



MR'in Gabriele Himsel
Vertreterin Unterabteilungsleiter IV A

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder
beim Bund

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 1888 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 886645

DATUM 9. Februar 2007

- Verteiler U 1 und U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;
Ermäßigter Steuersatz für Leistungen der Zweckbetriebe von Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO);
Änderung von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG durch Artikel 7 Nr. 5 Buchstabe a des Jahressteuergesetzes 2007**

BEZUG TOP 17 der Sitzung USt I/07

GZ **IV A 5 - S 7242-a/07/0001**

DOK 2007/0056035

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Durch Artikel 7 Nr. 5 Buchstabe a des Jahressteuergesetzes 2007 ist § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG um folgenden Satz 3 ergänzt worden:

„Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.“

Unter Bezugnahme auf die Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Leistungen der Zweckbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften Folgendes:

Die umsatzsteuerliche Begünstigung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG kann auch dann gewährt werden, wenn sich die Auswirkungen auf den Wettbewerb, die von den Umsätzen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgehen, nicht auf das zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare Maß beschränken.

Voraussetzung ist jedoch, dass sich ein derartiger Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung als ein Zweckbetrieb darstellt, mit dem erkennbar darauf abgezielt wird, die satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen.

Die Anwendung der Steuerermäßigungsvorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG kann daher nicht lediglich von einer gesetzlichen Zugehörigkeitsfiktion zum begünstigten Bereich einer Körperschaft abhängig gemacht werden. Vielmehr ist es erforderlich, dass auch die ausgeführten Leistungen von ihrer tatsächlichen Ausgestaltung her und in ihrer Gesamtrichtung dazu bestimmt sind, den in der Satzung bezeichneten steuerbegünstigten Zweck der Körperschaft selbst zu verwirklichen. Insoweit gilt allein der Betrieb eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs selbst nicht als steuerbegünstigter Zweck.

Die Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 UStG zielt darauf ab, Wettbewerbsverzerrungen durch die Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes auf den gemeinschaftsrechtlich zulässigen Umfang zu beschränken und dadurch missbräuchlichen Gestaltungen zu begegnen: Nur soweit die Körperschaft mit den Leistungen ihrer in §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung (AO) bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht, kommt der ermäßigte Steuersatz uneingeschränkt zur Anwendung. Für die übrigen Umsätze gilt dies nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden; ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, unterliegen die übrigen Leistungen des Zweckbetriebs dem allgemeinen Steuersatz.

I. Zweckbetriebe, die nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dienen

Nach § 65 AO als Zweckbetriebe anerkannte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gewährleisten bereits, dass sie auch hinsichtlich der Umsätze, mit deren Ausführung selbst sie ausnahmsweise nicht auch ihre satzungsmäßigen Zwecke verwirklichen, zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist und sie damit nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dienen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden. Der ermäßigte Steuersatz ist daher auf Zweckbetriebe nach § 65 AO uneingeschränkt anwendbar.

Gleiches gilt für folgende, als Zweckbetriebe anerkannte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe:

- ◆ Einrichtungen der Wohlfahrtspflege i.S.d. § 66 AO, denn diese dürfen nach Abs. 2 dieser Vorschrift nicht des Erwerbs wegen ausgeübt werden;
- ◆ in § 68 Nr. 1 Buchstabe a AO aufgeführte Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime oder Mahlzeitendienste, denn diese müssen mindestens zwei Drittel ihrer

Leistungen gegenüber den in § 53 AO genannten Personen erbringen (§ 66 Abs. 3 AO), um Zweckbetrieb sein zu können;

- ◆ Selbstversorgungseinrichtungen nach § 68 Nr. 2 AO, denn diese dürfen höchstens 20 % ihrer Leistungen an Außenstehende erbringen, um als Zweckbetrieb anerkannt zu werden.

II. Leistungen, mit denen selbst lediglich steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden

Auch die satzungsmäßig erbrachten Leistungen der folgenden als Katalog-Zweckbetriebe anerkannten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen, sofern sie nicht bereits unter eine Steuerbefreiungsvorschrift fallen, weiterhin dem ermäßigten Steuersatz, weil mit ihnen die steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft unmittelbar verwirklicht werden:

- ◆ Krankenhäuser: Umsätze auf dem Gebiet der Heilbehandlung sind Leistungen, mit deren Ausführung selbst der steuerbegünstigte Zweck eines in § 67 AO bezeichneten Zweckbetriebs verwirklicht wird;
- ◆ Sportvereine: Die z.B. als Eintrittsgeld für die von den Vereinen durchgeführten sportlichen Veranstaltungen erhobenen Beträge sind Entgelte für Leistungen, mit deren Ausführung selbst die steuerbegünstigten Zwecke eines in § 67a AO bezeichneten Zweckbetriebs verwirklicht werden. Dies gilt nicht, wenn die Besteuerungsgrenze des § 67a Abs. 1 AO überschritten wurde und im Falle des Verzichts auf deren Anwendung hinsichtlich der in § 67a Abs. 3 Satz 2 AO genannten Veranstaltungen;
- ◆ Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studenten- oder Schullandheime: Mit der Ausführung der Betreuungs- oder Beherbergungsumsätze selbst werden die steuerbegünstigten Zwecke der in § 68 Nr. 1 Buchstabe b AO bezeichneten Zweckbetriebe verwirklicht;
- ◆ Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie: Mit der Ausführung der aufgrund ärztlicher Indikation außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses erbrachten Therapie-, Ausbildungs- oder Förderungsleistungen selbst wird der steuerbegünstigte Zweck eines in § 68 Nr. 3 Buchstabe b AO bezeichneten Zweckbetriebs verwirklicht;
- ◆ Einrichtungen zur Durchführung der Blindenfürsorge, der Fürsorge für Körperbehinderte, der Fürsorgeerziehung und der freiwilligen Erziehungshilfe: Mit der Ausführung der gegenüber diesem Personenkreis erbrachten Leistungen auf dem Gebiet der Fürsorge selbst werden die steuerbegünstigten Zwecke der in § 68 Nr. 4 und 5 AO bezeichneten Zweckbetriebe verwirklicht;
- ◆ Kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, Konzerte und Kunstausstellungen: Die z.B. als Eintrittsgeld erhobenen Beträge sind Entgelt für Leistungen, mit deren Ausführung selbst die steuerbegünstigten Zwecke eines in § 68 Nr. 7 AO bezeichneten Zweckbetriebs verwirklicht werden;

- ◆ Volkshochschulen u.ä. Einrichtungen: Mit der Durchführung von Lehrveranstaltungen selbst werden die steuerbegünstigten Zwecke der in § 68 Nr. 8 AO bezeichneten Zweckbetriebe verwirklicht; soweit dabei den Teilnehmern Beherbergungs- oder Beköstigungsleistungen erbracht werden, gelten die Ausführungen in Abschnitt III;
- ◆ Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren: Mit der Ausführung von Umsätzen selbst werden die steuerbegünstigten Zwecke der in § 68 Nr. 9 AO bezeichneten Forschungseinrichtungen verwirklicht. Dies gilt auch für die Auftragsforschung. Die Steuerermäßigung kann nicht in Anspruch genommen werden für Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, für die Übernahme von Projektstätigkeiten sowie für wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

Sofern besondere Ausgestaltungsformen gemeinnütziger Zwecke nach den allgemeinen abgabenrechtlichen Regelungen ebenfalls bestimmten Katalogzweckbetrieben zugeordnet werden, besteht kein Anlass, hiervon umsatzsteuerrechtlich abzuweichen. So werden beispielsweise mit Leistungen wie „Betreutes Wohnen“, „Hausnotrufleistungen“, „Betreute Krankentransporte“ selbst die in § 66 AO bezeichneten steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht. Werden derartige Leistungen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nach §§ 66 oder 68 Nr. 1 AO als Zweckbetrieb anerkannt sind, satzungsmäßig ausgeführt, fallen auch sie in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes.

Hinsichtlich der übrigen Umsätze der genannten Zweckbetriebe gelten die Ausführungen in Abschnitt III.

III. Leistungen, mit denen selbst nicht steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden

Von Zweckbetrieben ausgeführte Leistungen, mit deren Ausführung selbst nicht steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden, unterliegen nur dann dem ermäßigten Steuersatz, wenn der Zweckbetrieb insgesamt nicht in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden. Einnahmen aus derartigen Umsätzen werden zusätzlich erzielt, wenn die Umsätze nicht lediglich Hilfsumsätze (Abschnitt 251 Abs. 2 Satz 4 und 5 UStR) sind (zusätzliche Einnahmen). Ein Zweckbetrieb dient in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen, wenn er sich zu mehr als 50 % aus derartigen Einnahmen finanziert. Umsatzsteuerrechtlich als nicht steuerbare Zuschüsse zu beurteilende Zuwendungen sind - unabhängig von einer ertragsteuerrechtlichen Beurteilung als Betriebseinnahmen - keine Einnahmen in diesem Sinne.

Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass ein Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, wenn der Gesamtumsatz i.S.d. § 19 Abs. 3 UStG des Zweckbetriebs die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO insgesamt nicht übersteigt. Da sich bei Leistungen gegenüber in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berech-

tigten Unternehmen kein Wettbewerbsvorteil ergibt, ist es nicht zu beanstanden, wenn diese Umsätze bei der betragsmäßigen Prüfung unberücksichtigt bleiben.

IV. Einzelfälle

1. Bei **Werkstätten für behinderte Menschen** (§ 68 Nr. 3 Buchstabe a AO) gehört der Verkauf von Waren, die in einer Werkstatt für behinderte Menschen selbst hergestellt worden sind, zum Zweckbetrieb. Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass der Zweckbetrieb „Werkstatt für behinderte Menschen“ mit dem Verkauf dieser Waren sowie von zum Zwecke der Be- oder Verarbeitung zugekaufter Waren nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, wenn die Wertschöpfung durch die Werkstatt für behinderte Menschen mehr als 10 % des Nettowerts (Bemessungsgrundlage) der Waren beträgt. Im Übrigen ist der Verkauf anderer Waren nach dem Anwendungserlass zur AO Nr. 5 zu § 68 Nr. 3 AO ein gesonderter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb des Trägers der Werkstatt; der ermäßigte Steuersatz kommt insoweit nicht zur Anwendung.

Mit sonstigen Leistungen, die keine Werkleistungen sind, werden die steuerbegünstigten Zwecke der Einrichtung im Allgemeinen nicht verwirklicht, da ihnen das dem Begriff einer Werkstatt innewohnende Element der Herstellung oder Be-/Verarbeitung fehlt. Sofern sonstige Leistungen ausnahmsweise von einem Zweckbetrieb i.S.d. § 68 Nr. 3 Buchstabe a AO ausgeführt werden, sowie bei Werkleistungen gelten hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes die folgenden Ausführungen für Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO entsprechend.

2. **Integrationsprojekte** im Sinne von § 132 Abs. 1 SGB IX unterliegen weder nach § 132 SGB IX noch nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO bestimmten Voraussetzungen in Bezug auf die Ausführung ihrer Leistungen; sie können dementsprechend mit der Ausführung ihrer Leistungen selbst keinen steuerbegünstigten Zweck erfüllen. Daher ist bei Überschreiten der Besteuerungsgrenze (§ 64 Abs. 3 AO) grundsätzlich zu prüfen, ob die Einrichtung in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen dient. Dies ist regelmäßig der Fall,
 - ◆ wenn die besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen i.S.d. § 132 Abs. 1 SGB IX nicht als Arbeitnehmer der Einrichtung beschäftigt sind, sondern lediglich z.B. von Zeitarbeitsfirmen entliehen werden; dies gilt nicht, soweit die entliehenen Arbeitnehmer über die nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO erforderliche Quote hinaus beschäftigt werden,
oder
 - ◆ wenn die Einrichtung von anderen Unternehmern in die Erbringung von Leistungen lediglich zwischengeschaltet wird oder sich zur Erbringung eines wesentlichen Teils der Leistung anderer Subunternehmer bedient, die nicht selbst steuerbegünstigt sind.

Anhaltspunkte dafür, dass ein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch Steuervorteile dient, sind insbesondere:

- ◆ Fehlen einer nach Art und Umfang der erbrachten Leistungen erforderlichen Geschäftseinrichtung,
- ◆ Nutzung des ermäßigten Steuersatzes als Werbemittel, insbesondere zur Anbahnung von Geschäftsverbindungen zu nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern,
- ◆ Erbringung von Leistungen fast ausschließlich gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern,
- ◆ das Fehlen von medizinisch, psychologisch, pädagogisch oder anderweitig spezifiziert geschultem Personal, welches im Hinblick auf die besonderen Belange der besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen geeignet ist, deren Heranführung an das Erwerbsleben zu fördern, bzw. die Unterlassung gleichwertiger Ersatzmaßnahmen,
- ◆ die Beschäftigung der besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen nicht im eigentlichen Erwerbsbereich der Einrichtung, sondern überwiegend in Hilfsfunktionen.

Aus Vereinfachungsgründen können diese Anhaltspunkte unberücksichtigt bleiben, wenn der Gesamtumsatz der Einrichtung (§ 19 Abs. 3 UStG) den für Kleinunternehmer geltenden Betrag von 17.500,- EUR im Jahr (Kleinunternehmergrenze, § 19 Abs. 1 UStG) je Beschäftigtem, der zu der Gruppe der besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen i.S.d. § 132 Abs. 1 SGB IX zählt, nicht übersteigt, oder wenn der durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Kalenderjahr erzielte Steuervorteil insgesamt den um Zuwendungen Dritter gekürzten Betrag nicht übersteigt, welchen die Einrichtung im Rahmen der Beschäftigung aller besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen i.S.d. § 132 Abs. 1 SGB IX in diesem Zeitraum zusätzlich aufwendet. Vorbehaltlich des Nachweises höherer tatsächlicher Aufwendungen kann als zusätzlich aufgewendeter Betrag die um Lohnzuschüsse Dritter gekürzte Summe der Löhne und Gehälter, die an die besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen i.S.d. § 132 Abs. 1 SGB IX ausgezahlt wird, zu Grunde gelegt werden. Als erzielter Steuervorteil gilt die Differenz zwischen der Anwendung des allgemeinen Steuersatzes und der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf den ohne Anwendung der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Teil des Gesamtumsatzes der Einrichtung.

3. Behördlich genehmigte **Lotterien und Ausspielungen** können mit dem Verkauf ihrer Lose selbst regelmäßig nicht den gemeinnützigen Zweck eines Zweckbetriebs nach § 68 Nr. 6 AO verwirklichen, da sie lediglich den Reinertrag dafür zu verwenden haben. Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch auch bei Überschreiten der Besteuerungsgrenze des

§ 64 Abs. 3 AO davon ausgegangen werden, dass der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, wenn die Umsätze je genehmigter Lotterie oder Ausspielung den für Kleinunternehmer geltenden Betrag von 17.500,- EUR im Jahr (Kleinunternehmergrenze, § 19 Abs. 1 UStG) nicht überschreiten.

Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. Bei der Prüfung der betragsmäßigen Nichtaufgriffsgrenzen sowie bei der Gegenüberstellung der zusätzlichen Einnahmen zu den übrigen Einnahmen ist dabei auf die Verhältnisse des abgelaufenen Kalenderjahres sowie auf die voraussichtlichen Verhältnisse des laufenden Kalenderjahres abzustellen. Die Anwendung von Umsatzsteuerbefreiungen und des ermäßigten Steuersatzes im Übrigen sowie die ertragsteuerrechtlichen Grundsätze zur Abgrenzung steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe von Zweckbetrieben bleiben unberührt.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Dieses Schreiben tritt an die Stelle des BMF-Schreibens vom 2. März 2006, IV A 5 - S 7242 a - 3/06 (BStBl I S. 242). Es wird im Bundessteuerblatt I veröffentlicht.

Im Auftrag
Himsel