Urteil vom 26. Oktober 2010, VII R 23/09

Grenzen der Vereinsautonomie bei der Gestaltung der Beitragsordnung eines Lohnsteuerhilfevereins

BFH VII. Senat

StBerG § 14 Abs 1 S 1 Nr 5

vorgehend FG München, 15. April 2008, Az: 4 K 1695/07

Leitsätze

1. Eine proportionale Staffelung der Mitgliedsbeiträge eines Lohnsteuerhilfevereins bei Jahreseinnahmen eines Mitglieds von mehr als 50.000 € macht aus den Beiträgen keine Entgelte und ist daher nicht unzulässig .

2. Ein Lohnsteuerhilfeverein kann von der Aufsichtsbehörde nicht verpflichtet werden, in die Beitragsordnung aufzunehmen, dass bei der Beitragsbemessung die dem Verein im Zeitpunkt der Fälligkeit des Beitrags bekannten Verhältnisse des Mitglieds zugrunde gelegt werden .

3. Es ist nicht unzulässig, in der Beitragsordnung vorzusehen, dass bei neuen Mitgliedern, welche für zwei Jahre Hilfe bei ihrer Steuererklärung erwarten, für die Berechnung des Mitgliedsbeitrags die Einnahmen aus beiden Jahren zusammengerechnet werden .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger, ein Lohnsteuerhilfeverein (im Folgenden: der Verein), erhebt gemäß § 4 Abs. 1 seiner Satzung von seinen Mitgliedern einen Jahresbeitrag, dessen Höhe nach Abs. 2 jener Vorschrift vom Vorstand unter Berücksichtigung sozialer Merkmale festgelegt wird. Hiervon hat der Vorstand in der Weise Gebrauch gemacht, dass er die Beitragshöhe an die Bruttojahreseinnahmen des Mitglieds (ggf. unter Hinzurechnung der Einnahmen des Ehegatten) gekoppelt und hierfür bei Einnahmen bis zu 50.000 € eine 5-stufige Beitragsstaffel festgelegt hat; bei darüber hinausgehenden Einnahmen sollen pro 5.000 € Mehreinnahmen jeweils 5 € Beitrag hinzukommen. Ferner ist vorgesehen, dass bei einem neuen Mitglied, wenn Steuererklärungen für zwei Jahre zu fertigen sind, die Einnahmen aus beiden Jahren zusammenzurechnen sind.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Landesamt) hat diese Beitragsordnung beanstandet. Es hat den Verein aufgefordert, seine Beitragsordnung wie folgt zu ändern:

3 - Der Satz über die Zusammenrechnung der Einnahmen zweier Jahre solle gestrichen werden.

4 - Es solle der Satz eingefügt werden: "Maßgeblich für die Beitragsbemessung sind die bei Fälligkeit des Beitrags bekannten Verhältnisse des Mitglieds."

5 - Die Beitragsstaffel bei Mehreinnahmen von über 50.000 € solle gestrichen werden. Stattdessen seien feste Beträge zu bestimmen, wobei höchstens zehn Abstufungen zulässig seien.

6 Einspruch und Klage hiergegen sind ohne Erfolg geblieben. Das Finanzgericht (FG) urteilte, in der Zusammenrechnung der Einnahmen zweier Jahre komme eine unzulässige Koppelung von Beitrag und Leistung des Vereins zum Ausdruck. Die Staffelung der Beiträge bei Überschreitung der 50.000-Euro-Grenze sei ein zusätzliches Indiz dafür, dass kein einheitlicher Beitrag erhoben werde, sondern ein Entgelt für Beratungsleistungen. Es ergebe sich im Ergebnis eine Abrechnung der Leistungen nach Maßgabe eines Geschäftswertes oder einer Gebührenordnung.

7 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des Vereins. Zu ihrer Begründung wird zusammengefasst im Wesentlichen vorgetragen:

8 Der Grundsatz, dass alle Mitglieder gleich behandelt werden, werde durchbrochen, wenn ein Mitglied erwarte, dass Steuererklärungen für mehrere Jahre gefertigt werden und es nur den Beitrag für eine Steuererklärung zu entrichten hat. Bei Steuererklärungen für mehrere Jahre ergäben sich auch mehrere Einkommen. Wolle man diese außer Ansatz lassen, käme es zu einem nicht zulässigen Beitragserlass.

9 Die Erhöhung des Mitgliedsbeitrags um jeweils 5 € entspreche einer Praxis, die in vielen Vereinigungen ihre Berechtigung habe. Sie sei über Jahrzehnte nicht beanstandet worden. Eine Leistungsgebundenheit komme hierin nicht zum Ausdruck. Die meiste Arbeit mache vielmehr die erste Beratung bei einem neuen Mitglied. Im Übrigen sei die für das Mitglied zu erbringende Arbeitsleistung sehr unterschiedlich, ohne dass dies mit dem Einkommen des Mitglieds zusammenhängen müsse.

10 Aus der Natur der Sache ergebe sich, dass jeweils die Einnahmen des vorangegangenen Jahres für die Beitragsberechnung herangezogen würden. Denn die Einnahmen des laufenden Jahres stünden nicht fest, wenn der Beitrag fällig und erhoben werde. Zu einer Nachforderung bzw. Erstattung von Beiträgen nach Maßgabe der Einkommensentwicklung bei dem Mitglied im laufenden Jahr sei der Verein nicht verpflichtet.

11 Das Landesamt beruft sich auf das Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 15. Juni 1989 I ZR 158/87 (Betriebs-Berater --BB-- 1989, 2067, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1990, 339) und meint, in der Zusammenrechnung zweier Jahresseinnahmen komme eine Koppelung von Beitrag und Leistung zum Ausdruck. Denn für mehr Aufwand, nämlich die Bearbeitung zweier Steuererklärungen, werde ein höherer Beitrag verlangt. Das sei nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) unzulässig.

12 Obwohl eine Abstufung der Mitgliedsbeiträge unter sozialen Gesichtspunkten erlaubt sei, sei es nicht zulässig, dabei auf die Höhe der Einkünfte abzustellen und viele kleine Untergliederungen vorzunehmen. Denn die Beitragsstaffelung solle nicht den Anschein erwecken, dass die Berechnung im Sinne einer Gebührenordnung stattfinde. Vielmehr seien feste Beiträge mit bis zu zehn Abstufungen zu bestimmen. Die in der Beitragsordnung des Vereins vorgesehene Beitragsstaffelung erwecke hingegen "den Eindruck einer Gebührenordnung" und "suggeriere" einen Zusammenhang zwischen Beitrag und Leistung.

13 Unzulässig sei auch eine Staffelung des Beitrags nach einem Einkommen, das erst anlässlich einer tatsächlich durchgeführten Beratung ermittelt werde. Auch das entspreche im Ergebnis einer Abrechnung nach Maßgabe der Leistung. Deshalb müsse der von dem Landesamt vorgeschriebene Satz zwingend in die Beitragsordnung eingefügt werden. Es sei zwingend notwendig klarzustellen, dass für die Beitragsbemessung die bei Fälligkeit des Beitrags bekannten Verhältnisse des Mitglieds maßgeblich seien, denn bei Fälligkeit des Beitrags (1. März) seien dem Verein naturgemäß nicht die Verhältnisse des laufenden Jahres, häufig auch nicht die des Vorjahres bekannt. Im Übrigen müsse berücksichtigt werden, dass ein "unbefangener Steuerpflichtiger" nicht automatisch davon ausgehen werde, dass bei der Klägerin ein Beitrag nach dem Einkommen errechnet werde.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist zulässig und begründet. Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und ist nebst dem angefochtenen Bescheid und der Einspruchsentscheidung, die rechtswidrig sind und den Verein in seinen Rechten verletzen (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), aufzuheben. Denn die Sache ist spruchreif (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

15 A. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StBerG kann ein rechtsfähiger Verein nur dann als Lohnsteuerhilfeverein anerkannt werden, wenn nach der Satzung für die Hilfeleistung in Steuersachen neben dem Mitgliedsbeitrag kein besonderes Entgelt erhoben wird. Dies schließt es aus, in einer nach Maßgabe der Satzung von dem Vorstand beschlossenen Beitragsordnung Vorschriften zu erlassen, die entgegen der Deklarierung der von dem Mitglied zu erbringenden Leistung als Beitrag der Sache nach ein Entgelt für die von dem Mitglied in Anspruch genommene Beratungsleistung des Lohnsteuerhilfevereins fordern. Geschieht das, kann die Aufsichtsbehörde durch entsprechende Verfügung den Verein zu einem rechtmäßigen Handeln anhalten (vgl. hierzu bereits Urteile des

Senats vom 23. März 1999 VII R 19/98, BFHE 188, 233, BStBl II 1999, 370, und vom 9. September 1997 VII R 108/96, BFHE 183, 333, BStBl II 1997, 778).

16 In dem durch diese gesetzliche Vorgabe bestimmten allgemeinen Rahmen genießt allerdings (auch) ein Lohnsteuerhilfeverein wie der Verein Autonomie bei der Ausgestaltung seiner Beitragsordnung; er besitzt übrigens auch die Befugnis, die dort festgesetzten Beitragsleistungen gegenüber den Mitgliedern in der ihm zweckmäßig erscheinenden Weise zu erheben und gegenüber säumigen Mitgliedern ggf. durchzusetzen oder in Einzelfällen aufgrund wirtschaftlich vernünftiger Erwägungen hiervon abzusehen.

17 B. Die von dem Verein nach Maßgabe der Beitragsordnung erhobenen Beiträge stellen entgegen der Ansicht des Landesamtes kein verstecktes unzulässiges Leistungsentgelt für die von dem jeweiligen Mitglied in Anspruch genommenen Beratungsleistungen dar.

18 1. Die von dem Verein vorgenommene Staffelung der Mitgliedsbeiträge bei Jahreseinnahmen von mehr als 50.000 € macht aus den Beiträgen keine Entgelte, die nach der konkreten oder nach einem Wahrscheinlichkeitsmaßstab gemessenen Beratungsleistung des Vereins festgelegt wären. Einen Zusammenhang zwischen der Beitragsstaffelung und der von dem Verein erwarteten Beratungsleistung könnte allenfalls die Vermutung herstellen, dass bei hohen Einnahmen umfangreichere oder schwierigere lohnsteuerrechtliche Überlegungen anzustellen sind als bei geringeren. Irgendwelche fundierten Erkenntnisse, die diese Überlegung stützen würden, vermag aber offenbar weder das Landesamt anzuführen noch verfügt der erkennende Senat über sie. Es erschließt sich überdies nicht, warum bei den vom Landesamt geforderten (gerade) zehn "festen Beitragsstufen" oder bei der im Schrifttum mitunter befürworteten Abstufung der Beiträge nur nach unten hin der Bezug zu der erwarteten konkreten Beratungsleistung weniger gegeben sein sollte als bei der von dem Verein gewählten Abstufung. Jedenfalls aber erscheint es durchaus sachgerecht, die Beitragsstaffel degressiv zu gestalten, und es kann schwerlich beanstandet werden, dass ab einem immerhin beträchtlichen und nach den nachvollziehbaren Angaben des Vereins in der Praxis eher seltenen höheren Jahreseinnahmen von mehr als 50.000 € die Beiträge proportional zu den Mehreinnahmen steigen sollen. Die sich daraus ergebende Rechtfertigung der Beitragsstaffel überlagert jedenfalls nach Auffassung des Senats eine etwa zu argwöhnende Verbindung von Beitragshöhe und erwarteter Beratungsleistung in einem solchen Maße, dass dies hinter jenen Rechtfertigungsgrund deutlich zurücktritt und folglich gegen die Zulässigkeit der Beitragsstaffel nicht angeführt werden kann. Demnach sachwidrige Vermutungen einzelner Mitglieder, der Verein erhebe ein leistungsbezogenes Entgelt, oder eine nicht naheliegende, aber mitunter möglicherweise nicht auszuschließende Verwechslung der Beitragsstaffel des Vereins mit einer Gebührenberechnung nach Maßgabe der Steuerberatergebührenverordnung vermögen daran nichts zu ändern. Es besteht keine Rechtsgrundlage für ein aufsichtsbehördliches Einschreiten mit dem Ziel, einen Lohnsteuerhilfeverein zu der von der Behörde für --insbesondere etwa wegen sonst denkbarer Missdeutungen-- am zweckmäßigsten erachteten Ausgestaltung seiner Beitragsordnung anzuhalten.

19 2. Zu Unrecht verlangt das Landesamt von dem Verein auch, in die Beitragsordnung aufzunehmen, dass bei der Beitragsbemessung die im Zeitpunkt der Fälligkeit des Beitrags bekannten Verhältnisse des Mitglieds zugrunde zu legen sind. Wie der Verein nachvollziehbar vorgetragen hat, kann bei der Beitragsberechnung nur das zugrunde gelegt werden, was sich aus den Verhältnissen des Mitglieds im vorangegangenen Jahr ergibt; denn die Jahreseinnahmen in dem laufenden Jahr, in dem der Beitrag fällig wird (1. März eines jeden Jahres) und in der Praxis die Beratungsleistungen überwiegend in Anspruch genommen werden dürften und in dem bei säumigen Mitgliedern in der Regel die Anforderung des Beitrags erfolgen wird, stehen dann noch nicht fest. Jahreseinnahmen, die nicht bekannt sind und in dem fraglichen Zeitpunkt auch nicht ohne weiteres ermittelt werden können, können der Beitragsberechnung nicht zugrunde gelegt werden. Es bedarf auch keiner Regelung, um klarzustellen, dass die Höhe eines Beitrags nicht von Ereignissen (nämlich der Einkommensentwicklung des Mitglieds im laufenden Jahr) abhängig ist, die erst nach dessen Fälligkeit eintreten. Denn dabei handelt es sich um eine Selbstverständlichkeit, und es ist keine Befugnis des Landesamtes erkennbar, in Ausübung seiner Aufsichtsbefugnisse gegenüber den Lohnsteuerhilfevereinen von diesen zu verlangen, dass sie Selbstverständliches unter Aufblähung ihrer Satzungen bzw. Beitragsordnungen dort ausdrücklich regeln.

20 Sofern das Landesamt der Ansicht ist, es sei zweckmäßig, auf die bei Fälligkeit des Beitrags dem Verein bekannten Verhältnisse abzustellen, mag dahinstehen, ob dem unbeschadet dessen beizupflichten ist, dass durch eine solche Regelung einem Mitglied mit im Vorjahr gestiegenen Einkünften die Möglichkeit eröffnet würde, seine Beitragslast manipulativ zu senken. Unrichtig ist jedenfalls die in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat angedeutete Auffassung des Landesamtes, der Mitgliedsbeitrag erhalte den Charakter eines Leistungsentgelts, wenn seine Höhe erst dann ermittelt wird, wenn das Mitglied die Beratung des Vereins in Anspruch nimmt. So

wenig wie der Verein für verpflichtet gehalten werden kann, fällige Beiträge alsbald anzumahnen, so wenig wird aus einem Beitrag dadurch ein Leistungsentgelt, dass er erst in dem Zeitpunkt berechnet und ggf. angemahnt wird, in dem das Mitglied die satzungsgemäße Leistung des Vereins anfordert.

21 Sollte der Verein bei der Beitragserhebung anders verfahren und den Beitrag nach einem anderen Jahreseinkommen berechnen, richtete sich dieser Vorwurf nicht gegen die Satzung oder die Beitragsordnung, sondern gegen die Rechtspraxis des Vereins und könnte daher das strittige Verlangen des Landesamtes nicht rechtfertigen. Denn jene müssen nicht durch vorsorgliche Klarstellungen einem Handeln des Lohnsteuerhilfevereins entgegentreten, das ihnen ohnedies widerspricht.

22 3. Zu Unrecht beanstandet das Landesamt schließlich, dass die Beitragsordnung des Vereins vorsieht, dass bei neuen Mitgliedern, welche für zwei Jahre Hilfe bei ihrer Steuererklärung erwarten, die Einnahmen aus beiden Jahren zusammengerechnet werden, was mitunter zu einer Verdoppelung der Beitragslast führen kann. Es liegt allerdings auf der Hand, dass bei dieser Bestimmung eine Beziehung zwischen Beitrag und vom Verein erwarteter Leistung deutlich zutage tritt. Der insofern hergestellte Konnex besteht freilich nur in sehr eingeschränktem Umfang. Denn nach § 3 Abs. 4 Satz 1 der Satzung haben die Mitglieder des Vereins Anspruch auf Beratung "in ihren Lohnsteuerangelegenheiten". Das geht erkennbar weit darüber hinaus, dass sie unter Umständen die Fertigung der Lohnsteuererklärung nicht nur für das dem Jahr des Beitritts vorausgegangene Jahr, sondern möglicherweise auch eine Beratung für weiter zurückliegende Zeiträume verlangen können, etwa wenn insofern noch Rechtsbehelfsverfahren anhängig sind, Änderungsbescheide ergangen sind, die Antragsfrist noch nicht abgelaufen ist oder dergleichen.

23 Zudem ist leicht nachvollziehbar, dass der Verein in seiner Beitragsordnung Vorkehrungen dagegen treffen möchte, dass Mitglieder nicht erst bei aufgestautem Beratungsbedarf dem Verein beitreten bzw. in einem solchen Fall zumindest einen gewissen Ausgleich in der Beitragslast herstellen will. Dazu kann die vom Landesamt beanstandete Bestimmung der Beitragsordnung ersichtlich beitragen. Diese Zweckbestimmung überlagert nach Auffassung des erkennenden Senats den Leistungsbezug ebenfalls in einem solchen Umfang, dass jener auch in diesem Fall noch hingenommen und die fragliche Bestimmung als zulässig angesehen werden kann.

24 4. Die von dem Landesamt für seinen Rechtsstandpunkt in Anspruch genommene Entscheidung des BGH in BB 1989, 2067, HFR 1990, 339 steht diesen rechtlichen Bewertungen nicht entgegen. Der BGH hat in der Entscheidung lediglich eine Reihe von Indizien angeführt, die seiner Meinung nach für eine Koppelung der (vorgeblichen) Beiträge eines Lohnsteuerhilfevereins mit der von diesem erwarteten Leistung für das Mitglied sprechen; der Entscheidung ist hingegen nicht zu entnehmen, das der BGH jedes einzelne dieser Indizien für sich genommen als so gewichtig ansieht, dass es den (vorgeblichen) Beitrag zu einem verkappten Leistungsentgelt macht und daher eine Berechnung des Beitrags nach einem solchen Maßstab von vornherein unzulässig wäre.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de