



# **Die Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Körperschaften**

**Umsatzsteuersätze für Leistungen gemeinnütziger Körperschaften  
- wann greifen Steuersatzermäßigungen nach § 12 UStG?**

**Doreen Adam**

**eureos gmbh steuerberatungsgesellschaft rechtsanwalts-gesellschaft, Dresden**



# ***Agenda***

1. Überblick und nationale Regelung
2. Unionsrechtlichen Grundlage
3. Einschränkung für Leistungen des Zweckbetriebes
4. Anmerkungen aus der Praxis



# 1. Überblick und nationale Regelung

# Prüfschema Umsatzsteuer

Prüfungsschritt	Besonderheiten bei gemeinnützigen Körperschaften	
Leistungsaustausch	echte / unechte Mitgliedsbeiträge, echte Zuschüsse	
Unternehmereigenschaft	ideeller Bereich - nicht wirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinn VV, ZwBt, wGB - unternehmerischer Bereich	
Steuerbefreiungen	<u>mit Bezug auf die Gemeinnützigkeit</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• § 4 Nr. 18 UStG,</li> <li>• § 4 Nr. 22a, b UStG</li> <li>• § 4 Nr. 23 UStG</li> <li>• § 4 Nr. 29 UStG</li> </ul>	<u>allgemein</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>• § 4 Nr. 8, Nr. 12 UStG</li> <li>• § 4 Nr. 14, 16, 17 UStG</li> <li>• § 4 Nr. 20 UStG</li> <li>• § 4 Nr. 21 UStG</li> </ul>
Bemessungsgrundlage	(echte Zuschüsse)	
Steuersatz	§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG	
Vorsteuerabzug	§ 23a UStG: Vorsteuerpauschale	
Leistungsbezug aus dem Ausland	§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG: auch für Bezüge im ideellen Bereich	

# ***Ermäßigter Steuersatz - § 12 Abs. 2 UStG***

## **Ermäßigungen unabhängig vom Status als steuerbegünstigte Körperschaft**

- Nr. 1: Lieferungen von Gegenständen gemäß Anlage 2 zum UStG
- Nr. 7a, d: Eintrittsberechtigungen für Theater, Konzerte, Museen, Zirkusvorführungen, Leistungen der Schausteller usw.
- Nr. 11: kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen
- Nr. 15: Restaurations- und Verpflegungsleistungen (1. Juli 2020 - 31. Dezember 2024)

# ***Ermäßigter Steuersatz - § 12 Abs. 2 UStG***

## **Ermäßigung mit Bezug auf den steuerbegünstigten Status**

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für die folgenden Umsätze:

- 8.a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). <sup>2</sup>Das **gilt nicht** für Leistungen, die im Rahmen eines **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** ausgeführt werden. <sup>3</sup>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,
- b) die Leistungen der **nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Gemeinschaften** der in Buchstabe a Satz 1 bezeichneten Körperschaften, wenn diese Leistungen, falls die Körperschaften sie anteilig selbst ausführten, insgesamt nach Buchstabe a ermäßigt besteuert würden;

# ***Ermäßigter Steuersatz - § 12 Abs. 2 UStG***

## **Ermäßigung mit Bezug auf den steuerbegünstigten Status**

- Nr. 8a: Leistungen von Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke (§§ 51 bis 68 AO) verfolgen
  - Satz 2: keine Ermäßigung für Leistungen im wGB
  - Satz 3: besondere Voraussetzungen für Leistungen im Zweckbetrieb (JStG 2007)
- Nr. 8b: Leistungen von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Gemeinschaften steuerbegünstigter Einrichtungen
  - alle Mitglieder müssen steuerbegünstigte Körperschaften sein
  - alle Leistungen müssten, falls sie anteilig von den Mitgliedern des Zusammenschlusses ausgeführt würden, nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG ermäßigt zu besteuern sein
  - Ausschluss des ermäßigten Steuersatzes, sofern der Zusammenschluss auch Leistungen im wGB oder Leistungen erbringt, für die nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 3 der ermäßigte Steuersatz ausgeschlossen ist



# 2. Unionsrechtliche Grundlage



# ***Art. 98 MwStSystRL idF ab 6. April 2022***

## **Kannbestimmung ermäßigte bzw. stark ermäßigte Steuersätze**

(1) Die Mitgliedstaaten **können** höchstens **zwei ermäßigte Steuersätze** anwenden.

Die ermäßigten Steuersätze werden als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festgesetzt, der mindestens 5 % betragen muss und **nur** auf die in **Anhang III aufgeführten Lieferungen** von Gegenständen und **Dienstleistungen** angewandt werden darf.

Die Mitgliedstaaten können die ermäßigten Steuersätze auf unter **höchstens 24 Nummern des Anhangs III** fallende Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen anwenden.

# **Anhang III zu Art. 98 MwStSystRL**

## **Fassung bis 5. April 2022**

15. Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen **durch** von den Mitgliedstaaten **anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit**, soweit sie nicht gemäß den Artikeln 132, 135 und 136 von der Steuer befreit sind

### **Voraussetzungen (EuGH Rs. C-492/08 Kommission / Frankreich)**

➤ **anerkannte gemeinnützige Einrichtung**

Schlussanträge GA Jääskinen vom 11.02.2010: Einrichtung muss hinreichend ausgeprägten (wenn nicht sogar überwiegenden) sozialen Charakter haben

➤ **für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit**

Schlussanträge GA Jääskinen vom 11.02.2010:

sozial = (1) zwischenmenschliche Interaktionen und Beziehungen, Einrichtungen, die auf Verletzlichkeit des Individuums und dessen Bedürfnis nach Hilfe und Schutz beruhen + (2) Solidarität, kollektiver Altruismus, um die Bedürfnisse aller gerecht zu befriedigen

# Restriktive Auslegung durch den BFH

## Urteil vom 24. September 2014, Az. V R 11/14

### Leitsatz

1. „§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG **entspricht nur insoweit dem Unionsrecht**, als Art. 98 Abs. 2 und 3 MwStSystRL i. V. m. Anhang III Nr. 15 den Mitgliedstaaten erlaubt, einen ermäßigten Steuersatz für die „Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht gemäß Art. 132, 135, und 136 steuerbefreit sind“, anzuwenden.
2. Demgegenüber ist § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG **insoweit richtlinienwidrig**, als die Vorschrift nicht nur die Leistungen, die steuerbegünstigte Körperschaften für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit erbringen, **sondern alle Leistungen dieser Körperschaften umfasst.**“

### Entscheidungsgründe

„Die Umsätze der Klägerin werden von Art. 98 Abs. 2 und 3 MwStSystRL i. V. m. Anhang III Nr. 15 nicht umfasst, weil weder die Veräußerung von Scannern noch die Erbringung von Dienstleistungen für Archivsysteme sowie deren Entwicklung und Vertrieb und damit zusammenhängende Dienstleistungen Leistungen für wohltätige Zwecke oder im Bereich der sozialen Sicherheit sind.“

# BFH-Urteil vom 23. Juli 2019, Az. XI R 2/17

## Leitsatz

*„Die Umsätze, die ein gemeinnütziger Verein zur Förderung des Wohlfahrtswesens aus Gastronomieleistungen und der Zurverfügungstellung einer öffentlichen Toilette erzielt, sind selbst dann nicht nach § 12 Abs. Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt zu besteuern, wenn diese Leistungen der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke gedient haben.“*

## Entscheidungsgründe

*„Die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 2. Alternative UStG liegen ebenfalls nicht vor. .... Der Verkauf von Gastronomieleistungen und die Zurverfügungstellung der öffentlichen Toilette mögen zwar der Verwirklichung dieser Zwecke gedient haben; "mit diesen Leistungen" werden jedoch --auch bei unionsrechtskonformer Auslegung dieser Vorschrift (...)-- nicht die satzungsmäßigen Zwecke des Klägers "selbst verwirklicht". Denn die einzelnen Gastronomieleistungen des Bistros wie auch die Zurverfügungstellung der öffentlichen Toilette dienen in erster Linie den Zwecken der Besucher (Verbraucher) und der Nutzer, die nicht vom gemeinnützigen Zweck der Einrichtung des Klägers erfasst werden. Sie sind daher nicht originär gemeinnützige Leistungen i.S. von Art. 98 Abs. 2 und 3 i.V.m. Anhang III Nr. 15 MwStSystRL ... Begünstigt wären nur Leistungen gegenüber den behinderten Personen, aber nicht solche Leistungen, an deren Erbringung behinderte Arbeitnehmer des Integrationsunternehmens teilhaben ...“*

# **Anhang III zu Art. 98 MwStSystRL**

**Fassung ab 6. April 2022**

15. Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen **durch gemeinnützige Organisationen, die sich für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit** wie von den Mitgliedstaaten definiert **einsetzen** und die von den Mitgliedstaaten **als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt** werden, soweit sie nicht gemäß den Artikeln 132, 135 und 136 von der Steuer befreit sind;

**Erwägungsgrund Nr. 19 der Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 5. April 2022**

Notwendigkeit der Präzisierung, um für Rechtssicherheit zu sorgen

Berücksichtigung der allgemeinen Tätigkeit und der Ziele der Einrichtung als Ganzes, unabhängig vom letztendlich Begünstigten der Leistungen

# Anhang III zu Art. 98 MwStSystRL

## Fassung ab 6. April 2022

### Voraussetzungen

- gemeinnützige Organisation, die sich für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit einsetzen
  - Definition durch die Mitgliedsstaaten -> § 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 1 UStG i.V.m §§ 51 bis 68 AO
  - umfasst danach alle steuerbegünstigten Zwecke
- anerkannte Einrichtung mit sozialen Charakter
  - Wortlaut der bis 5. April 2022: anerkannte gemeinnützige Einrichtung
  - fraglich, ob hiermit Einschränkung der begünstigten Einrichtungen beabsichtigt war - m. E. nein
  - Auslegung auch unter Beachtung weiterer Sprachfassungen in der EU
    - „Supply of goods and services by organisations *engaged in welfare or social security work* as defined by Member States and recognised as being devoted to *social wellbeing* by Member States...”



Änderung führt zu einer Ausweitung des Anwendungsbereichs

Hummel (UR 2023, 345): großzügigere unionsrechtskonforme Auslegung auch für Vergangenheit geboten



# 3. Einschränkung für Leistungen des Zweckbetriebes

# § 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 3 UStG

## Einschränkung für Zweckbetriebe

<sup>3</sup>Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, wenn

- 1) 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**
- 2) wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den **§§ 66 bis 68 der Abgabenordnung** bezeichneten Zweckbetriebe ihre **steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht**,

Einfügung durch das JStG 2007 zur Einschränkung der missbräuchlichen Ausnutzung des ermäßigten Steuersatzes, insbesondere durch Integrationsprojekte



# **§ 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 3 Alternative 2 UStG**

## **Leistungen, mit denen die satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht werden**

- uneingeschränkte Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach UStAE 12.9 Abs. 10 bei
  - Krankenhäusern, § 67 AO
  - Sportveranstaltungen von Sportvereinen, wenn Voraussetzungen von § 67a AO erfüllt sind
  - Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Jugendherbergen, Schullandheime, § 68 Nr. 1b AO
  - Einrichtungen der Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, § 68 Nr. 3b AO
  - Fürsorgeeinrichtungen nach § 68 Nr. 4, 5 AO
  - kulturellen Veranstaltungen, § 68 Nr. 7 AO
  - Volkshochschulen und ähnliche Einrichtungen, § 68 Nr. 8 AO, aber ohne Beherbergung und Beköstigungsleistungen (BFH-Urteil 8. März 2012, V R 14/11)
  - Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, § 68 Nr. 9 AO inkl. Auftragsforschung (dazu kritisch Hummel in: Rau / Dürrwächter, UStG § 12 Abs. 2 Nr. 8, Rz. 44)
- Lotterien nach § 68 Nr. 6 AO, vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23. Februar 2012, Az. 6 K 1868/10 (FinVerw: UStAE 12.9 Abs. 14)

# § 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 3 Alternative 1 UStG

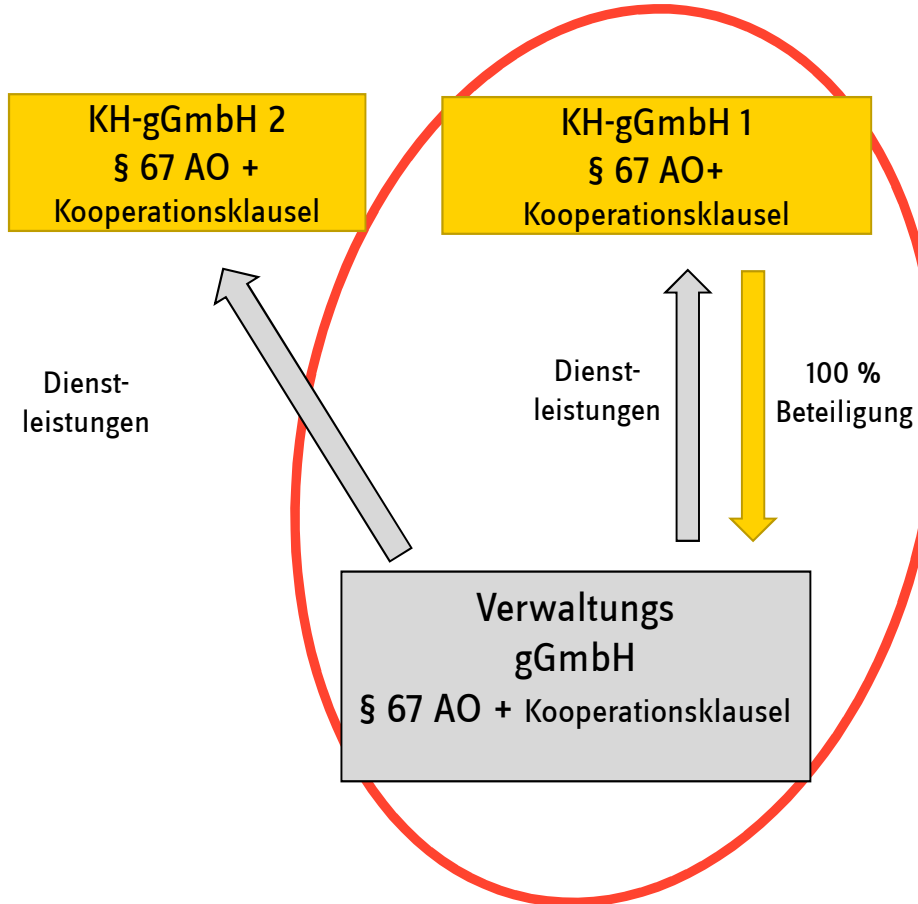
## Wettbewerbsvorbehalt

- uneingeschränkte Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Zweckbetriebe nach § 65 AO
- darüber hinaus nach UStAE 12.9 Abs. 9 auch bei
  - Einrichtungen der Wohlfahrtspflege, § 66 AO
  - Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, § 68 Nr. 1a AO
  - Selbstversorgungseinrichtungen, § 68 Nr. 2 AO
- besondere Prüfung der Voraussetzungen bei Werkstätten für behinderte Menschen, § 68 Nr. 3a AO und Inklusionsbetrieben, § 68 Nr. 3c AO -> vgl. UStAE 12.9 Abs. 12, 13



Koalitionsvertrag 2021 - 2025: Stärkung von Inklusionsunternehmen „auch durch formale Privilegierung im Umsatzsteuergesetz“

# Offen: Kooperationsleistungen nach § 57 Abs. 3 AO



## Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen an KH-gmbH 2

- keine umsatzsteuerliche Organschaft
- keine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG
- Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 3 2. Alternative UStG
  - durch die Leistung selbst verwirklichte Zwecke
  - UStAE 12.9 Abs. 10 Nr. 1: ZwB iS § 67 AO -> 7 % USt uneingeschränkt anwendbar ?



# 4. Anmerkungen aus der Praxis

# Steuerbefreiung vs. ermäßigter Steuersatz

## „Unechte“ Steuerbefreiung teilweise nachteilig

- umfangreiche Steuerbefreiungen (§ 4 Nr. 14, 16, 18 usw.) schließen Vorsteuerabzug bei gemeinnützigen Körperschaften überwiegend aus
- beabsichtigte Entlastung des Endverbrauchers wäre mit ermäßigtem Steuersatz und VoSt-Abzug besser zu erreichen und würde zudem **Kooperationen erleichtern**,
- Steuerbefreiungen sind jedoch vorrangig
- Nullsteuersatz mit VoSt-Abzug nach Art. 98 Abs. 2 nur für bestimmte Leistungen vorgesehen, z.B.
  - Anhang III Nr. 3: Arzneimittel, Empfängnisverhütung, Monatshygiene
  - Anhang III Nr. 4: medizinische Geräte, Hilfsmittel, Schutzausrüstung, usw.nicht aber für Leistungen nach Anhang III Nr. 15

# ***Anmerkungen aus der Praxis***

## **Auslegung durch die Finanzverwaltung**

- die eher weite Auslegung von § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG durch die Finanzverwaltung ist - im Vergleich zur restriktiven BFH-Rechtsprechung - in der Praxis zu begrüßen
- Rechtssicherheit durch verbindliche Auskünfte oder verbindliche Zusagen
- abzuwarten bleibt Entwicklung der BFH-Rspr. nach Änderung von Anhang III Nr. 15 MwStSystRL und ggf. Beendigung der bestehenden „Klagesperre“

## **Anpassungsbedarf**

- zeitnahe Umsetzung der im Koalitionsvertrag in Aussicht gestellten Stärkung von Inklusionsunternehmen *„durch formale Privilegierung im Umsatzsteuergesetz“*
- Positionierung der Verwaltung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen im Rahmen von Kooperationen nach § 57 Abs. 3 AO

# Vielen Dank



**Doreen Adam**  
Partnerin, Steuerberaterin

**eureos gmbh steuerberatungsgesellschaft  
rechtsanwalts-gesellschaft**

Telefon: + 49 (351) 4976 1503  
d.adam@eureos.de  
→ **www.eureos.de**