



TAXACADEMY

Skript zum Online-Training

Gemeinnützigkeit

Umsatzsteuer

Rechtsstand: Januar 2019

In Kooperation mit



Inhalt

1 Lernziele.....	- 3 -
2 Grundsätzliches zu Gemeinnützigkeit und Umsatzsteuer.....	- 4 -
3 Unternehmereigenschaft und Tätigkeitssphären	- 5 -
3.1 Unternehmerfähigkeit und Unternehmereigenschaft.....	- 5 -
3.2 Sonderregelung zur Unternehmereigenschaft von jPdöR.....	- 6 -
3.2.1 Rechtslage bis 31.12.2015	- 6 -
3.2.2 Rechtslage ab 1.1.2016 mit Wirkung ab 1.1.2017	- 7 -
3.3 Abgrenzung der Tätigkeitssphären.....	- 9 -
3.4 Kleinunternehmerregelung	- 12 -
3.4.1 Bestimmung der maßgeblichen Umsatzschwelle.....	- 12 -
3.4.2 Auswirkungen der Kleinunternehmerregelung	- 14 -
4 Nicht steuerbare, steuerbefreite und steuerbegünstigte Tätigkeiten.....	- 16 -
4.1 Allgemeines.....	- 16 -
4.2 Abgrenzung nicht steuerbarer Leistungen	- 16 -
4.2.1 Echte vs. unechte Mitgliedsbeiträge.....	- 16 -
4.2.2 Echte vs. unechte Zuschüsse.....	- 17 -
4.2.3 Echtes vs. unechtes Sponsoring.....	- 19 -
4.3 Umsatzsteuerfreie Umsätze	- 22 -
4.4 Dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Umsätze	- 23 -
4.4.1 Diverse Steuerbegünstigungen des § 12 Abs. 2 UStG	- 23 -
4.4.2 Steuerbegünstigung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG	- 23 -
4.4.2.1 Leistungen, die der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke dienen .	- 25 -
4.4.2.2 Leistungen, die nicht der Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke dienen	- 26 -
4.5 Besonderheiten bei „internen“ Leistungen.....	- 26 -
4.5.1 Leistungen zwischen unterschiedlichen Sphären	- 26 -
4.5.2 Leistungsabgaben an Mitglieder	- 27 -
4.5.2.1 Unentgeltliche Wertabgaben	- 27 -
4.5.2.2 Mindestbemessungsgrundlage.....	- 28 -
5 Steuerschuldnerschaft im Wege des Reverse-Charge-Verfahrens	- 30 -
6 Vorsteuerabzugsrecht	- 32 -

6.1	Grundsätzliches zum Recht auf Vorsteuerabzug.....	- 32 -
6.2	Anteiliges Vorsteuerabzugsrecht.....	- 33 -
6.2.1	Gemischter Leistungsbezug	- 33 -
6.2.2	Änderung der Verwendungsverhältnisse zwischen den Bereichen	- 35 -
6.3	Durchschnittssatzbesteuerung gem. § 23a UStG	- 37 -
6.4	Steuervergütung i.S.d. § 4a UStG	- 39 -
7	Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften	- 42 -
7.1	Spenden	- 42 -
7.2	Ehrenamtliche Tätigkeit.....	- 43 -
	Haftungsausschluss	- 46 -
	Copyright	- 46 -

1 Lernziele

In diesem Online-Training erlernen Sie das Folgende:

- ▶ Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft bei gemeinnützigen Körperschaften und juristischen Personen des öffentlichen Rechts (alte und neue Rechtslage) sowie die Voraussetzungen für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung.
- ▶ Abgrenzung der verschiedenen Tätigkeitssphären bei gemeinnützigen Körperschaften.
- ▶ Typische steuerfreie, ermäßigt besteuerte und regelbesteuerte Ausgangsumsätze sowie die Abgrenzung zu nicht steuerbaren Umsätzen.
- ▶ Besonderheiten in Bezug auf das Vorsteuerabzugsrecht.
- ▶ Umsatzsteuerliche Behandlung von Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften sowie von ehrenamtlichen Tätigkeiten.

2 Grundsätzliches zu Gemeinnützigkeit und Umsatzsteuer

- 1 Sofern eine Organisation (z.B. Verein, gGmbH, rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts) als **gemeinnützig** eingestuft wird, geht damit zunächst nur die Befreiung von den Ertragsteuern einher. Ob die Organisation ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient, ist nach den §§ 52 bis 68 AO zu beurteilen. Ein analoges (eigenständiges) Gemeinnützigkeitsrecht existiert in der Umsatzsteuer nicht. Gleichzeitig existiert keine „persönliche Umsatzsteuerbefreiung“ für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die satzungsmäßig und tatsächlich ausschließlich und unmittelbar derartige begünstigte Tätigkeiten i.S.d. §§ 52 bis 68 AO verfolgen.
- 2 Gleichwohl existiert umsatzsteuerlich eine Reihe von **Steuerbefreiungstatbeständen in § 4 UStG**, welche auf spezifische Umsatzarten abstellen. Viele dieser steuerbefreiten Tätigkeiten werden oftmals von gemeinnützigen Körperschaften bzw. Körperschaften des öffentlichen Rechts ausgeführt. Dies gilt insbesondere für Heilbehandlungen in Krankenhäusern, Bildungsleistungen von staatlich anerkannten Schulen und Hochschulen sowie Leistungen von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege. Darüber hinaus sind auch die steuerpflichtigen Umsätze, die gemeinnützige Organisationen ausführen, regelmäßig **umsatzsteuerlich begünstigt**. So normiert § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG die Anwendung des **ermäßigten Steuersatzes** für Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 68 AO verfolgen.
- 3 Ungeachtet der bereits genannten umsatzsteuerlichen Begünstigungen steht an erster Stelle stets die Prüfung, ob eine gemeinnützige Organisation durch ihre Tätigkeit unternehmerisch tätig ist, d.h. die **umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft** erfüllt. Dies wird regelmäßig zu bejahen sein, da jede selbständige und nachhaltige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit mit Einnahmeerzielungsabsicht zur Begründung der Unternehmereigenschaft führt. Ob die Organisation im Rahmen ihrer Tätigkeit Überschüsse erzielt, ist dabei nicht entscheidend.
- 4 Neben derartigen gemeinnützigen Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen existieren **juristische Personen des öffentlichen Rechts** (jPdöR). Diese können in Gestalt von **Körperschaften** (z.B. Gemeinden, Hochschulen, Rechtsanwaltskammern), **Anstalten** (z.B. Rundfunkanstalten, Deutsche Bundesbank) und **Stiftungen** vorliegen und sind damit betraut, öffentliche Aufgaben unter staatlicher Aufsicht und ggf. unter Einsatz hoheitlicher Mittel wahrzunehmen. Auch für diese jPdöR gilt es, umsatzsteuerliche Besonderheiten zu beachten. Dabei ist vor allem die Sonderregelung zur Unternehmereigenschaft von jPdöR (heute¹ in § 2b UStG normiert) zu beachten.

Steuerliches Gemeinnützigkeitsrecht

Steuerbefreiungen und -begünstigungen

Unternehmereigenschaft gemeinnütziger Organisation

Juristische Personen des öffentlichen Rechts

¹ Der bisherige § 2 Abs. 3 UStG wurde durch das Gesetz vom 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834 aufgehoben. Allerdings wurde eine Übergangsregelung implementiert, der zufolge § 2 Abs. 3 UStG a.F. für Umsätze nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2017 weiterhin anzuwenden ist. Zudem kann die juristische Person auf Antrag einmalig erklären, dass die alte Vorschrift für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2021 ausgeführten Leistungen weiterhin angewendet werden soll.

3 Unternehmereigenschaft und Tätigkeitssphären



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:
9 praktische Übungen

3.1 Unternehmerfähigkeit und Unternehmereigenschaft

- 5 Die **Unternehmerfähigkeit** betrifft die abstrakte Frage, ob eine natürliche oder juristische Person bzw. eine Vermögensmasse oder Personenvereinigung dazu im Stande ist, Träger von Rechten und Pflichten und somit umsatzsteuerlicher Unternehmer sein zu können. Erst dann, wenn dies bejaht wird, stellt sich daran anknüpfend die Frage, ob auch die **Unternehmereigenschaft** tatsächlich vorliegt, was wiederum von den Einzelheiten der ausgeübten Tätigkeit abhängt. **Unternehmerfähigkeit und Unternehmereigenschaft**
- 6 Sowohl natürliche und juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts als auch Personenvereinigungen, Zweckvermögen und sonstige Wirtschaftsgebilde, die dazu fähig sind, selbständig Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinne gegenüber anderen zu erbringen, sind unternehmerfähig. Folglich können sowohl rechtsfähige Vereine, GmbHs und Genossenschaften als **juristische Personen des privaten Rechts** wie auch Gebietskörperschaften, Zweckverbände, Hochschulen, Krankenkassen, Berufskammern, Religionsgesellschaften oder Rundfunkanstalten als **juristische Personen des öffentlichen Rechts** Unternehmer sein, wenn sie eine entsprechende Tätigkeit entfalten. Auch dann, wenn eine **Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern gegen Entgelt tätig wird**, kann dadurch gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die Unternehmereigenschaft begründet werden. **Unternehmerfähigkeit**
- 7 Umsatzsteuerlicher Unternehmer ist nur derjenige, der **selbständig und nachhaltig eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit mit Einnahmeerzielungsabsicht ausübt**. Eine **selbständige Tätigkeit** ist z.B. gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG für weisungsabhängige Arbeitnehmer im Rahmen ihres Angestelltenverhältnisses nicht gegeben. **Unternehmereigenschaft natürlicher Personen**
- Beispiel:** Eine mildtätige Stiftung vermietet Wohnungen an Privatpersonen. Sie beschäftigt zehn ständige Mitarbeiter (reguläres Angestelltenverhältnis mit Lohnfortzahlung im Krankheitsfall, Urlaubsanspruch, fixen Arbeitszeiten und fixem Arbeitsort), welche für die Verwaltung der Wohnungen und die Kommunikation mit den Mietern zuständig sind. 
- Lösung:** Die Stiftung ist aufgrund ihrer selbständigen und nachhaltigen Vermietungstätigkeit umsatzsteuerlicher Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG. Ihre ständigen Mitarbeiter sind hingegen keine umsatzsteuerlichen Unternehmer, da sie gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG unselbständig tätig sind.
- 8 Während juristische Personen gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG im Regelfall selbständig tätig sind, ist dies dann ausgeschlossen, wenn sie wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell als Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind, d.h. wenn eine **umsatzsteuerliche Organschaft** vorliegt. Umsatzsteuerliche Organschaften sind insbesondere für gemeinnützige Einrichtungen aufgrund ihres oftmals eingeschränkten Vorsteuerabzugsrechts auch heute nach wie vor ein **wichtiges Gestaltungsinstrument**. So können insbesondere lohnintensive Vorleistungen (z.B. Reinigungsleistungen) auf eine **Unternehmereigenschaft juristischer Personen**

Organgesellschaft ausgegliedert werden mit der Folge, dass die bezogenen Leistungen als nicht steuerbare Innenleistungen und somit ohne Umsatzsteuerbelastung bezogen werden können. Zu beachten ist allerdings, dass die dabei erforderliche organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft oftmals ertragsteuerlich dazu führt, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft aus dem Bereich der Vermögensverwaltung ausscheidet und stattdessen als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingestuft wird.²

Beispiel: Ein Universitätsklinikum bezieht Reinigungsleistungen von einem darauf spezialisierten Dienstleister. Um Kosten zu sparen, beschließt es, eine eigene Reinigungsservice GmbH zu gründen, die fortan sämtliche Reinigungsleistungen an das Klinikum erbringt. Die personelle, organisatorische und wirtschaftliche Verflechtung i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG seien gegeben.



Lösung: Soweit die bislang von einem selbständigen Dienstleister bezogenen Reinigungsleistungen wirtschaftlich mit umsatzsteuerfreien Heilbehandlungen i.S.d. § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG zusammenhängen, steht dem Krankenhaus für die mit Umsatzsteuer behafteten Eingangsleistungen nach § 15 Abs. 2 UStG kein Vorsteuerabzugsrecht zu. Werden die Leistungen hingegen von einer Organgesellschaft (Reinigungsservice GmbH) bezogen, liegen nichtsteuerbare Innenleistungen vor, sodass die Lohnkosten nicht zusätzlich mit Umsatzsteuer belastet werden.

3.2 Sonderregelung zur Unternehmereigenschaft von jPdÖR

- 9 Das Umsatzsteuerrecht regelt die **Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR)** in einer eigenständigen Norm. Der bislang maßgebliche **§ 2 Abs. 3 UStG** wurde mit dem Steueränderungsgesetz vom 2.11.2015 ab dem 1.1.2016 durch einen neuen **§ 2b UStG** ersetzt. Derzeit sind somit zwei unterschiedliche Rechtsgrundlagen einschlägig.

Neuregelung der Unternehmereigenschaft von jPdÖR

3.2.1 Rechtslage bis 31.12.2015

- 10 Nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sind **juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR)** nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Für den Begriff des Betriebs gewerblicher Art verweist das UStG per Klammerzusatz auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG und § 4 KStG. Infolgedessen ging man **in der Vergangenheit** davon aus, dass (hoheitliche) Tätigkeiten auf öffentlich-rechtlicher Grundlage und vermögensverwaltende Tätigkeiten für die öffentliche Hand **keine Unternehmereigenschaft** begründen und demnach nicht umsatzsteuerbar sind. Zugleich sieht die Finanzverwaltung für Vorliegen das eines Betriebs gewerblicher Art bestimmte Gewinn- und Umsatzgrenzen vor.

Alte Rechtslage unter Anknüpfung an das KStG

- 11 Der BFH legt in seiner ständigen Rechtsprechung § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 KStG richtlinienkonform aus.³ Nach der Rechtsprechung und der h.M. in der Literatur entfaltet die ertragsteuerliche Qualifikation einer Tätigkeit als Vermögensverwaltung für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand keine Relevanz. Gleichfalls sind die **Gewinn- und Umsatzgrenzen** der Finanzverwaltung nach den Urteilen des BFH für die Unternehmereigenschaft **nicht von Bedeutung**.

Unionsrechtskonforme Auslegung

² Bertels, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, 1391 f.

³ BFH, Urteil v. 15.4.2010, V R 10/09, DStR 2010, 1280; BFH, v. 1.12.2011, V R 1/11, DStR 2012, 352.

12 JPdöR sind nach **gemeinschaftskonformer Auslegung** des BFH unternehmerisch (wirtschaftlich) tätig, wenn sie eine wirtschaftliche und damit eine nachhaltige Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen ausüben und dabei auf privatrechtlicher Grundlage tätig werden. Wird die öffentliche Hand dagegen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig, ist sie nur unternehmerisch tätig, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer hinsichtlich der fraglichen entgeltlichen Tätigkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.⁴ Die Urteile des BFH wurden schließlich im Jahre 2017 amtlich veröffentlicht.⁵

3.2.2 Rechtslage ab 1.1.2016 mit Wirkung ab 1.1.2017

13 Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015⁶ wurde die Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand neu gefasst. Die bislang gültigen Regelungen in § 2 Abs. 3 UStG werden ab 1.1.2016 aufgehoben und durch den neu gefassten § 2b UStG ersetzt.⁷ Gleichzeitig ist der neue § 2b UStG ausweislich des § 27 Abs. 22 UStG nur auf Umsätze anzuwenden, die **nach dem 31.12.2016 ausgeführt** werden. Bis dahin ist die (alte) Regelung des § 2 Abs. 3 UStG weiterhin anzuwenden. Des Weiteren haben die jPdöR ein Optionsrecht, bei Antragstellung bis zum 31.12.2016 eine Anwendung des bisherigen § 2 Abs. 3 UStG für Umsätze bis zum 31.12.2020 zu erwirken.

Neue Rechtslage im Einklang mit Gemeinschaftsrecht

14 Die Neuregelung setzt die BFH-Rechtsprechung sowie die Vorgaben in Art. 9 und insbesondere in Art. 13 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie⁸ um. Soweit jPdöR Tätigkeiten, die ihnen im Rahmen ihrer öffentlichen Gewalt obliegen, ausüben, gelten sie gem. § 2b Abs. 1 UStG nicht als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG. Die Erzielung von Einnahmen durch die Erhebung von Zöllen, Gebühren, Beiträgen oder sonstigen Abgaben steht der Nichtunternehmereigenschaft nicht entgegen.

Die Übertragung öffentlicher Aufgaben erfolgt in der Regel durch

- ▶ Gesetz
- ▶ Rechtsverordnung
- ▶ Satzung
- ▶ Staatsvertrag
- ▶ verfassungsrechtlichen Vertrag
- ▶ Verwaltungsabkommen
- ▶ Verwaltungsvereinbarungen
- ▶ öffentlich-rechtlichen Vertrag

JPdöR sind aber auch mit ihren hoheitlichen Tätigkeiten unternehmerisch tätig, wenn es aufgrund des Nichtunternehmerstatus zu größeren **Wettbewerbsverzerrungen** kommt. Nach § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG ist die jPdöR dann als Unternehmer zu behandeln.

Abgrenzung „größerer Wettbewerbsverzerrungen“

⁴ BFH, Urteil v. 15.4.2010, V R 10/09, DStR 2010, 1280; BFH, v. 1.12.2011, V R 1/11, DStR 2012, 352.

⁵ BStBl. II 2017, 863 und BStBl. II 2017, 834.

⁶ BGBl. I 2015, 1834.

⁷ Siehe zudem das aktuelle BMF-Schreiben, mit dem die Veröffentlichung der einschlägigen BFH-Rechtsprechung erfolgt: BMF-Schreiben v. 27.7.2017, III C 2 – S 7106/0 :002, DStR 2017, 1706.

⁸ Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EU Nr. L 347 S. 1.

Haftungsausschluss

- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.