

Universität Leipzig

**Die wirtschaftliche Betätigung
gemeinnütziger Organisationen 2.0**

Herausforderungen für die Umsatzsteuer

Prof. Dr. Thomas Küffner
Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer
Fachanwalt f. Steuerrecht

www.kmlz.de

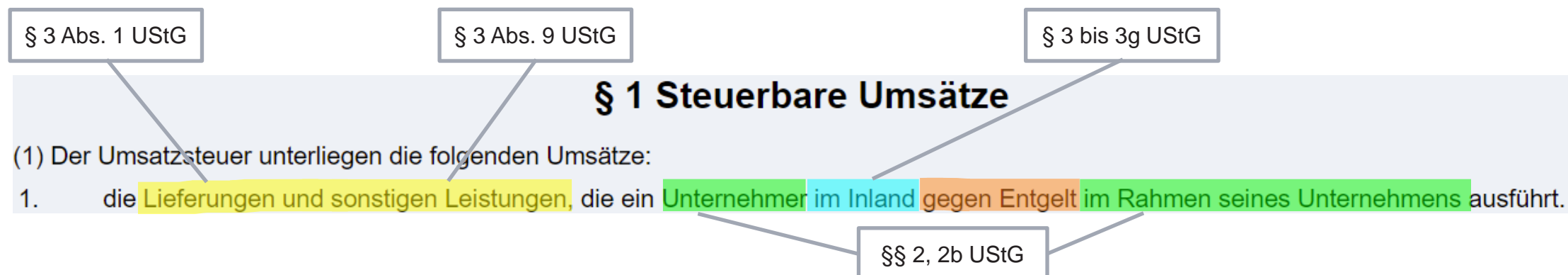
Agenda

- 1 Leistungsaustausch**
- 2 Herausforderungen und Auswege bei Kooperationen
- 3 Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Rahmen von § 57 Abs. 3 AO n.F.

Prüfungsschema Umsatzsteuer

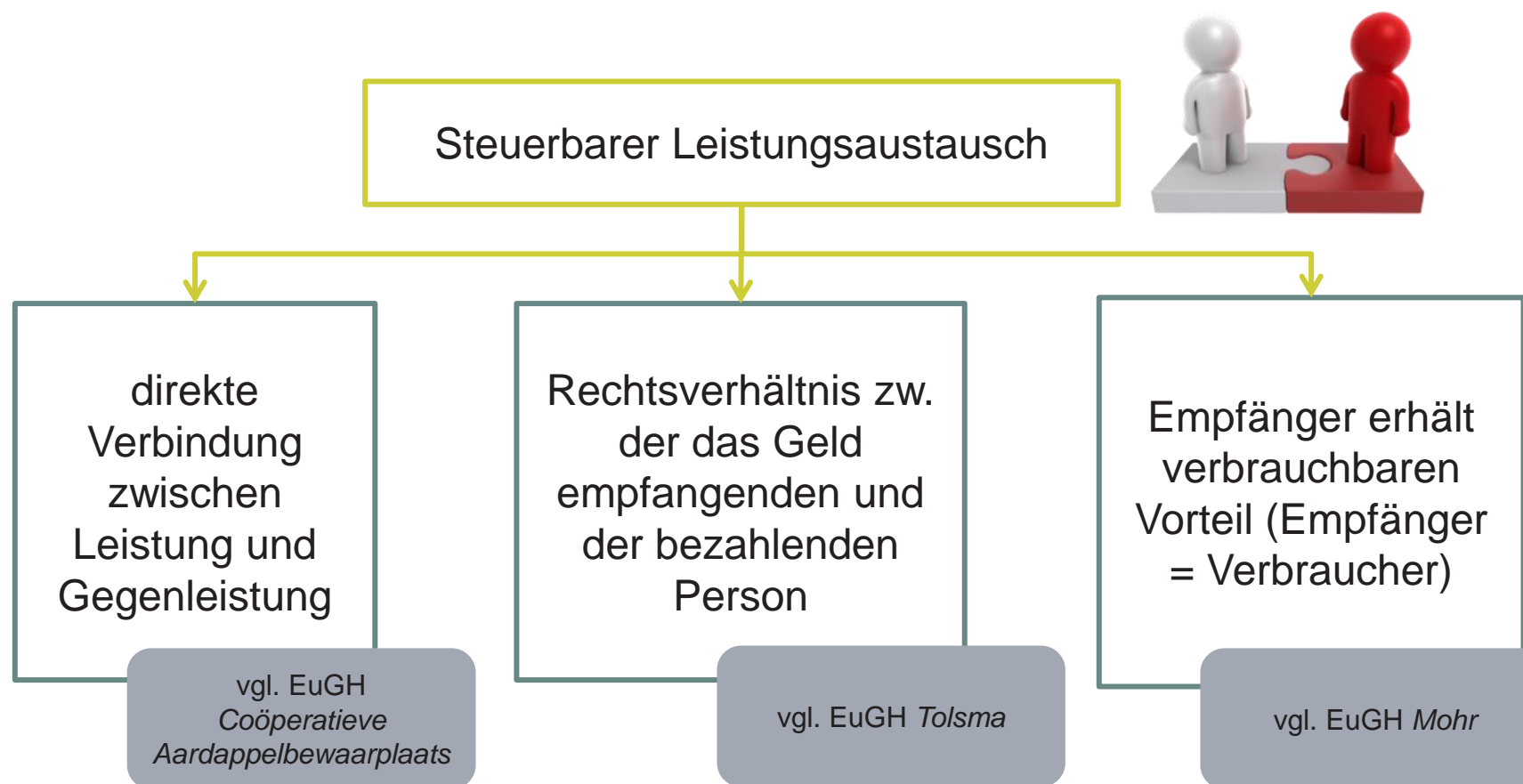
- I. Steuerbarkeit: Leistungsaustausch nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
 - 1. **Lieferung oder sonstige Leistung**
 - 2. eines Unternehmers
 - 3. im Inland
 - 4. gegen Entgelt
 - 5. im Rahmen seines Unternehmens
- II. Steuerpflicht (§§ 4 bis 9 UStG)
- III. Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG)
- IV. Steuersatz, Umsatzsteuer (§ 12 UStG)
- V. Steuerentstehung (§ 13 UStG)
- VI. Steuerschuldner (§§ 13a und 13b UStG)

Leistungsaustausch nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

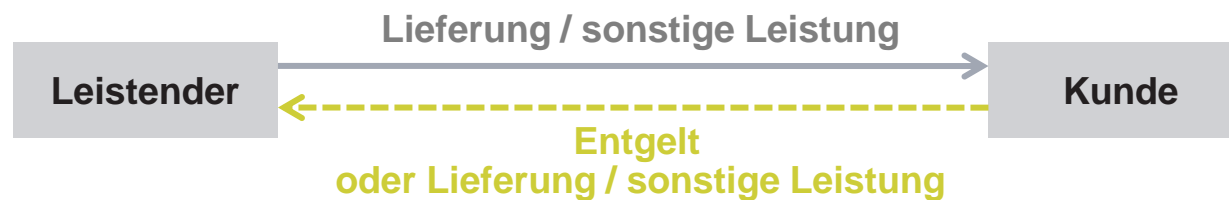


- Tatbestandsmerkmale des **Leistungsaustauschs nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG**
 - Lieferung oder sonstige Leistung
 - eines Unternehmers
 - im Inland
 - gegen Entgelt
 - im Rahmen seines Unternehmens

Grundlagen Leistungsaustausch



Voraussetzungen des Leistungsaustauschs (Abschn. 1.1 Abs.1 UStAE)



- Leistender und Leistungsempfänger (zwei Beteiligte)
- Leistung und Gegenleistung
- Wechselseitiger Zusammenhang

Sonderfälle des Leistungsaustauschs:

- Tausch / tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 UStG)
- Unentgeltliche Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG)

Agenda

-
- 1 Leistungsaustausch
 - 2 Herausforderungen und Auswege bei Kooperationen**
 - 2.1. Ausweg Verneinung Leistungsaustausch
 - 2.2. Ausweg Verneinung Unternehmereigenschaft
 - 2.3. Ausweg Steuerbefreiung
 - 3 Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Rahmen von § 57 Abs. 3 AO n.F.
-

Lösungsansätze: Kooperationen

1. Leistungsaustausch (Leistung gegen Entgelt)

- Lösungsansatz Beistellung
- Lösungsansatz Innengesellschaft/Aufwandspool
- (Lösungsansatz Verzicht auf Entgelt)

2. Unternehmerbegriff

- Nachhaltige Tätigkeit
- Lösungsansatz gesetzlich begünstigte Kooperation
- Lösungsansatz Organschaft

3. Steuerbefreiung

- Kostengemeinschaft § 4 Nr. 29 UStG
- Sonstige Steuerbefreiungen § 4 ff UStG, Art. 132 MwStSystRL

Agenda

-
- 1 Leistungsaustausch
 - 2 Herausforderungen und Auswege bei Kooperationen**
 - 2.1. Ausweg Verneinung Leistungsaustausch**
 - 2.2. Ausweg Verneinung Unternehmereigenschaft
 - 2.3. Ausweg Steuerbefreiung
 - 3 Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Rahmen von § 57 Abs. 3 AO n.F.
-

Kein Leistungsaustausch: Personalbeistellung Abschn. 1.1. Abs. 6 UStAE

Beistellungen

(6) 1Bei der Abgrenzung zwischen steuerbarer Leistung und **nicht steuerbarer Beistellung von Personal des Auftraggebers** ist unter entsprechender Anwendung der Grundsätze der sog. Materialbeistellung (vgl. Abschnitt 3.8 Abs. 2 bis 4) darauf abzustellen, ob der Auftraggeber an den Auftragnehmer selbst eine Leistung (als Gegenleistung) bewirken **oder nur zur Erbringung der Leistung durch den Auftragnehmer beitragen will**. 2Soweit der Auftraggeber mit der Beistellung seines Personals an der Erbringung der bestellten Leistung mitwirkt, wird dadurch zugleich auch der Inhalt der gewollten Leistung näher bestimmt. 3Ohne entsprechende Beistellung ist es Aufgabe des Auftragnehmers, sämtliche Mittel für die Leistungserbringung selbst zu beschaffen. **4Daher sind Beistellungen nicht Bestandteil des Leistungsaustauschs, wenn sie nicht im Austausch für die gewollte Leistung aufgewendet werden (vgl. BFH-Urteil vom 15. 4. 2010, V R 10/08, BStBl II S. 879).**

Kein Leistungsaustausch: Personalbeistellung Abschn. 1.1. Abs. 7 UStAE

Beistellungen

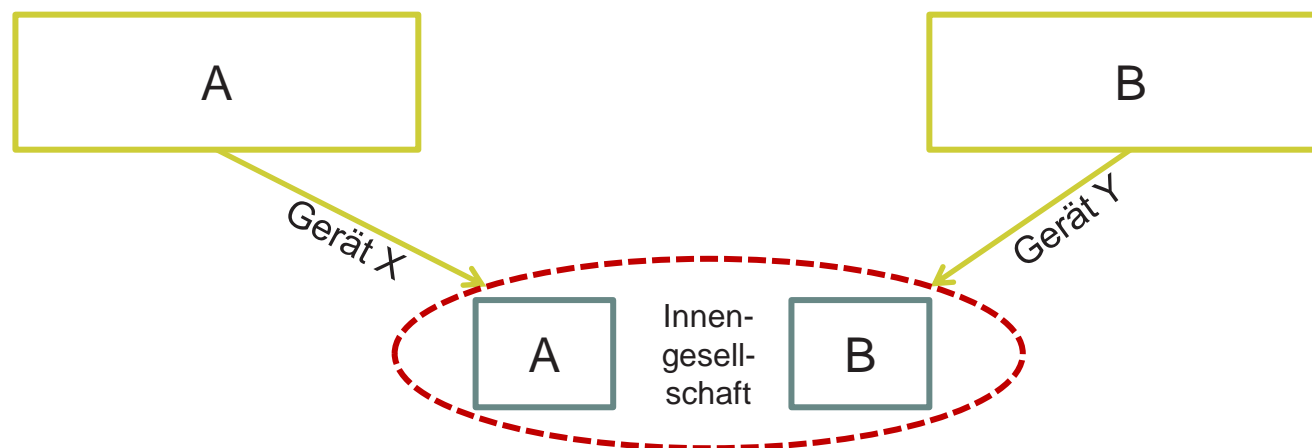
(7) 1Eine nicht steuerbare Beistellung von Personal des Auftraggebers setzt voraus, dass das Personal nur im Rahmen der Leistung des Auftragnehmers für den Auftraggeber eingesetzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 6. 12. 2007, V R 42/06, BStBl 2009 II S. 493). 2Der Einsatz von Personal des Auftraggebers für Umsätze des Auftragnehmers an Drittkunden muss vertraglich und tatsächlich ausgeschlossen sein. 3Der Auftragnehmer hat dies sicherzustellen und trägt hierfür die objektive Beweislast. 4Die Entlohnung des überlassenen Personals muss weiterhin ausschließlich durch den Auftraggeber erfolgen. 5Ihm allein muss auch grundsätzlich das Weisungsrecht obliegen. 6Dies kann nur in dem Umfang eingeschränkt und auf den Auftragnehmer übertragen werden, soweit es zur Erbringung der Leistung erforderlich ist.

Lösungsansatz: Innengesellschaft

Echter Aufwandspool (1)

Ausgangsfall

Die gemeinnützigen Vereine A und B kommen im Rahmen eines Vertrages überein, dass sie gemeinsam etwas untersuchen wollen. Zu diesem Zweck vereinbaren sie, dass A die Maschine X und B die Maschine jeweils dem anderen in einem jeweils bestimmten Umfang zur Verfügung stellt.



Lösungsansatz: Innengesellschaft

EuGH Rs. EDM (EuGH, Urt. v. 29.4.2004, C-77/04, UR 2004, 292)

- *„Arbeiten [...], die die Mitglieder eines Konsortiums gemäß den Klauseln des Konsortialvertrags entsprechend ihrem jeweiligen in diesem Vertrag festgelegten Arbeitsanteil durchführen, [stellen] keine Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen „gegen Entgelt“ [...] und damit auch keinen [...] steuerbaren Umsatz dar.“ (Tz. 88)*
- *„Wenn dagegen die Arbeiten über den im Vertrag festgelegten Arbeitsanteil eines Mitglieds des Konsortiums hinaus gehen und dies dazu führt, dass die anderen Mitglieder des Konsortiums eine Gegenleistung für die über diesen Arbeitsanteil hinaus gehenden Arbeiten zahlen, so stellen diese eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung „gegen Entgelt“ [...] dar.“ (Tz. 89)*

Lösungsansatz: Innengesellschaft

Anmerkungen:

- Leistungen an den Pool im Rahmen der Beitragspflicht führen nicht zu einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch
- Voraussetzung: Innengesellschaft
 - Rechtfertigung für Nichtbesteuerung liegt im mangelnden Entgelt
 - EuGH in Rs. *EDM*: Kein Entgelt, solange ein gemeinsames Interesse verfolgt wird
 - Innengesellschaft vgl. A 1.1 Abs. 17 UStAE und 2.1. Abs. 4 UStAE
- Anders: Abschn. 1.6 Abs. 8 Satz 7 UStAE (ARGE – Außengesellschaft)
 - Spitzenausgleich unterliegt der Umsatzsteuer
 - Arbeitsanteile in Höhe der Beitragspflicht unterliegen nicht der Umsatzsteuer
- Vgl. auch *Wäger (UR 2008, 69 ff.)*: ... nur bei gemeinsamen Zweck (z.B. Forschung)

Lösungsansatz: Innengesellschaft

Vorsicht: Abgrenzung von unechtem Aufwandspool (Steuerpflicht!!!)

(Unechter) Aufwandspooling durch Federführer (1)

- Verschiedene Personen schließen sich für Zwecke der Kosteneffizienz zu zusammen
- Eine Person macht den federführenden Haushälter: Kosten (eigene und fremde Kosten) und eingesetztes Personal wird am Jahresende auf die Kooperationspartner umgelegt.

BMF, 26.11.2020 – Forschungsk Kooperationen

Forschungsk Kooperation unter § 2b UStG

- Es gelten die allgemeinen Grundsätze des Absch. 1.6 UStAE (Gesellschaften):
„Kommt es dabei zur Begründung von Gesellschaftsverhältnissen, sind die allgemeinen Grundsätze des Abschnitts 1.6 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) zu beachten. Soweit danach sog. echte Gesellschafterbeiträge vorliegen, fällt keine Umsatzsteuer an.“
- Ergänzender Hinweis auf Besonderheiten der Vereine und auf Zuschüsse: *„Auf Abschnitt 2.10 Abs. 1 i. V. m. Abschnitt 10.2 Abs. 8 bis 10 UStAE wird ergänzend hingewiesen“.*

BMF, 26.11.2020 – Forschungsk Kooperationen

Fazit:

- Lösungsansatz: Leistungsaustausch statt § 2b Abs. 3 UStG
- Problem: Tausch (Leistungsaustausch) oder nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag (kein Leistungsaustausch)
- Vorsicht: Keine Außen-Gesellschaft gründen!!!

BMF, 26.11.2020 – Forschungsk Kooperationen

Abschn. 1.6 UStAE:

(1) Zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern ist ein Leistungsaustausch möglich.

(3) Ein Gesellschafter kann an die Gesellschaft sowohl Leistungen erbringen, die ihren Grund in einem gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis haben, als auch Leistungen, die auf einem gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis beruhen. Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieser Leistungen richtet sich danach, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind.

BMF, 26.11.2020 – Forschungsk Kooperationen

Abschn. 2.1. UStAE (Innengesellschaften)

(5) Innengesellschaften, die ohne eigenes Vermögen, ohne Betrieb, ohne Rechtsfähigkeit und ohne Firma bestehen, sind umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich, weil ihnen mangels Auftretens nach außen die Unternehmereigenschaft fehlt. 2Unternehmer sind – beim Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – nur die an der Innengesellschaft beteiligten Personen oder Personenzusammenschlüsse (BFH-Urteil vom 11. 11. 1965, V 146/63 S, BStBl 1966 III S. 28). ...Bei einer Gewinnpoolung sind Unternehmer nur die beteiligten Personen, die ihre Geschäfte ebenfalls nach außen in eigenem Namen betreiben, im Gegensatz zur Meta-Verbindung aber nicht in einem Leistungsaustauschverhältnis miteinander stehen (vgl. BFH-Urteil vom 12. 2. 1970, V R 50/66, BStBl II S. 477).

Agenda

-
- 1 Leistungsaustausch
 - 2 Herausforderungen und Auswege bei Kooperationen**
 - 2.1. Ausweg Verneinung Leistungsaustausch
 - 2.2. Ausweg Verneinung Unternehmereigenschaft**
 - 2.3. Ausweg Steuerbefreiung
 - 3 Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Rahmen von § 57 Abs. 3 AO n.F.
-

Der umsatzsteuerliche Unternehmer

Umsatzsteuergesetz (UStG) § 2 Unternehmer, Unternehmen

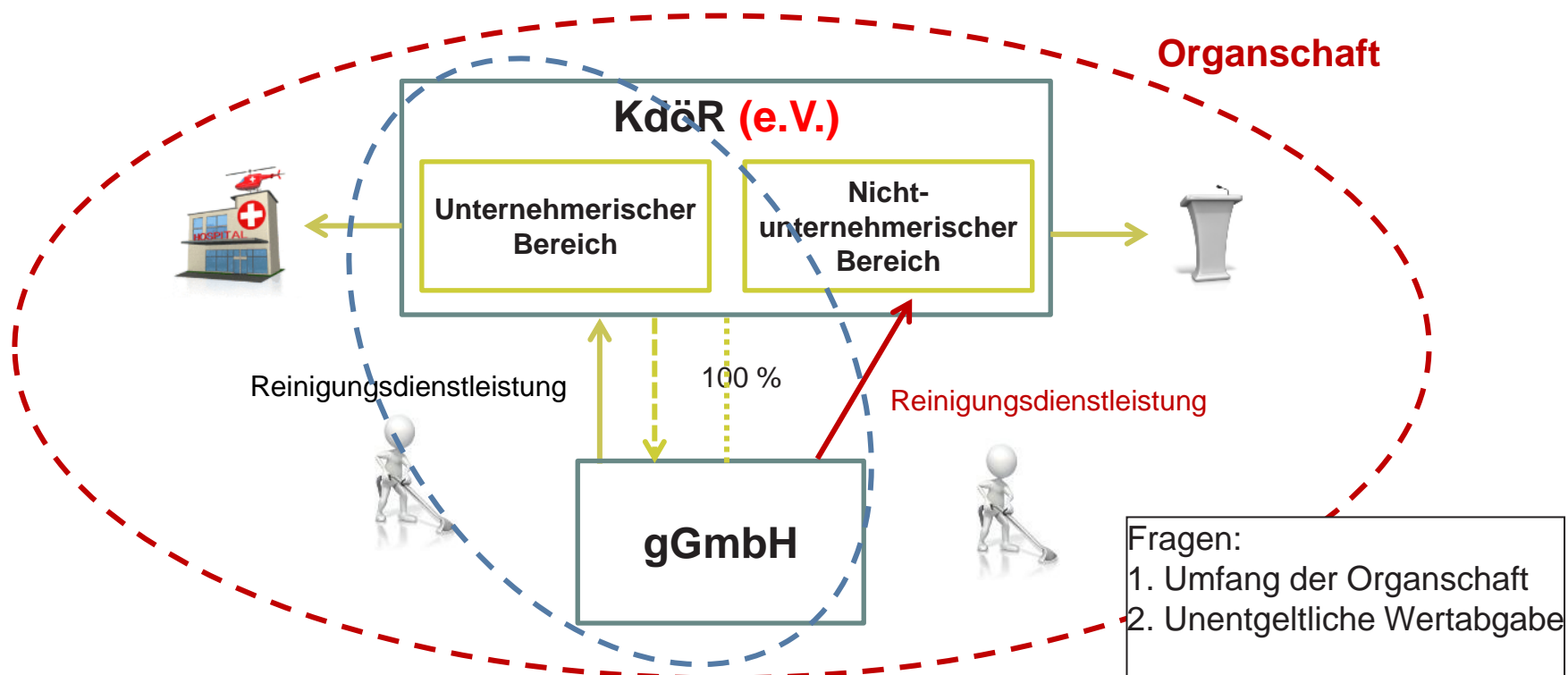
(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind,
2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

Lösungsansatz: Umsatzsteuerrechtliche Organschaft

BFH, Vorlagebeschl. v. 07.05.2020 – V R 40/19



Lösungsansatz: Umsatzsteuerrechtliche Organschaft

Fragestellungen

1. *Ist die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG für die Mitgliedstaaten vorgesehene Ermächtigung, in ihrem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, in der Weise auszuüben,*
 - a) *dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger bei einer dieser Personen erfolgt, die Steuerpflichtige für alle Umsätze dieser Personen ist oder in der Weise,*
 - b) *dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger zwingend --und damit auch unter Inkaufnahme erheblicher Steuerausfälle-- zu einer von den eng miteinander verbundenen Personen getrennten Mehrwertsteuergruppe führen muss, bei der es sich um eine eigens für Mehrwertsteuerzwecke zu schaffende fiktive Einrichtung handelt?*

Lösungsansatz: Umsatzsteuerrechtliche Organschaft

Fragestellungen

2. Falls zur ersten Frage die Antwort a) zutreffend ist: Folgt aus der EuGH-Rechtsprechung zu den unternehmensfremden Zwecken i.S. von Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (EuGH-Urteil VNLTO, EU:C:2009:88), dass bei einem Steuerpflichtigen,
- a) der zum einen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und dabei entgeltliche Leistungen i.S. von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG erbringt und
 - b) der zum anderen zugleich eine Tätigkeit ausübt, die ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (Hoheitstätigkeit), für die er nach Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG nicht als Steuerpflichtiger gilt,
- die Erbringung einer unentgeltlichen Dienstleistung aus dem Bereich seiner wirtschaftlichen Tätigkeit für den Bereich seiner Hoheitstätigkeit keine Besteuerung nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG vorzunehmen ist?

Vgl. zum Ganzen Küffner/Kirchinger npoR 2020, 203 und Küffner/Kirchinger UR 2020, 330

Agenda

-
- 1 Leistungsaustausch
 - 2 Herausforderungen und Auswege bei Kooperationen**
 - 2.1. Ausweg Verneinung Leistungsaustausch
 - 2.2. Ausweg Verneinung Unternehmereigenschaft
 - 2.3. Ausweg Steuerbefreiung**
 - 3 Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Rahmen von § 57 Abs. 3 AO n.F.
-

Lösungsansatz Kostengemeinschaft

Art. 132 Abs. 1 Buchst. f) MwStSystRL

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

[...]

f) Dienstleistungen, die selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;“

Lösungsansatz Kostengemeinschaft

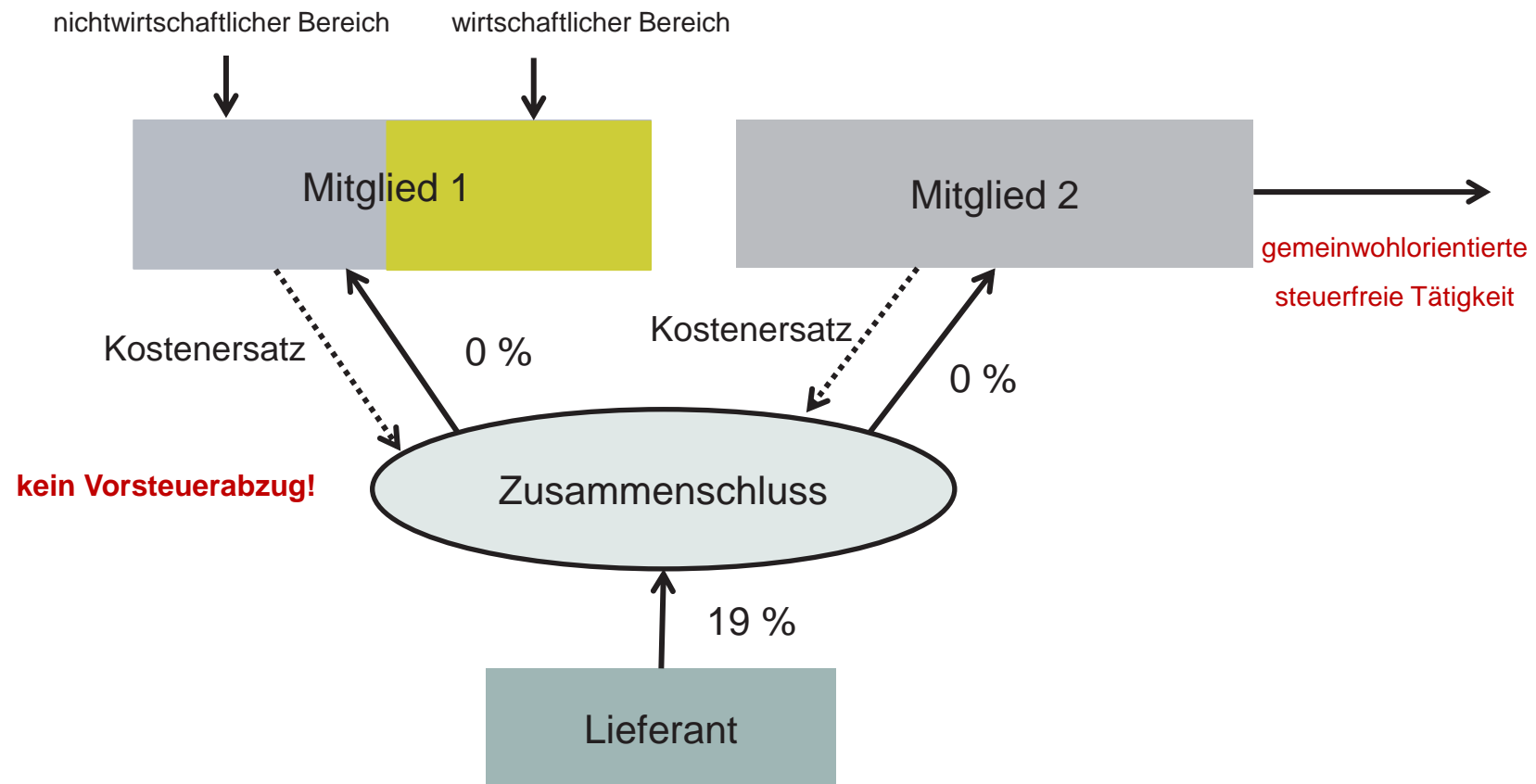
§ 4 Nr. 29 UStG:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

[...]

29. sonstige Leistungen von selbständigen, im Inland ansässigen Zusammenschlüssen von Personen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeit oder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, die nach den Nummern 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 von der Steuer befreit ist, gegenüber ihren im Inland ansässigen Mitgliedern, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeiten verwendet werden und der Zusammenschluss von seinen Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.“

Idee der Kostengemeinschaft



Grundvoraussetzungen

■ **Selbständiger Zusammenschluss**

- Alle Rechtsträger (Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften usw.)
- Selbständiger Natur: Nicht Teil einer Organschaft

■ **Mögliche Mitglieder**

- Personen, die von Steuer befreiten Tätigkeiten nachgehen
- Personen, die Tätigkeiten nachgehen für die sie nicht Steuerpflichtige sind
- Unschädlich sind gemischte Tätigkeiten

■ **Unmittelbarer Zusammenhang**

■ **Keine Wettbewerbsverzerrung**

Weitere Steuerbefreiungsnorm § 4 Nr. 27 UStG

§ 4 Nr. 27 UStG

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

[...]

Nr. 27

a) die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die in Nummer 14 Buchstabe b, in den Nummern 16, 18, 21, 22 Buchstabe a sowie in den Nummern 23 und 25 genannten Tätigkeiten und für Zwecke geistlichen Beistands,

b) die Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften durch juristische Personen des privaten oder des öffentlichen Rechts für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 Abs. 2) mit höchstens drei Vollarbeitskräften zur Überbrückung des Ausfalls des Betriebsinhabers oder dessen voll mitarbeitenden Familienangehörigen wegen Krankheit, Unfalls, Schwangerschaft, eingeschränkter Erwerbsfähigkeit oder Todes sowie die Gestellung von Betriebshelfern an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;

BMF-Schreiben vom 9.4.2020, BStBl. I 2020 S. 498

- Stellen steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG **entgeltlich Personal, Räumlichkeiten, Sachmittel oder andere Leistungen in Bereichen zur Verfügung**, die für die Bewältigung von Auswirkungen der Corona-Krise notwendig sind (z. B. an Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime), dann wird es nicht beanstandet, wenn diese Betätigungen sowohl **ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich dem Zweckbetrieb** im Sinne des § 65 AO zugeordnet werden.
- Die **umsatzsteuerbaren Überlassungen von Sachmitteln und Räumen sowie von Arbeitnehmern können** unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nummern 14, 16, 18, 23 und 25 UStG **als eng verbundene Umsätze der steuerbegünstigten Einrichtungen untereinander umsatzsteuerfrei sein**, wenn die überlassenen Leistungen insbesondere in Bereichen der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit, der Betreuung und Versorgung von Betroffenen der Corona-Krise dienen. Für Überlassungsleistungen von bzw. an andere Unternehmer greift die Umsatzsteuerbefreiung nicht.
- Bei der **unentgeltlichen Bereitstellung von medizinischem Bedarf und unentgeltlichen Personalgestellungen für medizinische Zwecke** durch Unternehmen an Einrichtungen, die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Corona-Krise leisten, wie insbesondere Krankenhäuser, Kliniken, Arztpraxen, Rettungsdienste, Pflege- und Sozialdienste, Alters- und Pflegeheime sowie weitere öffentliche Institutionen wie Polizei und Feuerwehr, **wird von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe im Billigkeitswege abgesehen**.
- Verlängerung mit Schreiben vom 18.12.2020 bis zum 31.12.2021 mit Ergänzung, dass auch Vorsteuerabzug zu gewähren ist, sofern Zusammenhang mit unentgeltlichen Wertabgaben (VSt +, uWa -)

Agenda

- 1 Leistungsaustausch
- 2 Herausforderungen und Auswege bei Kooperationen
- 3 Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Rahmen von § 57 Abs. 3 AO n.F.**

Gesetzeswortlaut § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG

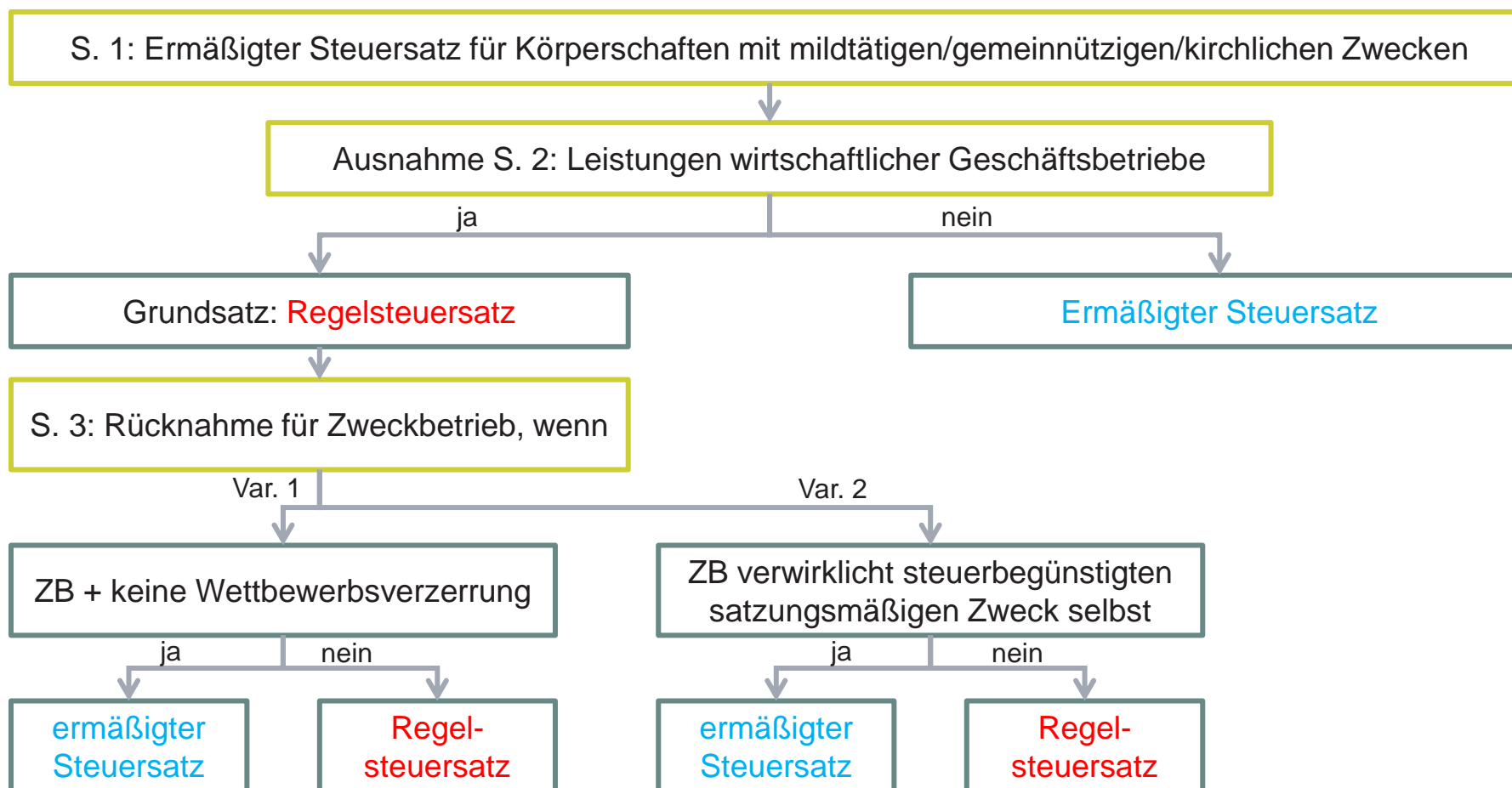
Die Steuer ermäßigt sich auf sieben Prozent für die folgenden Umsätze:

....

Nr. 8.

*a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige 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.*

Gesetzliche Struktur § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG



Unionsrechtlicher Konflikt

- Nicht alle Leistungen gemeinnütziger/ mildtätiger/ wohltätiger Einrichtungen dürfen ermäßigt besteuert werden (S. 1)
 - Art. 98 MwStSystRL: Mitgliedstaaten können einen/ zwei ermäßigte Steuersätze auf Gegenstandslieferungen und Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwenden
 - Anhang III Nr. 15 MwStSystRL:
 - „*Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte (1) **gemeinnützige Einrichtungen** für (2) **wohltätige Zwecke** und (3) **im Bereich der sozialen Sicherheit**“*
 - Drei **kumulative** Voraussetzungen (vgl. EuGH-Urteil vom 17. Juni 2010 C-492/08, Kommission/Frankreich)

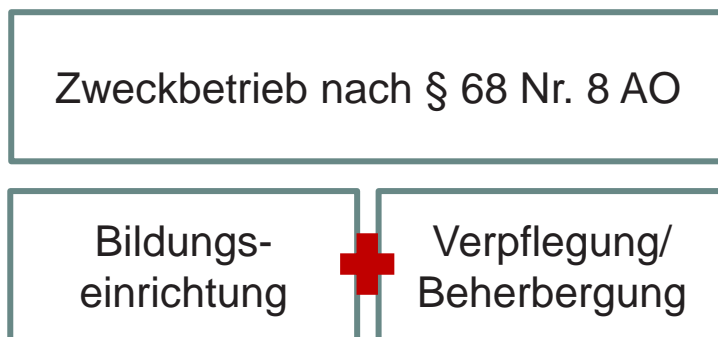
Unionsrechtlicher Konflikt

- MwStSyStRL: Maßgeblich **Leistungszweck**
- UStG: Maßgeblich **Unternehmenszweck**; schließt nur Umsätze von wG und bestimmten ZB aus → Bedingungslose Begünstigung gemeinnützige Leistungen
- BFH daher:
 - S. 1 unionsrechtswidrig, da durch Verweis auf §§ 51 ff. AO alle gemeinnützigen, kirchlichen und mildtätigen Zwecke eingeschlossen
 - Unionsrechtliche Wertung im USt bei abgabenrechtlichen Begriffen zu berücksichtigen
 - Konsequenz für S. 2 und S. 3: Weite Auslegung, soweit dadurch Regelsteuersatz anwendbar, ansonsten enge Auslegung
- Risiken für gemeinnützige Körperschaften:
 - Unionrechtswidrige Beihilfe im Falle von tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situationen?
 - Gefahr einer negativen Konkurrentenklage von dem dadurch betroffenen Marktteilnehmer

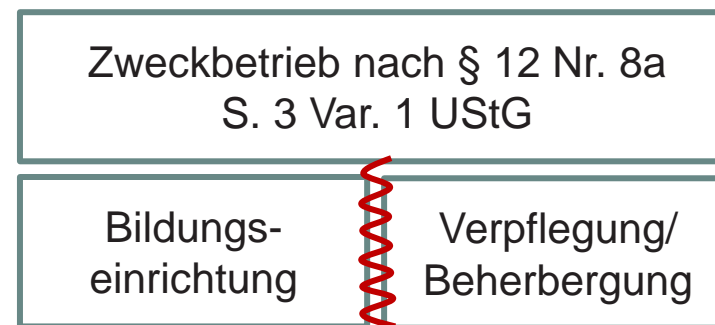
Voraussetzung Zweckbetrieb i. S. d. § 12 Nr. 8 a S. 3 Var. 1 UStG

- Beispiel: gGmbH mit Bildungseinrichtung inkl. Verpflegung /Beherbergung
 - vgl. BFH, Urt. v. 08.03.2012 - V R 14/11, BStBl. 2012 S. 630

AO: Einheitliche Betrachtung



UStG: Trennung



Kernzweckbetrieb =
originär gemein-
nützige Leistung

↓
steuerfrei
§ 4 Nr. 22a UStG

„Hilfs“-Zweckbetrieb

↓
Regelsteuersatz

Weitere Voraussetzungen § 12 Abs 2 Nr. 8 a S.3 UStG

§ 12 Abs 2 Nr. 8 a S.3 UStG:

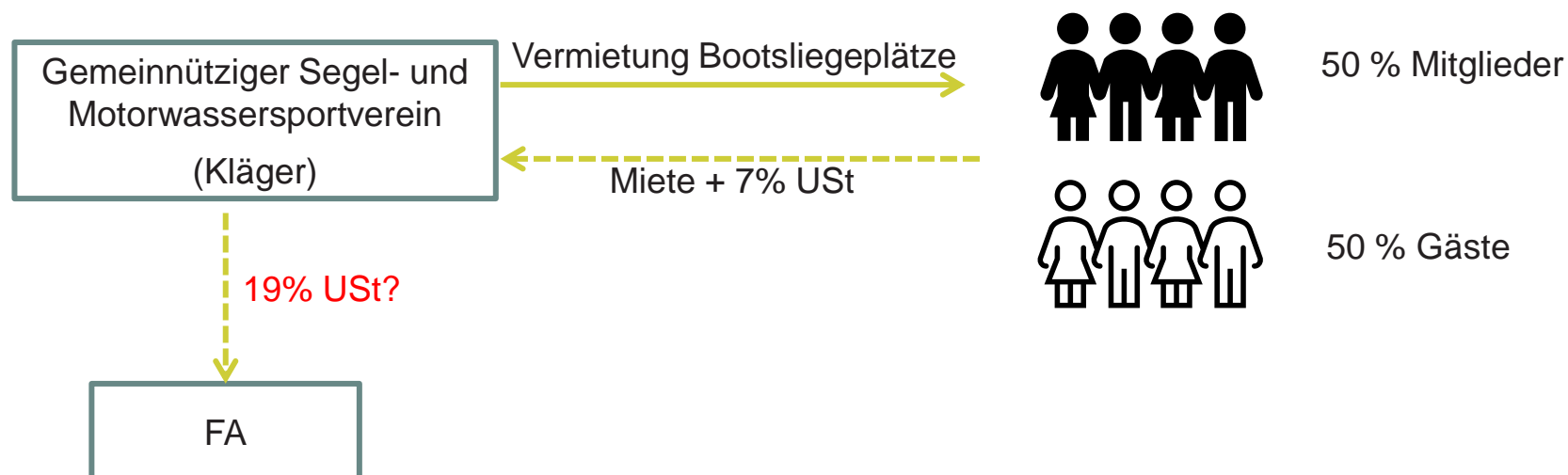
- Variante 1
 - Dient nicht primär Erzielung zusätzlicher Einnahmen
 - Keine Wettbewerbsverzerrung durch Steuerermäßigung
- Variante 2
 - ZB verwirklicht durch Leistung satzungsgemäße steuerbegünstigte Zwecke selbst

Auffassung der Finanzverwaltung

- Nimmt grundsätzlich körperschaftsteuerliche Wertung vor
 - vgl. Abschn. 12.9 Abs. 1 UStAE
- Uneingeschränkte Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes auf ZB nach § 65 AO
 - vgl. Abschn. 12.9 Abs. 9 S. 2 UStAE
 - Zusätzliche Wettbewerbssituation ist ausgeschlossen
 - § 65 Nr. 3 AO: Wettbewerb mit anderen Betrieben nur, soweit unvermeidbar
- Dagegen zweistufige Prüfung des BFH (bspw. Urt. v. 10.8.2016 - V R 11/15, BStBl 2018 II S. 113)
 - Stufe 1: Leistungserbringer = von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtung
 - Stufe 2: Konkrete Leistungserbringung für wohltätige Zwecke im Bereich sozialer Sicherheit

BFH, Urt. V. 24.06.2020 – V R 47/19 (V R 33/17), BStBI II 2020, 853

Sachverhalt



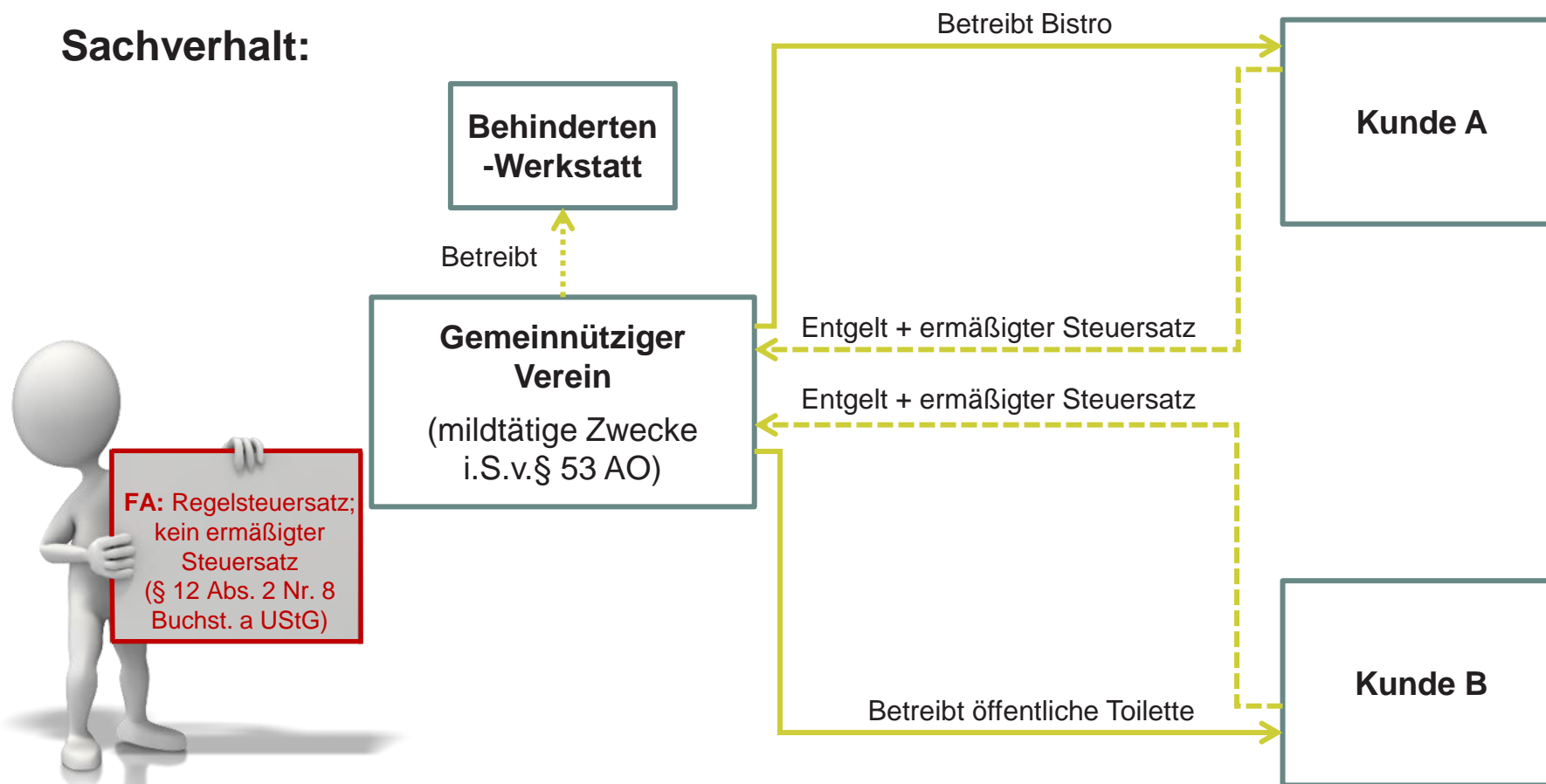
BFH, Urt. V. 24.06.2020 – V R 47/19 (V R 33/17), BStBI II 2020, 853

Entscheidungsgründe

- Keine Ermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG
 - Var. 1 (-): Steht durch Vermietungstätigkeit mit anderen dem Regelsteuersatz unterfallenden Unternehmen in unmittelbarem Wettbewerb
 - Var. 2 (-): Steuerbegünstigter Zweck (Förderung Segel- und Motorwassersport) kann nicht nur durch Vermietung Bootslagerplätze erreicht werden

BFH, Urt. v. 23.07.2019 – XI R 2/17

Sachverhalt:



BFH, Urt. v. 23.07.2019 – XI R 2/17

Sachverhalt:

- Klägerin (Kl.) ist gemeinnütziger Verein und verfolgt mildtätige Zwecke nach § 53 AO
- Zur Erfüllung des Satzungszwecks betreibt Kl. anerkannte Werkstatt für Menschen mit Behinderung
 - Ziel: Schaffung von geeigneten Arbeitsplätzen für Menschen mit Behinderung
- Daneben betreibt Kl. ein Bistro und eine öffentliche Toilette (nicht Bestandteil der Werkstatt)
- Für dessen Betrieb beschäftigt Kl. 3 behinderte Arbeitnehmer ohne Werkstatt-Status
- Kl. unterwirft Umsätze aus dem Betrieb des Bistros und öffentlichen Toiletten dem ermäßigten Steuersatz, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG
- FA: Regelsteuersatz

BFH, Urt. v. 23.07.2019 – XI R 2/17

Entscheidung:

- Zweckbetrieb gemäß § 68 Nr. 3 Buchst. c AO (Inklusionsbetrieb, § 215 Abs. 1 SGB IX)
- Aber Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 3 UStG nicht erfüllt
 - Weite Auslegung der Regelung, soweit sie zur Anwendung des Regelsteuersatzes führt
 - Var. 1 (-): Vorrangig zusätzliche Einnahmen durch Betrieb des Bistros und der öffentlichen Toilette, die mit anderen dem Regelsteuersatz unterfallenden Stpfl. in unmittelbarem Wettbewerb stehen
 - Irrelevant: Höhe des erzielten Gewinns oder Verbleib der Einnahmen bei der Klägerin
 - Var. 2 (-): Mit betreffenden Leistungen werden nicht satzungsgemäße Zwecke „selbst verwirklicht“
 - Begünstigt sind Leistungen ggü. behinderten Personen
 - → nicht aber Leistungen, an deren Erbringung diese teilhaben
- Vorrang Wettbewerbsneutralität vor Lenkungszweck des Art. 98 i.V.m. Anhang III MwStSystRL
 - Hier: Berücksichtigung sozialer Kontext der Leistungserbringung hat nachrangige Bedeutung

Auswirkung § 57 Abs. 3 AO (neue Fassung) auf § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG

- Für § 12 Abs. 2 Nr. 8a S. 3 UStG muss Zweckbetrieb steuerbegünstigten Zweck selbst verwirklichen
- Bisher keine Aussage der Finanzverwaltung zu § 57 Abs. 3 AO
- **Pro ermäßigter Steuersatz:**
 - Kooperations-Einrichtung fördert mit Leistung gegenüber Kooperationspartner selbst den gemeinnützigen Zweck (rechtsträgerübergreifende Gesamtbetrachtung)
 - Abschn. 12.9 Abs. 9 S. 2 UStAE gilt wohl auch bei Anwendung von § 57 Abs. 3 AO

(9) ¹Nach § 65 AO als Zweckbetriebe anerkannte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gewährleisten bereits, dass sie auch hinsichtlich der Umsätze, mit deren Ausführung selbst sie ausnahmsweise nicht auch ihre satzungsmäßigen Zwecke verwirklichen, zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist und sie damit nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dienen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden. ²Der ermäßigte Steuersatz ist daher auf Zweckbetriebe nach § 65 AO uneingeschränkt anwendbar. ³Gleiches gilt für folgende, als Zweckbetriebe anerkannte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe:

Auswirkung § 57 Abs. 3 AO (neue Fassung) auf § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG

- **Gegen ermäßigter Steuersatz:**
 - Steuerermäßigung als Ausnahmetatbestand eng auszulegen
 - Rspr. tendiert wegen Unionsrecht zu Zweckbetriebs“aufspaltung“ (Originärer ZB und „Hilfs“ZB)
 - Wortlaut Anhang III Nr. 15 MwStSystRL: „durch gemeinnützige Einrichtung erbracht“ = Durch Kernbetrieb zur Zweckerreichung?
- **Beachte:** ggf. nicht steuerbare Innenleistung wegen umsatzsteuerrechtlicher Organschaft
- **Beachte:** ggf. steuerfreie gemeinnützige Kooperation (§ 57 Abs. 3 S. 2 AO) nach § 4 Nr. 29 UStG

KMLZ USt-Newsletter



Möchten Sie unseren kostenlosen USt-Newsletter abonnieren?

Schreiben Sie uns an office@kmlz.de oder registrieren Sie sich direkt auf www.kmlz.de unter [Newsletter SIGN UP](#).

KMLZ App



Ihre Arbeitshilfe für unterwegs – informiert und aktuell

Sie erhalten nationale und internationale Neuigkeiten aus den Bereichen Umsatzsteuer und Zoll, eine Übersicht zu Mehrwertsteuersätzen in Europa, Rechnungsangaben in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten u.v.m.

Verfügbar im Apple und Google Play Store unter „KMLZ“

Vielen Dank!



Prof. Dr. Thomas Küffner

Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Wirtschaftsprüfer

Telefon: +49 89 217501230

E-Mail: thomas.kueffner@kmlz.de

www.kmlz.de