ein **gewisses Ermessen** einräumen:
 - **Buchst. m:** „bestimmte, [...] mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen ...“ Somit entscheiden die Mitgliedstaaten, welche sportlichen Leistungen sie befreien und eine unmittelbare Berufung der Steuerpflichtigen auf die MwStSystRL scheidet aus (zuletzt EuGH Rs. C-488/18).
 - **Buchst. g:** Soziale Dienstleistungen, die durch von den Mitgliedstaaten als „Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ bewirkt werden. Hier verfügen die Mitgliedstaaten bei der „Anerkennung“ über einen gewissen Spielraum, der aber eine unmittelbare Berufung nicht hindert (EuGH Rs. C-174/11).
- Darüber hinaus enthält Art. 133 MwStSystRL **verschiedene Mitgliedstaatenwahlrechte**, um die Steuerbefreiungen in bestimmter Hinsicht einzuschränken (z.B. auf „Einrichtungen ohne systematische Gewinnerzielung“; zu diesem Begriff zuletzt EuGH Rs. C-488/18).
- Ferner schließt Art. 134 MwStSystRL **bestimmte Umsätze von der Befreiung aus** (z.B. für die befreite Leistung „nicht unerlässliche“ Umsätze, dazu EuGH Rs. C-415/04).

Anwendung des nationalen Rechts im Lichte des Unionsrechts

- **Nationales Steuerrecht, das in Umsetzung einer EU-Richtlinie erlassen wurde, ist „richtlinienkonform“ auszulegen**, d.h. im Rahmen der Anwendung der allgemeinen Auslegungsmethoden hat das Auslegungsergebnis den Vorrang, das der Richtlinie entspricht (dazu zuletzt BFH V R 33/21 zur unionsrechtskonformen Auslegung von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG im Lichte der neuen einschränkenden EuGH-Rechtsprechung zum Begriff „Schulunterricht“). Allerdings ist die **Wortlautgrenze** als Grenze jeder Auslegung des nationalen Rechts zu beachten.
- Bei **Zweifeln über die Auslegung der MwStSystRL** hat das nationale Gericht den EuGH nach Art. 267 AEUV anzurufen (sog. Vorabentscheidungsverfahren).
- **Hat der nationale Gesetzgeber eine „inhaltlich unbedingte und hinreichend genaue“ Richtlinienbestimmung nicht rechtzeitig umgesetzt**, kann sich der Steuerpflichtige nach ständiger Rechtsprechung gegenüber den Behörden eines Mitgliedstaates direkt auf die Richtlinienbestimmung berufen (Beispiele: EuGH Rs. C-319/12 und BFH XI R 35/18).
- **Beachte:** Kein Berufungsrecht besteht nach Ansicht des EuGH (Rs. C-488/18) bei Art. 132 Abs. 1 Buchst. k und m MwStSystRL („bestimmte“ kulturelle und sportliche Leistungen). Allerdings bleibt hier die Frage, ob diese – an sich zwingenden – Steuerbefreiungen nicht zumindest **in einer Art „Kernbereich“ zu befreien sind** (der z.B. von § 4 Nr. 22 UStG möglicherweise nicht ausreichend abgedeckt wird).

Aktuelle Entwicklungen: Krankenhaus- und ärztliche Heilbehandlungen (Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL)

- Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL befreien „**Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze**“ von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder „**anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art**“ sowie „**Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin**“ in Ausübung ärztlicher oder artzähnliche Berufe.
- Zum unionsrechtlichen Begriff der „**Heilbehandlung**“ (therapeutischer Zweck) siehe
 - **EuGH Rs. C-458/21** (Überprüfung der Richtigkeit einer Diagnose für ein Versicherungsunternehmen zur Suche einer medizinischen Dienstleistung im Ausland – keine „Heilbehandlung“);
 - **EuGH R. C-581/19** (Ernährungscoaching in Fitnessstudios – keine „Heilbehandlung“);
 - **EuGH Rs. C-513/20** (Anlegen eines Anamneseblattes zum Erwerb von Thermalkuren – kann ein eng mit Heilbehandlung verbundener Umsatz sein).
- Zur „**Anerkennung**“ eines Krankenhauses als „Einrichtung gleicher Art“ unter „in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen“ siehe EuGH Rs. C-228/20 (betreffend die Zulassung nach § 108 SGB V nach § 4 Nr. 14 Buchst. b i.d.F. 2005: Bedarfsvorbehalt verstößt gegen Neutralitätsgebot; eine Differenzierung nach Gleichartigkeit der Leistungen und der Höhe des Tagessatzes ist hingegen zulässig).

Aktuelle Entwicklungen: „Schul- und Hochschulunterricht“ (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL)

- Der EuGH hat in den letzten Jahren (grundlegend Rs. C-447/19) **die Begriffe „Schul- und Hochschulunterricht“ restriktiv interpretiert** (sie verweisen nach Ansicht des EuGH auf ein *„integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen“*). Nach diesem Verständnis sind z.B. **Fahr-, Segel- und Schwimmschulen** nicht mehr steuerbefreit (Rs. C-447/19, Rs. C-47/19, Rs. C-373/19; kritisch dazu *Nieskens*, UR 2020, 605; *Lippross*, DStR 2022, 292).
- Der **BFH hat diese Rechtsprechung im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung von § 4 Nr. 21, 22 UStG übernommen** (vgl. etwa BFH XI R 3/20 zu Persönlichkeitstrainer, XI R 31/21 zu Judounterricht und zuletzt BFH V R 33/21 betreffend Verkehrserziehungsverein; ebenso auch OVG Schleswig-Holstein – 3 LB 1/22).
- Gegenwärtig ist nicht absehbar, was dies mittelfristig für andere Bildungsleistungen bedeutet (zu VHS-Kursen nach Umstellung auf § 2b UStG siehe *Ronnecker*, ZfK 2023, 49 ff.). Der **Koalitionsvertrag** sieht vor, die Steuerfreiheit von Bildungsleistungen zu erhalten.
- **Beachte:** Von der neueren Rechtsprechung des Gerichtshof unberührt ist die Steuerbefreiung der **„Aus- und Fortbildung“** nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL. Insoweit kann auf die Definition in § 44 MwStVO zurückgegriffen werden (dazu BFH V R 33/21 mit Hinweisen zur erleichterten Nachweis eines Berufsbezuges).

Aktuelle Entwicklungen: Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen (Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL)

- Seit dem EuGH-Urteil in der Rs. C-174/11 stand fest, dass **§ 4 Nr. 18 UStG a.F. unionsrechtswidrig war**, weil er dazu führte, dass die gleichen Leistungen je nach Anbieter unterschiedlich behandelt wurden (unzulässige Sonderregelung für Mitglieder der anerkannten Wohlfahrtsverbände).
- Im **JStG 2019 ist § 4 Nr. 18 UStG in Anlehnung an Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL neu gefasst worden**, auf „*Einrichtungen ohne systematische Gewinnerzielung*“ (dazu EuGH Rs. C-488/18: Gewinnausschüttungsverbot) beschränkt und als subsidiäre Befreiung ausgestaltet worden (Vorrang der besonderen Befreiungen z.B. in § 4 Nr. 16, 23, 25 UStG). Somit kann die EuGH-Rechtsprechung (z.B. Rs. C-657/19 zum Medizinischen Dienst und Rs. C-846/19 zu Betreuungsleistungen von Anwälten) unmittelbar für die Auslegung herangezogen werden. Inzwischen gibt es ein **Anwendungsschreiben** (BMF v. 14.2.2023, BStBl. I 2023, 348) und weitere **Rechtsprechung** (V R 1/19 Flüchtlingsunterkunft, V R 34/19 Verfahrenspfleger und XI R 25/20 Krankentransport).
- Ab VZ 2020 dürfte eine **unmittelbare Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL nur noch in Ausnahmefällen** in Betracht kommen, wenn die nationalen Regelung (z.B. § 4 Nr. 16 i.V.m. mit dem Subsidiaritätsvorbehalt in § 4 Nr. 18 UStG) dazu führt, dass eine nach Unionsrecht zwingend zu befreiende Leistung nach UStG zu besteuern ist (Beispiel nach *Kirchhain/Pötters*, UR 2023, 319: Menüservice für hilfebedürftige Menschen; anders BMF v. 14.2.2023 a.a.O. unter Hinweis auf BFH XI R 46/08: „Essen als Grundbedürfnis“).

Aktuelle Entwicklungen: Grenzüberschreitende Anwendung von Steuerbefreiungen

- Bisher wenig geklärt ist, **wie die sachlichen und persönlichen Voraussetzungen von Steuerbefreiungen bei grenzüberschreitenden Leistungen anzuwenden sind**. Dabei geht es um die Frage, nach dem Recht welchen Staates (des Sitzstaates des Unternehmers oder des Wohnsitzstaates der Leistungsempfänger) die relevanten Kriterien der Befreiung (z.B. „eng mit der Sozialfürsorge verbundene Leistung“ bzw. „Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter“) zu prüfen sind.
- Im **EuGH-Urteil in der Rs. C-620/21** betreffend eine bulgarische Agentur, die soziale Dienstleistungen an ältere Personen in Deutschland und Österreich erbringt (und die die Leistungen nach Art. 45 MwStSystRL in Bulgarien als dem Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit versteuerte), hat der EuGH nun entschieden, dass die Voraussetzungen *„nach dem – der Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie dienenden – Recht des Mitgliedstaats, in dem diese Gesellschaft den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat, zu prüfen sind“*. Eine etwaige unterschiedliche Behandlung von in- und ausländischen Unternehmern im Land der Leistungserbringung sei hinzunehmen, da nur so die Ermessensspielräume der Mitgliedstaaten respektiert würden und es sich letztlich um eine Folge der Besteuerung am Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit (Art. 45 MwStSystRL) handele (anders Schlussanträge *GA Kokott v. 1.12.2022*: Zuständigkeit des Wohnsitzstaates der Leistungsempfänger kraft Bestimmungslands- und Neutralitätsprinzips).