

Münchner Juristische Beiträge · Band 52

Florian Baur

**Gemeinnützigkeitsrecht
im Sinne der 6. EG-Richtlinie**



Herbert Utz Verlag · München

Münchener Juristische Beiträge

Herausgeber der Reihe:
Dr. jur. Thomas Küffner

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte
bibliografische Daten sind im Internet über
<http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Zugleich: Dissertation, Jena, Univ., 2005

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch
begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung,
des Nachdrucks, der Entnahme von Abbildungen, der
Wiedergabe auf photomechanischem oder ähnlichem We-
ge und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen
bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwendung,
vorbehalten.

Copyright © Herbert Utz Verlag GmbH 2005

ISBN 3-8316-0480-0

Printed in Germany

Herbert Utz Verlag GmbH, München
Tel.: 089-277791-00 · www.utzverlag.de

Inhaltsverzeichnis

1. Teil: Bedeutung des Themas und historische Entwicklung	1
A. Die deutsche Ausgangssituation.....	1
B. Der Einfluss des Europarechts	2
I. Bindung des Gesetzgebers an das Gemeinschaftsrecht.....	2
II. Bindung der Verwaltung und Rechtsprechung an das Gemeinschaftsrecht	3
C. Inhalt der Arbeit und Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes	6
I. Untersuchungsgegenstand	6
II. Übersicht über die korrespondierenden Vorschriften.....	7
III. Gang der Untersuchung und umfassende Darlegung der Forschungslücke	7
1. Historische Entwicklung der relevanten Rechtsgebiete	7
2. Auslegung der 6. EG-Richtlinie und richtlinienkonforme Auslegung	8
3. Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Körperschaften im ideellen Bereich	8
4. § 4 Nr. 18, Nr. 22 und Nr. 27 Buchstabe a UStG	8
5. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG	10
D. Historische Entwicklung der relevanten Rechtsgebiete	11
I. Geschichte des Gemeinnützigkeitsrechts	11
1. Zeitraum vor In-Kraft-Treten der Abgabenordnung 1977.....	11
2. Abgabenordnung 1977	13
II. Geschichte des Umsatzsteuerrechts	13
1. Vorläufer eines einheitlichen Umsatzsteuerrechts	14
2. Die Entwicklung der Umsatzsteuer von 1916 bis 1933.....	15
a) Gesetz über einen Warenumsatzstempel.....	15
b) Die Entwicklung seit 1918.....	17
aa) Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 UStG 1918	17
bb) Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 3 UStG 1919	18
cc) Das Abänderungsgesetz von 1922	19
3. Umsatzsteuer im Unrechtsstaat	19
4. Die Fortentwicklung der Umsatzsteuer 1945-1951	20
5. Der Zeitraum von 1951-1968	20
6. Die Entwicklung seit dem Systemwechsel 1968.....	21
a) Reformbedarf	21
b) Harmonisierungsbemühungen in der EG	23
c) Das Umsatzsteuergesetz 1967	24
aa) Unterschiede zum alten System	24
bb) Gemeinnützige Körperschaften im neuen System	25
d) Die 6. EG-Richtlinie und das UStG 1980	25

III.	Vom Europarecht weitgehend losgelöste historische Entwicklung des Untersuchungsgegenstandes	27
2. Teil:	Auslegung der 6. EG-Richtlinie und richtlinienkonforme Auslegung	29
A.	Terminologische Besonderheiten	29
B.	Zuständigkeit für die Auslegung der 6. EG-Richtlinie	29
C.	Entstehung von Auslegungsproblemen	31
D.	Die verschiedenen Ansätze.....	32
I.	Autonome Auslegung.....	32
II.	Keine Auslegung nach den Regeln des Völkerrechts.....	33
III.	Keine Auslegung aus dem Blickwinkel nationalen Rechts.....	33
E.	Die Auslegungsmethoden im Einzelnen	34
I.	Wortlautauslegung	34
1.	Bedeutung der Wortlautauslegung.....	34
2.	Fehlen einer objektiv eindeutigen sprachlichen Grenze	36
3.	Maßgeblicher Zeitpunkt der Richtlinienfassung	37
II.	Wille des Gesetzgebers	37
III.	Systematische und teleologische Interpretation	38
F.	Der Grundsatz der Neutralität als besonders bedeutsames Auslegungskriterium	40
I.	Verankerung in den Richtlinien texten	40
II.	Übersicht zum Neutralitätsgrundsatz	43
III.	Beispiele aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	43
1.	Eingangsumsätze (Belastungsneutralität)	43
a)	Der Begriff des Steuerpflichtigen	43
b)	Zeitpunkt der Investitionstätigkeit und „umsatzloser Unternehmer“	46
c)	Teilweiser Vorsteuerabzug.....	47
d)	Weitere Fälle zum Vorsteuerabzug.....	48
e)	Der Eigenverbrauch	49
2.	Ausgangsumsätze.....	50
a)	Bemessungsgrundlage - Obergrenze	50
b)	Wertneutralität.....	50
c)	Verbot unterschiedlicher Behandlung miteinander in Wettbewerb stehender Waren und Dienstleistungen	51
3.	Zusammenfassung zum Grundsatz der Neutralität	51
G.	Richtlinienkonforme Auslegung nationalen Rechts.....	52
3. Teil:	Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Körperschaften im ideellen Bereich	54
A.	Grundbegriffe.....	54
I.	Unternehmer	54

II.	Rahmen des Unternehmens	55
B.	Tätigkeitsfelder	55
I.	Die gesetzliche Regelung	55
II.	Die vier Tätigkeitsfelder.....	56
III.	Schaubild: Systematik der Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Körperschaften	57
C.	Umsatzbesteuerung im ideellen Bereich	57
I.	Die Auffassung der deutschen Finanzpraxis	58
1.	Struktur der Umsatzbesteuerung (Sphärenurteil)	58
a)	Sonderstellung natürlicher Personen und juristischer Personen des öffentlichen Rechts	59
b)	Nichtunternehmerischer Bereich bei Erwerbsgesellschaften und Personenzusammenschlüssen	59
2.	Die Rechtsprechung systematisiert nach Fallgruppen.....	61
a)	Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft	61
aa)	Leitcharakter dieser Fallgruppe	61
bb)	Geschäftsführung durch persönlich haftenden Gesellschafter	62
b)	Leistungen eines Organwalters.....	64
c)	Zwischenergebnis zur Sphärentheorie	65
d)	Leistungen unter Erhebung von Mitgliedsbeiträgen.....	66
aa)	Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes	66
bb)	Die Sichtweise des Bundesfinanzhofs und der Finanzverwaltung	67
cc)	Zusammenfassung	69
e)	Übersicht:	70
II.	Die Gegenauffassungen	70
1.	Kritik an der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes	70
2.	Der Standpunkt der Literatur.....	71
3.	Beispiele mit Lösung nach der Sphärentheorie	72
III.	Stellungnahme zur Sphärentheorie.....	73
1.	Notwendigkeit einer logischen Rechtfertigung der Sphärentheorie	73
2.	Sphärentheorie in den einzelnen Teilbereichen.....	74
a)	Natürliche Personen.....	74
b)	Juristische Personen des öffentlichen Rechts	76
c)	Juristische Personen des privaten Rechts und Erwerbsgesellschaften	76
d)	Vereine und andere körperschaftlich verfasste Personenvereinigungen	77
IV.	Sphärentheorie im Lichte der 6. EG-Richtlinie	78
1.	Das Urteil Kennemer Golf & Country Club.....	78
a)	Fragestellung	78
b)	Kernaussage	79
2.	Art. 2 Nr. 1, 4 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie	80

3. Wortlautauslegung	80
4. Systematische Auslegung.....	81
5. Teleologische Auslegung und Ergebnis.....	82
4. Teil: Die Steuerbefreiungstatbestände des § 4 Nr. 18, Nr. 22 und Nr. 27 Buchstabe a UStG	85
A. Die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG.....	85
I. Regelungsgehalt nach deutschem Recht	85
1. Der Einleitungssatz des § 4 Nr. 18 S. 1 UStG	85
2. Die Einengung des Unternehmerkreises in § 4 Nr. 18 Buchstabe a UStG.....	86
a) Der Standpunkt der Finanzverwaltung.....	87
b) Die Literaturauffassungen	87
c) Stellungnahme	89
d) Übersicht: Anwendung der Abgabenordnung nach den verschiedenen Auffassungen	92
3. Die Einengung des Empfängerkreises in § 4 Nr. 18 Buchstabe b UStG.....	92
4. Die Entgeltbeschränkung des § 4 Nr. 18 Buchstabe c UStG	92
5. Die in § 4 Nr. 18 S. 2 UStG genannten Naturalleistungen.....	93
II. Vereinbarkeit von § 4 Nr. 18 UStG mit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g, Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie	93
1. Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g 6. EG-Richtlinie	93
a) Der Begriff der „Einrichtung“ nach den Urteilen Bulthuis-Griffioen und Gregg	94
b) Der Begriff der „Einrichtung“ nach dem Urteil Hoffmann	96
c) Folgerungen	97
2. Richtlinienkonforme Auslegung von § 4 Nr. 18 UStG	97
3. Teleologische Korrektur des deutschen Gesetzestextes.....	98
4. Ergebnis	98
B. Die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 22 UStG.....	98
I. Regelungsgehalt nach deutschem Recht	98
II. Die Vereinbarkeit von § 4 Nr. 22 UStG mit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstaben i, m und n der 6. EG-Richtlinie	99
1. Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstaben i, m, n 6. EG-Richtlinie	99
2. Richtlinienkonforme Auslegung.....	99
3. Ergebnis	100
C. Die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 27 Buchstabe a UStG.....	100
I. Die Regelung nach deutschem Recht	100
II. Die Vereinbarkeit von § 4 Nr. 27 Buchstabe a UStG mit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe k 6. EG-Richtlinie	100

D.	Vorsteuerabzug und Vorsteuerpauschalierung	101
I.	Aufteilung von Vorsteuerbeträgen im Lichte der 6. EG-Richtlinie	101
II.	Vorsteuerpauschalierung	102
5. Teil:	Ermäßigter Steuersatz, § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG	103
A.	Der ermäßigte Steuersatz nach deutschem Recht.....	103
I.	§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG	103
	1. Formelle Voraussetzungen	103
	2. Materiellrechtliche Voraussetzungen	103
	3. Vorliegen eines Zweckbetriebs (§§ 65-68 AO)	103
II.	§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe b UStG	103
B.	Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen	104
C.	Übereinstimmung von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a S. 1 UStG mit Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a Unterabs. 3, Anhang H der 6. EG-Richtlinie	106
I.	Auslegung von Art. 12 Abs. 3 a Unterabsatz 3 der 6. EG-Richtlinie	106
	1. Wortlaut.....	107
	a) Deutsch	107
	b) Englisch.....	108
	c) Französisch.....	108
	2. Zusammenfassung.....	108
II.	Auslegung von Anhang H der 6. EG-Richtlinie	109
	1. Wortlaut.....	109
	a) Die deutsche Sprachfassung	109
	aa) Die Beschränkung des Kreises der Leistenden.....	109
	bb) „Von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen“	110
	cc) „Für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit“	111
	dd) Zwischenergebnis.....	112
	b) Die englische Sprachfassung.....	113
	aa) „organizations recognized as charities by Member States“	113
	bb) „and engaged in welfare or social security work“	113
	c) Die französische Sprachfassung.....	113
	aa) „des organismes reconnus comme ayant un caractère social par les Etats membres“	114
	bb) „dans des œuvres d’aide et de sécurité sociales“	114
	d) Zusammenfassung zur Wortlautauslegung	114
	2. Historische Auslegung	115
	3. Systematische-teleologische Auslegung	116
	a) Das innere System des Anhangs H	116
	b) System der allgemeinen wettbewerbsneutralen Verbrauchsbesteuerung.....	117

c) Die Auslegungsfragen im Einzelnen	119
aa) § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a S. 1 UStG iVm § 51 S. 2 AO	120
(1) Die Begriffe „Körperschaft“ und „Einrichtung“	120
(2) Folgerungen für den Begriff der „Einrichtung“ nach Anhang H Kategorie 14 der 6. EG-Richtlinie	121
bb) Vermögensverwaltung, § 14 S. 1 und § 14 S. 3 AO ..	124
cc) § 52 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 AO	124
dd) § 52 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 AO	125
ee) § 52 Abs. 2 Nr. 4 AO	126
III. Richtlinienkonforme Auslegung.....	128
D. Übereinstimmung von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a S. 2 UStG mit Art. 12 Abs. 3 a Unterabsatz 3, Anhang H der 6. EG-Richtlinie	128
6. Teil: Zusammenfassung der Ergebnisse	130
A. These 1	130
B. These 2	130
C. These 3	130
D. These 4	130
E. These 5	130
F. These 6	131
G. These 7	131
H. These 8	131
I. These 9	131
J. These 10	131
K. These 11	132
L. These 12	133
M. These 13	133
N. These 14	133

1. Teil: Bedeutung des Themas und historische Entwicklung

A. Die deutsche Ausgangssituation

Die Bedeutung der Umsatzsteuer ist enorm. Im Jahr 2003 betrugen die Steuereinnahmen aus dieser Steuerart allein in Deutschland 137 Milliarden Euro. Damit lag die Umsatzsteuer noch vor der Lohnsteuer mit einem Aufkommen von 133,1 Milliarden Euro an erster Stelle aller Steuerarten.¹ Die Einnahmen aus der Umsatzsteuer könnten noch viel höher sein, wenn gemeinnützige Körperschaften genauso behandelt würden wie jeder andere Unternehmer.

Der deutsche Gesetzgeber hat jedoch die besondere Bedeutung des selbstlosen Engagements gemeinnütziger Organisationen für das Gemeinwohl erkannt und verzichtet deshalb im Bereich der Gemeinnützigkeit in weitem Umfang auf mögliche Steuereinnahmen, so auch bei der Umsatzsteuer.² Die Steuerbegünstigung wird vor dem Hintergrund gewährt, dass gemeinnützige Zwecke durch eine ermäßigte Besteuerung leichter erreicht werden können. Denn bei einer regulären Besteuerung käme es zu einem Abschmelzen von Kapital und Arbeit, welche zur Erreichung gemeinnütziger Zwecke bereitstehen. Damit erlitt die Allgemeinheit einen Schaden, welcher größer wäre als der erstrebte Steuervorteil aufseiten des Staates.³

Zur Erreichung der steuerlichen Begünstigung bei der Umsatzsteuer hat der Staat Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51-68 AO), einem ermäßigten Steuersatz von 7 % anstelle von 16 % unterworfen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a S. 1 UStG). Dies gilt allerdings nicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a S. 2 UStG iVm § 64 Abs. 1 AO. Für andere Leistungen - wie etwa das Abhalten von Volkshochschulkursen - entfällt die Umsatzsteuer sogar ganz, da diese Leistungen steuerbefreit sind (§ 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG).

Die finanzielle Dimension der Steuerbegünstigung gemeinnütziger Körperschaften im Rahmen der Umsatzsteuer lässt sich nur erahnen. Allein bei der Caritas arbeiten derzeit 499.213 fest angestellte Menschen.⁴ Die von ihnen erbrachten Leistungen werden ermäßigt besteuert, sofern sie nicht als von vorneherein nicht steuerbare Leistungen dem nichtunternehmerischen Bereich

¹ http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage25600/Steuereinnahmen-nach-Steuerarten-2002_2003.pdf, Datum des Abrufs: 23.9.2004.

² Nach Prinz, Gerhard/ Prinz, Johannes, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht: Leitfaden zur Steuerfreistellung für Vereine, Kapitalgesellschaften und Stiftungen, Wien 2004, S. 15 rechtfertigt sich der Verzicht auf Steuereinnahmen ökonomisch dadurch, dass die gemeinnützigen Körperschaften mit ihren Mitteln meist effizienter wirtschafteten als die staatliche Verwaltung.

³ Becker, Enno/ Riewald, Alfred/ Koch, Carl, Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, 9. Auflage, 1963, Band I, S. 758.

⁴ Das sind mehr als bei DaimlerChrysler und Siemens zusammen, vgl. SZ vom 27./28.12.2003, S. 21.

zugeordnet werden. Der Normalsatz und nicht der ermäßigte Satz findet Anwendung, wenn die Leistungen innerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erbracht werden, der kein Zweckbetrieb ist.

B. Der Einfluss des Europarechts

I. Bindung des Gesetzgebers an das Gemeinschaftsrecht

Das europäische Mehrwertsteuerrecht stellt im Wesentlichen Richtlinienrecht dar.⁵ Es fußt auf Art. 90-93 EG. Nach Art. 249 Abs. 3 EG ist eine Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen bei der Richtlinienumsetzung die Wahl der Form und der Mittel. Durch die Richtlinie soll ein möglichst hohes Maß an Rechtseinheitlichkeit erzielt und zugleich die Eigenheiten der nationalen Rechtsordnungen gewahrt werden.⁶ Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes verlangt die Umsetzung einer Richtlinie nicht notwendigerweise die förmliche oder wörtliche Wiedergabe im nationalen Recht.⁷ Die Mitgliedstaaten müssen die Richtlinien aber so umsetzen, dass sie innerstaatlich normativ verbindlich werden.⁸

Um die Unterschiede bei der Umsatzbesteuerung innerhalb der EG-Mitgliedstaaten zu beseitigen, erließ der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses am 17.5.1977 die 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern in der Europäischen Gemeinschaft.⁹ Die 6. EG-Richtlinie enthält detaillierte Regelungen im Hinblick auf Steueranwendungsbereich, Steuerpflichtigen, steuerbaren Umsatz, Besteuerungsgrundlage, Steuersätze, Steuerbefreiungen, Vorsteuerabzug und Steuerschuldner. Zentral für diese Arbeit ist die Vorschrift des Art. 13 Teil A Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie. Sie sieht vor, dass die Mitgliedstaaten bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreien. Einen weiteren Eckpunkt der Richtlinie markiert

⁵ Klenk, Friedrich, in: Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 1995/ 1996, S. 59, 60; zur Rechtsetzung durch Richtlinien vgl. Götz, Volkmar, Europäische Gesetzgebung durch Richtlinien – Zusammenwirken von Gemeinschaft und Staat, NJW 1992, S. 1849 ff; kritisch zur Verwendung von Richtlinien als Harmonisierungsinstrument für die Steuern innerhalb der Europäischen Union: Widmann, Werner, DStJG 19 (1996), S. 219, 220 f.

⁶ Ahlt, Michael/ Deisenhofer, Thomas, Europarecht, 3. Auflage, 2003, S. 33.

⁷ EuGH, Urt. v. 9.4.1987, Rs. 363/85, Slg. 1987, 1733, 1742, Rn. 7 - Kommission/Italien; Urt. v. 28.2.1991, Rs. C-131/88, Slg. 1991, I-825, 867, Rn. 6 - Kommission/Deutschland; Urt. v. 30.5.1991, Rs. C-361/88, Slg. 1991, I-2567, 2600, Rn. 15 - Kommission/Deutschland; Urt. v. 30.5.1991, Rs. C-59/89, Slg. 1991, I-2607, 2631, Rn. 18 - Kommission/Deutschland.

⁸ EuGH, Urt. v. 15.3.1990, Rs. 339/87, Slg. 1990, I-851, 885, Rn. 25 - Kommission/Niederlande; Urt. v. 30.5.1991, Rs. 361/88, Slg. 1991, I-2567, 2603, Rn. 24 - Kommission/Deutschland; Schweitzer, Michael, in: Festschrift für Klein, Franz, S. 85, 93; Reiß, Wolfram, StuW 1994, S. 323, 327; Beispiele nicht ordnungsgemäßer Umsetzung nennen Ahlt, Michael/ Deisenhofer, Thomas, Europarecht, 3. Auflage 2003, S. 33/ 34.

⁹ Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) vom 17.5.1977 – ABl. EG 1977 Nr. L 145, S. 1, nachfolgend: 6. EG-Richtlinie, abgedruckt in: Beck'sche Textausgaben Steuergesetze unter Nr. 551.