

4.5.2 Grundtatbestandsmerkmale des Umsatzsteuergesetzes

§ 1 Abs. 1 UStG

(1) ¹Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. ²Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt;
2. (weggefallen)
3. (weggefallen)
4. die Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg (Einfuhrumsatzsteuer);
5. der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.

Leistungsaustausch als Gegenstand der Besteuerung

Gegenstand der Besteuerung nach dem UStG ist der Umsatz. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG werden Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen), die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, erfasst. Die Umsatzsteuer knüpft damit an die Ausführung eines **Leistungsaustausches** an. Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht. Für die Annahme eines Leistungsaustauschs müssen Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt für den Leistungsaustausch einen unmittelbaren, nicht aber einen inneren (synallagmatischen) Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt voraus (BFH vom 15.04.2010 V R 10/08, BStBl 2010 II S. 879). Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor (BFH vom 08.11.2007 V R 20/05, BStBl 2009 II S. 483). Auch wenn die Gegenleistung für die Leistung des Unternehmers nur im nichtunternehmerischen Bereich verwendbar ist (z. B. eine zugewendete Reise), kann sie Entgelt sein. Die Entrichtung von Geld als Gegenleistung ist keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne. Die Gegenleistung muss in Geld bestehen oder zumindest in einem Geldbetrag ausdrückbar sein. Gegenleistung in Geld in diesem Sinne ist auch eine Aufrechnung mit einer Geldforderung oder die Übernahme einer Geldverbindlichkeit durch den Leistungsempfänger.

Fehlt nur eine dieser Voraussetzungen, liegt kein Leistungsaustausch und damit grundsätzlich auch keine steuerbare Leistung i. S. des § 1 UStG vor. Ein Leistungsaustausch in diesem Sinne ist auch dann anzunehmen, wenn die erhaltene Gegenleistung vom Unternehmer tatsächlich nur im nichtunternehmerischen Bereich verwendet werden kann (vgl. Abschn. 1.1 Satz 5 UStAE). Das ist z. B. der Fall, wenn sich ein gemeinnütziger Sportverein dazu verpflichtet, Werbeleistungen durch entsprechende Aufdrucke auf den Trikots seiner Spieler zu erbringen und er als Entgelt nicht einen bestimmten Geldbetrag, sondern mehrere Trikotsätze erhält, die ausschließlich in der Amateurspielerabteilung Verwendung finden. Der Verein bewirkt hiermit einen Umsatz i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Dass die vereinnahmte Gegenleistung in der Sportabteilung verwendet (in Gebrauch genommen) wird, ist für die Annahme eines Leistungsaustausches unmaßgeblich (zum Begriff „Leistungsaustausch“ im Übrigen siehe Abschn. 1.1 UStAE).

Der **Leistungsaustausch** umfasst alles, was Gegenstand einer Leistung im Rechtsverkehr sein kann. So hat der BFH z. B. bereits in seinem Urteil vom 31.08.1955 (BStBl 1955 III S. 333) entschieden, dass sich die Freigabe eines Fußballvertragspielers gegen Zahlung einer Ablöseentschädigung im Leistungsaustausch vollzieht.

Den Lieferungen und sonstigen Leistungen in diesem Sinne hat der Gesetzgeber die sog. **unentgeltlichen Wertabgaben** gleichgestellt. Sie sind nach § 3 Abs. 1b und 9a UStG immer dann anzunehmen, wenn ein Unternehmer, also z. B. auch eine als steuerbegünstigt anerkannte Körperschaft, die als Unternehmer im Sinne des UStG einzustufen ist,

- **Gegenstände**, die dem Unternehmensbereich (zum Umfang des Unternehmens im Sinne des UStG siehe Tz. 4.5.4) zugeordnet sind,
 - für Zwecke **außerhalb** des Unternehmens (z. B. für den ideellen Bereich der steuerbegünstigten Körperschaft),
 - für das Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen,
 - zur unentgeltlichen Zuwendung an Dritte
entnimmt**oder**
- **Gegenstände**, die dem Unternehmensbereich zugeordnet sind und für die der Vorsteuerabzug ganz oder teilweise in Anspruch genommen wurde,
 - für Zwecke **außerhalb** des Unternehmens (z. B. für den ideellen Bereich)
 - oder den privaten Bedarf des Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen,
verwendet**oder**
- sonstige Leistungen
 - **unentgeltlich** für Zwecke **außerhalb** des Unternehmens (z. B. zugunsten einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft)
 - oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen,
erbringt.

Der Vollständigkeit halber wird an dieser Stelle erwähnt, dass darüber hinaus auch die Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) sowie der innergemeinschaftliche Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) Gegenstand der Besteuerung nach dem UStG sind.

Für die Frage, ob und ggf. in welchem Umfang eine Leistung der Umsatzbesteuerung unterliegt, ist an jeden **einzelnen Leistungsvorgang** (-gegenstand) selbständig anzuknüpfen. Der jeweilige Leistungsvorgang ist dann gesondert umsatzsteuerlich zu beurteilen. Bezogen auf jede Einzelleistung ist also zu bestimmen, ob sie umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig ist.

Ist jedoch ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang einzuordnen, ist auf der Grundlage der auch für das Umsatzsteuerrecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise dieser Vorgang auch dann, wenn er bürgerlich-rechtlich in selbständige Teile aufgegliedert werden kann, umsatzsteuerlich als ein unteilbares Ganzes einheitlich zu besteuern (Abschn. 3.10 UStAE zur **Einheitlichkeit der Leistung**). Dies bestätigt auch das BFH-Urteil vom 10.01.2013 (V R 31/10, BStBl 2013 II S. 352), demnach

wird eine Aufspaltung des Vorgangs nicht durch den Umstand gerechtfertigt, dass beide Bestandteile im Wirtschaftsleben auch getrennt erbracht werden, wenn es dem durchschnittlichen Besucher um die Verbindung beider Elemente geht. Andererseits hat das BMF mit Schreiben vom 09.12.2014 (BStBl 2014 I S. 1620) bei Verpflegungsleistungen, die im Zusammenhang mit Beherbergungsleistungen erbracht werden, festgelegt, dass der **Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung vom Aufteilungsgebot** selbständiger Hauptleistungen (Abschn. 12.16 Abs. 8 Satz 1 UStAE) **verdrängt** wird und die Verpflegungsleistungen insoweit dem Regelsteuersatz unterliegen.

Der BFH hat zudem z. B. in seinen Urteilen vom 28.09.2000 (BStBl 2001 II S. 78) entschieden, dass ein Sport- und Freizeitzentrum, das den Benutzern gegen ein pauschales Eintrittsgeld die Benutzung der gesamten Einrichtung (u. a. Schwimmbad, Sauna, Sportraum, Sportgeräte, Ruhe- und Kommunikationszentrum) gestattet, eine einheitliche Leistung erbringt, die **nicht** aufgeteilt werden kann und deshalb auch **nicht** teilweise nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG ermäßigt zu besteuern ist.

In Änderung seiner bis dahin geltenden Rechtsprechung hat der BFH in seinen Urteilen vom 31.05.2001 (BStBl 2001 II S. 658), vom 11.03.2009 (XI R 71/08, BFH/NV 2009 S. 1151) und 11.10.2007 (V R 69/06, BFH/NV 2008 S. 322) ausgehend von dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung entschieden, dass bei der **Vermietung von Sportanlagen** eine Aufteilung in eine umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung und eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen nicht vorgenommen werden kann, sondern eine einheitliche steuerpflichtige Leistung anzunehmen ist (vgl. Abschn. 4.12.11 Abs. 1 und 2 UStAE).

Diese Grundsätze müssen insbesondere die als gemeinnützig anerkannten **Sportvereine**, die (stundenweise) ihre Sporthallen an Mitglieder und/oder Nichtmitglieder entgeltlich vermieten, beachten. Nur soweit eine Steuerbefreiung nicht eingreift, bleibt zu prüfen, ob auf solche Leistungen der ermäßigte Steuersatz Anwendung findet, weil sie – wie die Überlassung von Sportanlagen an Mitglieder – in einem steuerbegünstigten Zweckbetrieb ausgeführt werden (vgl. dazu AEAO Nr. 12 zu § 67a AO). Hier bleibt allerdings abzuwarten, wie die Finanzverwaltung mit der „Sportanlagen-Entscheidung“ des BFH vom 20.03.2014 (V R 4/13, BFH/NV 2014 S. 1470) umgehen wird (siehe dazu auch Tz. 4.5.8.1). **Fehlender Leistungsaustausch / Nichtsteuerbarkeit von Entgelten**

„Gegen Entgelt“ ist eine Leistung nur dann erbracht, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Der BFH hat früher die Auffassung vertreten, dass die Leistung „final“ auf den Erhalt einer Gegenleistung gerichtet sein muss. Das Erfordernis der „Finalität“ der Leistung hat der BFH inzwischen ausdrücklich aufgegeben (BFH vom 20.08.2009, BStBl 2010 II S. 88); ausreichend sei ein kausaler Zusammenhang zwischen einer Leistung und einer vom Leistungsempfänger aufgewendeten Gegenleistung (vgl. Lippross, UStG, Tz. 2.2, S. 107, und Tehler in Reiß, UStG, Tz. 211 zu § 1). Auf die Bezeichnung der Gegenleistung kommt es dabei nicht an, da allein maßgebend ist, ob die Zahlung wegen der Leistung erfolgt. Folglich können z. B. auch sog. Aufwandsentschädigungen, Beiträge, Kostenersatz, Schadensersatz, Verlustübernahmen, Zuschüsse und ähnliche Zahlungen, wenn sie für eine Leistung getätigt werden, ein steuerbares Entgelt i. S. des § 1 Nr. 1 UStG darstellen. Dabei gehören zum Entgelt nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG auch Zahlungen eines Dritten, unabhängig davon, ob Rechtsbeziehungen zum Leistenden oder Leistungsempfänger bestehen oder nicht.

Ein Leistungsaustausch liegt ebenfalls nicht vor, wenn eine Rückgabe durch den Lieferungsempfänger erfolgt, d. h. eine Lieferung rückgängig gemacht wird (Abschn. 1.1 Abs. 4 UStAE). Hier ist aus Sicht des ursprünglichen Lieferungsempfängers abzugrenzen, ob eine nicht steuerbare Rückgabe oder eine steuerbare Rücklieferung vorliegt (vgl. BFH vom 27.06.1995 V R 27/94, BStBl 1995 II S. 756, und vom 12.11.2008 XI R 46/07, BStBl 2009 II S. 558).

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

Die Frage, ob ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch vorliegt, stellt sich auch bei Sachzuwendungen (z. B. freie Verpflegung, Unterkunft oder Überlassung eines Firmenwagens) durch den Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer. Erhält ein Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses Lieferungen oder sonstige Leistungen (Sachleistungen) von seinem Arbeitgeber, besteht die Gegenleistung in der anteiligen Arbeitsleistung des Arbeitnehmers (vgl. Weymüller in UStG, Tz. 129 in f zu § 1). Es liegt ein sog. „tauschähnlicher Vorgang“ (vgl. auch § 3 Abs. 12 UStG) vor. Diesem liegt die Festlegung zugrunde, dass eine Gegenleistung für eine Leistung nicht aus Geld bestehen muss, sondern auch ganz oder teilweise in Form einer Lieferung oder sonstigen Leistung erbracht werden kann. Die Entgeltlichkeit und damit verbunden die Steuerbarkeit der Zuwendungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG wird fingiert. Damit liegen bei Sachzuwendungen an Mitarbeiter grundsätzlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze vor.

Eine Ausnahme ist jedoch gegeben, wenn die Sachzuwendung lediglich eine Aufmerksamkeit darstellt. Nach Abschn. 1.8 Abs. 3 UStAE umfasst eine Aufmerksamkeit eine Zuwendung des Arbeitgebers, die nach ihrer Art und nach ihrem Wert einem Geschenk entspricht, das im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht wird und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führt. Als Richtwert werden Zuwendungen bis zu einem Wert von 40 Euro angeführt.

Voraussetzungen der Nichtsteuerbarkeit von Zuschüssen

Bei Zuschüssen sind nach Abschn. 10.2 Abs. 1 UStAE folgende drei Fälle zu unterscheiden:

1. Entgelt für eine Leistung des Zuschussempfängers an den Zuschussgeber (sog. unechter (steuerbarer) Zuschuss),
2. zusätzliches Entgelt von dritter Seite i. S. des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG (ebenfalls sog. unechter (steuerbarer) Zuschuss),
3. echter nicht steuerbarer Zuschuss.

Beispiel für einen „unechten Zuschuss“ nach Nr. 2:

Die Bundesagentur für Arbeit gewährt einer Werkstatt für Menschen mit Behinderungen pauschale Zuwendungen zu den Sach-, Personal- und Beförderungskosten, die für die Betreuung, Ausbildung, Unterbringung und Verpflegung der behinderten Menschen entstehen.

Die Zahlungen sind Entgelt von dritter Seite für die Leistungen der Werkstatt (Zahlungsempfänger) an die behinderten Menschen, da der einzelne behinderte Mensch auf diese Zahlungen einen Anspruch hat. Sie sind folglich steuerbar und nach § 4 Nr. 16 Buchst. f UStG umsatzsteuerbefreit.

Nur wenn ein „echter Zuschuss“ vorliegt, handelt es sich, im Gegensatz zu den „unechten Zuschüssen“, um einen nicht steuerbaren Umsatz. Eine Gesetzesregelung zu „echten Zuschüssen“ gibt es bisher nicht, jedoch stellt Abschn. 10.2 Abs. 7 UStAE den Leistungsaustausch als wesentliches Abgrenzungskriterium dar. Echte Zuschüsse liegen entsprechend vor, wenn die Zuschusszahlungen nicht aufgrund

eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden. Dies ist der Fall, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung des Empfängers gewährt werden (vgl. hierzu die Ausführungen in Tz. 4.5.11.1 zu § 10 UStG). Es darf keine vertraglichen Bindungen aufseiten des Zahlungsempfängers geben, denn bei Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt nach dem BFH-Urteil vom 18.12.2008 (V R 38/06, BStBl 2009 II S. 749) grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor.

Von einem echten (nicht umsatzsteuerbaren) **Zuschuss** ist dann auszugehen, wenn der Zahlungsempfänger diese Zahlungen zur Förderung seiner Zwecke und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers erhält. Die Abgrenzung von (zusätzlichem) Entgelt (= Leistungsaustausch) oder echtem Zuschuss ist also nach der **Person** des Bedachten und nach dem **Förderungsziel** vorzunehmen. Für die Einordnung entsprechender Zahlungen kommt es auf die Bezeichnung als „Zuschuss, Zuwendung, Beihilfe, Prämie, Ausgleichsbetrag usw.“ nicht an. Jeder Einzelvorgang ist in jedem Fall gesondert daraufhin zu untersuchen, ob ein echter Zuschuss anzunehmen ist oder ein Leistungsaustausch gegeben ist, der der Umsatzsteuer unterliegt (vgl. auch Tz. 4.5.11.1).

Die Rechtsprechung, wie etwa das BFH-Urteil vom 27.11.2008 (V R 8/07, BStBl 2009 II S. 397), zeigt, dass die Betrachtung des Einzelfalls für die Frage, ob ein Leistungsaustausch gegeben ist, künftig unvermeidbar sein wird, da es bei der Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der Zuschüsse kaum möglich erscheint, ein Leistungsaustauschverhältnis von vornherein auszuschließen.

Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kann es an einem Leistungsaustausch fehlen, sofern der Zuschuss nur der Förderung der Tätigkeit des Empfängers allgemein, aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen dient. Er darf dementsprechend keinesfalls ein Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sein. (Zu weiteren Ausführungen hinsichtlich Zuschüssen aus öffentlichen Kassen siehe BFH vom 18.12.2008 V R 38/06, BStBl 2009 II S. 749). Im Urteil vom 27.11.2008 kommt der BFH jedoch zum – die Steuerbefreiung von Zuwendungen deutlich einschränkenden – Ergebnis, dass Zuwendungen öffentlicher Kassen allerdings auch bei Interessenerfüllung der Allgemeinheit eine Steuerbarkeit nicht ausschließen. Ein steuerbarer Leistungsaustausch und kein Zuschuss liegt vor, wenn ein (nicht steuerbegünstigter) Verein gegenüber einem Mitglied, einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, journalistische Medienarbeit (insbesondere Herstellung, Erwerb, Verbreitung und Vertrieb von Rundfunkprogrammen) erbringt und hierfür einen als „Finanzzuweisung“ bezeichneten Jahresbetrag erhält. Auch eine durch einen Haushaltsbeschluss gedeckte Ausgabe der öffentlichen Hand oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts kann mit einer Gegenleistung des Empfängers in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Maßgebend ist dabei nicht die haushaltsrechtliche Befugnis zur Ausgabe, sondern der Grund der Zahlung.

Im vorgenannten Urteil sind verschiedene Kirchengemeinden, kirchliche Dienste sowie eine Landeskirche Mitglieder eines nicht als gemeinnützig anerkannten eingetragenen Vereins. Vereinszweck ist die Förderung der kirchlichen Medienarbeit durch die Herausgabe von Pressediensten, Zeitschriften, Büchern und Beiträgen in Rundfunk und Fernsehen. Zudem ist der Verein Organträger der E-GmbH, auf die die Tätigkeit des Rundfunkdienstes übertragen wurde. Anlässlich eines Haushaltsbeschlusses zahlte die Landeskirche einen Finanzausschuss an den Verein, der die

sen zweckentsprechend für die Erstellung von Rundfunkbeiträgen an die E-GmbH weiterleitete.

Der BFH schloss sich den vorangegangenen Auffassungen an und bejahte ebenfalls die Steuerpflicht der Zahlungen. Um die Steuerpflicht zu begründen, muss zum einen zwischen der Leistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Dieser ergibt sich aus einem Rechtsverhältnis zwischen beiden Parteien, nämlich die Erfüllung der Medienarbeit. Aufgrund des Haushaltsbeschlusses der Landeskirche ist deutlich erkennbar, in welcher Art und Weise der Zuschuss einzusetzen ist. Mittels des Bewilligungsbescheids, der den Wert des Zuschusses und der dafür geforderten Leistung benennt, wird das Rechtsverhältnis begründet und steht damit als **Förderungsziel** im Vordergrund. Zum anderen muss ein identifizierbarer Leistungsempfänger vorhanden sein, der aus der Leistung einen konkreten Vorteil zieht. Im Streitfall liegt dieser Vorteil der Landeskirche in der Übernahme der journalistischen Medienarbeit und in der Präsentation der christlichen Lehre im privaten Rundfunk und Fernsehen. Demgemäß ist die Landeskirche als Leistungsempfänger die **Person**, deren eigene Interessen überwiegend erfüllt werden. Ein Interesse der Allgemeinheit schließt die Steuerbarkeit nicht aus. Vielmehr ist auf die wirtschaftlich konkrete Gegenleistung in der Form der Medienarbeit abzustellen.

Hinzuweisen ist an dieser Stelle auf einen Beitrag von Prof. Dr. Lippross in DStR 2009 S. 781 ff., der die BFH-Rechtsprechung kritisch beleuchtet.

In Abgrenzung zu dem vorgenannten BFH-Urteil hat das FG Düsseldorf am 09.12.2013 (5 K 2789/11 U, EFG 2014 S. 676) rechtskräftig entschieden, dass die bloße Etatisierung von Mitteln im Haushalt der Landeskirkensynode, die sodann ohne Bewilligungsbescheid und ohne Begründung eines schuld-, gesellschafts- oder satzungsrechtlichen Rechtsverhältnisses an eine kirchlichen Zwecken dienende Mediengesellschaft vergeben werden, für die Annahme eines zur Umsatzsteuerbarkeit von Zuschüssen führenden Leistungsaustauschverhältnisses nicht ausreicht.

Es ging darum, ob und ggf. inwieweit Zahlungen der Landeskirche an die Rechtsvorgängerin der Klägerin und an die Klägerin umsatzsteuerpflichtig sind. Das Finanzamt bewertete diese Zahlungen als Leistungsentgelte und berechnete hierfür mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % Umsatzsteuern. Gesellschafter der Klägerin sind die Landeskirche, zahlreiche Kirchenkreise und weitere. Gegenstand der Klägerin ist nach dem Gesellschaftsvertrag die Verkündigung des Evangeliums in der Öffentlichkeit. Dieser Zweck wird einerseits durch den Betrieb eines Aus- und Fortbildungsinstituts erfüllt. Andererseits verwirklicht die Klägerin kirchliche Zwecke unter Beachtung der publizistischen Grundsätze der Kirche in Deutschland durch die Herstellung, Verbreitung und Auswertung von Medienprodukten in den Bereichen Medien, Öffentlichkeitsarbeit und Journalismus. Die Geschäftsfelder waren in den streitigen Veranlagungszeiträumen Redaktion und Verlag, Aus- und Fortbildung, Mediathek und Geschenkeshop sowie Ton- und Fernsehstudio.

Die Klägerin erhielt die oben aufgeführten Zahlungen als Zuschüsse – und zwar ausschließlich auf der Grundlage der jährlichen Haushaltsbeschlüsse der Landessynode. Die Entscheidung, ob und wann und in welcher Höhe der Zuschuss gewährt wird, liegt im alleinigen Ermessen der Landessynode. Es gibt weder eine vertragliche Vereinbarung über die Gewährung der Zuschüsse, noch gibt es Bewilligungsbescheide oder dergleichen, aus dem sich ein Anspruch der Klägerin bzw. eine entsprechende Zahlungsverpflichtung der Landeskirche herleiten ließe. Die

Beteiligten vertraten bis 2009 übereinstimmend die Auffassung, es handele sich bei den streitigen Zahlungen um echte nicht steuerbare Zuschüsse. Das Finanzamt änderte dann seine Sichtweise mit Blick auf das Urteil des BFH vom 27.11.2008. Das FG Düsseldorf entschied jedoch, dass die vom Landeskirchenamt an die Klägerin geleisteten Zahlungen echte Zuschüsse darstellen und nicht umsatzsteuerpflichtig sind – ein der Umsatzsteuer unterliegender Leistungsaustausch besteht nicht.

Die Finanzverwaltung folgt durch die Veröffentlichung der Rechtsprechung im BStBl bislang der Auffassung des BFH, dabei orientiert sie sich zur Abgrenzung von echten und unechten Zuschüssen im Wesentlichen an den vom BFH aktuell aufgestellten Grundsätzen.

Mitgliedsbeiträge: Steuerpflichtiges Entgelt oder „echte“ Mitgliedsbeiträge?

Ein Leistungsaustausch ist auch nicht anzunehmen, wenn etwa Vereine **Mitgliedsbeiträge** vereinnahmen, um in Erfüllung ihres Satzungszwecks die Gesamtbelange ihrer Mitglieder wahrzunehmen (siehe BFH vom 12.04.1962, BStBl 1962 III S. 260; siehe auch Tz. 3.3.1). Die Finanzverwaltung hält auch nach Veröffentlichung des EuGH-Urteils vom 21.03.2002 zum Kennemer Golf & Country Club (Rs. C-174/00, UR 2002 S. 320), wonach auch echte Mitgliedsbeiträge ein steuerbares Entgelt für die Leistungen eines Verein sein können, an dieser Auffassung fest (so ausdrücklich in Abschn. 1.4 Abs. 1 UStAE). In Wahrnehmung dieser Satzungszwecke treten Vereine also nach derzeit geltender Verwaltungsansicht **nicht** als Unternehmer auf. Die Finanzverwaltung hat mit der Auffassung des EuGH bis heute ihre Schwierigkeiten. Zwar kam sie in der Vergangenheit zu dem Ergebnis, dass Jahresbeiträge oder auch Aufnahmegebühren, die Mitglieder an ihren Sportverein zahlen, als Gegenleistung für die von dem Verein zu erbringenden Dienstleistungen zu werten sind (siehe BFH vom 09.08.2007 V R 27/04, DB 2007 S. 2238 zu Flugsportvereinen, und vom 11.10.2007 V R 69/06, DB 2008 S. 40 zu Golfsportvereinen). Allerdings wurden diese Urteile bis heute nicht amtlich im BStBl veröffentlicht, dennoch können sich Vereine auf diese ständige Rechtsprechung des BFH berufen.

Für die Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, sind grundsätzlich „echte“ von „unechten“ Mitgliedsbeiträgen abzugrenzen (vgl. Abschn. 1.4 UStAE). Echte Mitgliedsbeiträge sind nicht umsatzsteuerbar, da sie nicht für die Erfüllung von Sonderbelangen einzelner Mitglieder entrichtet werden, sondern zur Erfüllung der den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke. Es fehlt an einem Leistungsaustausch mit dem einzelnen Mitglied. Für die Einordnung als „echte“ Mitgliedsbeiträge kommt es nicht darauf an, ob die Angebote des Vereins durch die Mitglieder tatsächlich genutzt werden oder ob diese den Verein nur als „passives“ Mitglied unterstützen. Unechte Beiträge, die in Abhängigkeit von einer konkret bemessenen Gegenleistung des Vereins gezahlt werden, sind umsatzsteuerbar. Die Rechtsprechung unterscheidet hierbei zwischen steuerunschädlichen Vereinsleistungen, die im Allgemeininteresse der Mitglieder stehen, und anderen entgeltlichen Leistungen, die im Sonderinteresse einzelner Mitglieder erbracht werden. Letzteres wird insbesondere dann angenommen, wenn der Beitrag nach dem individuellen Vorteil des Mitglieds bemessen wird (BFH vom 21.04.1993 XI R 84/90, BFH/NV 1994 S. 60; FG München vom 28.05.1999 7 K 1332/95, EFG 1999 S. 1096). Als wesentliches Indiz für die Annahme echter Mitgliedsbeiträge wird von der Finanzverwaltung ihre gleichmäßige Erhebung nach einem für alle Mitglieder verbindlichen Bemessungsmaßstab angesehen (vgl. Abschn. 1.4 Abs. 2 UStG). Unschädlich ist eine Differenzierung nach persönlichen Kriterien wie etwa dem Alter, Vermögen, Einkommen, Familienstatus oder der Betriebsgröße. In Einzelfällen können die Vereinsleistungen allerdings selbst bei

gleicher Beitragszahlung umsatzsteuerbar sein. Das ist dann der Fall, wenn die Vereinstätigkeiten hauptsächlich auf Leistungen beruhen, die dem Sonderinteresse der Mitglieder dienen (BFH vom 07.11.1996 V R 34/96, BStBl 1997 II S. 366, und vom 09.05.1974 V R 128/71, BStBl 1974 II S. 530).

Der BFH hat in mehreren Entscheidungen noch einmal herausgestellt, dass Mitgliedsbeiträge insbesondere bei **Sportvereinen** umsatzsteuerbar sein können. In seiner Entscheidung vom 09.08.2007 (V R 27/04, DStR 2007 S. 1719) stellt der BFH erstmalig klar, dass die Grundsätze der EuGH-Entscheidung vom 21.03.2002 auf die nationale Beurteilung der Mitgliedsbeiträge zu Sportvereinen anwendbar sind. Auf der Basis der EuGH-Entscheidung kam der BFH im Fall eines Luftsportvereins zum Entschluss, dass bei Sportvereinen stets ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Vereins, den Mitgliedern Vorteile wie Sportanlagen zur Verfügung zu stellen, und den Mitgliedsbeiträgen besteht. Der BFH hob die frühere anderweitige Rechtsprechung (BFH vom 20.12.1984 V R 25/76, BStBl 1985 II S. 176) ausdrücklich auf.

In der Entscheidung vom 11.10.2007 (V R 69/06 DB 2008 S. 40) bekräftigte der BFH diese Aussagen erneut. Im Fall eines **Golfvereins** wurde bestätigt, dass Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren Entgelte für die Leistungen eines Sportvereins an seine Mitglieder sein können. Es komme hierbei nicht darauf an, ob die Mitglieder die Vorteile tatsächlich in Anspruch nehmen.

In der darauf folgenden Entscheidung vom 12.06.2008 (V R 33/05, BStBl 2009 II S. 221) entschied der BFH, dass der Vorgang einer Überlassung von Kraftfahrzeugen durch einen „**Carsharing**“-Verein an seine Mitglieder umsatzsteuerbar und -pflichtig mit dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG ist. Hierbei war es nicht erforderlich, auf die Kriterien der EuGH-Rechtsprechung zurückzugreifen, da sich die Umsatzsteuerbarkeit und der Regelsteuersatz bereits nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen ergaben. Der BFH verneinte explizit die Möglichkeit der Berufung auf die EU-Richtlinie, da die Überlassung der Kraftfahrzeuge nicht im Rahmen wohltätiger Zwecke erfolgte.

Daneben ist anzumerken, dass das FG Köln in seiner Entscheidung vom 22.01.2008 (6 K 2707/03, EFG 2008 S. 1829) einem gemeinnützigen **Reitverein** die Berufung auf die Steuerbefreiung der EU-Richtlinie verwehrte. In einer weiteren Entscheidung des FG Köln vom 20.02.2008 (FG Köln vom 20.02.2008 – 7 K 4943/05, EFG 2008 S. 892) kam er im Fall eines gemeinnützigen Golfvereins auf Grundlage der EuGH-Rechtsprechung zum Ergebnis, dass die zur Verfügung gestellte Golfanlage an Nichtmitglieder als ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch einzustufen ist. Nach der EU-Richtlinie ist jedoch eine Steuerbefreiung einschlägig. Die Revision beim BFH gegen diese FG-Entscheidung wurde zurückgenommen (BFH vom 16.02.2011 XI R 48/08, nicht dokumentiert).

Mit der Änderung in der Rechtsprechung des BFH haben die betroffenen Vereine zurzeit aus meiner Sicht dem Grunde nach ein „Wahlrecht“. Die Mitgliedsbeiträge können nach geltender Verwaltungsauffassung als nicht steuerbar behandelt werden oder sie können auf der Grundlage des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL die bisherige Behandlung als steuerbare, aber steuerfreie Entgelte fortsetzen, sodass keine Umsatzsteuer auf Mitgliedsbeiträge anfällt. Alternativ können betroffene Vereine die Mitgliedsbeiträge unter Bezugnahme auf die BFH-Rechtsprechung vom 09.08.2007 im Rahmen abzugebender Umsatzsteuererklärungen als umsatzsteuerpflichtig behandeln mit der Möglichkeit, bei größeren Investitionen auch den Vorsteueranspruch geltend machen zu können. Erbringt ein Verein dage-

gen (Einzel-)Leistungen, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, und erhebt er dafür „Beiträge“ entsprechend der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme seiner Tätigkeit, so liegt ein Leistungsaustausch vor (vgl. BFH vom 04.07.1985, BStBl 1986 II S. 153, vom 07.11.1996, BStBl 1997 II S. 366, und vom 29.10.2008 XI R 59/07, UR 2009 S. 127; vgl. Beispiel zu Trägervereinen in Tz. 3.3.1).

Wann die seit dem Urteil des EuGH im Jahr 2002 bekannt gegebenen unionsrechtlichen Vorgaben zu einer Anpassung des UStG führen, bleibt abzuwarten.

Personalüberlassungen – Freistellung von Arbeitnehmern

Personalgestellungen sowie Personalüberlassungen gegen Entgelt, auch gegen Aufwendungsersatz, erfolgen grundsätzlich im Rahmen eines Leistungsaustausches und stellen sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 4 Nr. 7 UStG dar. In den folgenden Beispielfällen liegt bei der **Freistellung** von Arbeitnehmern durch den Unternehmer gegen Erstattung der Aufwendungen wie Lohnkosten, Sozialversicherungsbeiträge und ähnliche Kosten jedoch mangels eines konkretisierbaren Leistungsempfängers kein Leistungsaustausch vor (vgl. auch Abschn. 1.1 Abs. 16 UStAE), diese Personalüberlassungen bleiben also im Ergebnis von der Umsatzsteuer befreit:

1. Freistellung für Luftschutz- und Katastrophenschutzübungen;
2. Freistellung für Sitzungen des Gemeinderats oder seiner Ausschüsse;
3. Freistellung an das Deutsche Rote Kreuz, das Technische Hilfswerk, den Malteser-Hilfsdienst, die Johanniter-Unfallhilfe oder den Arbeiter-Samariter-Bund;
4. Freistellung an die Feuerwehr für Zwecke der Ausbildung, zu Übungen und zu Einsätzen;
5. Freistellung für Wehrübungen;
6. Freistellung zur Teilnahme an der Vollversammlung einer Handwerkskammer, an Konferenzen, Lehrgängen und dgl. einer Industriegewerkschaft, für eine Tätigkeit im Vorstand des Zentralverbands Deutscher Schornsteinfeger e. V., für die Durchführung der Gesellenprüfung im Schornsteinfegerhandwerk, zur Mitwirkung im Gesellenausschuss nach § 69 Abs. 4 HwO;
7. Freistellung für Sitzungen der Vertreterversammlung und des Vorstands der Verwaltungsstellen der Bundesknappschaft;
8. Freistellung für die ehrenamtliche Tätigkeit in den Selbstverwaltungsorganen der Allgemeinen Ortskrankenkassen, bei Innungskrankenkassen und ihren Verbänden;
9. Freistellung als Heimleiter in Jugenderholungsheimen einer Industriegewerkschaft;
10. Freistellung von Bergleuten für Untersuchungen durch das Berufsgenossenschaftliche Forschungsinstitut für Arbeitsmedizin;
11. Freistellung für Kurse der Berufsgenossenschaft zur Unfallverhütung;
12. Personalkostenerstattung nach § 147 Abs. 2a SGB V für die Überlassung von Personal durch den Arbeitgeber an eine Betriebskrankenkasse.

Kein Leistungsaustausch bei Personalbeistellungen

Von der Personalgestellung gegen Entgelt und der Freistellung von Arbeitnehmern für bestimmte Zwecke ist die sog. Personalbeistellung zu unterscheiden. Personalbeistellungen kommen z. B. vor, wenn steuerbegünstigte Krankenhäuser ihre Fachabteilungen, z. B. die Radiologie oder den Laborbereich, aufgeben bzw. auf selbstständig tätige Ärzte oder Praxen ausgliedern und diese Unternehmen anschließend für die Patienten des Krankenhauses entsprechende Leistungen erbringen. Das

Krankenhaus überlässt das Fachpersonal, das häufig aus versorgungsrechtlichen Gründen weiterhin beim Krankenhaus tätig bleibt, im Wege der Personalbeistellung gegen Kostenersatz an die Dienstleister. Diese Personalbeistellung bleibt nur unter Einhaltung der engen Voraussetzungen des Abschn. 1.1 Abs. 6 und 7 UStAE von der Umsatzbesteuerung ausgenommen, hilfsweise können entgeltliche Personalüberlassungen im Bereich medizinischer Heilbehandlungen unter bestimmten Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 UStG von der Umsatzsteuer befreit bleiben.

Bei der Abgrenzung zwischen steuerbarer Leistung und nicht steuerbarer Beistellung von Personal des Auftraggebers ist unter entsprechender Anwendung der Grundsätze der sog. Materialbeistellung darauf abzustellen, ob der Auftraggeber an den Auftragnehmer selbst eine Leistung (als Gegenleistung) bewirken oder nur zur Erbringung der Leistung durch den Auftragnehmer beitragen will. Falls der Unternehmer mit seiner Personalbeistellung an der Erbringung der bestellten Leistung mitwirkt, wird auf diese Weise gleichzeitig auch der Inhalt der gewollten Leistung näher bestimmt. Ohne entsprechende Beistellung obliegt es dem Auftragnehmer, jegliche erforderlichen Mittel für die Erbringung der Leistung selbst zu beschaffen. Aus diesem Grund sind Beistellungen, sofern sie nicht im Austausch für eine gewollte Leistung aufgewendet werden, nicht Bestandteil des Leistungsaustausches (vgl. BFH vom 15.04.2010 V R 10/08, BStBl 2010 II S. 879).

Festzuhalten ist folglich, dass die wesentliche Voraussetzung für eine tauschähnliche Leistung zwei sich gegenüberstehende entgeltliche Leistungen i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind, die nur durch die Vereinbarung eines Entgelts (sog. Tausch) miteinander verbunden sind. Überlässt der Auftraggeber sein angestelltes Personal unentgeltlich an einen Auftragnehmer lediglich zur Durchführung eines konkreten Auftrags (sog. Personalbeistellung), liegt keine sonstige Leistung i. S. des § 3 Abs. 9 UStG vor (siehe BFH vom 06.12.2007 V R 42/06, BStBl 2009 II S. 493).

Eine **nicht steuerbare Personalbeistellung** des Auftraggebers **setzt voraus**, dass das Personal lediglich im Zusammenhang mit der Leistung des Auftragnehmers **für den Auftraggeber** eingesetzt wird (vgl. BFH vom 06.12.2007 V R 42/06, BStBl 2009 II S. 493, und vom 12.05.2009, BStBl 2010 II S. 854). Der Personaleinsatz des Auftraggebers für Geschäfte des Auftragnehmers an **Drittkunden muss vertraglich und faktisch ausgeschlossen** sein. Es obliegt dem Auftragnehmer, dafür Sorge zu tragen, da er die objektive Beweislast hierfür trägt. Für einen solchen Fall muss die Entlohnung des überlassenen Personals weiter nur durch den Auftraggeber erfolgen. Er allein muss zudem über das Weisungsrecht verfügen. Der Auftragnehmer dagegen kann nur in dem Umfang Weisungen erteilen, die zur Erbringung der Leistung erforderlich ist. Mit Urteil vom 18.01.2005 (V R 35/02, BStBl 2005 II S. 507) entschied der BFH, dass die Gestellung von Personal seitens eines Krankenhauses an eine Arztpraxis ein mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundener Umsatz sein kann, sofern die Personalgestellung für die ärztliche Versorgung der Krankenhauspatienten unerlässlich ist. Darüber hinaus kann im Ausnahmefall ein mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundener Umsatz sogar dann gegeben sein, wenn die Arztpraxis neben den Krankenhauspatienten auch andere Patienten versorgt. Für die Entscheidungsfindung, ob ein derartiger Fall vorliegt, muss der Einzelfall unter Gesamtwürdigung aller Umstände betrachtet werden.

Im Streitfall hatte ein Krankenhaus eine eigene Abteilung für Röntgendiagnostik, Strahlentherapie und Nuklearmedizin, welche es zugunsten einer Gemeinschaftspraxis aufgab. Diese erwarb die Geräte und übernahm das bisher in dieser Abteilung eingesetzte Personal, jedoch nur insoweit die Mitarbeiter damit einverstanden waren. Diejenigen Arbeitnehmer, die diesem Wechsel des Arbeitgebers nicht

zustimmten, wurden im Zuge einer Personalgestellung gegen Zahlung der tatsächlich verausgabten Personalkosten und einen Zuschlag für den Verwaltungsaufwand zur Verfügung gestellt. Die Gemeinschaftspraxis wurde vom Krankenhaus vermietet, da sie in dessen Räumlichkeiten ausgeübt wurde. Sie versorgte stationäre, ambulante sowie sonstige Patienten des Krankenhauses, die wahlärztliche Leistungen in Anspruch nahmen. Bei diesen Leistungen, die die Praxis gegenüber dem Krankenhaus erbrachte, handelt es sich ausschließlich um steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 UStG. Die Personalgestellung an die Gemeinschaftspraxis ist in diesem Fall zu Recht nach § 4 Nr. 16 UStG a. F. von 1993 (in der aktuellen Fassung des UStG unter § 4 Nr. 14 UStG zu finden) umsatzsteuerfrei behandelt worden.

Diese Steuerbefreiung wäre ausgeschlossen, wenn die Ausübung der Tätigkeiten, für welche eine Steuerbefreiungsnorm greift, nicht unerlässlich sind oder sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Umsatzsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.

Der BFH vertrat die Auffassung, dass die streitige Personalgestellung nicht im Wesentlichen dazu bestimmt war, dem Krankenhaus zusätzliche Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit einem gewerblichen Personalvermittlungsunternehmen durchgeführt werden. Ein unmittelbarer Wettbewerb liege hier allein schon deshalb nicht vor, da die betroffenen Mitarbeiter nicht bereit waren, ihr Arbeitsverhältnis mit dem Krankenhaus zu beenden. Ein schädlicher Wettbewerb sei folglich nicht ersichtlich, da die Personalgestellung im Streitfall nur Übergangscharakter habe und aus arbeitsvertraglichen Beziehungen zwischen dem Krankenhaus und seinen Mitarbeitern resultiere.

Im Anschluss an das oben beschriebene Urteil argumentierte der BFH in einem weiteren Fall (Urteil vom 25.01.2006 V R 46/04, BStBl 2006 II S. 481) in die gleiche Richtung.

Er verdeutlichte erneut, dass die Personalgestellung durch ein Krankenhaus an eine Arztpraxis ein mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundener, nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a. F. von 1993 steuerfreier Umsatz sein kann. Als Beispiel wird angeführt, dass ein Krankenhaus medizinische Großgeräte der Arztpraxis durch eigenes Personal nutzen darf und im Gegenzug sein Personal zur Bedienung der Geräte auch für die Nutzung durch die Arztpraxis gegen Kostenerstattung überlässt.

Ein mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundener Umsatz kann demnach ausnahmsweise auch dann vorliegen, wenn die Arztpraxis nicht nur die Krankenhauspatienten, sondern auch andere Patienten versorgt. Ob ein derartiger Ausnahmefall vorliegt, kann nur unter Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls beurteilt werden.

Vertragsgestaltungen für ein freiwilliges soziales bzw. ökologisches Jahr im Kontext einer umsatzsteuerpflichtigen Personalüberlassung

Für junge Menschen im Alter von 16 bis 27 Jahren bietet das freiwillige soziale Jahr (FSJ) und das freiwillige ökologische Jahr (FÖJ) eine Grundlage, sich bürgerschaftlich zu engagieren. Es handelt sich dabei um ein Bildungs- und Orientierungsjahr (von 6 bis 18 Monaten), das von einem öffentlichen oder freien Maßnahmeträger (meist Landesverbände) pädagogisch begleitet wird. Der Arbeitseinsatz der Freiwilligen erfolgt nicht beim Träger, sondern wird in überwiegend praktischer Hilfstätigkeit in gemeinwohlorientierten Einrichtungen (z. B. Krankenhäuser, Altenheime,

Fahrdienste, Sportvereine) bzw. in Einrichtungen, die im Bereich Natur- und Umweltschutz tätig sind (Einsatzstellen), geleistet.

Die Rahmenbedingungen und Vertragsverhältnisse zwischen Freiwilligen, Maßnahmeträgern und Einsatzstellen werden im Jugendfreiwilligendienstegesetz (JFDG) zusammengefasst. Um am FSJ oder FÖJ teilnehmen zu können, sind die Freiwilligen verpflichtet, eine Teilnahmevereinbarung mit dem Maßnahmeträger abzuschließen.

Möglich ist auch eine dreiseitige Vereinbarungen zwischen Freiwilligen, Trägern und Einsatzstellen (§ 11 Abs. 2 JFDG). Je nachdem, ob die zwei- oder dreiseitige Vertragsgestaltung gewählt wird, besteht eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung und entsprechend unterschiedliche steuerliche Auswirkungen.

Im Fall der Verwendung einer zweiseitigen Vereinbarung liegt regelmäßig eine umsatzsteuerpflichtige Personalgestellung vor, der Fall der dreiseitigen Vereinbarung hingegen führt nicht zur Umsatzsteuerpflicht.

Zweiseitige Vereinbarung zwischen Freiwilligem und Maßnahmeträger

Bei der zweiseitigen Vertragsgestaltung (§ 11 Abs. 1 JFDG) vereinbaren der teilnehmende Freiwillige und der Maßnahmeträger üblicherweise die Arbeitszeit, den Urlaubsanspruch, die Seminarteilnahmepflicht sowie die Vergütung für das FSJ/FÖJ. Darüber hinaus erhält der Freiwillige eine unentgeltliche Unterkunft, Verpflegung sowie die benötigte Arbeitskleidung. Alternativ kann der Maßnahmeträger stattdessen eine entsprechende Geldersatzleistung entrichten. Außerdem zahlt dieser neben den Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung dem Freiwilligen ein sog. Taschengeld. Die Einsatzstelle entrichtet dem Maßnahmeträger die Sozialversicherungsbeiträge, das Taschengeld sowie einen monatlichen pauschalen Betrag für die Verwaltungskosten, die dem Träger aufgrund der Verwaltung, Lohnbuchhaltung, Gehaltsabrechnung usw. entstanden sind.

Folglich besteht in diesem Fall keine Rechtsbeziehung zwischen dem Freiwilligen und der Einsatzstelle, sodass dessen gestellte Dienste dem Träger zugerechnet werden, welche die Einsatzstelle entgeltlich in Anspruch nimmt. Demzufolge liegt ein umsatzsteuerbarer und umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch in Form einer Personalüberlassung zwischen dem Maßnahmeträger und der Einsatzstelle vor, der dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG unterliegt. Der Träger erbringt die Leistung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und schließt daher den ermäßigten Steuersatz aus (siehe § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG).

Dreiseitige Vereinbarung zwischen Freiwilligem, Maßnahmeträger und Einsatzstelle

Die zweite mögliche Vertragsgestaltung nach § 11 Abs. 2 JFDG sieht eine dreiseitige Vereinbarung vor, nach welcher ein Rechtsverhältnis besteht, das die jeweiligen Rechte und Pflichten ausschließlich und unmittelbar der Einsatzstelle und dem Maßnahmeträger zurechnet. Damit findet **keine entgeltliche Personalüberlassung** statt, da die Einsatzstelle die Berechtigung des Arbeitseinsatzes des Freiwilligen hat und gleichzeitig die Verpflichtung zur Zahlung der von ihr übernommenen Kosten zur Sozialversicherung und des Taschengeldes trägt. Leistungen, die im Zuge der formalen Bildungsarbeit seitens des Trägers ausgeführt und von der betroffenen Einsatzstelle entgeltlich beglichen werden, sind nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei (vgl. OFD Hannover vom 17.08.2009 – S 7100 – 621 – StO 171; OFD Frankfurt a. M. vom 13.03.2009 – S 7100 A – 271 – St 110).

Bundesfreiwilligendienst

Mit der Aussetzung des Wehrdienstes und damit auch des Zivildienstes zum 01.07.2011 erfolgte zur Kompensation des Wegfalls des Zivildienstes die Einführung eines, neben dem FSJ/FÖJ, weiteren Freiwilligendienstes: dem Bundesfreiwilligendienst (BFD). Im für Personen jeden Alters geöffneten BFD engagieren sich Frauen und Männer für das Allgemeinwohl, insbesondere im sozialen, ökologischen und kulturellen Bereich sowie im Bereich des Sports, der Integration und des Zivil- und Katastrophenschutzes. Die gesetzliche Grundlage stellt das Gesetz über den Bundesfreiwilligendienst (BFDG) dar. In der Regel erfolgt die Teilnahme am BFD über 12 Monate, mindestens jedoch sechs und höchstens 18 Monate. In Ausnahmefällen auch 24 Monaten.

Hinsichtlich der Organisation und der umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen bestehen beim BFD Unterschiede zum FSJ/FÖJ. Wie beim FSJ/FÖJ ist der Freiwillige bei einer von der Bundesbehörde anerkannten Einsatzstelle tätig. Insbesondere wurden die vormals als Zivildienststellen anerkannten Einrichtungen als Einsatzstellen anerkannt. Entgegen dem FSJ/FÖJ ist es jedoch nicht gesetzlich vorgeschrieben, dass sich die Einsatzstellen einem Träger anschließen. Zwar wird entsprechend der Homepage des BFD (www.bundesfreiwilligendienst.de) angestrebt, dass die Einsatzstellen Trägern zugeordnet sind, es soll aber dennoch möglich sein, dass sich die Einsatzstellen direkt einer Zentralstelle auf Bundesebene anschließen. Die Zentralstellen fungieren als Bindeglied zwischen dem Bundesamt und den Einsatzstellen/Trägern und sollen die ordnungsgemäße Durchführung des BFD sicherstellen.

Dem BFD liegt eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Bund und dem/der Freiwilligen zugrunde. Das BFDG legt fest, dass die Einsatzstellen an die Freiwilligen Unterkunft, Verpflegung und Arbeitskleidung oder entsprechende Geldersatzleistungen sowie ggf. ein Taschengeld zu leisten haben. Den Einsatzstellen wird der Aufwand für das Taschengeld, die Sozialversicherungsbeiträge und die pädagogische Begleitung im Rahmen der im Haushaltsplan vorgesehenen Mittel erstattet. Hierbei erfolgt kein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch zwischen dem Bund und den Einsatzstellen. Insbesondere liegt keine Personalgestellung vor, da die Einsatzstelle dem Bund keine Kosten für die Überlassung der Freiwilligen erstattet.

4.5.3 Innergemeinschaftliche Erwerbe (Warenbezüge aus dem EU-Ausland)

§ 1a UStG

(1) Ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt liegt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- 1. Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat,**
- 2. der Erwerber ist**
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder**
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,**

und
- 3. die Lieferung an den Erwerber**

- a) wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und
- b) ist nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei.

....

Erwirbt eine steuerbegünstigte Körperschaft Waren im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs, können diese durch die steuerbegünstigte Körperschaft **steuerfrei** bezogen werden. Sie müssen dann jedoch durch den Importeur selbst – die steuerbegünstigte Körperschaft – im Inland der Besteuerung unterworfen werden. Damit stellt sich der Importeur so, als hätte er eine im Inland steuerpflichtige Lieferung oder Leistung erworben.

Der Gesetzgeber hat in diesem Zusammenhang festgelegt,

- dass Gegenstände im Zusammenhang mit einer Lieferung körperlich von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen gelangen müssen und
- der Abnehmer im Zusammenhang damit zum Steuerpflichtigen wird.

Grundsätzlich ist jeder Unternehmer i. S. des § 2 UStG bei einem Warenbezug aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet erwerbsteuerpflichtig. Der Gesetzgeber hat den erwerbsteuerpflichtigen Abnehmerkreis aber über den Kreis der Unternehmer noch erweitert.

Es unterliegen auch

- Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen,
- Kleinunternehmer, die § 19 Abs. 1 UStG anwenden,
- pauschal versteuernde Land- und Forstwirte nach § 24 Abs. 1 bis 3 UStG sowie
- **juristische Personen**, die für ihren nichtunternehmerischen Bereich Waren beziehen,

der **Erwerbsbesteuerung**, wenn die Entgelte für alle Erwerbe dieser Personen den Betrag von 12.500 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten haben bzw. voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr in Deutschland überschreiten werden.

Dabei muss gesehen werden, dass die Option zur Erwerbsbesteuerung vorteilhaft sein kann, sollte die Erwerbsschwelle von 12.500 Euro nicht überschritten werden. Steuerbegünstigte Körperschaften, die z. B. entsprechende Erwerbe für den idealen Bereich vornehmen, können bei Nichtüberschreitung der Erwerbsschwelle zur Erwerbsteuerpflicht optieren. Während bis Ende 2010 zur Option eine entsprechende Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt abgegeben werden musste, gilt seit dem 01.01.2011 die Verwendung einer dem Erwerber erteilten USt-IdNr. gegenüber dem Lieferer als Option zur Erwerbsbesteuerung. Die Ausübung der Option bindet den Unternehmer (die steuerbegünstigte Körperschaft) dann mindestens für zwei Jahre (§ 1a Abs. 4 UStG). Wird auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet, unterliegt der Erwerb in jedem Fall der Erwerbsbesteuerung nach § 1a Abs. 1 und 2 UStG.

Beispiel:

Ein als gemeinnützig anerkannter Verein bezieht eine neue Computerausstattung von einem italienischen Lieferanten.

Der italienische Lieferant erteilt eine Rechnung über eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Der Verein hat dem Lieferanten in Italien dazu seine USt-IdNr. mitgeteilt. Ohne Durchführung der Erwerbsbesteuerung hätte der Verein die italienische Umsatzsteuer i. H. von 20 % entrichten müssen.

Die Computerausrüstung verwendet der Verein ausschließlich in seinem ideellen – nichtunternehmerischen – Bereich. Der Verein erklärt gegenüber dem zuständigen Finanzamt diesen Vorgang als innergemeinschaftlichen Erwerb und führt die darauf entfallende Erwerbsteuer in voller Höhe (i. H. von 19 %) an das Finanzamt ab.

Zwei Jahre später bestellt der Verein einen Trikotsatz für die Jugendmannschaft in Dänemark in einem Wertumfang von lediglich 5.000 €. Der Verein hat auch in diesem Fall seine USt-IdNr. bei der Bestellung dem dänischen Vertragspartner mitgeteilt (und damit – erneut – seine Option zur Erwerbsbesteuerung ausgeübt). Ohne Option (= ohne Mitteilung der USt-IdNr.) wäre die höhere dänische Umsatzsteuer (= von zurzeit 25 %) an den Lieferanten mit der Rechnung zu entrichten gewesen.

Die Option zur Erwerbsteuer kann auch bei kleineren Warenbezügen aus EU-Mitgliedstaaten vorteilhaft sein. Durch Herabsetzung auf den günstigeren inländischen Steuersatz kann z. B. eine Ware aus Dänemark (Normalsteuersatz dort 25 %) um 6 % günstiger eingekauft werden.

Mit der Beantragung einer USt-IdNr., ihrer Verwendung im Geschäftsverkehr mit den EU-Lieferanten und der Abgabe der entsprechenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen wird die Option wirksam ausgeübt.

Weitere Informationen zur Erteilung der USt-IdNr. erhalten Sie unter www.bzst.de.

4.5.4 Der Unternehmerbegriff

§ 2 UStG

(1) ¹Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. ²Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. ³Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) ¹Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind;
2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). ²Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. ³Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. ⁴Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

(3) ¹Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

....

4.5.4.1 Allgemeiner Unternehmerbegriff (§ 2 Abs. 1 UStG)

In Abschn. 2.1 Abs. 1 UStAE wird der **Unternehmerbegriff** i. S. des § 2 UStG unter Hinweis auf die Rechtsprechung wie folgt umschrieben: