

Thomas Jacobs

# **Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit**

*Am Gemeinwohl orientierte Steuerbefreiungen  
im Lichte der sechsten Umsatzsteuerrichtlinie  
am Beispiel von Sozialfürsorge, Erziehung  
und Bildung, Sport und Kultur*

**A 256871**

---

**Verlag Dr. Kovač**

**Hamburg  
2009**

# Inhaltsverzeichnis

Einleitung.....	1
1. Kapitel: Allgemeiner Teil .....	3
A. Begrifflichkeiten.....	3
I. Begriff der „Umsatzsteuer“.....	3
1. Wortlautdefinition.....	3
2. Historische Entwicklung.....	3
3. Qualifikation im Steuersystem .....	4
4. Abgrenzung zum Begriff der „Mehrwertsteuer“.....	4
5. Fiskalische Bedeutung.....	5
II. Begriff der „Gemeinnützigkeit“.....	6
1. Wortlautdefinition.....	6
2. Stellung im System des Steuerrechts.....	6
3. Historische Entwicklung.....	7
4. Abgrenzung zum Begriff des Gemeinwohls .....	9
5. Fiskalische Bedeutung.....	10
B. Geschichtliche Entwicklung der Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der Gemeinnützigkeit .....	10
I. Antike und Mittelalter .....	10
II. Umsatzsteuern im 19. Jahrhundert.....	11
III. Deutsches Reich und Weimarer Republik.....	11
1. Warenumsatzstempel .....	11
2. Reichsumsatzsteuer 1918.....	13
3. Reichsumsatzsteuer 1919.....	14
4. Inflationszeit, NS-Diktatur und Militärregierung .....	15
a) Inflationszeit 1922 bis 1932.....	15
b) NS-Diktatur, Umsatzsteuergesetz 1934.....	16
c) Militärregierung 1946.....	16
IV. Bonner Republik.....	17
V. Europäische Umsatzsteuer .....	17
1. Harmonisierung der Umsatzsteuer .....	17
2. Umsetzung der 1. und 2. Richtlinie (UStG 1967 und UStG 1973).....	20
3. Umsetzung der 6. Richtlinie (UStG 1980).....	21
4. Mehrwertsteuersystemrichtlinie .....	21
C. Einfluss des Europarechts auf die Umsatzsteuer .....	22
I. Einleitung.....	22
II. Wirkung der 6. USt-RiLi.....	23
III. Auslegung der 6. USt-RiLi.....	24
1. Kompetenzverteilung bei der Auslegung.....	25
2. Auslegungsprinzipien bei der Umsatzsteuer .....	26
2. Kapitel: Förderung gemeinnütziger Einrichtungen durch umsatzsteuerliche Vergünstigungen .....	29
A. Überblick über die umsatzsteuerlichen Vergünstigungen .....	29
I. Einleitung.....	29
II. Steuerpflichtige Umsätze gemeinnütziger Einrichtungen .....	29

1. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb.....	31
2. Ideelle Sphäre.....	31
a) Hilfs- und Nebengeschäfte.....	32
b) Spenden.....	32
c) Zuschüsse und Subventionen.....	33
d) Mitgliedsbeiträge.....	34
3. Vermögensverwaltung.....	37
4. Zusammenfassung.....	39
<b>III. Steuerbefreiungen.....</b>	<b>39</b>
1. Persönliche und sachliche Steuerbefreiungen.....	39
2. Echte Steuerbefreiungen.....	41
3. Unechte Steuerbefreiungen.....	43
<b>IV. Vorsteuerpauschalierung gem. § 23a UStG.....</b>	<b>44</b>
<b>V. Ermäßigter Steuersatz.....</b>	<b>46</b>
<b>VI. Zusammenfassung.....</b>	<b>48</b>
<b>B. Zur Eignung umsatzsteuerlicher Vergünstigungen.....</b>	<b>48</b>
I. Einleitung.....	48
II. Umsatzsteuerliche Förderinstrumente.....	49
1. Steuerbefreiungen.....	49
a) Nullsätze und echte Steuerbefreiungen.....	50
b) Unechte Steuerbefreiungen.....	51
c) Zusammenfassung.....	55
2. Ermäßigter Steuersatz.....	55
3. Vorsteuererstattungen für gemeinnützige Umsätze.....	56
4. Zusammenfassung.....	58
III. Förderungsziele.....	58
IV. Wirkungsweise der Vergünstigungen.....	61
1. Kritische Analyse des geltenden Rechts.....	62
2. Intentionen des Gesetzgebers.....	63
3. Ergebnis.....	65
C. Gesamtergebnis.....	66
<b>3. Kapitel: Am Gemeinwohl orientierte Steuerbefreiungen der 6. USt-RiLi.....</b>	<b>67</b>
A. Einleitung.....	67
B. Systematik des Art. 13 A der 6. USt-RiLi.....	68
I. Systematik der Befreiungstatbestände.....	68
II. Entwicklung im Rahmen der 6. USt-RiLi.....	69
III. Einrichtungsbegriff.....	70
1. Einrichtungen des öffentlichen Rechts.....	70
2. Sonstige anerkannte Einrichtungen.....	70
3. „Einrichtungen“ nach Art. 13 A Abs. 2 der 6. USt-RiLi.....	71
4. Gemeinnützige Einrichtungen.....	72
a) Grundzüge des Gemeinnützigkeitsrechts.....	72
b) Verbot einer systematischen Gewinnerzielung.....	73
c) Notwendigkeit einer ehrenamtlichen Verwaltung.....	74
d) Vereinbarkeit der Verweisung mit der Richtlinie.....	74
aa) Körperschaften im Sinne des § 51 AO.....	74

(1) Natürliche Personen.....	75
(2) Personengesellschaften .....	76
(3) Zusammenfassung.....	76
<b>bb) Ausschließliche Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke und Mittelverwendung.....</b>	<b>76</b>
(1) Grundsatz der Ausschließlichkeit .....	76
(2) Vorgaben des § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4 AO .....	77
(a) Mittelverwendung.....	77
(b) Gewinnausschüttungsverbot .....	78
(c) Begünstigungsverbot.....	78
(d) Grundsatz der Vermögensbindung.....	79
(3) Zeitnahe Mittelverwendung.....	79
cc) Unmittelbarkeit.....	80
dd) Selbstlosigkeit.....	80
ee) Vereinbarkeit.....	81
<b>IV. Zusammenfassung.....</b>	<b>81</b>
<b>C. Sozialfürsorge und soziale Sicherheit .....</b>	<b>81</b>
<b>I. Art. 13 A Abs. 1 Buchstabe g) der 6. USt-RiLi.....</b>	<b>81</b>
<b>II. Entwicklung der Regelung im Rahmen der 6. USt-RiLi.....</b>	<b>82</b>
<b>III. Umsetzung der Regelung im UStG.....</b>	<b>83</b>
1. § 4 Nr. 16 UStG .....	83
2. § 4 Nr. 18 UStG .....	83
<b>IV. Vereinbarkeit des § 4 Nr. 16 UStG mit der Richtlinie .....</b>	<b>84</b>
1. Befreite Unternehmer nach § 4 Nr. 16 Buchstabe d) UStG.....	84
2. Befreite Unternehmer nach § 4 Nr. 16 Buchstabe e) UStG .....	86
3. Befreite Umsätze nach § 4 Nr. 16 UStG .....	86
4. Zusammenfassung.....	87
<b>V. Vereinbarkeit des § 4 Nr. 18 UStG mit der Richtlinie .....</b>	<b>88</b>
1. Befreite Unternehmer nach § 4 Nr. 18 UStG .....	88
2. Befreite Umsätze nach § 4 Nr. 18 UStG .....	90
3. Begünstigte Leistungsempfänger nach § 4 Nr. 18 UStG .....	91
4. Befreiung für Sachleistungen nach § 4 Nr. 18 UStG .....	91
5. Gemeinnützigkeit nach § 4 Nr. 18 UStG.....	93
6. Abstandsgebot nach § 4 Nr. 18 Buchstabe c) UStG.....	93
7. Zusammenfassung.....	94
<b>VI. Korrekturvorschläge.....</b>	<b>95</b>
1. § 4 Nr. 16 UStG .....	95
2. § 4 Nr. 18 UStG.....	95
<b>VII. Zusammenfassung.....</b>	<b>96</b>
<b>D. Kinder- und Jugendbetreuung .....</b>	<b>96</b>
<b>I. Art. 13 A Abs. 1 Buchstabe h) der 6. USt-RiLi .....</b>	<b>96</b>
<b>II. Entwicklung der Regelung im Rahmen der 6. USt-RiLi.....</b>	<b>97</b>
<b>III. Umsetzung der Regelung im UStG.....</b>	<b>98</b>
1. § 4 Nr. 23 UStG .....	98
2. § 4 Nr. 24 UStG.....	98
3. § 4 Nr. 25 UStG.....	98

IV. Vereinbarkeit des § 4 Nr. 23 UStG mit der Richtlinie .....	100
V. Vereinbarkeit des § 4 Nr. 24 UStG mit der Richtlinie .....	100
1. Befreite Unternehmer nach § 4 Nr. 24 UStG .....	100
2. Befreite Umsätze nach § 4 Nr. 24 UStG .....	101
3. Begünstigte Leistungsempfänger nach § 4 Nr. 24 UStG .....	102
4. Zusammenfassung .....	102
VI. Vereinbarkeit des § 4 Nr. 25 UStG mit der Richtlinie .....	102
1. Befreite Unternehmer nach § 4 Nr. 25 UStG .....	103
2. Befreite Umsätze nach § 4 Nr. 25 UStG .....	105
3. Begünstigte Leistungsempfänger nach § 4 Nr. 25 UStG .....	106
4. Zusammenfassung .....	108
VII. Korrekturvorschläge .....	108
1. § 4 Nr. 23 UStG .....	108
2. § 4 Nr. 24 UStG .....	108
3. § 4 Nr. 25 UStG .....	109
VIII. Zusammenfassung .....	109
<b>E. Bildung .....</b>	<b>110</b>
I. Art. 13 A Abs. 1 Buchstabe i) der 6. USt-RiLi .....	110
II. Entwicklung der Regelung im Rahmen der 6. USt-RiLi .....	110
III. Umsetzung der Regelung im UStG .....	111
1. § 4 Nr. 21 UStG .....	111
2. § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG .....	112
3. § 4 Nr. 23 UStG .....	112
IV. Vereinbarkeit des § 4 Nr. 21 Buchstabe a) UStG mit der Richtlinie .....	113
1. Befreite Unternehmer nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a) UStG .....	113
2. Befreite Umsätze nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a) UStG .....	118
3. Zusammenfassung .....	119
V. Vereinbarkeit des § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG mit der Richtlinie .....	119
1. Befreite Unternehmer nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG .....	119
2. Befreite Umsätze nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG .....	121
3. Zusammenfassung .....	123
VI. Vereinbarkeit des § 4 Nr. 23 UStG mit der Richtlinie .....	123
1. Befreite Unternehmer nach § 4 Nr. 23 UStG .....	123
2. Befreite Umsätze nach § 4 Nr. 23 UStG .....	125
3. Begünstigte Leistungsempfänger nach § 4 Nr. 23 UStG .....	126
4. Zusammenfassung .....	128
VII. Umsetzungsdefizite .....	128
VIII. Korrekturvorschläge .....	129
1. § 4 Nr. 21 Buchstabe a) UStG .....	129
2. § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG .....	130
3. § 4 Nr. 23 UStG .....	130
IX. Zusammenfassung .....	130
<b>F. Sport und Körpererächtigung .....</b>	<b>131</b>
I. Art. 13 A Abs. 1 Buchstabe m) der 6. USt-RiLi .....	131
II. Entwicklung der Regelung im Rahmen der 6. USt-RiLi .....	131
III. Umsetzung der Regelung im UStG .....	132

<b>IV. Vereinbarkeit des § 4 Nr. 22 Buchstabe b) UStG mit der Richtlinie</b> .....	135
1. Befreite Unternehmer nach § 4 Nr. 22 Buchstabe b) UStG .....	135
2. Einschränkung nach Art. 13 A Abs. 2 Buchstabe a) der 6. USt-RiLi .....	136
3. Begünstigte Leistungsempfänger nach § 4 Nr. 22 Buchstabe b) UStG .....	136
4. Befreite Umsätze nach § 4 Nr. 22 Buchstabe b) UStG .....	137
a) Veranstaltung .....	137
b) Sport und Körperertüchtigung .....	140
c) Einschränkung .....	141
<b>V. Umsetzungsdefizite</b> .....	144
<b>VI. Korrekturvorschläge</b> .....	145
<b>VII. Zusammenfassung</b> .....	146
<b>G. Kultur</b> .....	<b>146</b>
I. Art. 13 A Abs. 1 Buchstabe n) der 6. USt-RiLi .....	146
II. Entwicklung der Regelung im Rahmen der 6. USt-RiLi .....	147
III. Umsetzung der Regelung im UStG .....	148
1. § 4 Nr. 20 UStG .....	148
2. § 4 Nr. 22 Buchstabe b) UStG .....	149
<b>IV. Vereinbarkeit des § 4 Nr. 20 UStG mit der Richtlinie</b> .....	151
1. Befreite Umsätze nach § 4 Nr. 20 UStG .....	151
2. Befreite Unternehmer nach § 4 Nr. 20 UStG .....	152
3. Zusammenfassung .....	154
<b>V. Vereinbarkeit des § 4 Nr. 22 Buchstabe b) UStG mit der Richtlinie</b> .....	155
1. Befreite Umsätze nach § 4 Nr. 22 Buchstabe b) UStG .....	155
2. Befreite Unternehmer nach § 4 Nr. 22 Buchstabe b) UStG .....	156
3. Begünstigte Leistungsempfänger nach § 4 Nr. 22 Buchstabe b) UStG .....	157
4. Zusammenfassung .....	157
<b>VI. Korrekturvorschläge</b> .....	157
1. § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG .....	158
2. § 4 Nr. 20 Buchstabe b) UStG .....	158
3. § 4 Nr. 22 Buchstabe b) UStG .....	158
<b>VII. Zusammenfassung</b> .....	158
<b>4. Kapitel: Sonstige umsatzsteuerliche Fördermaßnahmen zur Gemeinnützigkeit</b> .....	161
<b>A. Einleitung</b> .....	161
<b>B. Befreiung für Hilfslieferungen nach § 4a UStG</b> .....	161
I. Regelungsgehalt des § 4a UStG .....	161
II. Entwicklung der Regelung im Zusammenhang mit der 6. USt-RiLi .....	162
III. Vereinbarkeit des § 4a UStG mit der Richtlinie .....	163
IV. Korrekturvorschlag .....	166
V. Zusammenfassung .....	166
<b>C. Befreiung durch den Durchschnittssteuersatz des § 23a UStG</b> .....	167
I. Regelungsgehalt des § 23a UStG .....	167
II. Vereinbarkeit des § 23a UStG mit der Richtlinie .....	167
1. Vereinfachungseffekt .....	167
2. Subventionseffekt .....	169
3. Zusammenfassung .....	172

III. Korrekturvorschlag .....	173
IV. Zusammenfassung .....	173
<b>D. Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 UStG .....</b>	<b>173</b>
I. Regelungsgehalt des § 12 Abs. 2 UStG .....	173
II. Ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG .....	174
III. Ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG .....	176
1. Kulturelle Einrichtungen nach Nr. 7 Buchstabe a) .....	176
2. Filmvorführungen nach Nr. 7 Buchstabe b) .....	177
3. Zirkusvorführungen und zoologische Gärten nach Nr. 7 Buchstabe d) .....	178
IV. Ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG .....	178
V. Ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG .....	179
1. Entwicklung der Regelung .....	179
2. Europarechtliche Grundlage .....	180
3. Befreite Körperschaften .....	181
4. Befreite Leistungen .....	183
5. Zusammenfassung .....	185
VI. Korrekturvorschläge .....	185
1. § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG .....	185
2. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG .....	186
3. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG .....	186
VII. Zusammenfassung .....	186