

# UMSATZSTEUERBEFREIUNG – FÜR WOHLFAHRTSVERBÄNDE ADÉ?

Gemeinnützige Körperschaften, die einem anerkannten Verband der freien Wohlfahrts-  
pflege angeschlossen sind, dienen ihre Leistungen hilfsbedürftigen Personen regelmäßig  
ohne die Berechnung von Umsatzsteuer an. Sofern diese Leistungen nicht auf der Grund-  
lage spezifischer sozialrechtlicher Normen erbracht wurden, stützt sich die Befreiung von  
der Umsatzsteuer regelmäßig auf den § 4 Nr. 18 Umsatzsteuergesetz (UStG), der zum  
1. Januar 2020 mit dem Jahressteuergesetz 2019 umfassend geändert wurde.

## Hintergrund und Intention der Gesetzesänderungen

Bei der Beurteilung umsatzsteuerrechtlicher Sach-  
verhalte kommt dem europäischen Gemeinschafts-  
recht – umgesetzt durch die Mehrwertsteuer-Sys-  
temrichtlinie – entscheidende Bedeutung zu. Der  
Unternehmer kann sich in jedem Mitgliedsstaat der  
Europäischen Union vor den nationalen Behörden  
und Gerichten auf für ihn günstigere Vorschriften des  
gemeinschaftlichen Richtlinienrechts berufen, soweit  
die gemeinschaftsrechtliche Regelung inhaltlich  
unbedingt und hinreichend genau ist.

Das nationale Umsatzsteuerrecht ist richtlinienkon-  
form auszulegen. Gemeinschaftsrechtliche Vor-  
schriften haben den Anwendungsvorrang vor damit  
unvereinbaren nationalen Vorschriften. Die Entsch-  
eidung hierüber obliegt dem Europäischen Gerichts-  
hofs (EuGH).

Die vollzogenen Änderungen im § 4 Nr. 18 UStG  
sind im Wesentlichen als Folge aus dem Urteil des  
EuGH vom 15. November 2012 in der Rechts-  
sache „Zimmermann“ zu verstehen. In diesem hatte  
der EuGH dem § 4 Nr. 18 UStG in seiner Fas-  
sung bis zum 31. Dezember 2019 attestiert, den  
Neutralitätsgrundsatz zu verletzen und somit gegen  
Unionsrecht zu verstoßen.

## Entkoppelung von Verbandszugehörigkeiten

In seiner geänderten Fassung trägt der § 4 Nr. 18  
UStG dem Rechnung und sieht eine Befreiung von  
„Leistungen der sozialen Sicherheit und Sozialfürsor-  
ge“ sämtlicher Einrichtungen ohne Gewinnstreben  
vor. Der Kreis der unter die Steuerbefreiung fallen-  
den Unternehmer wird somit über die Wohlfahrtsver-  
bände hinaus erweitert.

## Neudefinition der begünstigten Leistung?

Mit der Übernahme des Wortlauts der Mehrwert-  
steuer-Systemrichtlinie „eng mit der Sozialfürsorge  
und der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen“  
geht nach der Gesetzesbegründung auch eine  
Neudefinition der begünstigten Leistungen einher.  
Demnach sollen unter die Befreiungsnorm zukünftig  
insbesondere die Leistungsangebote an hilfsbedürf-  
tige Personen zur Überwindung der wirtschaftlichen  
Hilfsbedürftigkeit zu subsumieren sein.

Betreuungs- und Pflegeleistungen an körperlich, geis-  
tig und seelisch hilfsbedürftige Personen fallen nach  
dem Willen des Gesetzgebers nicht mehr unter die  
Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG, sondern  
ausschließlich unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr.  
16 UStG.

Damit ist der Anwendungsbereich des § 4 Nr. 18  
UStG im Vergleich zur alten Rechtslage (bis zum 31.  
Dezember 2019) nicht mehr so breit aufgestellt,  
als dass sämtliche auf satzungsmäßiger Grundlage  
unmittelbar bewirkten wohlfahrtspflegerischen Lei-  
stungen an Hilfsbedürftige umfasst wären.

Den Ausführungen der Gesetzesbegründung fol-  
gend, handelt es sich etwa bei einem Menüservice  
nicht um Leistungen, die eng mit der Fürsorge oder  
der sozialen Sicherheit verbunden sind. Diese sollen  
daher zukünftig nicht unter die Steuerbefreiung  
des § 4 Nr. 18 UStG fallen. Unabhängig von der  
Einbettung eines Menüservice in Betreuungs- und  
Pflegeangebote wurde lediglich für den Bereich der  
Beköstigung von Studierenden und Schülern mit dem  
§ 4 Nr. 23 Buchst. c UStG ein neuer Befreiungstat-  
bestand geschaffen.

Für weitere potenzielle Empfänger eines Menüser-  
vice – etwa Kindertagesstätten und Kindergärten



## Mit der Anpassung an europarechtliche Vorgaben schränkt der Gesetzgeber den Anwendungsbereich deutlich ein.

Thorsten Koschate  
Experte für Umsatzsteuerrecht

oder ältere Personen – kann allenfalls der ermäßigte Steuersatz erreicht werden. Für die betroffenen Leistungsbereiche besteht sodann die Berechtigung zum Vorsteuerabzug, was nach unseren bisherigen Erfahrungssätzen die Belastungswirkungen ein gutes Stück weit abfedert.

### Subsidiäre Anwendung?

Die Befreiungsnorm des § 4 Nr. 18 UStG kam – in der Praxis – oft zur Anwendung, wenn eine speziellere Norm nicht anwendbar war, weil tatbestandliche Voraussetzungen nicht erfüllt werden konnten. Diese nachrangige Rechtsanwendung schließt § 4 Nr. 18 UStG nunmehr aus.

Werden daher Leistungen „ihrer Art nach“ von einer anderen Steuerbefreiungsvorschrift (z. B. Pflege- und Betreuungsleistungen nach § 4 Nr. 16 UStG) erfasst, die Steuerbefreiung aber deshalb nicht eingreift, weil ein oder mehrere Merkmale dieser Vorschrift nicht erfüllt sind (z. B. Anerkennung der Sozialversicherungsträger), kommt eine Anwendung des § 4 Nr. 18 UStG nicht (mehr) in Betracht.

### Gewinnerzielung und Quersubventionierung

Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen sind nach den Maßgaben des neuen § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei, wenn sie von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder von anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden.

Andere Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne dieser Vorschrift sind Einrichtungen, die keine „systematische Gewinnerzielung“ anstreben und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht verteilen, sondern zur Erhaltung oder Verbesserung

der durch sie erbrachten Leistungen verwenden. Die Einrichtung darf mithin nicht darauf gerichtet sein, für ihre Beteiligten Gewinne zu erzielen.

Der Gesetzeswortlaut sowie die Begründung lassen hinreichend Interpretationsspielraum, wie das Tatbestandsmerkmal „systematische Gewinnerzielung“ zu interpretieren ist. Grundsätzlich ist von Restriktionen bei Mitteltransfers im Verbund über eine Anlehnung an die Regelungen zum „Gewinnverbot in der Wohlfahrtspflege“ bis hin zu einem tätigkeits- oder leistungsfeldbezogenen Log-in-Effekt von erzielten Gewinnen vieles denkbar. Mit einem erhöhten Verwaltungsaufwand werden alle Varianten verbunden sein. ●

### FAZIT

Zusammenfassend ist zu konstatieren, dass der § 4 Nr. 18 UStG in seiner neuen Fassung an Bedeutung verlieren wird. Ursächlich hierfür ist zuvorderst die Reduzierung des Anwendungsbereichs sowie der Ausschluss der subsidiären Anwendung. Wir empfehlen, Handlungsbedarfe in den eigenen Leistungsportfolien zu identifizieren, wobei nach unseren Erfahrungssätzen in einer Vielzahl von Fällen auch weiterhin Befreiungsnormen des § 4 UStG einschlägig sind. In allen weiteren Fällen können Belastungswirkungen zumindest über den Vorsteuerabzug abgedeckt werden.

Thorsten Koschate  
thorsten.koschate@curacon.de