

AUSARBEITUNG

Thema: **Auswirkung einer Umsatzsteuererhöhung auf soziale Träger und Einrichtungen**

Fachbereich IV

Haushalt und Finanzen

Verfasser/in:

Abschluss der Arbeit:

Reg.-Nr.:

██████████

9. Dezember 2005

WF IV -208/05

Ausarbeitungen von Angehörigen der Wissenschaftlichen Dienste geben **nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung** wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung des einzelnen Verfassers und der Fachbereichsleitung. Die Ausarbeitungen sind dazu bestimmt, das Mitglied des Deutschen Bundestages, das sie in Auftrag gegeben hat, bei der Wahrnehmung des Mandats zu unterstützen. Der Deutsche Bundestag behält sich die Rechte der Veröffentlichung und Verbreitung vor. Diese bedürfen der Zustimmung des Direktors beim Deutschen Bundestag.

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Soziale Träger und Umsatzsteuer	3
1.1. Steuerbefreiungen für die Leistungen sozialer Träger	3
1.2. Steuerbefreiung von Lieferungen und Leistungen an soziale Träger	3
2. Gemeinnützige Körperschaften und Umsatzsteuer	5
2.1. Gemeinnützige Körperschaften im sozialen Bereich	5
2.2. Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften	5
2.2.1. Umsatzsteuerliche Belastung der Leistungen gemeinnütziger Körperschaften	5
2.2.2. Gemeinnützige Körperschaften als Verbraucher	7

1. Soziale Träger und Umsatzsteuer

1.1. Steuerbefreiungen für die Leistungen sozialer Träger

Auf der Grundlage des § 4 Umsatzsteuergesetz¹ (UStG) - Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen – gelten für soziale Träger eine Reihe von Steuerbefreiungen.

Umsatzsteuerfrei bleiben nach § 4 Nr. 15 UStG die Umsätze der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung, der Bundesagentur für Arbeit als Träger der Grundsicherung für Arbeitsuchende nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch, der örtlichen und überörtlichen Träger der Sozialhilfe sowie der Verwaltungsbehörden und sonstigen Stellen der Kriegsopferversorgung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge und zwar sowohl untereinander als auch an die Versicherten, die Bezieher von Leistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch, die Empfänger von Sozialhilfe oder die Versorgungsberechtigten.

Umsatzsteuerfrei bleiben nach § 4 Nr. 15a UStG gleichfalls die auf Gesetz beruhenden Leistungen der Medizinischen Dienste der Krankenversicherung und des Medizinischen Dienstes der Spitzenverbände der Krankenkassen untereinander und für die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung und deren Verbände.

1.2. Steuerbefreiung von Lieferungen und Leistungen an soziale Träger

Nach § 4 Nr. 16 UStG bleiben auch von den Lieferungen und sonstigen Leistungen, die Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen ihrer Unternehmen ausführen, die mit dem Betrieb von Krankenhäusern, Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung, Einrichtungen zur Geburtshilfe sowie Altenheimen, Altenwohnheimen, Pflegeheimen, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und der Einrichtungen zur ambulante Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze² umsatzsteuerfrei, wenn

- diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden;

1 Umsatzsteuergesetz i.d.F. vom 9.Juni 1999, BGBl. I 1999, S. 1270 mit nachfolgenden Änderungen.

2 Mit dem Betrieb von Krankenhäusern sind solche Umsätze „eng verbunden“, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen (BFH-Urteil vom 1.12.1977 (BStBl. 1978, Teil II, S. 173)). Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen (USt-Richtlinie, Abschnitt 100 - Eng verbundene Umsätze - S 7172).

- bei Krankenhäusern, die in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fallen, im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflage tage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§§ 11, 13 und 26 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden;
- bei Krankenhäusern, die nicht in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fallen, mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflage tage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach §§ 11, 13 und 26 der Bundespflegesatzverordnung berechnet wird;
- bei Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeheimen im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 vom Hundert der Leistungen Personen mit einer körperlichen, geistigen oder seelischen Krankheit oder Behinderung zugute kamen oder Personen, deren Bezüge nicht höher waren, als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe bzw. - bei Alleinstehenden oder Haushaltsvorständen - das Fünffache;
- bei Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und bei Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens 40 vom Hundert der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.

Umsatzsteuerfrei bleibt nach § 4 Nr. 28 UStG auch die Lieferung von Gegenständen, wenn die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach § 4 Nummern 8 bis 27 UStG umsatzsteuerfreie Tätigkeit verwendet werden. Zu diesen umsatzsteuerfreien Tätigkeiten zählen die vorgenannten sozialen Tätigkeiten³.

Auf Grund der genannten Befreiungen würde eine Erhöhung des Umsatzsteuer Regelsatzes⁴ von derzeit 16% auf künftig 19% eine Auswirkung auf die Lieferungen und Leistungen bzw. auf die Inanspruchnahme von Gütern und Leistungen nur bei jenen sozialen Trägern haben, die den vorgenannten Kriterien für die Umsatzsteuer-Befreiungen nicht genügen.

3 Vgl. § 4 UStG Ziff. 15, 15a, und 16.

4 § 12 Abs. 1 UStG.

2. Gemeinnützige Körperschaften und Umsatzsteuer

2.1. Gemeinnützige Körperschaften im sozialen Bereich

Soziale Arbeit wird von einer Vielzahl staatlicher, kirchlicher, gewerkschaftlicher und freien Einrichtungen geleistet. Träger dieser Einrichtungen sind unter anderem die Arbeiterwohlfahrt Bundesverband e.V., die Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e.V. und der Deutsche Paritätische Wohlfahrtsverband e.V. als Spitzenverbände der freien Wohlfahrtspflege, der Deutsche Caritasverband, das Diakonische Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland e.V., die Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft als Bildungsgewerkschaft im Deutschen Gewerkschaftsbund und der Internationale Bund – Freier Träger der Jugend-, Sozial und Bildungsarbeit e.V.

Auch kommunale Einrichtungen können Träger sozialer Dienstleistungen sein. Ein Beispiel dafür ist der Landeswohlfahrtsverband Hessen, ein Zusammenschluss der hessischen Landkreise und kreisfreien Städte in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, dem soziale Aufgaben übertragen wurden. Er ist überörtlicher Träger der Sozialhilfe, der Kriegsofopferfürsorge, Dienstleister für Menschen mit Behinderungen und größter Krankenhausträger in Hessen.

Soziale Einrichtungen besitzen in der Regel den Status der Gemeinnützigkeit. So ist das Diakonische Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland, in dem auch freikirchliche Diakonische Werke und Fachverbände⁵ mitarbeiten, ein gemeinnütziger Verein. Auch die Arbeiterwohlfahrt verfolgt laut Satzung „ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige bzw. mildtätige Zwecke“⁶.

2.2. Steuervergünstigungen für gemeinnützige Körperschaften

2.2.1. Umsatzsteuerliche Belastung der Leistungen gemeinnütziger Körperschaften

Für gemeinnützige Körperschaften bestehen eine Reihe steuerlicher, auch umsatzsteuerlicher, Vergünstigungen. Voraussetzung für deren Inanspruchnahme ist die Erfüllung der in den §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung⁷ (AO) genannten Kriterien für eine gemeinnützige, mildtätige oder kirchlicher Tätigkeit, hinsichtlich Selbstlosigkeit, Unmittelbarkeit, Ausschließlichkeit und der Vermögensbindung sowie bestimmter Anforderungen an die Satzung und tatsächliche Geschäftsführung.

5 Fachverbände sind Zusammenschlüsse von Personen, Werken und Einrichtungen in selbständiger Trägerschaft, die fachlich oder in sonstigen verbandlichen Geschäftsbereichen diakonisch-missionarisch tätig sind.

6 Vgl. Mustersatzung für Bezirksverbände der Arbeiterwohlfahrt, § 3.

7 Abgabenordnung i.d.F. vom 1. Oktober 2002, BGBl. I 2002, S. 3866.

Die Tätigkeit gemeinnütziger Körperschaften wird in steuerlich unterschiedlich bewertete Bereiche unterteilt: Der ideelle Bereich umfasst die unmittelbare Verwirklichung der satzungsmäßigen Ziele, etwa die Betreuung alter und kranker Menschen. Der aktive Umgang der Körperschaft mit ihrem Vermögen, etwa durch die verzinsliche Anlage freier Geldmittel, ist dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Beide Bereiche sind steuerbegünstigt.

Gemeinnützigen Körperschaften können sich darüber hinaus auch in gewissem Umfang wirtschaftlich betätigen, soweit diese wirtschaftliche Betätigung nicht Selbstzweck wird. Solche Tätigkeiten sind dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen, der seinerseits nach steuerbegünstigtem Zweckbetrieb (etwa Durchführung von Veranstaltungen, Veranstaltung von Lotterien für die steuerbegünstigten Zwecke) und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (selbstbewirtschaftete Gaststätte, selbst durchgeführte kommerzielle Werbung u.a.) zu differenzieren ist.

Die Umsätze aller Tätigkeitsbereiche der gemeinnützigen Körperschaft unterliegen der Umsatzsteuer, wobei die den steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecken dienenden Umsätze des ideellen Bereichs und der Vermögensverwaltung sowie die des Zweckbetriebs nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a) UStG dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen. Die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs werden mit dem Regelsatz von 16% besteuert.

Nicht der Umsatzsteuer unterliegen echte Mitgliedsbeiträge, Spenden, die unabhängig von einer Leistung des Vereins an diesen gegeben werden, sowie staatliche Zuschüsse, die zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke gewährt und eingesetzt werden⁸.

Von der Umsatzsteuer befreit sind nach § 4 Nr. 22 UStG auch Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken dienen, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Steuerbefreit sind auch andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen dieser Einrichtungen, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.

Sofern der Umsatz aus der unternehmerischen Betätigung einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht übersteigen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000 € nicht übersteigen wird,

8 Auch Teile der Mitgliedsbeiträge können ein Leistungsentgelt für umsatzsteuerbare Leistungen der gemeinnützigen Körperschaft an ihre Mitglieder darstellen. Das ist der Fall, wenn die Körperschaft Sonderleistungen gegenüber allen Mitgliedern erbringt. In diesem Fall lägen sog. unechte Mitgliedsbeiträge vor. Bei unentgeltlichen Leistungen an die Mitglieder, d. h. Leistungen, die nicht mit den Mitgliedsbeiträgen abgegolten sind und für die Dritte ein Entgelt zahlen müssten, unterliegen mindestens die Selbstkosten oder die vergleichbaren Werte für diese Leistungen der Umsatzsteuer.

wird keine Umsatzsteuer fällig (Kleinunternehmerregelung, § 19 Abs. 1 UStG)⁹. Nimmt eine Körperschaft die Kleinunternehmerregelung in Anspruch und ist dementsprechend von der Umsatzsteuererhebung freigestellt, ist zugleich ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Schließen sich gemeinnützige Körperschaften zu nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen zusammen oder bilden Gemeinschaften (z.B. eine GbR), so unterliegen deren Umsätze nach § 12 Abs. 2 Nr. 8b UStG ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz, wenn die betreffenden Leistungen, sofern sie die gemeinnützigen Körperschaften anteilig selbst ausführten, insgesamt ermäßigt besteuert würden.

2.2.2. Gemeinnützige Körperschaften als Verbraucher

Sofern gemeinnützige Körperschaften zur Durchführung ihrer soziale Arbeit selbst als Käufer von Gegenständen und sonstigen Leistungen von Unternehmen auftreten, werden sie - wie jeder Endverbraucher - durch die im Preis der Güter und Leistungen enthaltene Umsatzsteuer belastet. Nur sofern die bezogenen Gegenstände und sonstigen Leistungen im (umsatzsteuerlich nicht begünstigten) Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwendet werden, kann der nur für Unternehmer geltende Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Anspruch genommen werden.

Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, wenn die bezogenen Gegenstände und sonstigen Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich (also den ideellen Bereich, die Vermögensverwaltung oder den Zweckbetrieb) verwendet werden, oder wenn ein Gegenstand zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt wird oder wenn die bezogenen Gegenstände und sonstigen Leistungen zwar den unternehmerischen Bereich betreffen, damit jedoch steuerfreie Umsätze ausgeführt werden (§ 15 Abs. 1 Satz 2, und Abs. 2 Nr. 1 UStG). Werden bezogene Gegenstände oder sonstige Leistungen nur zum Teil im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes verwendet und zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die einen Vorsteuerabzug ausschließen (also in den steuerbegünstigten Bereichen der Körperschaft), so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist (§ 15 Abs. 4 UStG).

Eine Besonderheit gilt für die steuerbegünstigten Bereiche einer gemeinnützigen Körperschaft mit Bezug auf den Vorsteuerabzug für den Bezug von Gegenständen, die zwar im Inland geliefert, aber außerhalb des gemeinsamen Steuergebietes der EU für humanitäre, karitative oder erzieherische Zwecke verwendet werden: § 4a UStG gestattet für

9 Die Körperschaft kann auf die Kleinunternehmerregelung verzichten. Macht sie von diesem Verzicht Gebrauch, werden ihre Umsätze im Wege der Regelbesteuerung der Umsatzsteuer unterworfen. Der Verzicht bindet die Körperschaft für fünf Jahre (§ 19 Abs. 2 UStG).

solche Gegenstände unter den genannten Bedingungen den Vorsteuerabzug. Danach wird Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, und juristischen Personen des öffentlichen Rechts, unter bestimmten Voraussetzungen (u.a. nur dann, wenn der Gegenstand in das Drittlandsgebiet gelangt ist) auf Antrag eine Steuervergütung zum Ausgleich der Umsatzsteuer gewährt, die auf der an sie bewirkten Lieferung eines Gegenstandes, seiner Einfuhr oder seinem innergemeinschaftlichen Erwerb lastet.

Wie vorstehend dargelegt, werden die einzelnen Tätigkeitsbereiche von Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, umsatzsteuerlich unterschiedlich behandelt. Während die Umsätze des ideellen Bereichs, der Vermögensverwaltung und des Zweckbetriebs steuerbegünstigt sind und dem ermäßigten Steuersatz von 7% unterliegen, gilt für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (soweit ein solcher überhaupt vorhanden ist) der Regelsteuersatz von 16%.

Im Falle, dass der Regelsatz der Umsatzsteuer künftig auf 19% angehoben würde, wären davon insbesondere die steuerbegünstigten Bereiche gemeinnütziger Körperschaften betroffen. Die steuerbegünstigten Bereiche zählen definitionsgemäß zum nichtunternehmerischen Bereich, ein Vorsteuerabzug ist damit ausgeschlossen. Eine mit einer Umsatzsteuererhöhung verbundene Erhöhung von Preisen für bezogene Gegenstände und Dienstleistungen würde diese Bereiche dementsprechend, sofern nicht ein ausnahmsweiser Vorsteuerabzug nach § 4a UStG in Frage kommt, wie jeden anderen Verbraucher im vollen Umfang belasten.

Bezüglich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, in dem die Körperschaft als Unternehmer handelt, würde sie der höheren Umsatzsteuer-Vorbelastung von bezogenen Gegenständen und Dienstleistungen durch den Vorsteuer-Abzug zwar entgegenwirken, ihre eigenen Leistungen würden sich aber für den (End-)Verbraucher infolge der höheren Umsatzsteuer-Belastung verteuern.

