

## Wichtige Änderungen bei Umsatzsteuerbefreiungen ab dem 01.01.2020

Im vergangenen Jahr boten viele rechtliche Entwicklungen Anlass zu Diskussionen über Fragen des Gemeinnützigkeitsrechts. Ein Schwerpunkt war das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“, dessen Entwurf zunächst weitreichende Änderungen u. a. des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vorsah. Das Gesetz wurde schließlich am 17.12.2019 als „Jahressteuergesetz 2019“ verabschiedet und konzentrierte sich für den Bereich der Arbeitsfelder paritätischer Mitgliedsorganisationen im Wesentlichen auf Neuerungen des für die Steuerbefreiung zentralen § 4 UStG und der dort geregelten Befreiungstatbestände. Für einzelne Leistungen gemeinnütziger Organisationen ist die bisherige Umsatzsteuerbefreiung weggefallen. Hintergrund der Neuregelung ist, dass das Umsatzsteuerrecht die europarechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nur teilweise in deutsches Recht umgesetzt hatte.

Folgende Neuerungen dürften für viele gemeinnützige Organisationen beträchtliche Relevanz haben:

### a) § 4 Nr. 18 (eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen)

Bislang waren die Leistungen der anerkannten Wohlfahrtsverbände und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, unter den in Nummer 18 geregelten Voraussetzungen steuerfrei.

Diese für gemeinnützige Körperschaften zentrale Vorschrift wurde neu gefasst und ihr Anwendungsbereich erheblich erweitert. Sie lautet:

**eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen**, wenn diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder **anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht** werden. Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden. Für in anderen Nummern des § 4 bezeichnete Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht;

Die Neuregelung kann in dem Sinne zusammengefasst werden, dass die Steuerbefreiung nunmehr allen Unternehmen – auch der öffentlichen Hand – offen steht, solange keine systematische Gewinnerzielung angestrebt wird. Der Kreis der unter die Steuerbefreiung fallenden Unternehmen wird über die Wohlfahrtsverbände und ihrer Mitglieder hinaus ausgeweitet. Erfasst werden alle eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen; ob in diesem Kontext Vertragsbeziehungen zu den Empfängern dieser Leistungen bestehen, ist nicht relevant.

Erfasst werden **Leistungen** insbesondere an wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen zur **Überwindung dieser Hilfsbedürftigkeit**. Hierunter fallen beispielsweise Leistungen der Schuldnerberatung, der

Tafeln, der Frauenhäuser nach § 36a SGB II und die Beratung und Hilfe für Obdach- und Wohnungslose.

Erfasst werden ferner **Beratungsleistungen** für Angehörige drogen- oder alkoholabhängiger Menschen, Leistungen im Zusammenhang mit Migration oder Asyl, Leistungen der Beratungsstellen für Ehe- und Lebensfragen und Beratung und Hilfe für Straftatene oder für Prostituierte.

Leistungen, die auf Grund von Verträgen über die Übertragung von Aufgaben nach § 16 des **Bundesfreiwilligendienstgesetzes** erbracht werden, sind ebenfalls weiterhin erfasst, sofern die Einsatzstellen mit den Freiwilligen Aufgaben im sozialen Bereich erfüllen.

Stets ist bei der Frage einer Befreiung nach Nummer 18 zu prüfen, ob die Leistungen nicht bereits durch andere Nummern des § 4 UStG erfasst sind.

#### **Wichtig ist:**

Betreuungs- und Pflegeleistungen an körperlich, geistig und seelisch Hilfsbedürftigen fallen nicht mehr unter Nummer 18, sondern unter andere Nummern des Katalogs des § 4, insbesondere unter Nummer 16. Für Eingliederungs- und Teilhabeleistungen werden die Nummern 15b bzw. 15c zu prüfen sein.

Ferner stellt die Gesetzesbegründung klar, dass es sich bei den von einem Menüservice erbrachten Leistungen nicht um eng mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen handelt; die Leistungen eines Mahlzeitendienstes (z. B. Essen auf Rädern“) können aber unter den ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 UStG fallen.

#### **b) § 4 Nr. 23 (Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe)**

Mit der Neufassung der Nummer 23 wird auch der Bereich der Kinder- und Jugendhilfe an die Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie angepasst. Zudem wird klargestellt, dass Leistungserbringer eine Einrichtung auf dem Gebiet der Kinder- und Jugendbetreuung bzw. –erziehung unterhalten muss.

Nummer 23 lautet:

- a) die **Erziehung** von Kindern und Jugendlichen und **damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen**, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder durch andere Einrichtungen erbracht werden, deren Zielsetzung mit der einer Einrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist und die **keine systematische Gewinnerzielung** anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden,
- b) **eng mit der Betreuung von Kindern und Jugendlichen verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen**, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder durch andere als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen erbracht werden. Andere Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne dieser Vorschrift sind Einrichtungen, soweit sie
  - aa) auf Grund gesetzlicher Regelungen im Bereich der sozialen Sicherheit tätig werden oder
  - bb) Leistungen erbringen, die im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergütet wurden,

- c) **Verpflegungsdienstleistungen** gegenüber Studierenden und Schülern an Hochschulen im Sinne der Hochschulgesetze der Länder, an öffentlichen Schulen und an Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, sowie an staatlich anerkannten Ergänzungsschulen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder durch andere Einrichtungen, die **keine systematische Gewinnerzielung** anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden.

Steuerfrei sind auch die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die die Unternehmer den Personen, die bei der Erbringung der Leistungen nach Satz 1 Buchstabe a und b beteiligt sind, als Vergütung für die beteiligten Dienste gewähren. Kinder und Jugendliche im Sinne von Satz 1 Buchstabe a und b sind alle Personen, die noch nicht 27 Jahre alt sind. Für die in den Nummern 15b, 15c, 21, 24 und 25 bezeichneten Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht;

Erziehung in diesem Sinne umfasst die gesamte geistige, sittliche und körperliche Erziehung von Kindern und Jugendlichen. Begünstigte Erziehungsleistungen umfassen insbesondere altersgerechte Sprach- und Wissensvermittlung, Angebote von Musik-, Kunst- und Bewegungserziehung sowie die Vermittlung von sozialen Kompetenzen und Werten. In Abgrenzung dazu stehen Bildungsleistungen; diese fallen unter § 4 Nummer 21 UStG.

Zu den eng mit der Erziehung verbundenen Leistungen können wie bisher die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen gehören. Voraussetzung für die Befreiung ist, dass dem Leistungserbringer die Erziehung der Kinder und Jugendlichen selbst obliegt.

Die Abgabe von Speisen und Getränken als Verpflegungsdienstleistungen ist in diesem Kontext nur eine Komponente; die Dienstleistung steht im Vordergrund.

#### **c) § 4 Nr. 25 (Kinder- und Jugendhilfe nach dem SGB VIII und Adoptionsvermittlung)**

Die Nummer 25 erfasst zum einen die Leistungserbringung nach SGB VIII. Als eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistung werden zum anderen nun auch Adoptionsvermittlungsleistungen erfasst. Hierbei handelt es sich um Leistungen, die im Gegensatz zu Sozialleistungen im engeren Sinne nicht dem autonomen Betätigungsrecht der freien Jugendhilfe unterliegt.

Nummer 25 lautet hinsichtlich seiner Neufassung im Wesentlichen:

Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Absatz 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch, die Inobhutnahme nach § 42 des Achten Buches Sozialgesetzbuch und Leistungen der Adoptionsvermittlung nach dem Adoptionsvermittlungsgesetz, wenn diese Leistungen von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden.

#### **d) § 4 Nr. 29 (Kostenteilungsgemeinschaft)**

Gänzlich neu eingeführt wurde eine Steuerbefreiung für sonstige Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen, sofern diese Leistungen unmittelbar der begünstigten Tätigkeit dienen, die Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende und ebenfalls eine umsatzsteuerbefreite Tätigkeit ausüben und es bei dem Zusammenschluss nur um eine anteilige Kostenteilung geht. Der Begriff des Personenzusammenschlusses ist im Einzelnen nicht klar definiert. Während

Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften erfasst sind, ist dies bislang für Stiftungen oder Vereine fraglich.

Die Leistungen müssen den Mitgliedern unmittelbar gewährt werden; Leistungen an Nichtmitglieder stehen einer Befreiung entgegen. Tätigkeiten wie etwa allgemeine Verwaltungstätigkeiten, die lediglich mittelbar der Ausführung von nicht steuerbaren oder steuerfreien Umsätzen dienen, fallen nicht unter die Befreiung, weil sie diese allenfalls fördern. Weitere Voraussetzung der Steuerbefreiung ist, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

Das die Leistung empfangende Mitglied muss selbst wiederum dem Gemeinwohl dienende Leistungen erbringen, die unter die Nummern 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 fallen. Schließlich muss das für die Leistung vereinbarte oder entrichtete Entgelt in einem genauen Kostenersatz bestehen; eine pauschale Abrechnung steht einer Befreiung entgegen.

Nummer 29 lautet:

sonstige Leistungen von selbständigen, im Inland ansässigen Zusammenschlüssen, 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.

Im Ergebnis erleichtert diese Neuregelung Kooperationen im sozialen Bereich erheblich. Wurden bislang bei Kostenteilungsgemeinschaften nur bestimmte Heilberufe berücksichtigt, greift mit Nummer 29 nun – EU-richtlinienkonform - eine globale Begünstigung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen.

#### **Fazit:**

Die Neuregelungen orientieren sich teilweise stark am Wortlaut der Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Wie sie im Einzelnen auszulegen sind, ist in vielen Punkten noch unklar. Insbesondere im Bereich der Leistungen für körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftige Menschen, für die nun nicht mehr die Nummer 18, sondern die Nummer 16 mit ihren strengeren Voraussetzungen in Frage kommt, wird weitere Klärung durch das Bundesfinanzministerium erwartet. Ein Augenmerk ist schließlich zu richten auf das aus der EU-Richtlinie übernommene Kriterium, wonach keine systematische Gewinnerzielung angestrebt werden darf. Dies entspricht zwar dem Rechtsrahmen aller als vom Finanzamt anerkannter gemeinnütziger Organisationen. Soweit aus den steuerbefreiten Leistungen gleichwohl Gewinne anfallen, müssen sie in der Einrichtung verbleiben. Es wird die Frage zu klären sein, in welchem Verhältnis diese Vorgaben etwa zur Mittelverwendung gemäß § 58 Nr. 2 AO stehen. Die neue Regelung der Nummer 29 birgt bei Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen neue Potentiale für die Praxis.

Diese Rechtsinformation soll nur erste Hinweise geben und erhebt daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, wird eine Haftung nicht übernommen.