

Beschluss vom 22. Dezember 2011, XI B 21/11

Umsatzbesteuerung der entgeltlichen Leistungen eines Forstverbandes an seine Mitglieder

BFH XI. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 126 Abs 5, UStG § 10 Abs 4 S 1 Nr 2, UStG § 10 Abs 5 Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 09. Dezember 2010, Az: 16 K 329/09

Leitsätze

1. NV: Nach der neueren Rechtsprechung des BFH ist für Zwecke der Umsatzsteuer zu prüfen, welche Leistungen ein Verein gegenüber seinen Mitgliedern erbracht hat, ob dafür ein Entgelt bezahlt worden ist und wie hoch Letzteres ggf. war. Ausgangspunkt ist danach stets die Frage in wieweit entgeltliche Vorteile der Mitglieder jeweils konkret festzustellen sind. Die Höhe des Entgelts bemisst sich sodann nach § 10 UStG.

2. NV: Als ein Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO kann die Nichtbeachtung der Bindungswirkung des zurückverweisenden Urteils gemäß § 126 Abs. 5 FGO geltend gemacht werden.

Tatbestand

- 1 I. Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist eine Forstbetriebsgemeinschaft in der Rechtsform eines wirtschaftlichen Vereins. Mitglieder sind mehrere Waldbesitzer.
- 2 Die Sache befindet sich im zweiten Rechtszug. Das Finanzgericht (FG) hat nach der Zurückverweisung durch das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. Juni 2009 V R 77/07 (BFHE 226, 187, BFH/NV 2009, 1912) die Klage abgewiesen. Der Kläger sei Unternehmer und ihm stehe der Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen zu, die im Zusammenhang mit den durchgeführten Waldkalkungen stünden. Gleichzeitig unterlägen aber die Mitgliedsbeiträge und die dem Kläger gewährten öffentlichen Zuschüsse sowie weitere Einnahmen der Umsatzsteuer. Soweit die Einnahmen aus der Waldkalkung in Gestalt der dafür bestimmten Mitgliedsbeiträge und des Zuschusses nicht deren Kosten deckten, unterlägen die seinen Mitgliedern gegenüber erbrachten Leistungen aus der Waldkalkung nach § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) der Mindestbesteuerung. Im Streitfall entspreche allein die auf der Grundlage der Mindestbemessungsgrundlage für die Waldkalkungen festzusetzende Umsatzsteuer zumindest der von dem Kläger geltend gemachten Vorsteuer, die im Zusammenhang mit der Waldkalkung stehe. Dies habe zur Folge, dass die Klage zu keiner niedrigeren Steuerfestsetzung führen könne.

Entscheidungsgründe

- 3 II. Die Beschwerde des Klägers gegen die Nichtzulassung der Revision im Urteil des FG ist unzulässig.
- 4 1. Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision wegen der vom Kläger geltend gemachten grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind nicht dargetan.
- 5 a) Wird die Beschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO begründet, so muss in der Beschwerdebegründung eine bestimmte --abstrakte-- klärungsbedürftige und in dem angestrebten Revisionsverfahren auch klärbare Rechtsfrage herausgestellt und --unter Berücksichtigung von Rechtsprechung und Literatur-- deren Bedeutung für die Allgemeinheit substantiiert dargetan werden (vgl. z.B. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 26, 32, m.w.N.). Im Allgemeinen besteht kein Klärungsbedarf mehr, wenn eine Rechtsfrage bereits vom BFH geklärt worden ist (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 10. Januar 2003 XI B 80/00, BFH/NV 2003, 898; vom 27. Mai 2005 III B 197/04, BFH/NV 2005, 1486). Nach § 116 Abs. 3

FGO müssen die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision innerhalb von zwei Monaten nach der Zustellung des Urteils dargelegt werden.

- 6 b) Der Kläger trägt vor, es sei die für eine Vielzahl von vergleichbaren Forstbetriebsgemeinschaften bedeutsame Frage zu klären, ob ein nach § 22 des Bürgerlichen Gesetzbuchs als rechtsfähig anerkannter Verein wegen seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes als "insgesamt unternehmerisch tätig anzusehen" sei oder nur mit seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Zu klären sei ferner, ob ein Verein gegenüber seinen Mitgliedern steuerbare Leistungen in Höhe der Mitgliedsbeiträge nur dann erbringe, wenn diese einen konkreten Vorteil erhalten.
- 7 aa) In dem im ersten Rechtszug ergangenen Urteil in BFHE 226, 187, BFH/NV 2009, 1912 hat der BFH u.a. ausgeführt,
- 8 "Der Senat kann nicht abschließend entscheiden; denn im Rahmen der Klagestattgabe ist zu berücksichtigen, dass die Beiträge der Mitglieder Entgelt für die Vereinsleistungen an sie sind und deshalb (auch) insoweit ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt.

Beiträge der Mitglieder eines Vereins (Mitgliedsbeiträge) sind nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG Entgelt für die Leistungen des Vereins an seine Mitglieder, wenn diese einen konkreten Vorteil erhalten (vgl. ...)."
- 9 bb) Nach dieser neueren Rechtsprechung des BFH ist zu prüfen, welche Leistungen ein Verein gegenüber seinen Mitgliedern erbracht hat, ob dafür ein Entgelt bezahlt worden ist und wie hoch Letzteres ggf. war. Ausgangspunkt ist danach stets die Frage inwieweit entgeltliche Vorteile der Mitglieder jeweils konkret festzustellen sind. Die Höhe des Entgelts bemisst sich sodann nach § 10 UStG.
- 10 Der Beschwerdebegründung ist nicht zu entnehmen, welche konkrete Rechtsfrage darüber hinaus im Streitfall zu beantworten wäre.
- 11 c) Der Kläger macht weiter geltend, es sei zu klären, ob die geänderte Rechtsprechung des BFH zu einer Grundrechtsverletzung der Mitglieder aus Art. 9 des Grundgesetzes (GG) führen könne, weil die der Finanzierung des Vereinsbereichs dienenden "echten Mitgliedsbeiträge", die einer vereinsrechtlichen Bindung unterlägen, einer Umsatzbesteuerung unterworfen würden.
- 12 Auch insoweit entspricht die vorgetragene Begründung nicht den Anforderungen an die gebotene Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtsfrage. Die Beschwerdebegründung beschränkt sich auf die Behauptung einer Verletzung von Art. 9 GG, ohne diese Auffassung näher durch Anführung einschlägiger Urteile des Bundesverfassungsgerichts oder Äußerungen in der verfassungsrechtlichen Literatur zu belegen. Darüber hinaus ist nicht ersichtlich, inwiefern im Streitfall, in dem der Kläger im konkreten einzelwirtschaftlichen Interesse seiner Mitglieder unternehmerisch tätig wurde (so das im ersten Rechtszug ergangene BFH-Urteil in BFHE 226, 187, BFH/NV 2009, 1912, unter II.1.b) und mit den Waldkalkungen an die betreffenden Waldeigentümer konkrete wirtschaftliche Leistungen erbracht hat, eine Umsatzbesteuerung dieser Leistungen eine verfassungswidrige Beeinträchtigung der Vereinsmitglieder bzw. des Vereins darstellen könnte.
- 13 Dafür, dass der Kläger (teilweise) lediglich allgemeine ideelle Interessen seiner Mitglieder wahrgenommen haben könnte, wie z.B. eine Vereinigung zur allgemeinen Förderung der Interessen des Agrarsektors (vgl. Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 12. Februar 2009 Rs. C-515/07 --VNLTO--, Slg. 2009, I-839, Deutsches Steuerrecht 2009, 369, Rz 32 ff.), ergeben sich weder aus dem Vorbringen in der Beschwerdebegründung noch aus den Feststellungen des FG im zweiten Rechtsgang (vgl. das im ersten Rechtszug ergangene BFH-Urteil in BFHE 226, 187, BFH/NV 2009, 1912, unter II.1.b) greifbare Anhaltspunkte. Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang fragt, ob es bei einer Forstbetriebsgemeinschaft neben dem "wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb" auch einen "ideellen" Bereich geben könne, der nicht der Umsatzsteuerbelastung ausgesetzt werden dürfe, handelt es sich um eine in dem angestrebten Revisionsverfahren nicht klärbare Frage.
- 14 d) Der Kläger vertritt ferner die Auffassung, der Zuschuss zu den Kosten der Waldkalkung sei unter Beachtung des Subventionszwecks als Schadensersatzleistung anzusehen und stelle damit eine nicht steuerbare Leistung dar.
- 15 Er hat damit aber lediglich seine Rechtsauffassung dargelegt, und dass das FG den Streitfall aus seiner Sicht unzutreffend entschieden habe; er hat damit aber weder eine abstrakte Rechtsfrage formuliert, noch dargetan, dass deren Beantwortung von grundsätzlicher Bedeutung für die Allgemeinheit wäre.

- 16** 2. Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO wegen eines Verfahrensfehlers, der vorliegt und auf dem die Entscheidung beruhen kann, sind gleichfalls nicht dargetan.
- 17** a) Der Kläger macht geltend, das FG habe entgegen den Vorgaben des BFH im ersten Rechtszug in seinem Urteil in BFHE 226, 187, BFH/NV 2009, 1912, unter II.4. die Vorschriften über die Mindestbesteuerung gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG angewandt, ohne zunächst die Höhe der Mitgliedsbeiträge festzustellen.
- 18** b) Eine Nichtbeachtung der Bindungswirkung des zurückverweisenden Urteils gemäß § 126 Abs. 5 FGO kann zwar als Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend gemacht werden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 8. Januar 1998 VII B 102/97, BFH/NV 1998, 729). Der Kläger hat aber nicht dargelegt, dass die Klageabweisung auf dem Verfahrensfehler beruhen könnte. Denn nach der bei der Prüfung eines Verfahrensfehlers allein maßgeblichen Rechtsauffassung des FG, auf deren materiell-rechtliche Richtigkeit es in diesem Zusammenhang ankommt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18. Februar 2008 VII B 155/07, nicht veröffentlicht, FamRZ 2008, 1621; vom 1. Juni 2010 V B 13/09, BFH/NV 2010, 2084), konnte die Klage unabhängig von der Höhe der Mitgliedsbeiträge nach der Auffassung des FG keinen Erfolg haben.
- 19** aa) Das FG hat ausgeführt, es könne dahingestellt bleiben wie hoch der Anteil und die Höhe der Mitgliedsbeiträge derjenigen Mitglieder gewesen sei, bei denen eine Waldkalkung stattgefunden habe und für die diese Beiträge als Entgelt für die Waldkalkung zu berücksichtigen wären, da selbst die gesamten erklärten Mitgliedsbeiträge in Höhe von 9.817 DM und der Zuschuss der Landwirtschaftskammer in Höhe von 161.440 DM, insgesamt somit 171.257 DM, geringer gewesen seien als die rechnerisch aus den geltend gemachten Vorsteuern für die Waldkalkung errechneten Kosten in Höhe von brutto 205.871 DM. Auf der Grundlage dieser Berechnung kam nach Auffassung des FG zum einen die Besteuerung auf der Grundlage des § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 UStG grundsätzlich zur Anwendung. Zum anderen konnte die angefochtene Umsatzsteuerfestsetzung selbst im Falle eines noch geringeren Mitgliedsbeitrages insgesamt zu keiner niedrigeren Steuerfestsetzung führen, da die aufgrund der Mindestbemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 UStG festzusetzende Umsatzsteuer nach der Rechtsauffassung des FG zumindest der vom Kläger mit der Klage geltend gemachten Vorsteuer entsprach, weshalb das FG die exakte Höhe der maßgeblichen Mitgliedsbeiträge dahingestellt sein lies.
- 20** bb) Selbst wenn das FG damit von den Vorgaben im BFH-Urteil in BFHE 226, 187, BFH/NV 2009, 1912, unter II.4., vor einer Anwendung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG sei zunächst die Höhe der Mitgliedsbeiträge festzustellen, abgewichen sein sollte, hätte es der Darlegung bedurft, dass im Falle der exakten Ermittlung der Höhe der relevanten Mitgliedsbeiträge die Vorschriften des § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 UStG nicht zur Anwendung gekommen wären und dass sich eine niedrigere Steuerfestsetzung hätte ergeben können. Dies hat der Kläger aber nicht vorgetragen.
- 21** 3. Mit seinen weiteren Einwendungen, insbesondere
- bei dem Zuschuss der Landwirtschaftskammer handele es sich entgegen der Auffassung des FG um einen echten Zuschuss, der nicht als Entgelt zu behandeln sei und der darüber hinaus unter Beachtung des Subventionszwecks als nicht steuerbare Schadensersatzleistung anzusehen sei,
 - und das FG habe bei der vorgenommenen Mindestbesteuerung nicht geprüft, ob das marktübliche Entgelt unter der angenommenen Mindestbemessungsgrundlage liege,
- macht er im Ergebnis geltend, das FG habe falsch entschieden.
- 22** a) Mit einem solchen Beschwerdevorbringen, das sich gegen die materielle Richtigkeit der Vorentscheidung einschließlich der Tatsachen- und Beweiswürdigung wendet, wird allerdings keiner der in § 115 Abs. 2 FGO abschließend aufgeführten Gründe für die Zulassung der Revision geltend gemacht (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 2. Oktober 2007 IX B 24/07, BFH/NV 2008, 92; vom 8. Oktober 2007 III B 55/06, BFH/NV 2008, 95). Das prozessuale Rechtsinstitut der Nichtzulassungsbeschwerde dient nicht dazu, allgemein die Richtigkeit finanzgerichtlicher Urteile zu gewährleisten (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 20. Februar 2008 VIII B 103/07, BFH/NV 2008, 980; vom 25. März 2009 II B 62/08, BFH/NV 2009, 1091).
- 23** b) Der Sonderfall, dass die Entscheidung des FG objektiv willkürlich erscheint oder zumindest greifbar gesetzwidrig ist (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18. Mai 2011 XI B 57/10, BFH/NV 2011, 1704, unter 4., m.w.N.), liegt im Streitfall offensichtlich nicht vor.
- 24** 4. Von einer weiteren Begründung des Beschlusses wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO abgesehen.

