

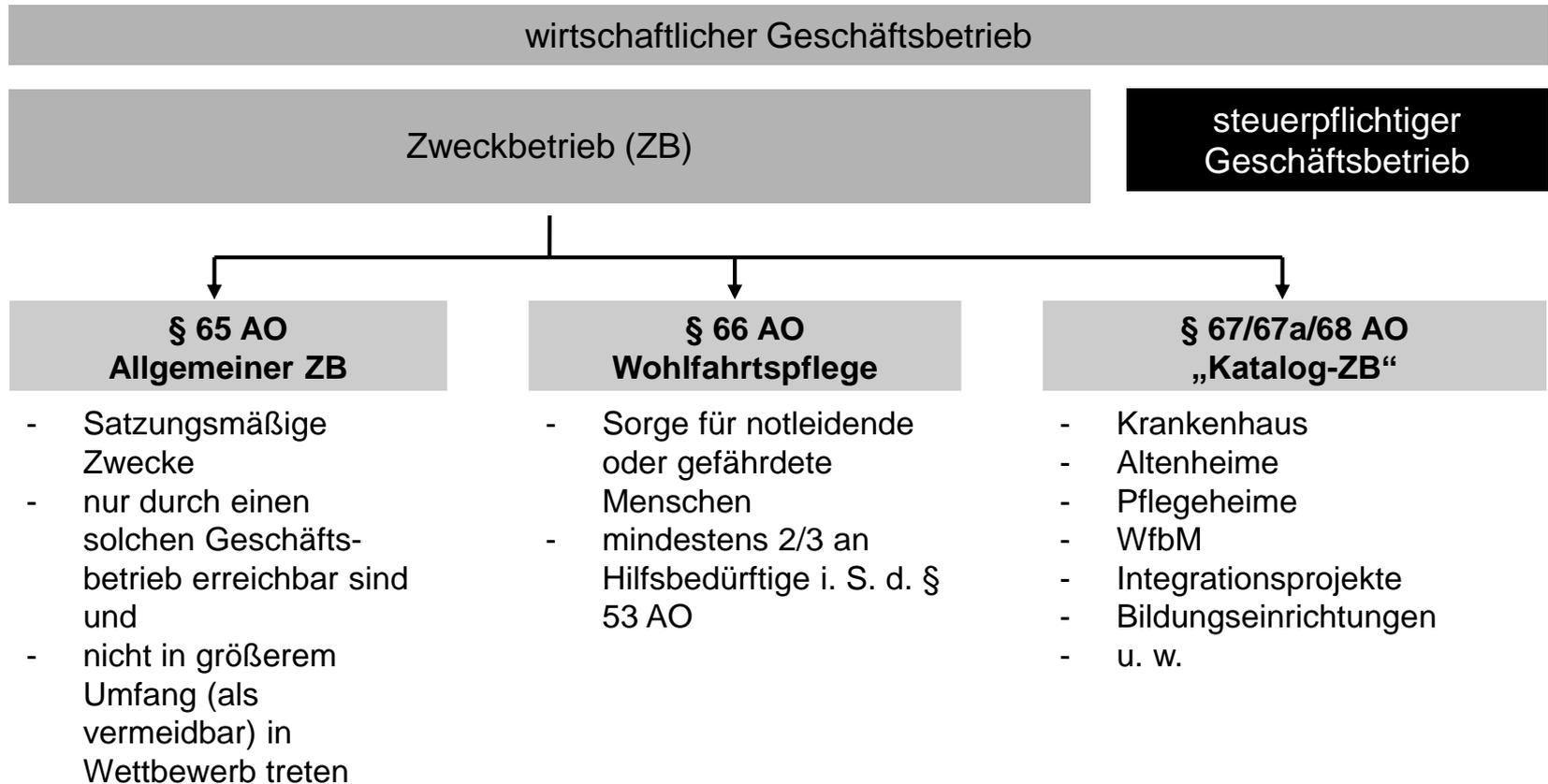
---

BFH-Urteil v. 23.07.2019: ermäßigter USt-Satz wann noch möglich?

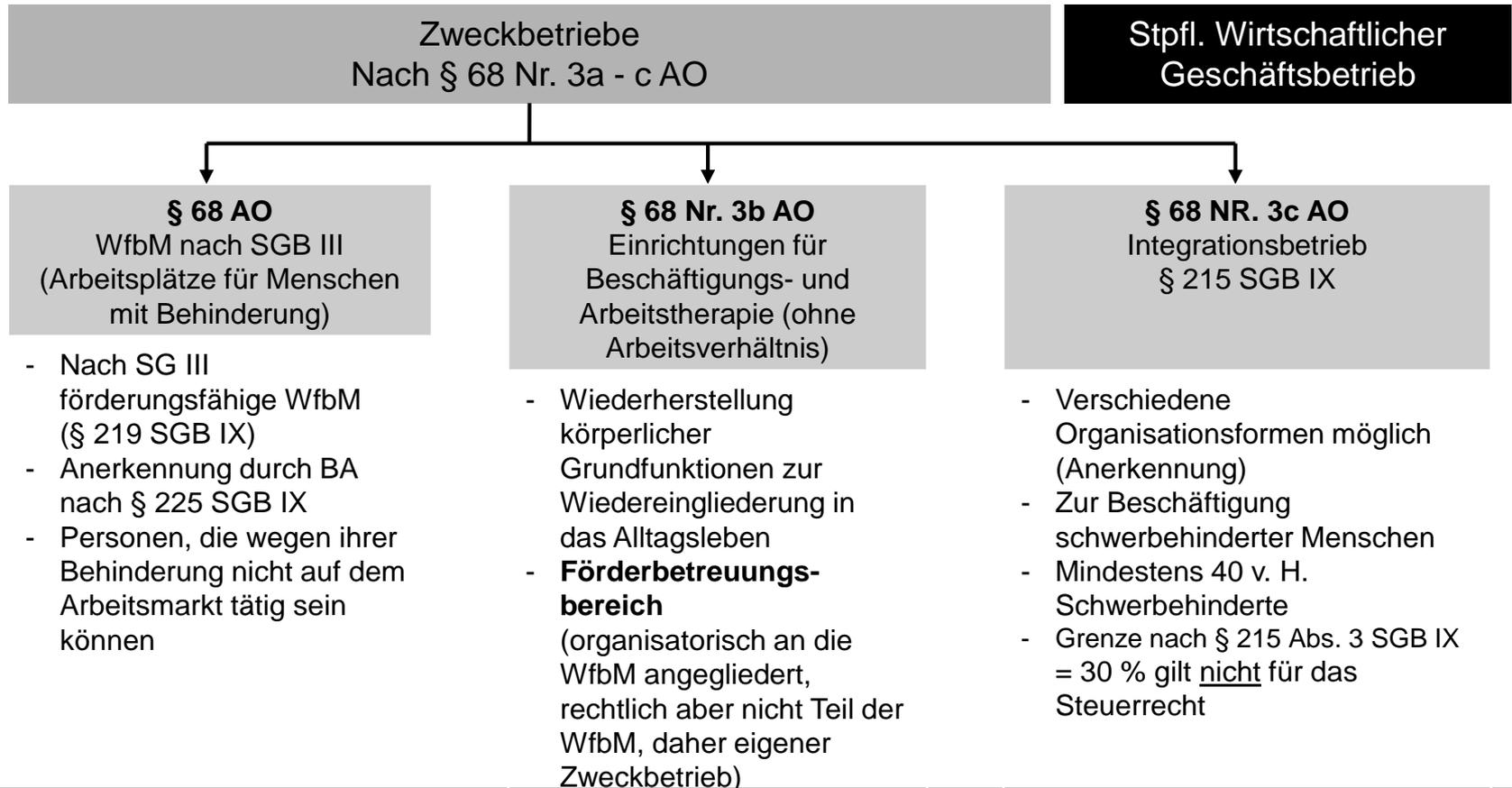
Inhalt:

- Allgemeine Grundlagen
- BFH-Urteil vom 23.07.2019
- Die Konsequenzen für gemeinnützige Einrichtungen

# 1. Allgemeine Grundlagen

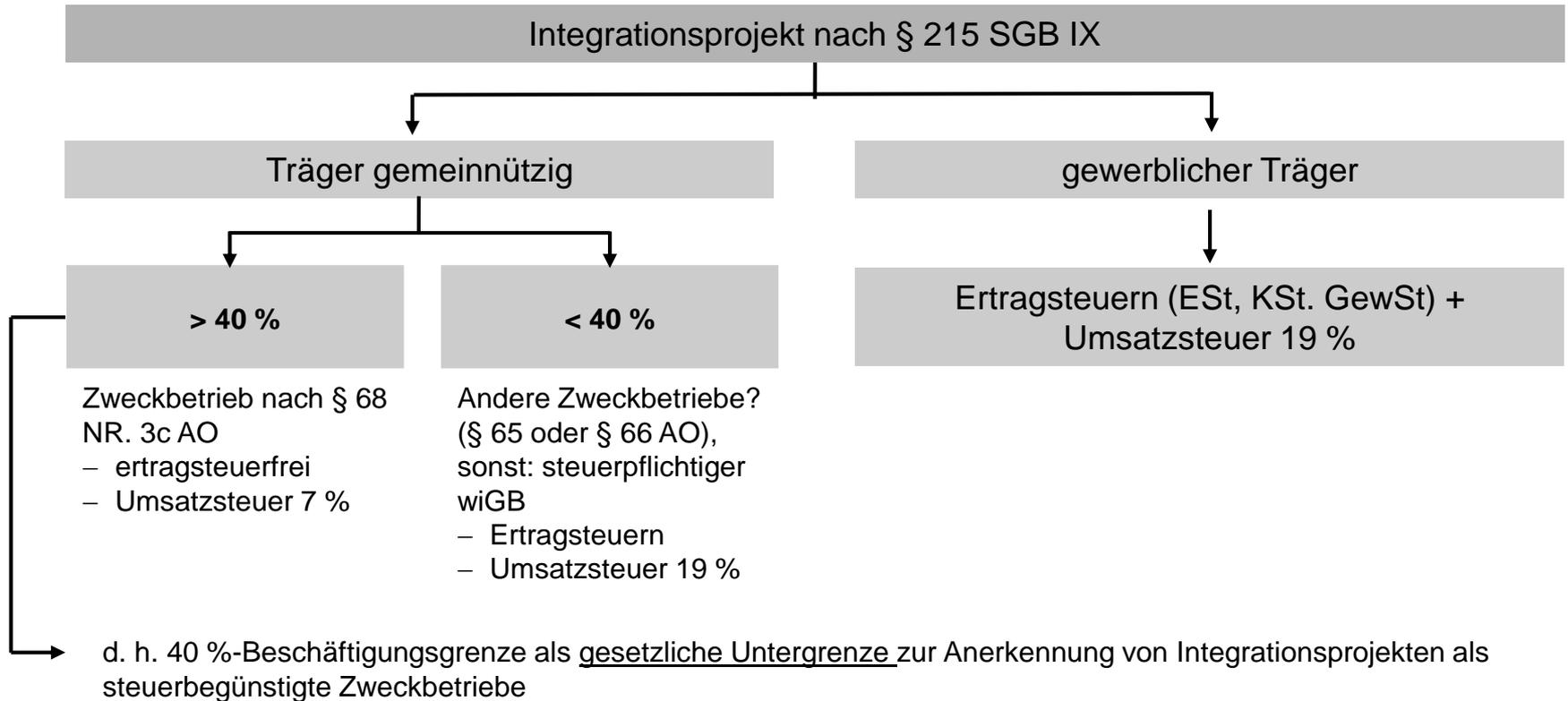


## Zweckbetrieb nach § 68 AO



## Besteuerungsgrundlagen

### Integrationsprojekte nach § 68 Nr. 3c AO

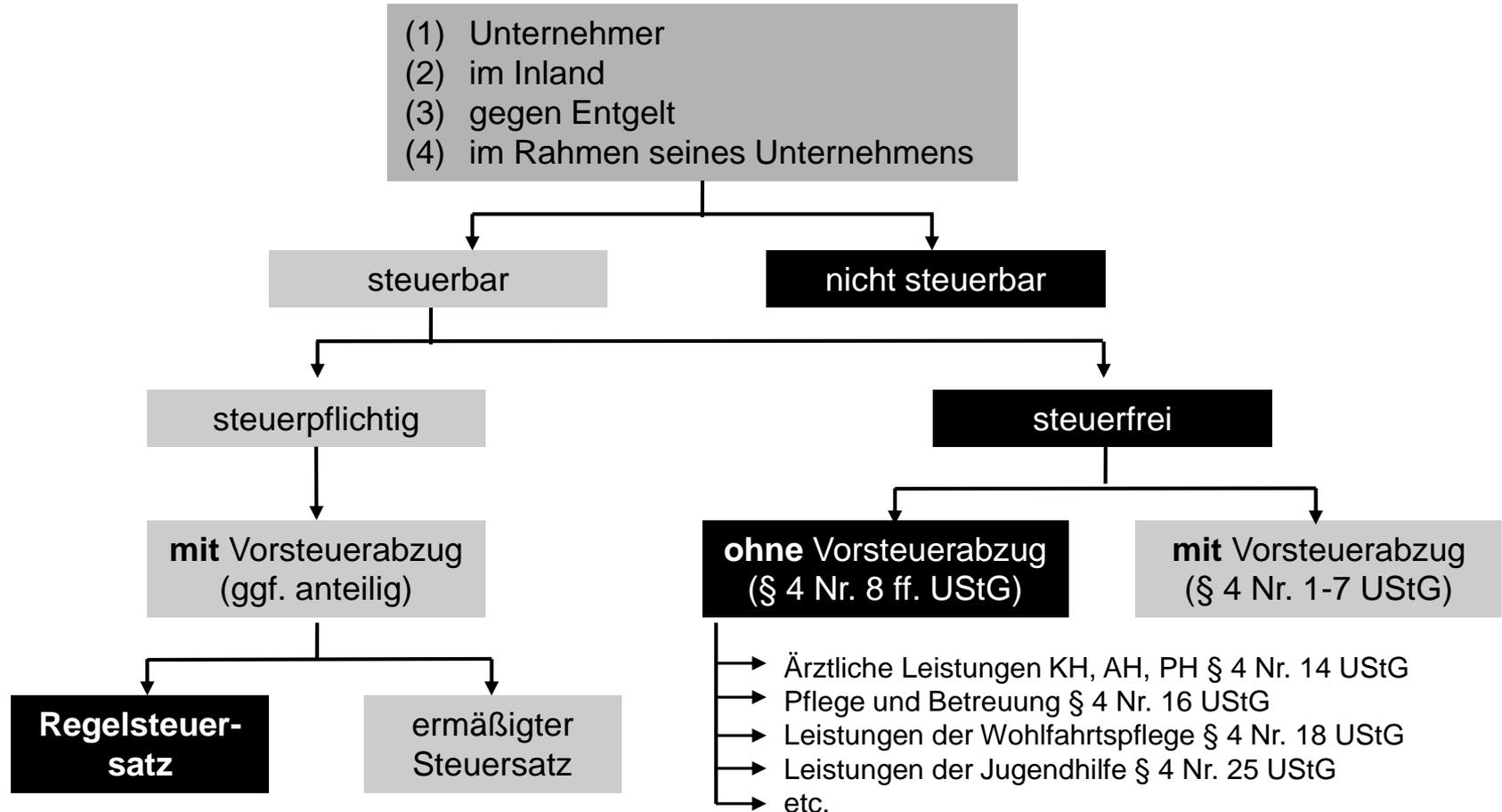


## Integrationsprojekt nach § 68 Nr. 3c AO

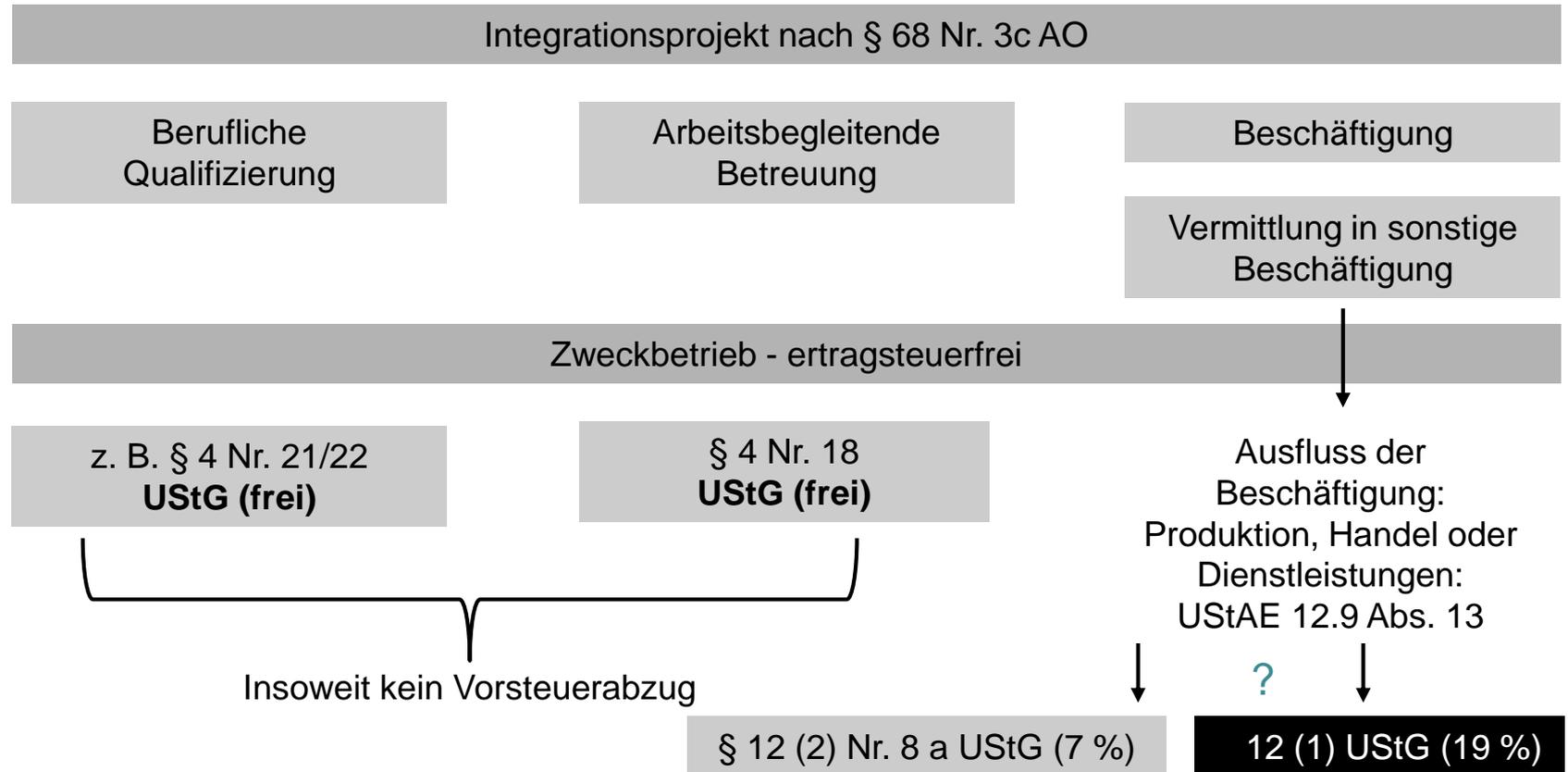
Weitere Bedingungen zur steuerlichen Anerkennung eines Integrationsprojektes i. S. v. § 215 SGB IX als Zweckbetrieb:

- Schwerbehinderten Menschen müssen neben der Beschäftigung auch eine arbeitsbegleitende Betreuung und, soweit erforderlich, Maßnahmen zur beruflichen Weiterbildung angeboten werden.
- Die Einrichtung muss sich in ihrer Gesamtrichtung noch als Zweckbetrieb darstellen.
- Werden in einem Bereich eines Integrationsprojektes keine Personen i. S. v. § 215 SGB IX eingesetzt, ist dieser Teil nicht steuerbegünstigt nach § 68 Nr. 3c AO, Folge: steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, 19 % USt

## System der Umsatzsteuer



## Umsatzsteuer bei Integrationsunternehmen



§ 12 UStG:

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

8. a) 1) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der AO).
- 2) Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.
- 3) 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 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht.

Da die Integrationsbetriebe **mit der Ausführung ihrer Leistungen** selbst keinen steuerbegünstigten Zweck erfüllen können ist grundsätzlich **zu prüfen**, ob die Einrichtung in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen dient (UStAE 12.9 Abs. 13 S. 1 und 2).

Für die Frage, ob der Zweckbetrieb der WfbM in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen dient, gelten die Ausführungen für Zweckbetriebe der Inklusionsbetriebe entsprechend (UStAE 12.9 Abs. 12 S. 2).

## Umsatzsteuerliche Behandlung

Kriterienprüfung nach UStAE 12.9 Abs. 13

<b>19 % - Annahme (stets) bei</b>	<b>7 % oder 19 % - <u>Ermessen</u> der Finanzverwaltung</b>
1) Entleihung von Zeitarbeitsfirmen  2) Wenn die Einrichtung von anderen Unternehmen lediglich zwischen-geschaltet wird	3) Fehlen ausreichender Geschäftseinrichtung 4) Nutzung als Werbemittel 5) Leistungen an Kunden ohne Vorsteuerabzug 6) Fehlen sozialer Betreuung 7) Beschäftigung überwiegend in Hilfsfunktionen, statt im eigentlichen Erwerbsbereich

**Einzelgewichtung der Kriterien für 7 % oder 19 % durch Finanzverwaltung**

Aus Vereinfachungsgründen können diese Anhaltspunkte unberücksichtigt bleiben, wenn der Gesamtumsatz der Einrichtung (§ 19 Abs. 3 UStG) den für Kleinunternehmer geltenden Betrag von 17.500 EUR im Jahr je Beschäftigtem schwerbehinderten oder psychisch kranken Menschen nicht übersteigt, oder wenn der durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Kalenderjahr erzielte Steuervorteil insgesamt den um Zuwendungen Dritter gekürzten Betrag nicht übersteigt, welchen die Einrichtung im Rahmen der Beschäftigung aller schwerbehinderten oder psychisch kranken Menschen aufwendet.

## 2. BFH-Urteil vom 23.07.2019 (Aktenzeichen XI R 2/17)

Sachverhalt:

Der Kläger ist ein gemeinnütziger Verein zur Förderung des Wohlfahrtswesens. Er verfolgt **mildtätige** Zwecke i. S. des § 53 AO durch die Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands der Hilfe bedürfen.

Zu Erfüllung dieses Satzungszwecks betreibt er eine anerkannte WfbM.

Seit dem 2.07.2007 betreibt der Kläger zudem ein Bahnhofs-Bistro und eine öffentliche Toilette, die nicht Betriebsteil der WfbM sind.

Die Ausstattung von drei neu geschaffenen Arbeitsplätzen für behinderte Menschen wurden zu 100 % vom Integrationsamt gefördert.

Sowohl die Lohnkosten der im Bistro beschäftigten ehemaligen Langzeitarbeitslosen als auch die Lohnkosten der aus dem Arbeitsbereich der WfbM ausgegliederten und nunmehr in einem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsverhältnis beschäftigten behinderten Menschen wurden durch öffentliche Mittel gefördert.

Im Rahmen der Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass es sich bei dem Bistro um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handele, der kein Zweckbetrieb sei. Folglich sei der allgemeine Steuersatz anzuwenden.

Der eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg und die Klage wurde vom FG Berlin-Brandenburg abgewiesen.

Der Kläger rügte mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und vertritt die Ansicht, die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb seien erfüllt.

### Entscheidungsgründe:

Es liegt zwar in der Sache ein Zweckbetrieb i. S. des § 68 Nr. 3 c) AO vor, ohne dass es im Streitfall darauf ankäme, dass kein förmliches Anerkennungsverfahren durchgeführt wurde (Einbeziehung des Bistros in die Anerkennung nach § 225 SGB IX). Denn für die streitigen Leistungen sind die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) **S. 3** UStG nicht erfüllt.

Die Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG deckt sich nach Auffassung des BFH nicht mit dem Unionsrecht. Die Mitgliedstaaten können nach Art 98 Abs. 1 **MwStSystRL** zwar einen ermäßigten Steuersatz anwenden, das gilt aber nur für die Fälle, die im **Anhang III** der MwStSystRL genannt werden.

Dies ist u. a. der Fall 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 ...“.

Der **EuGH** hat dazu klargestellt, dass „die Mitgliedstaaten nach dem Wortlaut der Nr. 15 nicht auf alle gemeinnützigen Leistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden dürfen, sondern nur auf diejenigen, die von Einrichtungen erbracht werden, die sowohl gemeinnützig als auch für wohltätige Zwecke im Bereich der sozialen Sicherheit tätig sind“ (EuGH, Urteil vom 17.06.2010).

Daraus folgert der **BFH**, dass zumindest andere als **gemeinnützige Leistungen** unionsrechtlich vom Anwendungsbereich der Steuerermäßigung für gemeinnützige Körperschaften von vornherein ausgeschlossen sind.

Da die Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG **nicht unionsrecht-konform** ist, muss sie nach Auffassung des BFH zumindest eng ausgelegt werden.

**Andere als gemeinnützige Leistungen** sind von der Anwendung der Steuersatzermäßigung deswegen **in jedem Fall ausgeschlossen**. 

Damit ist für den BFH das Ergebnis klar:

Die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 a S. 3 1. Alternative liegen nicht vor. Der Verein hatte mit dem Bistro und der öffentlichen Toilette **zusätzliche Einnahmen erzielt**, in dem er Umsätze ausführte, die in **unmittelbarem Wettbewerb** mit den Leistungen anderer Unternehmer standen, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen. Die Umsätze waren für den Satzungszweck nicht unerlässlich. Auf eine Gewinnerzielung kommt es dabei nicht an.

Die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 a S. 3 2. Alternative liegen ebenfalls nicht vor. Mit der Gastronomieleistung und der Zurverfügungstellung der öffentlichen Toilette wurden nicht die satzungsmäßigen Zwecke des Vereins „selbst verwirklicht“. Die Leistungen dienten in erster Linie den Zwecken der Besucher, die nicht vom gemeinnützigen Zweck des Vereins erfasst werden.

Es waren also keine originär gemeinnützigen Leistungen im Sinne von Art. 98 Abs. 2 und 3 in Verbindung mit Anhang III Nr. 15 MwStSystRL.

Anmerkung:

Zurückverweisung an FG zur Prüfung, ob ermäßigter Steuersatz für Essenslieferungen in Frage kommt.

## 2. Die Konsequenzen für gemeinnützige Einrichtungen

Zuerst die gute Nachricht:

Es ist wohl nicht zu erwarten, dass der ermäßigte Steuersatz (für Umsätze in Zweckbetrieb und Vermögensverwaltung) generell in Frage gestellt wird.

Denkbar wäre zwar ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland, weil es EU-Recht nicht (richtig) anwendet. Bisher ist aber nichts bekannt, dass die EU-Kommission Schritte in diese Richtung plant. Auch vom deutschen Gesetzgeber ist keine Initiative zu einer Änderung oder Streichung von § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG zu erwarten.

## 2. Die Konsequenzen für gemeinnützige Einrichtungen

Erkennbar ist aber, dass sowohl Finanzverwaltung als auch die Finanzgerichte die Steuerbegünstigungsregelung restriktiver handhaben.

So auch Finanzgericht Münster mit Urteil vom 18.06.2019:  
Geklagt hatte ein als gemeinnützige anerkannter Verein der satzungsgemäß den Zweck verfolgt, Jugendlichen Bildung und Kulturgut zu vermitteln. Der Verein brachte die Jugendlichen in Wohngruppen unter. Die Jugendlichen leisteten in der vom Kläger betriebenen **Kfz-Werkstatt** ihre Praktika ab und führten dabei unter Aufsicht von Kfz-Meistern u. a. Reparaturarbeiten an Kfz aus.  
=> Regelsteuersatz von 19 %, da Gefahr der Wettbewerbsverzerrung

## 2. Die Konsequenzen für gemeinnützige Einrichtungen

Der BFH kam auch schon in zwei früheren Fällen zum gleichen Ergebnis:

- Leistungen von Jugendherbergen an allein reisende Erwachsene (BFH, Urteil vom 10.08.2016, V R 11/15) und
- Leistungen einer Pferdepension (BFH, Urteil vom 10.08.2016, V R 14/15).

Eine Klage dürfte vor diesem Hintergrund in den meisten Fällen wenig aussichtsreich sein.

## 2. Die Konsequenzen für gemeinnützige Einrichtungen

Nach der gesetzgeberischen Intention des § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG sollten sich die umsatz- und ertragsteuerliche Begünstigung von zweckbetrieben decken. Umsätze des Zweckbetriebs unterlägen danach regelmäßig dem ermäßigten Steuersatz.

Die neuere Rechtsprechung des BFH folgt dem leider nicht mehr.