

Neue Chance für Kooperationen

VON STEFAN SCHICK UND
MATTHIAS UHL



Prof. Dr. Stefan Schick (Foto oben), Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, und Dr. Matthias Uhl (Foto unten), Rechtsanwalt, beide aus der Kanzlei Schick und Schaudt Rechtsanwälte in Stuttgart, sind auf die Beratung von Sozialeinrichtungen und anderen Non-Profit-Organisationen spezialisiert, insbesondere an den Schnittstellen des Organisations- und Steuerrechts mit der Betriebswirtschaft.
www.schick-schaudt.eu

Schließen sich Kooperationspartner zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammen, die nur für ihre Gesellschafter tätig wird, löste dies bisher Umsatzsteuer aus. Nach einem neuen Urteil des Europäischen Gerichtshofs gilt das nicht immer.

Artikel 132 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) befasst sich mit der Steuerbefreiung von Umsätzen, die dem Gemeinwohl dienen. Die in Abs. 1 Buchst. f beschriebenen Umsätze zielen auf Dienstleistungen ab, die sogenannte »selbständige Zusammenschlüsse« als eigenständige Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinn an ihre Mitglieder erbringen. Die Befreiung ist namentlich von den folgenden Voraussetzungen abhängig:

- Der »selbständige Zusammenschluss« muss aus Personen bestehen, die eine nicht steuerbare oder eine steuerbefreite Tätigkeit ausüben. Der Europäische Gerichtshof hat hierzu einschränkend entschieden, dass dies ausschließlich für solche Tätigkeiten gilt, die dem Gemeinwohl dienen (Urt. v. 21.09.2017, Rs. C-616/15).
- Die Leistungen, die der selbständige Zusammenschluss an seine Mitglieder erbringt, müssen »für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit« erbracht werden; das bedeutet, dass Leistungen des Zusammenschlusses als Eingangsumsätze bei den Mitgliedern direkt den begünstigten Ausgangsumsätzen zuzuordnen sein müssen.
- Als Gegenleistung darf nur die »genaue Erstattung« des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten gefordert werden. Preisaufschläge erweisen sich als steuerschädlich.
- Die Steuerbefreiung darf zu keiner Verzerrung des Wettbewerbs führen; ein »verzerrender« Wettbewerb kann

dabei bereits bei einer nicht gänzlich fernliegenden potentiellen Wettbewerbssituation vorliegen (vgl. etwa Urt. v. 19.01.2017 – Rs. C-344/15).

Die Vorgaben des EU-Rechts über diese Steuerbefreiung sind in das nationale Recht zu überführen. § 4 Nr. 14 Buchst. d des Umsatzsteuergesetzes tut dies aber nur unvollkommen. Vereinfacht gesagt ist dort die Steuerbefreiung auf die Tätigkeiten von Heilberuflern oder entsprechenden Kooperationen beschränkt. Pflegeberufe werden aktuell genauso wenig erfasst wie andere gemeinwohldienende Tätigkeiten aus den Bereichen der sozialen Fürsorge, der Bildung und der Erziehung. Das deutsche Gesetz ist daher zu eng, weil im Moment praktisch lediglich Apparategemeinschaften steuerlich profitieren können.

Werden hingegen in den anderen der genannten Bereiche Kooperationen eingegangen, in denen selbständige Unternehmer im Rahmen einer kooperativen Gemeinschaft Leistungen an die Kooperationsbeteiligten erbringen, müssen diese Leistungen umsatzsteuerpflichtig eingekauft werden. Bei den nicht oder nur eingeschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigten Auftraggebern ist die Steuerlast damit ein definitiver Kostenfaktor. Aus dieser Ungleichbehandlung hat der Europäische Gerichtshof den Schluss gezogen, dass § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG den Ansprüchen des EU-Rechts nicht genügt (Urt. v. 21.09.2017, Rs. C-616/15).

Perspektiven

Deutschen Steuerpflichtigen ist es grundsätzlich möglich, sich unmittelbar auf die Bestimmungen des EU-Rechts zu berufen. Dies setzt allerdings voraus, dass sich aus der in Rede stehenden Bestimmung ein eindeutiger, im Rahmen des Steuerrechtsverhältnisses unmittelbar umsetzbarer Regelungsinhalt ergibt. Unseres Erachtens kann Art. 132 MwStSystRL als »inhaltlich unbedingt« und hinreichend genau formuliert angesehen werden, so dass es möglich ist, sich unmittelbar auf dessen Inhalt zu berufen.

Im Hinblick auf die Aktualität des EuGH-Urteils liegen derzeit nur wenige Stellungnahmen in der Literatur und noch keine Äußerungen der Finanzverwaltung vor. Kritisch hinterfragt werden dürfte u. E.,

- wann die Leistungen »für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit« erbracht werden, d.h. als Eingangsumsätze bei den Mitgliedern direkt den begünstigten Ausgangsumsätzen zuzuordnen sind;
- wann die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung besteht.

Geht man von der deutschen Umsetzung zugunsten von Apparategemeinschaften aus, so müssen u. E. die Lieferungen und Leistungen nicht dem begünstigten Personenkreis unmittelbar zugute kommen, sondern nur in eine Leistung unmittelbar einfließen, die ihrerseits wieder dem begünstigten Personenkreis unmittelbar zugute kommt.

Was das Wettbewerbsargument anbelangt, so könnten die an einer Apparategemeinschaft beteiligten Ärzte entsprechende Leistungen grundsätzlich auch bei anderen Anbietern einkaufen. Im Vordergrund steht aber die Leistungserbringung durch die beteiligten Ärzte selbst, die sich im Sinne einer Kostenreduzierung im Gesundheits- und Sozialbereich aus Rationalisierungsgründen zusammenschließen. Im Vordergrund steht dabei, dass Außenlieferungen an Dritte nicht begünstigt werden und durch die reine Kostenumlage auch keine Gewinne erzielt werden.

Unter diesen Prämissen könnte konkret an die Leistungen einer gemeinsam betriebenen Küche gedacht werden, die ausschließlich die beteiligten Träger von Pflegeeinrichtungen gegen Umlage der Selbstkosten mit Speisen versorgt. Auch

ein Zusammenschluss sozialer Einrichtungen, dessen Aufgabe die Beschaffung und Verwaltung von Immobilien ist, die der Verwirklichung des Satzungszwecks dienen (z. B. Beschaffung von Wohnraum für Menschen mit Behinderungen im Rahmen der Inklusion oder betreutes Jugendwohnen), dürfte darunter fallen.

Hiervon abweichend wäre eine Leistung zu beurteilen, mittels derer ein Mietobjekt zum Zwecke der Vermögensverwaltung und mithin zur Renditeerzielung vermittelt würde. Dann nämlich würde die erbrachte Leistung beim Empfänger jedenfalls nicht unmittelbar für eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit im Sinne des Art. 132 MwStSystRL verwendet werden.

gelte Umfang der Befreiung nicht zu weit gehen darf. Der Europäische Gerichtshof hat dem Tatbestand auch in dieser Hinsicht Konturen verliehen: Zusammenschlüsse von Personen, deren Mitglieder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Versicherungs- oder Finanzsektor ausüben, können die Befreiung nicht erhalten (Urt. v. 21.09.2017 – Rs. C-326/15, Rs. C-605/15 sowie C-616/15).

Fazit

Es bleibt abzuwarten, wie und in welchem Umfang der deutsche Gesetzgeber reagieren wird. Sollte dieser hinter der Aufgabe zurückbleiben, die ihm der Europäische Gerichtshof nunmehr

»Organisationen können sich unmittelbar auf das günstigere EU-Recht berufen«

Der Sinn und Zweck des Art. 132 MwStSystRL wäre etwa im oben genannten Beispiel über die Beschaffung und Verwaltung von Sozialimmobilien erfüllt: Soziale Einrichtungen, die kraft ihres gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Auftrags keine kommerziellen Ziele verfolgen, würden in umsatzsteuerlicher Hinsicht günstiger behandelt, um durch die Zusammenarbeit Synergien zu schöpfen und auf diese Weise verstärkt zum allgemeinen Wohl beitragen zu können. Weil die Steuerbefreiung mit den Ausgangsleistungen des Mitglieds als dem Leistungsempfänger verknüpft ist, sollte diese in der Praxis nicht in Anspruch genommen werden, ohne die vereinbarten Leistungen mit ausgeklügelten Vereinbarungen über deren konkreten Verwendung zu flankieren.

Handlungsbedarf

Unabhängig von den Gestaltungsperspektiven ist der Gesetzgeber gefragt. Der Befreiungstatbestand des aktuellen deutschen UStG ist auf alle Tätigkeiten auszudehnen, die dem Gemeinwohl dienen. Die Frage, welche konkreten Tätigkeiten dies sind, wird im nationalen Recht derzeit nicht beantwortet. Die in Titel IX, Kapitel 2 der MwStSystRL aufgezählten Leistungen bieten hierfür den entscheidenden Anhalt. Damit ist zugleich gesagt, dass der national gere-

gestellt hat, bleibt denjenigen Steuerpflichtigen, die sich an »selbständigen Zusammenschlüssen« beteiligen und von diesen Leistungen empfangen, die Möglichkeit, sich unmittelbar auf die günstigere Regelung des EU-Rechts zu berufen. Dann müssten jedoch als Hürde genommen werden, dass sich ein gegebenenfalls verifizierter potentieller Wettbewerb als steuerschädlich erweisen kann. ■