BAG IF e.V. - Jahrestagung 2016

Aktuelle Fragestellungen im Umsatzsteuerrecht für (gemeinnützige) Integrationsunternehmen

Bonn, 7. Juni 2016, StB Andreas Seeger

CURACON

SICHERHEIT GEBEN. LÖSUNGEN BIETEN.

Ihr Ansprechpartner

CURACON

SICHERHEIT GEBEN. LÖSUNGEN BIETEN.

Andreas Seeger
Steuerberater – Partner
Leiter Geschäftsbereich Steuerberatung

CURACON GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Scharnhorststraße 2
48151 Münster
Telefon 0251 92208-125
Fax 0251 92208-150
Mobil 0172 2312711
E-Mail andreas.seeger@curacon.de

© CURACON

Curacon im Überblick

GREAT PLACE TO WORK® DEUTSCHLANDS BESTE ARBEITGEBER 2015

300
Mitarbeiter

Berufsträgerquote > 40%
100% Engagement für Mandant

80
Jahre

Prüfungs- & Beratungserfahrung
hochspezialisiert, werteorientiert

10
Standorte

bundesweit in Ihrer Nähe
Hauptsitz Münster

TOP
20

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
in Deutschland

TOP
5

Führend & meinungsbildend in
der Sozial-/Gesundheitswirtschaft

Nr.
1

Der Branchenexperte im NPO-
Bereich & Gemeinnützigkeitsrecht

Agenda

Integrationsprojekte – Aktuelles Umsatzsteuerrecht

i. Grundlagen/Übersicht Steuerbefreiungen

ii. Ermäßigter Umsatzsteuersatz –
Anwendungsbereich, Gefahren, aktuelle Rechtsprechung und Gesetzesänderungen sowie Beispiele aus der Praxis

iii. Vorsteuerabzug bei Integrationsunternehmen

iv. Rechnungsberichtigung

© CURACON

Agenda

Integrationsprojekte – Aktuelles Umsatzsteuerrecht

i. Grundlagen/Übersicht Steuerbefreiungen

ii. Ermäßigter Umsatzsteuersatz – Anwendungsbereich, Gefahren, aktuelle Rechtsprechung und Gesetzesänderungen sowie Beispiele aus der Praxis

iii. Vorsteuerabzug bei Integrationsunternehmen

iv. Rechnungsberichtigung

© CURACON

Rechtsgrundlagen der Steuerbefreiung Sphärentheorie/Systematik

Ideeller Bereich	Vermögens-verwaltung	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (wiGB)	
		Zweckbetrieb § 65 - § 68 AO	Steuerpfl. wi. Geschäftsb.
Keine Ertragsteuer			Ertragsteuer
	Umsatzsteuerfreiheit prüfen, sonst Umsatzsteuerpflicht 7% oder 19%		
• Spenden • Förderung • Fundraising • Zuschüsse • Soz. Beratung • Erbschaften • Mitglieder • Öffentlichkeit	Grds. • Vermietung / Verpachtung und Verkauf von Grund-stücken • Kapitalanlage • Beteiligungen	z.B. • Altenheim • Krankenhaus • WfbM • Bildung und Forschung • Kultur	z.B. • Personal-gestellung • Geschäftsbe-sorgung • Cafeteria, Kiosk • Dienstleistun-gen für Dritte • Telefon-überlassung

© CURACON

Wirtschaftliche Betätigung vs. Gemeinnützigkeit
Katalog-Zweckbetriebe nach § 68 AO

Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 3 a - c AO

Stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?

§ 68 Nr. 3 a AO
WfbM nach SGB III (Arbeitsplätze für behinderte Menschen)

- nach SGB III förderungswürdige WfbM (§ 136 SGB IX)
- Anerkennung durch BA nach § 142 SGB IX
- Personen, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem Arbeitsmarkt tätig sein können

§ 68 Nr. 3 b AO
Einrichtungen für Beschäftigungs- u. Arbeitstherapie (ohne Arbeitsverhältnis)

- Wiederherstellung körperlicher Grundfunktionen zur Wiedereingliederung in das Alltagsleben
- **Förderbetreuungsbereich** (organisatorisch an die WfbM angegliedert, rechtlich **aber nicht** Teil der WfbM, **daher eigener Zweckbetrieb >** Vfg. OFD Frankfurt 07.08.2014

§ 68 Nr. 3 c AO
Integrationsbetrieb § 132 SGB IX

- verschiedene Organisationsformen möglich (Anerkennung)
- zur Beschäftigung schwerbehinderter Menschen
- mindestens 40 v. H. Schwerbehinderte
- Grenze nach § 132 (3) = 25 % gilt nicht für das Steuerrecht

© CURACON

1 Integrationsprojekte - Gemeinnützigkeitsrecht
II) Mögliche Zweckbetriebe nach §§ 65 bis 68 AO

Integrationsprojekte nach § 68 Nr. 3 c AO

Integrationsprojekt nach § 132 SGB IX

- Träger gemeinnützig
  - **> 40%**
    - Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 c AO
      - ertragsteuerfrei
      - Umsatzsteuer 7% im Rahmen § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG
  - **< 40%**
    - Ggf. andere Zweck-betriebe (§ 65 oder § 66 AO); sonst: steuerpflichtiger wiGB
      - Ertragsteuern
      - Umsatzsteuer 19%
- gewerblicher Träger
  - Ertragsteuern (ESt, KSt, GewSt) + Umsatzsteuer 19%

d.h. 40%-Beschäftigungsgrenze als <u>gesetzliche Untergrenze</u> zur Anerkennung von Integrationsprojekten als steuerbegünstigte Zweckbetriebe

© CURACON

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Grundlagen/Übersicht Steuerbefreiungen

(1) Unternehmer
(2) im Inland
(3) gegen Entgelt
(4) im Rahmen seines Unternehmens

- **steuerbar**
  - **steuerpflichtig**
    - **mit** Vorsteuerabzug (ggf. anteilig)
      - **Regelsteuersatz** ~~**NUR** bei stpfl. wiGb~~
      - **ermäßigter Steuersatz**
  - **steuerfrei**
    - **ohne** Vorsteuerabzug (§ 4 Nr. 8 ff UStG)
      - Ärztliche Leistungen KH, AH, PH § 4 Nr. 14 UStG
      - Pflege und Betreuung § 4 Nr. 16 UStG
      - Leistungen der Wohlfahrtspflege § 4 Nr. 18 UStG
      - Leistungen der Jugendhilfe § 4 Nr. 25 UStG
      - etc.
    - **mit** Vorsteuerabzug (§ 4 Nr. 1-7 UStG)
- **nicht steuerbar**

© CURACON

Gesamtdarstellung, Steuerbefreiungen, Optionen
Übersicht Umsatzsteuerbefreiungsnormen

§ 4 ... UStG: Beispiele für Steuerbefreiungen	
Nr. 9 lit. a:	Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen
Nr. 12:	Vermietung/Verpachtung von Grundstücken
Nr. 14:	ärztliche Leistungen
Nr. 16:	eng mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundene Umsätze
Nr. 18:	Leistungen der freien Wohlfahrtspflege
Nr. 23:	Betreuung, Beherbergung, Beköstigung etc. in der stationären Jugendhilfe
Nr. 25:	Leistungen der anerkannten Träger der Jugendhilfe
Nr. 27 lit. a:	Gestellung von Mitgliedern geistiger Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke sowie Arbeitnehmern d. E. (BMF 02.04.2014)

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Grundlagen/Übersicht Steuerbefreiungen

Integrationsprojekt nach § 68 Nr. 3 Buchst. c AO

- Berufliche Qualifizierung
- Eingliedleistg/Arbeitsförd.
- Arbeitsbegleitende Betreuung
- Beschäftigung
- Vermittlung in sonstige Beschäftigung

Zweckbetriebe – Ertragsteuerfreiheit – Verständigung mit FA

z. B. § 4 Nr. 15b/21/22 **UStG (frei)**

§ 4 Nr. 16/18 **UStG (frei)**

Insoweit kein Vorsteuerabzug

Ausfluss der Beschäftigung: Produktion, Handel oder Dienstleistungen:
USt: § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG i.V.m. UStAE

↓ ? ↓

§ 12 (2) Nr. 8 UStG (7%)

§ 12 UStG (19%)

Agenda

2 Integrationsprojekte – Aktuelles Umsatzsteuerrecht

i. Grundlagen/Übersicht Steuerbefreiungen

ii. Ermäßigter Umsatzsteuersatz – Anwendungsbereich, Gefahren, aktuelle Rechtsprechung und Gesetzesänderungen sowie Beispiele aus der Praxis

iii. Vorsteuerabzug bei Integrationsunternehmen

iv. Rechnungsberichtigung

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Ermäßigter Umsatzsteuersatz

Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes

§ 12 Abs. 2 UStG:

Die [Umsatz-] Steuer ermäßigt sich auf 7 % für die folgenden Umsätze: […]

8. a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und **unmittelbar** gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). [2]Das gilt **nicht** für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. [3]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 den **§§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe** ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke **selbst verwirklicht**,

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP/WfbM

Ermäßigter Umsatzsteuersatz nach BMF v. 25.04.2016

UStAE Abschnitt 12.9 Abs. 12 **(alt)**	UStAE Abschnitt 12.9 Abs. 12 **(neu)**
[1]Bei Werkstätten für behinderte Menschen (§ 68 Nr. 3 Buchstabe a AO) gehört der Verkauf von Waren, die in einer Werkstätte für behinderte Menschen selbst hergestellt worden sind, zum Zweckbetrieb. ~~[2]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 zugekauften Waren beträgt.~~	[1]Bei Werkstätten für behinderte Menschen (§ 68 Nr. 3 Buchstabe a AO) gehör**en sowohl** der **Verkauf von Waren**, die in einer Werkstätte für behinderte Menschen selbst hergestellt worden sind, als auch die **Umsätze von Handelsbetrieben,** die nach § 142 SGB IX als zusätzlicher Arbeitsbereich, zusätzlicher Betriebsteil oder zusätzliche Betriebsstätte einer Werkstatt für behinderte Menschen anerkannt sind, sowie **sonstige Leistungen,** sofern sie in die Anerkennung nach § 142 SGB IX einbezogen sind, zum Zweckbetrieb.

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP/WfbM

Ermäßigter Umsatzsteuersatz nach BMF v. 25.04.2016

Abschnitt 12.9 Abs. 12 UStAE **(alt)**	Abschnitt 12.9 Abs. 12 UStAE **(neu)**
~~[3]Im Übrigen kommt auf den Verkauf anderer Waren der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung. [4]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. [5]Sofern sonstige Leistungen ausnahmsweise von einem Zweckbetrieb im Sinne des § 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]**Für die Frage, ob** der Zweckbetrieb in erster Linie der Erzielung **von** zusätzliche**n** Einnahmen dient, **gelten die folgenden Ausführungen für Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO entsprechend**.“

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Ermäßigter Umsatzsteuersatz

Abschn. 12.9 Abs. 13 UStAE: Integrationsprojekte mit sonstigen Leistungen und Werkleistungen [da ihnen insoweit das Element der Herstellung und Be-/Verarbeitung fehlt] […] können mit der Ausführung ihrer Leistungen **keine** steuerbegünstigten Zwecke **(unmittelbar**) erfüllen – daher ist grundsätzlich **zu prüfen**, ob die **Einrichtung insoweit der Erzielung zusätzlicher Einnahmen** dient:

Maßgeblich für Einstufung des Zweckbetriebs der WfbM !

19 % - Annahme bei

1. Entleihung von Zeitarbeitsfirmen
2. Zwischenschaltung für andere nicht gemeinnützige Unternehmen

7 % oder 19 % - Anhaltspunkte bei

3. Fehlen ausreichender Geschäftseinrichtung
4. Nutzung als Werbemittel
5. Leistungen an Kunden ohne Vorsteuerabzug
6. Fehlen sozialer Betreuung
7. Beschäftigung überwiegend in Hilfsfunktionen, statt im eigentlichen Erwerbsbereich

Einzelgewichtung der Kriterien für 7 % oder 19 %:

→ durch Finanzverwaltung (Kriterien 3 - 7 nicht kumulativ)

→ <u>Billigkeitsregelung:</u> **Anhaltspunkte** ohne Bedeutung, wenn Gesamtumsatz kleiner als Umsatz je AN x 17,5 T€ oder Vorteil 7-19 % < Zuwendungen Dritter

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Ermäßigter Umsatzsteuersatz / Praxisbeispiele

Besteuerung von sonstigen (Dienst-)Leistungen

Betrieb eines Cafés

- Welche Anforderungen stellt die Finanzverwaltung bei der Gestaltung von Dienstleistungsbetrieben an den Arbeitseinsatz der Menschen mit Behinderungen?
- Abschn. 12.9 Absatz 13 Nr. 7 UStAE:
  Beschäftigung überwiegend in Hilfsfunktionen, statt im eigentlichen Erwerbsbereich
- Fragen in der Praxis:
  - Definition der Hilfsfunktion
  - Abgrenzung eigentlicher Erwerbsbereich
  - (zeitweiser) Einsatz von gewerblichen Arbeitskräften

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Ermäßigter Umsatzsteuersatz/Praxisbeispiele

Integrationsprojekt nach § 132 SGB IX

Arbeitsbegleitende Betreuung	Beschäftigung

Catering

- Speisen an Förderverein
- Dienstleistungen in Verbindung mit Auslieferung
- Speisenverkauf direkt

Schulkiosk

- Beschäftigungsstruktur
- Verkauf von Handelswaren

§ 4 Nr 18 UStG	7 %	19 %	7 %	19 %

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Ermäßigter Umsatzsteuersatz/Praxisbeispiele

Integrationsprojekt

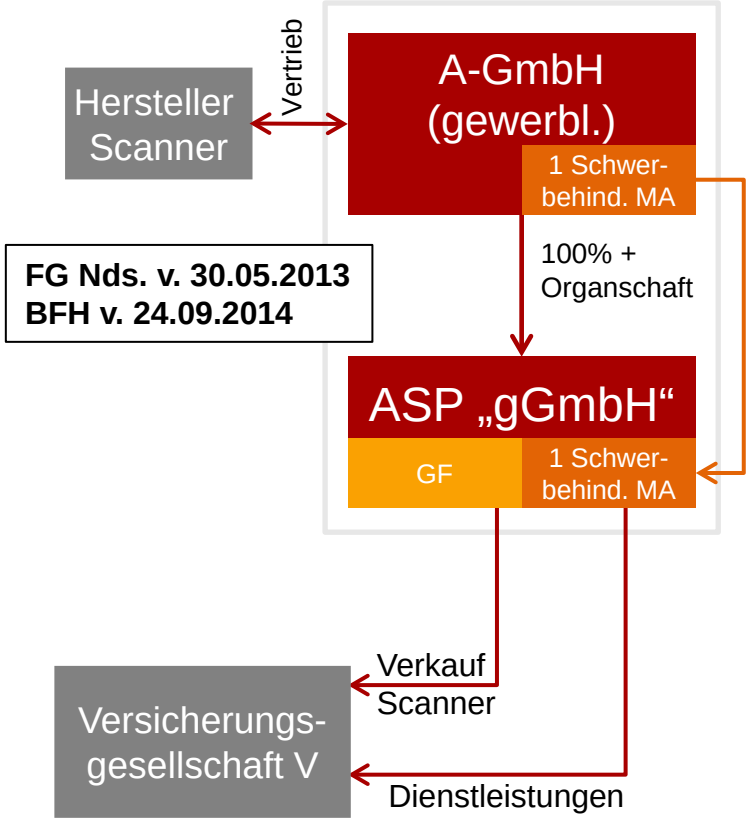
Zweckbetrieb (ZB)			Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Catering	**Dienstleistung**	**Kiosk**	

umsatzsteuerfrei	**7 % Umsatzsteuer**	**7 % oder 19 % Umsatzsteuer**
§ 4 Nr. 18 UStG	§ 12 Abs. 2 Nr. 8a Satz 3 UStG	§ 12 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 UStG
• Altenhilfe, Krankenhilfe • Kindergärten ? • Schulfördervereine • Essen auf Rädern ? **sonst 7% / 19%**	• an Dritte, wenn Speisen-herstellung und Speisen-auslieferung durch schwerbehinderte Menschen ? **sonst 19%**	• 7 % für Lebensmittel etc. laut Anlage 2 UStG • sonst 19 %

© CURACON

2 Integrationsprojekte - Umsatzsteuerrecht
III) Gefahren für den ermäßigten Steuersatz

BFH-Urteil vom 24.09.2014 – sog. „Scanner-Fall“



A-GmbH (gewerblich):

- 2004 wurde ein schwerbehinderter Mitarbeiter eingestellt
- Arbeitsplatzzuschuss + EGZ vom IA für sb MA gezahlt

ASP GmbH:

- A-GmbH gründet 2007 die ASP GmbH
- Anstellungsverhältnis des sbM geht auf die ASP über
- Ziel: Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke
  <u>aber</u> unvollständig im Hinblick auf § 60 AO:
  u.a. w. fehlender Vermögensbindungsklausel
  - **Vorläufiger Freistellungsbescheid wurde später zurückgenommen!**
  - Aufgaben des sbM nach dem Anstellungsvertrag nur Dienstleistungen (kein Verkauf der Scanner)

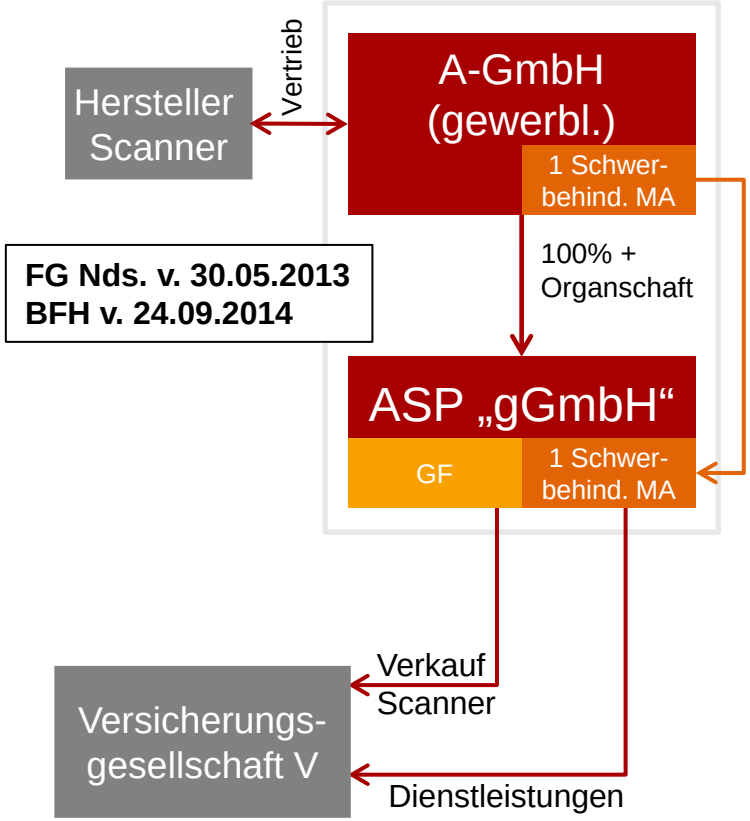
2007: Verkauf von Scannern +
Dienstleistungen: Pflege/Wartung +
Digitalisierung / Archivierung von Daten für V
2008: (nur) Dienstleistungen (kein Verkauf)
2009: (nur) Dienstleistungen (+ Insolvenz)

Umsatzsteuerliche Behandlung ?

Unternehmen:	alles 7 %
Finanzamt:	alles 19 %
FG Nds:	DL 7 %, Verkauf der Scanner 19 %

2 Integrationsprojekte - Umsatzsteuerrecht
III) Gefahren für den ermäßigten Steuersatz

BFH-Urteil vom 24.09.2014 – sog. „Scanner-Fall“



BFH vom 24.09.2014

- **Hinweis für die Praxis:**
- **BFH hat die Sache an das FG zurückgewiesen**, da die Feststellungen des FG keine Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft (**GemR**) der Klägerin zuließen.
- *„Für die im Rahmen einer vom BFH nicht weiter vertieften Nebenaussage getroffene Feststellung, dass bestimmte Dienstleistungen keine Leistungen für wohltätige Zwecke oder im Bereich der sozialen Sicherheit seien, bleibt offen, wie der BFH entschieden hätte, wenn die gemeinnützigen Voraussetzungen des Zweckbetriebs gegeben wären.“**
- ***Kommentierung des BFH-Urteils** durch Curacon / H. Seeger in der Zeitschrift „Umsatzsteuerberater“ Ausgabe Oktober 2015.
- **Die Entscheidung des FG Niedersachsen zum GemR bleibt insoweit abzuwarten.**

© CURACON

Agenda

2 Integrationsprojekte – Aktuelles Umsatzsteuerrecht

i. Grundlagen/Übersicht Steuerbefreiungen

ii. Ermäßigter Umsatzsteuersatz – Anwendungsbereich, Gefahren, aktuelle Rechtsprechung und Gesetzesänderungen sowie Beispiele aus der Praxis

iii. Vorsteuerabzug bei Integrationsunternehmen

iv. Rechnungsberichtigung

Vorsteuerabzug
Systematik der Vorsteuerabzugs

Gemeinnützige Körperschaften können unter den Voraussetzungen des § 15 UStG Vorsteuerbeträge abziehen

Ausnahmen bei:

- **umsatzsteuerfreien Umsätzen**

  Ein Abzug der Vorsteuer, welche auf Umsätze entfällt, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze nach § 4 UStG einsetzt, ist gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.

- **nicht steuerbaren Umsätzen**

  grds. Ausschluss des Vorsteuerabzugs im ideellen Bereich

Folge:

Umsatzsteuerbelastung auf alle bezogenen Lieferungen und Leistungen, falls kein unmittelbarer oder mittelbarer Bezug zu steuerpflichtigen Ausgangsleistungen gegeben ist.

© CURACON

Vorsteuerabzug
Systematik des Vorsteuerabzugs – 1. Stufe

1. Stufe

Prüfung der Vorsteuerabzugsfähigkeit

1. Leistung für das Unternehmen von einem anderen Unternehmer
2. Ausgewiesene Umsatzsteuer wird für die Leistung geschuldet
3. ordnungsgemäße Rechnung liegt vor
4. *Ergebnis:* Vorsteuer abzugsfähig oder nicht abzugsfähig !

© CURACON

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Vorsteuerabzug

Integrationsprojekt nach § 68 Nr. 3 c AO

Berufliche Qualifizierung

Eingliedleistg/Arbeitsförd

Arbeitsbegleitende Betreuung

Jobvermittlung SGB II

Beschäftigung

Ausfluss der Beschäftigung: Produktion, Handel oder Dienst-leistungen:

Zweckbetriebe – Ertragsteuerfreiheit? – Verständigung mit FA

z. B. § 4 Nr. 15b/21/22 **UStG (frei)**

§ 4 Nr. 16/18 **UStG (frei)**

§ 12 Abs.2 Nr. 8 a UStG **7% oder 19%?**

1. Stufe: Insoweit kein Vorsteuerabzug

Insoweit 100% Vorsteuerabzug

Gemischte Aufwendungen

2. Stufe: Vorsteuerschlüssel ermitteln: Umsätze oder andere Kriterien/Zuschüsse?

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Vorsteuerabzug

Zuschüsse - Praxisrelevanz

- Differenzierung zwischen „echten“ und „unechten“ Zuschüssen (mit oder ohne Vorsteuerabzugsberechtigung) bringt in der Praxis erhebliche Unsicherheiten mit sich

- Zuschüsse stellen für viele NPO-Unternehmen bedeutende Finanzierungsquelle dar

- Umsatzsteuernachforderungen aufgrund von Fehleinschätzungen können somit existenzbedrohend sein

- Die Finanzverwaltung beruft sich auf Einzelfallvorbehalt (z. B. Abschn. 10.2 Abs. 8 UStAE „… in der Regel…“ / „…grundsätzlich…“ / Abs. 9 „…regelmäßig…“ / Abs. 10 „…grundsätzlich…“ (→ geringe Bereitschaft für verbindliche Auskünfte)

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Vorsteuerabzug

Zuschüsse - Grundsätze

Nicht steuerbare (echte) Zuschüsse werden…

- …**nicht vorsteuermindernd** berücksichtigt, wenn sie unmittelbar der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens zuzuordnen sind oder
- anteilig vorsteuermindernd berücksichtigt nach § 15 Abs. 4 UStG, wenn sie der nicht wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens zuzuordnen sind

Steuerbare (unechte) Zuschüsse werden…

- …entweder in die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen und unterliegen damit der Umsatzsteuer, soweit keine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 UStG greift **oder**
- führen – bei einer Zuordnung zu umsatzsteuerfreien Umsätzen – zu einer anteiligen Verringerung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Vorsteuerabzug

Beispiele für nicht steuerbare (echte) Zuschüsse:

1) Betriebskostenzuschuss für Fremdenverkehrsverein
2) Forschungszuschüsse
3) Milchleistungsprüfung
4) Gebäude-Restwertentschädigung

Beispiele für steuerbares Entgelt (unechte Zuschüsse):

1) Blutspendetermine
2) Betrieb eines Schwimmbads
3) Zahlungen der Sozialhilfeträger an Werkstätten für Behinderte Menschen
4) Tiefgarage
5) Betriebskantine
6) Arbeitsförderung

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Vorsteuerabzug

BFH vom 22.4.2015 – XI R 10/14 – Ergebnis:

- Zuschüsse (für Leistungen I) sind umsatzsteuerbare Leistungen des Vereins, wenn Leistungen derart mit Zahlungen verknüpft sind, dass sie sich auf Erlangung der Zahlungen richten
  - Steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
  - Subventionen sind Entgelt i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG
  - <u>Keine</u> Leistung gegen Entgelt liegt vor, wenn Zuschuss lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse dient und keinen Gegenwert für steuerbare Leistung darstellt
- Zuschüsse zählen auch zum geschätzten Gesamtumsatz bei Vorsteueraufteilung aufgrund steuerbarer und nicht steuerbarer Tätigkeiten

Agenda

2 Integrationsprojekte – Aktuelles Umsatzsteuerrecht

i. Grundlagen/Übersicht Steuerbefreiungen

ii. Ermäßigter Umsatzsteuersatz – Anwendungsbereich, Gefahren, aktuelle Rechtsprechung und Gesetzesänderungen sowie Beispiele aus der Praxis

iii. Vorsteuerabzug bei Integrationsunternehmen

iv. Rechnungsberichtigung

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Rechnungsberichtigung

Berichtigung von Rechnungen

- zuständig für die Berichtigung: Rechnungs**aussteller**
- nur eine ordnungsgemäße Rechnung berechtigt zum **Vorsteuerabzug**

Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis, § 14c UStG

(1) Unrichtiger Steuerausweis: Unternehmer hat für Umsatz einen höheren Steuerbetrag ausgewiesen, als er eigentlich dafür schuldet

(2) Unberechtigter Steuerausweis: Steuerbetrag wird in Rechnung gesondert ausgewiesen, obwohl Unternehmer dazu nicht berechtigt ist; gilt auch bei Ausstellung einer Rechnung durch Nicht-Unternehmer oder bei vorgetäuschten Umsätzen mangels Ausführung einer Lieferung/Leistung

→ grundsätzlich wird (zunächst) der ausgewiesene Betrag geschuldet

→ Berichtigung nach **§ 17 Abs. 1 UStG** *(bei (2) Zustimmung der FinV erforderlich)*

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Rechnungsberichtigung

Ordnungsgemäße Rechnungen nach §§ 14, 14a UStG

- Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG (ergänzend: § 14a UStG)

  Nr. 8: *den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag […]*

Berichtigung von Rechnungen

§ 14 Abs. 6 UStG: *Das BMF kann […] bestimmen, in welchen Fällen und unter welchen Voraussetzungen […] Rechnungen berichtigt werden können.*

§ 31 Abs. 5 UStDV*: Eine Rechnung kann berichtigt werden, wenn*

a) sie nicht alle Angaben nach §§ 14 Abs. 4, 14a UStG enthält oder

b) Angaben in der Rechnung unzutreffend sind.

*Es müssen nur die **fehlenden oder unzutreffenden Angaben** durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Es gelten die […] Anforderungen […] wie in § 14 UStG.*

Aktuelles Umsatzsteuerrecht bei IP
Rechnungsberichtigung

Berichtigung nach § 17 UStG

- Anwendungsbereich:
  - generell bei Änderung der Bemessungsgrundlage für Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
  - auch in Fällen, in denen Steuerschuld ganz oder teilweise nachträglich entfällt (hier insbesondere auch Korrektur des Vorsteuerabzugs)
  - auch in Fällen des unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises, § 14c UStG
- Berichtigung erfolgt für Besteuerungszeitraum, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist
- Berichtigungspflicht besteht auch dann, wenn sich Berichtigungen der Steuer und der Vorsteuer im Ergebnis ausgleichen

Aktuelles beim Vorsteuerabzug
Rückwirkende Berichtigung von Rechnungen

Vorsteuerabzug bei nicht ordnungsgemäßen Rechnungen

Bau KG
Baustraße 1
56068 Koblenz

Werkstatt GmbH
c/o Architekt Müller
Architektenstr. 2
53721 Siegburg

RECHNUNG:
Baumaßnahme Cafeteria
im Wohnheim, Bonn

Netto	100.000 €
Umsatzsteuer 19%	19.000 €
Rechnungsbetrag	119.000 €

Fragestellung:

Bis wann und unter welchen Umständen ist eine Rechnungskorrektur ggf. auch rückwirkend möglich?

EuGH:

- Nach **EuGH v. 15.07.2010** (C-368/09) ist es grds. zulässig eine Rechnung (für Zwecke des Vorsteuerabzugs) zu berichtigen, so dass die Berichtigungen auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in dem die ursprüngliche Rechnung ausgestellt wurde.
- Das Urteil vom **EuGH v. 08.05.2013** (C-271/12) bestätigt diese Auffassung und konkretisiert die Voraussetzungen hierfür. Demnach muss die ursprüngliche Rechnung bereits die Grundangaben enthalten (=ordnungsgemäß sein) und die Berichtigung erfolgen, **bevor** die Entscheidung der zuständigen Finanzbehörde vorliegt.

Aktuelles beim Vorsteuerabzug
Rückwirkende Berichtigung von Rechnungen

Vorsteuerabzug bei nicht ordnungsgemäßen Rechnungen

Bau KG
Baustraße 1
56068 Koblenz

Werkstatt GmbH
c/o Architekt Müller
Architektenstr. 2
53721 Siegburg

RECHNUNG:
Baumaßnahme Cafeteria
im Wohnheim, Bonn

Netto	100.000 €
Umsatzsteuer 19%	19.000 €
Rechnungsbetrag	119.000 €

Auffassung der Finanzverwaltung:

- Obwohl der EuGH als auch die nationale Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass eine rückwirkende Rechnungskorrektur für Zwecke des Vorsteuerabzugs grundsätzlich möglich ist, lehnt die deutsche Finanzverwaltung eine solche weiterhin ab.
- Dies hat vor allem Auswirkungen auf die Verzinsungspflicht gemäß § 233a AO.
- Damit sind in der Praxis (weiterhin) regelmäßig Nachzahlungszinsen in Höhe von 6 % jährlich verbunden, wenn beispielsweise fehlerhafte Rechnungen im Rahmen einer Betriebsprüfung korrigiert werden müssen.

© CURACON

Aktuelles beim Vorsteuerabzug
Unrichtiger bzw. unberechtigter Steuerausweis

Aktuelle Stellungnahme durch BFH (Beschluss v. 19.05.2015)**:**

- „Der BFH hat mehrfach entschieden, dass die aufgrund unzutreffenden Steuerausweises in einer Rechnung nach § 14c Abs. 2 UStG nF entstandene Umsatzsteuerschuld bis zu einer – **ohne Rückwirkung** eintretenden – Berichtigung des Steuerabzugs besteht.
- Aus der ausdrücklichen Verweisung in § 14c UStG auf § 17 Abs. 1 UStG ergebe sich, dass sich die Rechnungsberichtigung **erst für den Besteuerungszeitraum der Berichtigung** ohne Rücksicht auf den Besteuerungszeitraum der Rechnungserteilung auswirkt.“

→ Ein Unternehmer kann eine Rechnung nicht mit Rückwirkung berichtigen, wenn er in dieser zu Unrecht Umsatzsteuer ausgewiesen hat (§ 14c UStG).

→ Eine **rückwirkende Rechnungsberichtigung kann es allenfalls im Rahmen des Vorsteuerabzugs** geben.

Publikationen
unter Mitwirkung der Curacon GmbH

USt B 10/2015 Umsatzsteuer und Integrationsbetriebe | *Andreas Seeger* | Beiträge für die Beratungspraxis

Beiträge für die Beratungspraxis

Umsatzsteuer und Integrationsbetriebe

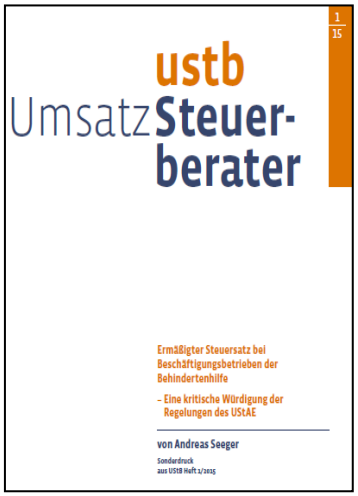
Ermäßigter Steuersatz in Gefahr?
*von Andreas Seeger**

Integrationsbetriebe nach § 132 SGB IX können für ihre Leistungen den ermäßigten Umsatzsteuersatz anwenden, wenn sie die Anforderungen als steuerbegünstigter Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 Buchst. c AO erfüllen und die Leistungen den Anforderungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 3 UStG entsprechen. Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 24.9.2014 das vorinstanzliche Urteil zur ermäßigten Umsatzbesteuerung von Dienstleistungen eines Integrationsprojekts aufgehoben und das FG Niedersachsen aufgefordert, bestimmte Feststellungen zur Zweckbetriebseigenschaft nachzuholen. Der folgende Beitrag beleuchtet die relevanten gemeinnützigkeitsrechtlichen und umsatzsteuerlichen Aspekte der Entscheidungen und wagt einen Ausblick, ob für Integrationsunternehmen infolge dieser Rechtsprechung Gefahren für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Allgemeinen zu erwarten sind. Zum besseren Verständnis werden zunächst kurz die Rechtsgrundlagen für Integrationsprojekte skizziert, bevor auf den Sachverhalt und die Urteile der Finanzrechtsprechung ein-

anders als bei Werkstätten für behinderte Menschen, kein förmliches Anerkennungsverfahren durchgeführt. Als Nachweis für die Eigenschaft als Integrationsprojekt dient (i.d.R.) der Bescheid des zuständigen Integrationsamts über erbrachte Leistungen nach § 134 SGB IX (Leistungsbescheid). Zusätzliche Voraussetzung für die Anerkennung des Integrationsprojekts als steuerbegünstigter Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 Buchst. c AO ist es, dass das Unternehmen eine Beschäftigungsquote von mindestens 40 % der o.g. Personengruppe nachweisen kann. Die Beschäftigungsquote wird nach den Grundsätzen des § 75 SGB IX berechnet. Grundsätzlich werden also nur die Beschäftigten des Integrationsprojekts berücksichtigt, die auf Arbeitsplätzen i.S.d. § 73 SGB IX beschäftigt sind, d.h., Arbeitskräfte mit einer Wochenarbeitszeit von weniger als 18 Stunden werden i.d.R. nicht auf die Quote angerechnet.

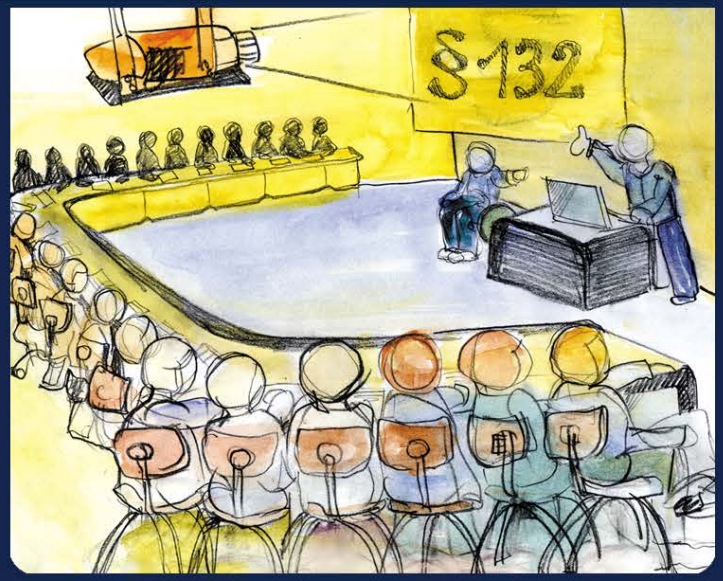
2. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung
Umsatzbesteuerung von Integrationsprojekten nach § 12

am 03.09.2015
in 11. Auflage
neu erschienen



FAF

FACHBERATUNG FÜR ARBEITS- UND FIRMENPROJEKTE



Wirtschaftliche Auswirkungen einer Umsatzsteuererhöhung von 7 % auf 19 %

FAF GmbH,
Susan Kirk

1. Ausgangssituation

§ **68 AO 3c** I-Projekte Zweckbetriebe, wenn Beschäftigungsquote > 40%

§ **12 UStG**

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf **sieben Prozent** für die folgenden Umsätze:

8. a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden,

2. Fragestellung

Welche wirtschaftlichen Auswirkungen hätte die Anwendung des erhöhten USt-Satzes von 19 % auf Integrationsunternehmen?

7% → **19%**

3. Definition der relevanten Umsätze?

1	**Summe aller Umsätze (netto) 2014**		**431.232.863**	**100%**
a	Anzahl der Unternehmen		180	
b	durchschnittlicher Umsatz / Unternehmen		2.395.738	
2	Summe aller Umsätze (netto) 2014	431.232.863		
a	davon mit 7 % USt - besteuert		307.018.205	71%
b	davon mit 19 % USt - besteuert		17.672.565	
c	davon sonstige, z. B. Organschaft		106.542.093	
3	Summe der mit 7 % besteuerten Umsätze	307.018.205		
a	davon wg. Gemeinnützigkeit		228.411.766	53%
b	davon wg. Sonst. Bestimmungen, z. B. Hotels / Lebensmittel		72.076.677	
c	davon keine Angaben		6.529.761	
4	Summe der mit 7 % wegen Gemeinnützigkeit besteuerten Umsätze	228.411.766		
a	davon an private und nicht vorsteuerabzugs-berechtigte Kunden		125.794.654	29%
b	davon an normale Unternehmen mit Vorsteuerabzugsberechtigung und sonstige U.		90.213.505	
c	davon unbekannt		12.403.608	

4. Ermittlung der Minder-Erträge

Variante I IST – Situation 7% USt	
Umsätze (7% an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Kunden (Netto I)	125.794.654
zuzügl. 7%	8.805.626
Marktpreis Brutto (enthaltend 7% USt)	134.600.280

Variante II: 19% USt	
Marktpreis Brutto (enthaltend 19% Ust)	134.600.280
davon Ust (19%)	21.490.801
davon Netto II	113.109.479

Differenz Netto II minus Netto I (€) -12.685.175

5. Ergebnisse der Befragung

Unter den Annahmen, dass

•der Steuersatz von 7% nicht mehr zum Zuge käme, sondern ein Regelsteuersatz von 19%

•die Preiserhöhung auf Grund der Steuererhöhung nicht an die Kunden weitergegeben werden können

Würde sich das BE der befragten Unternehmen um ca. 12,7 Mio. € verschlechtern.

6. Hochrechnung auf den gesamten Sektor

Laut BIH Statistik 2013/2014 gibt es in Deutschland 799 Integrationsprojekte

- lineare proportionale Hochrechnung (Faktor: 4,4)
  = Ergebnis von **bis zu 55 Mio €** prognostizieren.

  Annahmen:

  - eher umsatzstarke Unternehmen haben teilgenommen

  - Preiserhöhung an die Kunden können teilweise weitergegeben werden

jährlicher Rückgang der Betriebsergebnisse um rund 30 Mio. €

7. Betriebswirtschaftliche Auswirkungen

Welche wirtschaftlichen Auswirkungen hätte die Anwendung des erhöhten USt-Satzes von 19 % auf Integrationsunternehmen?

1. Eine Hochrechnung auf die Gesamtheit der existierenden Integrationsfirmen ergibt zwischen **30 und 55 Mio. € Mindererträge**

2. Viele Betriebe wären nicht in der Lage diese Rückgänge aus eigener Kraft auszugleichen

3. Es müsste mit Schließungen von Betrieben oder Betriebsteilen gerechnet werden

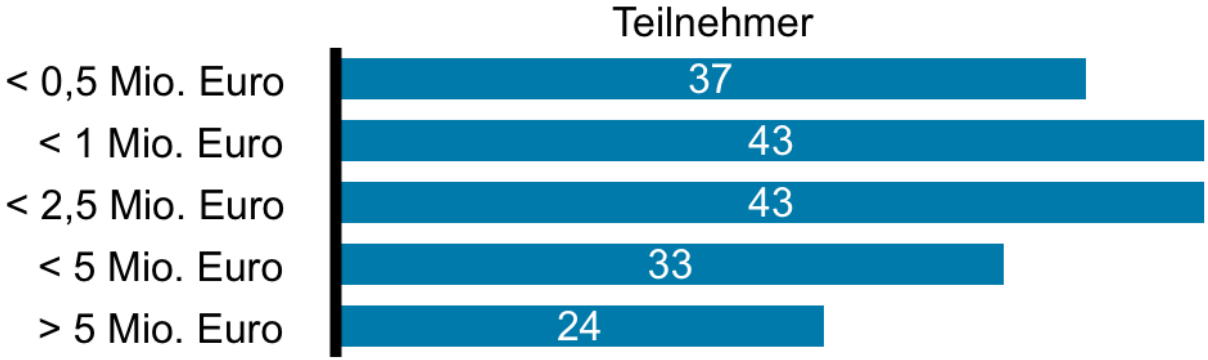
4. Und mit einem Abbau von Arbeitsplätzen, auch von Arbeitsplätzen für besonders betroffene Personen mit Schwerbehinderung

8. Teilnehmer der Befragung

Bundesland	Anzahl Teilnehmer
Baden-Württemberg	25
Bayern	21
Berlin	13
Brandenburg	1
Bremen	3
Hamburg	2
Hessen	18
Mecklenburg-Vorpommern	3
Niedersachsen	14
Nordrhein-Westfalen	23
Rheinland-Pfalz	11
Saarland	3
Sachsen	17
Sachsen-Anhalt	1
Schleswig-Holstein	5
Thüringen	8
Unbekannt	12
Summe	**180**

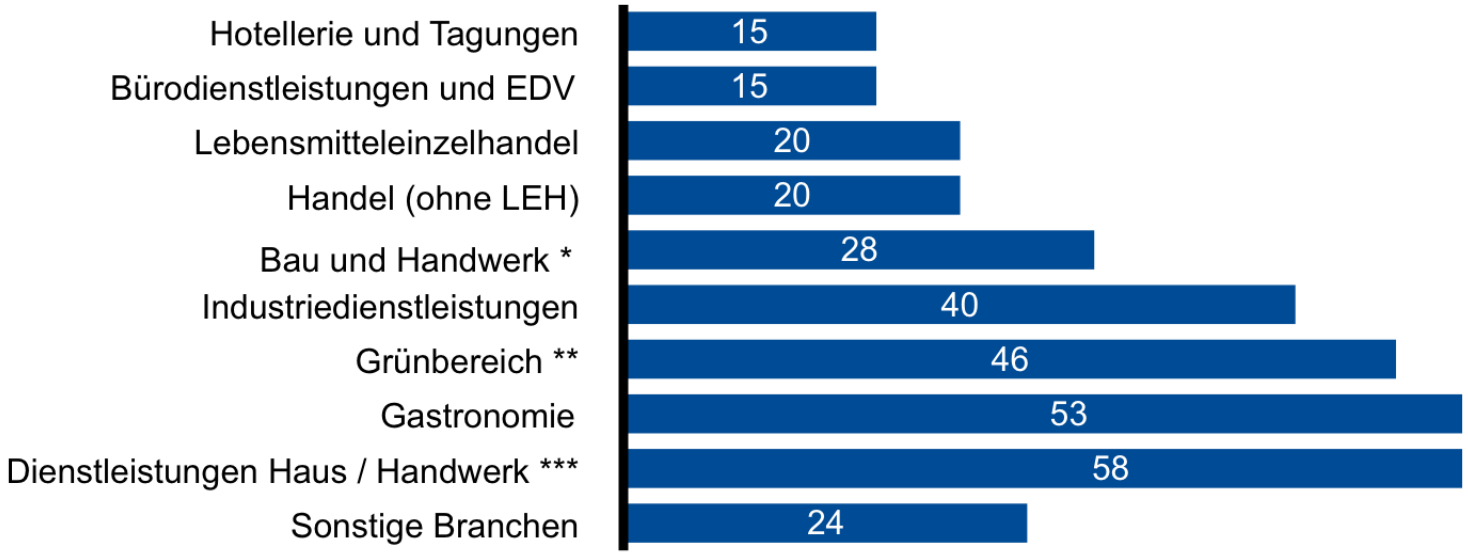
8. Teilnehmer der Befragung

Die 180 Betriebe sind auf fünf Größenklassen wie folgt verteilt:



8. Teilnehmer der Befragung

Branchen, mit denen die befragten Betriebe zusammen 75 % und mehr ihrer Netto-Umsätze generieren.



Aktuelle Fragestellungen im Umsatzsteuerrecht für (gemeinnützige) Integrationsunternehmen

Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit!