

03  
2020

NEUE UMSATZSTEUERBEFREIUNG  
FÜR WOHLFAHRTSPFLEGE-  
EINRICHTUNGEN § 4 NR. 18 USTG

FEHLENDE GEMEINNÜTZIGKEIT BEI  
UNVERHÄLTNISSMÄSSIG HOHEN  
GESCHÄFTSFÜHRERVERGÜTUNGEN

ZUM ERMÄSSIGTEN STEUERSATZ  
BEI ZWECKBETRIEBEN



## NEUE UMSATZSTEUERBE- FREIUNG FÜR WOHLFAHRTS- PFLEEGEEINRICHTUNGEN § 4 NR. 18 USTG

Im Rahmen des „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ sind mehrere Änderungen für gemeinnützige Einrichtungen bei den Umsatzbefreiungsvorschriften beschlossen worden.

Im Weiteren erläutern wir Ihnen die Neuerungen im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift für Wohlfahrtspflegeeinrichtungen nach § 4 Nr. 18 UStG.

Vorab wird die Wohlfahrtspflegeeinrichtung definiert. Dabei kann eine Wohlfahrtspflegeeinrichtung jede Institution sein, die Aufgaben mit wohlfahrtspflegerischer Art ausübt. Dazu zählen beispielhaft Dienste für Menschen mit Behinderung, Hilfe für Menschen in sozialer Lage und Angebote für Menschen mit Migrationshintergrund.

Der **Hauptzweck der Steuerbefreiung** ist grds. eine steuerliche Entlastung für den Personenkreis, der Leistungen von gemeinnützigen Einrichtungen beanspruchen muss. Die Höhe der Umsatzsteuer soll dabei kein Hindernis für die Inanspruchnahme der Leistungen der Wohlfahrtspflegeeinrichtungen sein. Ein zweiter nachrangiger Zweck ist die steuerliche Begünstigung der Wohlfahrtspflegeeinrichtungen.

Seit dem 01.01.2020 lautete der Gesetzestext des neugefassten § 4 Nr. 18 UStG wie folgt:

§ 4 UStG: Von den steuerbaren Umsätzen sind steuerfrei: [...]

Nr. 18 „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 **Voraussetzungen** für die Steuerbefreiung sind wie folgt zusammengefasst:

1. Es darf bei den Einrichtungen, die die Leistungen erbringen, **keine Gewinnerzielungsabsicht** vorliegen.
2. Die ausgeführten Leistungen müssen **eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit** ausgeführt werden.
3. Die erbrachte Leistung darf **nicht schon durch eine andere Steuerbefreiungsvorschrift** umsatzsteuerfrei sein.

## 1. Keine Gewinnerzielungsabsicht

Nach der Vorschrift des § 4 Nr. 18 UStG, darf eine Einrichtung, die die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen möchte, keine Gewinnerzielungsabsicht haben.

Unter der Gewinnerzielung versteht sich der Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben. Dabei sind alle Einnahmen und Ausgaben miteinzubeziehen, die in einem Zusammenhang mit den Wohlfahrtspflegeleistungen stehen. Einrichtungen, die gemeinnützig, mildtätig und/oder kirchlich sind, sind nach dem deutschen Steuerrecht ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig und erfüllen somit automatisch die Voraussetzung des § 4 Nr. 18 UStG. Grundsätzlich gilt die Steuerbefreiung auch für Einrichtungen, die nicht gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich tätig sind, wenn diese Einrichtungen nachweisen können, dass sie ohne Gewinnstreben tätig sind. Allerdings ist noch unklar, wie ein solcher Nachweis zu erbringen ist, wenn die Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht agiert. Sollten geringere Gewinne erzielt werden, dann müssen diese für die Verbesserung oder Erhaltung der Wohlfahrtspflegeleistungen verwendet werden.

## 2. Leistung muss eng mit der Fürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistung sein

Es handelt sich um Leistungen, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden sind, wenn sich die Leistung an hilfsbedürftige Menschen richtet. So ist durch die Regelung weiter gewährleistet, dass die Haupttätigkeiten anerkannter Verbände der freien Wohlfahrtspflege und deren Mitglieder von der Umsatzsteuer befreit sind.

Zu beachten ist, dass die Verpflegung von Schülern und Studenten nicht unter die neue Regelung des § 4 Nr. 18 UStG fällt. Ab dem 01.01.2020 fallen solche Leistungen unter die Umsatzsteuerbefreiungen nach § 4 Nr. 23 Buchst. c UStG.

Nach der bisherigen Rechtsprechung fallen die folgenden Beispiele unter die Regelung der Begünstigung:

- Leistungen der Kinderbetreuung
- die Gestellung einer Haushaltshilfe
- Verfahrensbeistände zur Vertretung der Kindesinteressen bei familienrechtlichen Verfahren
- die Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung von körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen sowie Leistungen der ambulanten Pflege
- Hausnotrufdienste
- Verwaltungsleistungen für Zivildienstleistende und -träger sofern die Einsatzstellen freiwillige Aufgaben im sozialen Bereich erfüllen
- Betreuungsvereine bei rechtlicher Betreuung nach § 1900 BGB
- Arbeitsvermittlung an Arbeitssuchende mit einem Vermittlungsgutschein nach § 421 g SGB III

Im Gesetzesentwurf zur neuen Regelung des § 4 Nr. 18 UStG sind die folgenden Beispiele aufgeführt:

- Leistungen der Frauenhäuser nach § 36a SGB II
- Beratungsleistungen für Angehörige von drogen- oder alkoholabhängigen Menschen
- Beratung und Hilfe für Straftateneinsteiger sowie für Prostituierte
- Leistungen der Schuldnerberatung im außergerichtlichen Insolvenzverfahren
- die Leistungen der „Tafeln“
- die Beratung und Hilfe für Obdach- und Wohnungslose
- Leistungen im Zusammenhang mit Migration
- Leistungen der Beratungsstellen für Ehe- und Lebensfragen

## 3. Vorrangige Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften

Leistungen, die unter anderen Vorschriften der Umsatzsteuer befreit sind, können ausdrücklich nicht nach § 4 Nr. 18 UStG befreit sein. Andere Befreiungsvorschriften haben gegenüber den Regelungen des § 4 Nr. 18 UStG Vorrang.

Um den Unterschied zwischen der neuen und alten Fassung des § 4 Nr. 18 UStG darzustellen, lassen sich die folgenden Punkte zusammenfassen:

- Gegenüber der alten Fassung ist eine Mitgliedschaft in einem Wohlfahrtsverband nicht mehr erforderlich
- Es ist nicht mehr erforderlich, die Gemeinnützigkeit der Einrichtung darzulegen, allerdings muss nun die fehlende Gewinnerzielungsabsicht nachgewiesen werden
- Leistungen müssen nicht mehr günstiger als von nicht begünstigten Unternehmen, mit vergleichbarer Leistung, angeboten werden

## FEHLENDE GEMEINNÜTZIGKEIT BEI UNVERHÄLTNISSMÄSSIG HOHEN GESCHÄFTSFÜHRERVERGÜTUNGEN

Im NPB II 2019 berichteten wir über ein Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern, in dem es um die gemeinnützigkeitsrechtliche Angemessenheit von Gehaltszahlungen ging. Kurz nach den diesjährigen Sommerferien hat das oberste Steuergericht<sup>1</sup> nun seine lang erwartete Entscheidung in diesem Fall veröffentlicht. Der BFH hat sich in der Begründung erstmals intensiv zur Ermittlung der Angemessenheit der Organvergütung bei gemeinnützigen Körperschaften geäußert.

<sup>1</sup> BFH V R 5/17 vom 12.03.2020; veröffentlicht am 20.08.2020.

Dieses öffentlichkeitswirksame Urteil wird das Thema (Tätigkeits)vergütungen einmal mehr in den Fokus von Prüfungen rücken, zumal der BFH selbst in seiner Pressemitteilung<sup>2</sup> äußert, das Urteil sei von weitreichender Bedeutung für die Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften, da es die Grundlagen für die Ermittlung von noch zulässigen Geschäftsführerbezügen aufzeige „und diese Grundsätze auch auf andere Geschäftsbeziehungen mit gemeinnützigen Körperschaften (z. B. Miet-, Pacht-, Darlehensverträge) angewendet werden können“.

Ob im Einzelfall unverhältnismäßig hohe Vergütungen anzunehmen sind, ist durch einen sog. Fremdvergleich zu ermitteln. Hierbei sind die Grundsätze von verdeckten Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen. So findet entweder ein Vergleich mit Geschäftsführern oder Arbeitnehmern des betreffenden Unternehmens statt (sog. **interner Fremdvergleich**) oder es werden die Entgelte von Fremdgeschäftsführern anderer Unternehmer, die unter gleichen Bedingungen gezahlt werden (sog. **externer Fremdvergleich**), herangezogen.

Als Ausgangspunkt hierfür können **allgemeine Gehaltsstrukturuntersuchungen** für Wirtschaftsunternehmen – also statistische Erhebungen, in denen Geschäftsführergehälter in Abhängigkeit von der Wirtschaftsbranche sowie Umsatz, Gewinn und Beschäftigtenzahl gesammelt und veröffentlicht werden – herangezogen werden, ohne dass dabei ein „Abschlag“ für Geschäftsführer von gemeinnützigen Organisationen vorzunehmen ist. Der BFH hat die Vergleichswerte der sog. **BBE-Studie** genutzt und auf dieser Grundlage bezogen auf den Einzelfall gerechnet.

In die gemeinnützigkeitsrechtliche Angemessenheitsprüfung einzubeziehen sind laut Gericht neben den monatlichen Festgehältern sämtliche weitere wirtschaftliche Vorteile, z. B. Gratifikationen und eine private Pkw-Nutzung. Pensionszusagen sind mit einer fiktiven Jahresnettoprämie für eine entsprechende Altersvorsorge anzusetzen („**Jahresgesamtbezüge**“/„Gesamtausschüttung“). Bei **Mehrfach-Geschäftsführung** für andere konzernzugehörige Rechtsträger ist im Grundsatz ein **Abschlag** vorzunehmen (hier: 10 %); allerdings kann es in einem Konzern auch zu Synergieeffekten kommen, die die Vornahme eines Abschlags entbehrlich machen könnten. **Besondere Leistungen** und Verdienste sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen, sofern sie nicht durch ein Sachverständigengutachten verfahrensrechtlich belastbar belegt sind.

Jedoch kann statt des **Medianwerts**<sup>3</sup> der Studie das **obere Quartil**<sup>4</sup> angewendet werden, wenn das Unternehmen nach Umsätzen und Gewinnen zu den Vergleichsunternehmen dieses oberen Bereiches gehört.

Im Hinblick auf die Besonderheiten jeder Geschäftsführertätigkeit gibt es kein punktgenau als „angemessen“ feststellbares

Geschäftsführergehalt, sondern eine Bandbreite der Angemessenheit. Erst wenn die gewährte Gesamtvergütung den höchsten Wert innerhalb der auf diese Weise ermittelten Bandbreite um mehr als **20 %** übersteigt, kann ein „krasses Missverhältnis“ und damit eine unverhältnismäßige Vergütung angenommen werden.

Liegt ein unangemessen hohes Geschäftsführergehalt vor, ist unter Berücksichtigung des **Verhältnismäßigkeitsprinzips** ein Entzug der Gemeinnützigkeit allerdings erst dann gerechtfertigt, wenn es sich nicht lediglich um einen geringfügigen Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot handelt („**Bagatellvorbehalt**“). So hat der Senat eine Überschreitung des im Schätzungswege ermittelten angemessenen Gehalts um etwa 3.000 € sowohl hinsichtlich des absoluten Betrags als auch im Verhältnis zur Gesamttätigkeit der Klägerin (Jahresumsatz ca. 8 Mio. €) noch als geringfügig angesehen und sanktionslos gelassen. Eine absolute Höhe der Mittelfehlverwendung von mehr als 10.000 € hat er jedoch als gemeinnützigkeitsschädlich erachtet.

Im Regelfall haben gemeinnützige Körperschaften ein erhebliches Eigeninteresse, ihre Organmitglieder unter Berücksichtigung der Qualifikation, konkreten Kompetenzen und Verantwortlichkeiten, in Erwartung eines künftigen Nutzens der vergüteten Organtätigkeit sowie unter Berücksichtigung der Finanz- und Ertragslage zu vergüten. Mit Blick auf das Urteil sollten Sie sich dennoch einmal mehr fragen, ob die von Ihnen vertraglich geschuldeten Organvergütungen dem vom BFH konkretisierten gemeinnützigkeitsrechtlichen Angemessenheitsgebot, insbesondere mit Blick auf die Marktüblichkeit in der einschlägigen Branche, genügen.

Wir sind Ihnen hierbei gerne behilflich!

## ZUM ERMÄSSIGTEN STEUERSATZ BEI ZWECKBETRIEBEN

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a S. 1 UStG ermäßigt sich die Steuer für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, von regelmäßig 19 auf 7 %. Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.

In Satz 3 der Vorschrift ist eine Rückausnahme zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Zweckbetriebe geregelt, die dann gilt, wenn

<sup>2</sup>Nr. 035/20.

<sup>3</sup>Beim Medianwert liegen 50 % der Befragungsergebnisse darüber, 50 % darunter.

<sup>4</sup>Das obere Quartil ist nach der Definition der BBE-Studie ein rechnerischer Wert, bei dem 25% der Befragungsergebnisse über, der Rest unter diesem Wert liegen.

- 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
- die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht.

Mit Urteil vom 23.07.2019<sup>5</sup> hat der BFH entschieden, dass die Umsätze eines gemeinnützigen Vereins aus dem Betrieb einer öffentlichen Toilette und eines Bistros, in dem auch Menschen mit Behinderung arbeiten, **nicht dem ermäßigten Steuersatz** unterliegen. Als Begründung führt das Gericht an, dass der Verein zur Förderung des Wohlfahrtswesens mit dieser Tätigkeit – die einem Zweckbetrieb i. S. d. § 68 Nr. 3c AO zuzurechnen ist – in erster Linie **zusätzliche Einnahmen** erzielt habe, die für den Satzungszweck nicht unerlässlich sind.

Der BFH vertritt mit seinem Urteil zum wiederholten Mal eine von der bisherigen Verwaltungssicht abweichende Rechtsauffassung, die die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Leistungen von **Inklusionsbetrieben** weitestgehend ausschließt. Der BFH beruft sich dabei auf die unionsrechtlichen Grundlagen der Steuerermäßigung und sieht die nationale Regelung in § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG insoweit als zu weitgehend an, da sich aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie<sup>6</sup> ergebe, dass nur die Lieferung und die Erbringung von Dienstleistungen, die wohltätigen Zwecken dienen oder im Bereich der sozialen Sicherheit erfolgen, begünstigt werden können. Würde diese Vorgabe der Richtlinie konsequent umgesetzt, dürften selbst die bisher begünstigten Ausgangsleistungen einer Werkstätte für Menschen mit Behinderung (WfbM) oder eines Integrationsbetriebs nicht unter den ermäßigten Steuersatz fallen, wenn die dort selbst hergestellten oder bearbeiteten Gegenstände oder die von Menschen mit Behinderung erbrachten Dienstleistungen selbst weder wohltätigen Zwecken noch der sozialen Sicherheit dienen. Nach Auffassung des BFH kommt es weder darauf an, ob der Kläger aus den zusätzlichen Einnahmen geringe oder keine Gewinne erzielt hat, noch darauf, ob die Einnahmen dem Kläger verblieben.

Die Finanzverwaltung hat das BFH-Urteil bislang nicht veröffentlicht, wendet es also über den entschiedenen Einzelfall hinaus (noch) nicht an. Betroffene Unternehmen können sich nach wie vor auf die Verwaltungsauffassung im UStAE zum Gesetzeswortlaut berufen, an die die Verwaltung gebunden ist. Sie sollten sich jedoch bewusst sein, dass jedes finanzgerichtliche Verfahren – welches auch durch einen Wettbewerber im Rahmen einer sog. Konkurrentenklage provoziert werden könnte – zu der einschränkenden Auslegung und damit zur Versagung des ermäßigten Steuersatzes im bisherigen Umfang führen kann.

<sup>5</sup>XI R 2/17.

<sup>6</sup>Art. 98 i.V.m. Anhang III MwStSystRL.

**DIE KANZLEI LAUFENBERG MICHELS UND PARTNER** ist Ihr Spezialist für Steuerberatung, Vermögensplanung und Wirtschaftsprüfung.

Unser „Non-Profit-Brief“ wird regelmäßig von unserem Kompetenz-Zentrum für gemeinnützige Unternehmen veröffentlicht und richtet sich mit aktuellen Steuerthemen an Wohlfahrtsverbände und andere gemeinnützige Einrichtungen.



**Joachim von Wrede**  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

#### Impressum

Laufenberg Michels und Partner mbB  
Robert-Perthel-Straße 81  
50739 Köln

T.: 02 21 / 95 74 94-0  
newsletter@laufmich.de  
www.laufmich.de

#### Herausgeber

Redaktion: Joachim von Wrede  
Erscheinungsweise:  
Der Non-Profit-Brief erscheint 3 x im Jahr  
Layout: Ulli Bertuch – Creative & Art Direction  
Druck: Berk Druck, Euskirchen  
Auflage: 200 Stück  
Stand: 11/2020

Wir freuen uns über Ihre Anregungen zum Non-Profit-Brief. Wenn Sie den Non-Profit-Brief nicht mehr beziehen möchten, senden Sie bitte eine E-Mail an [office@laufmich.de](mailto:office@laufmich.de).