Urteil vom 21. Juni 2017, V R 34/16

Verein zur Förderung der Open-Source-Software als Zweckbetrieb

ECLI:DE:BFH:2017:U.210617.VR34.16.0

BFH V. Senat

AO § 14, AO § 65, AO § 68 Nr 8, GewStG § 3 Nr 7, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, UStG § 4 Nr 22 Buchst a, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, KStG VZ 2010 , UStG VZ 2010 , GewStG VZ 2010

vorgehend FG Köln, 06. April 2016, Az: 10 K 2601/13

Leitsätze

Kongressveranstaltungen eines Vereins zur Förderung der Open-Source-Software können Zweckbetriebe i.S. von § 68 Nr. 8 AO sein, wenn dabei Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und belehrender Art durchgeführt werden .

Tenor

1. Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 7. April 2016 10 K 2601/13 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 10. Juli 2013, soweit sie die Körperschaftsteuer 2010 und den Gewerbesteuermessbetrag 2010 betreffen, aufgehoben.

Die Bescheide des Beklagten betreffend Körperschaftsteuer 2010 vom 19. Dezember 2012 über den Gewerbesteuermessbetrag 2010 vom 10. Januar 2013 werden geändert.

Die Körperschaftsteuer 2010 wird antragsgemäß auf 0 € und der Gewerbesteuermessbetrag 2010 auf 0 € festgesetzt.

2. Betreffend Umsatzsteuer 2010 werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 7. April 2016 10 K 2601/13 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 10. Juli 2013 sowie der Umsatzsteuerbescheid vom 21. Mai 2013 aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

3. Die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens wird dem Finanzgericht Köln übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob es sich bei den Veranstaltungen "E-Day" und "E-Congress" um steuerbegünstigte Zweckbetriebe handelt.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), ursprünglich "CMS e.V. - Verein zur Förderung ... CMS", verfolgt gemeinnützige Zwecke (Förderung der Volks– und Berufsbildung sowie der Studentenhilfe). Gemäß § 2 der Satzung vom Dezember 2004 besteht der Vereinszweck darin, die Nutzung freier Software im Sinne der "Open Source Definition", die Möglichkeit der freien Kommunikation und die Bereitstellung von Informationen in Datennetzen zu fördern. Dies betrifft sowohl die allgemeine wie auch die berufliche Bildung, indem der Verein die Kompetenz und Akzeptanz der Bevölkerung mit dem Medium Internet und der Bereitstellung von Informationen erhöht und selbstlos für die Allgemeinheit entsprechende Dienste, Informationen und Software zur Verfügung stellt.

3 Der Vereinszweck wird lt. § 2 Nr. 2 der Satzung insbesondere verwirklicht durch:

- Den Betrieb einer Plattform zum Informationsaustausch,
- Erstellen und Anbieten von Informationen und Diensten in Datennetzen,
- Förderung des freien kreativen Umgangs mit dem Medium Internet,
- Unterstützung von Bildungsvorhaben im Hinblick auf technische Innovationen sowie von Kunst und Kultur,
- Öffentlichkeitsarbeit, Arbeits- und Erfahrungsaustausch,
- Durchführung von öffentlichen Veranstaltungen wie Messen, Vortragsreihen und Workshops,
- Einführung und Fortbildung von Mitgliedern und interessierten Nichtmitgliedern, insbesondere Jugendlichen, in die Thematik,
- Förderung von Bildung, Wissenschaft und kulturellem Austausch durch Schaffung öffentlicher Zugänge zu internationalen Diskussionsforen und Datennetzen,
- Herstellung von Kontakten zu anderen Gruppen und Institutionen, die sich vergleichbaren Zwecken widmen,
- Anleitung zum kritischen Umgang mit neuen Medien,
- Hilfestellung und Beratung bei technischen Fragen im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten für Mitglieder und Nichtmitglieder.

4 Im Mittelpunkt steht das "CMS" bzw. das Nachfolgesystem "E". Dabei handelt es sich um eine sog. freie Software, für die der Quellcode frei verfügbar ist und die ohne Einschränkungen benutzt werden darf. Sie darf ohne Zahlungsverpflichtungen kopiert, verändert und weitergegeben werden. "E" dient in erster Linie der Erstellung von Webseiten mit veränderlichen, d.h. dynamischen Inhalten, die von mehreren Personen ohne vertiefte Kenntnisse über die Webseitenerstellung editiert werden können.

5 Der Kläger veranstaltet in der Regel einmal jährlich einen sog. "E-Day" und einen Kongress "E-Congress". Dabei handelt es sich um Veranstaltungen für die "E-Community", zu der Anwender und Programmierer gehören. Die Konferenzen bestehen aus Vorträgen, Diskussionen sowie gemeinsamer Programmierung im Zusammenhang mit dem CMS "E"; in der Lounge finden Ausstellungen statt. Um die Gebühren für die Teilnehmer der Veranstaltung möglichst niedrig zu halten, wurde ein Sponsoring-Programm aufgesetzt. Der "E-Day" ist national auf die Bundesrepublik Deutschland beschränkt, während die Veranstaltung "E-Congress" international ausgerichtet ist.

6 In Deutschland werden die "E-Days" bzw. "E-Congress" ausschließlich vom Kläger veranstaltet. Entsprechend den Vorgaben des internationalen Dachverbandes "P Inc." dürfen die Konferenzen "E-Days" bzw. "E-Congress" nur von Organisationen veranstaltet werden, die keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen. Darüber hinaus dürfen nur solche Sponsoren berücksichtigt werden, die positiv gegenüber dem Open Source Gedanken eingestellt sind. Die Organisatoren und die Vortragenden dürfen für ihre Tätigkeit keine besondere Vergütung erhalten.

7 Nach der Einnahmen-/Überschussrechnung für das Jahr 2010 (Streitjahr) betrugen die Einnahmen aus "E-Day"-Veranstaltungen insgesamt 51.906,46 € (... € aus Ticketverkauf und Sponsoring, weitere als nicht steuerbar deklarierte Einnahmen von ... € aus Umsätzen an ..., sowie ... € mit der Bezeichnung "...").

8 Im Jahr 2012 führte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beim Kläger eine Außenprüfung durch, die zu der Auffassung gelangte, dass der Kläger mit den "E-Day"-Veranstaltungen und dem dazugehörigen Sponsoring einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 14 der Abgabenordnung (AO) begründet habe und als Messe-, Ausstellungs- und Kongressveranstalter zu behandeln sei.

9 Auf dieser Grundlage erließ das FA am 19. Dezember 2012 Bescheide über Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für 2010 sowie am 10. Januar 2013 den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2010.

10 Mit den Einsprüchen machte der Kläger geltend, dass es sich bei den "E-Day"-Veranstaltungen um Zweckbetriebe handele; hinsichtlich der Umsatzsteuer sei deshalb der ermäßigte Steuersatz von 7 % gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8

Buchst. a Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) anzuwenden. Während des Einspruchsverfahrens erging am 21. Mai 2013 ein geänderter Umsatzsteuerjahresbescheid für 2010. Die Einsprüche blieben ohne Erfolg.

11 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es führte im Wesentlichen aus, dass die Gewährung der begehrten Steuervergünstigungen nicht in Betracht käme, weil es sich bei den "E-Day"-Veranstaltungen des Klägers um wirtschaftliche Geschäftsbetriebe handele, die keine Zweckbetriebe i.S. von § 65 AO seien. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1236 veröffentlicht.

12 Zur Begründung der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Nach § 68 Nr. 8 AO sei ein Zweckbetrieb gegeben. Die "E-Day"–Veranstaltungen seien insofern von belehrender Art, als sie der Aus– und Fortbildung in der Anwendung des E-Computerprogramms dienten. Dies gelte zunächst für die auf den Veranstaltungen gehaltenen Vorträge, da hierdurch Kenntnisse und Fertigkeiten in Bezug auf das Computerprogramm selbst, aber auch im Hinblick auf die hiermit in Zusammenhang stehenden Wissens– und Lebensbereiche vermittelt, vertieft und erweitert würden.

13 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2013 aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid für 2010 sowie den Gewerbesteuermessbescheid für 2010 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb jeweils mit 0 € angesetzt werden, so dass die Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbetrag jeweils auf 0 € festgesetzt werden und den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2010 dahingehend zu ändern, dass als Bemessungsgrundlage Lieferungen und sonstige Leistungen in Höhe von ... € zum Regelsteuersatz und von ... € zum ermäßigten Steuersatz angesetzt werden,
hilfsweise, das FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

15 Das FA hält das Urteil der Vorinstanz für zutreffend. Entgegen der Auffassung des Klägers sei auch kein Zweckbetrieb i.S. von § 68 Nr. 8 AO gegeben.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Klagestattgabe, soweit dies die Körperschaftsteuerfestsetzung und die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für das Streitjahr betrifft (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr wird das FG-Urteil aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

17 Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass es sich bei den vom Kläger durchgeführten Veranstaltungen "E-Day" und "E-Congress" um keine Zweckbetriebe handelt, weil insoweit die Voraussetzungen von § 68 Nr. 8 AO vorliegen, so dass die begehrte Körperschaft– und Gewerbesteuerbefreiung zu gewähren ist. Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG erlauben keine abschließende Entscheidung darüber, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG erfüllt sind.

18 1. Entgegen der Auffassung des FG liegen hinsichtlich der Veranstaltungen "E-Day" und "E-Congress" die Voraussetzungen für die Gewährung der begehrten Körperschaftsteuer– und Gewerbesteuerbefreiung vor.

19 a) Der Kläger ist als gemeinnützig anerkannter eingetragener Verein gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) grundsätzlich von der Körperschaftsteuer befreit und gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG nur mit seinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben steuerpflichtig, soweit es sich nicht um Zweckbetriebe i.S. der §§ 65 bis 68 AO handelt (§ 64 Abs. 1 AO). § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) enthält eine entsprechende Regelung für die Befreiung von Gewerbesteuer.

20 b) Ausgehend von den tatsächlichen Feststellungen des FG, die den Senat binden (§ 118 Abs. 2 FGO), sind die vom Kläger durchgeführten Konferenzen "E-Day" sowie "E-Congress" wirtschaftliche Geschäftsbetriebe i.S. von § 14 AO, was im Übrigen zwischen den Beteiligten unstreitig ist.

21 c) Das FG hat zu Unrecht für die mit den streitbefangenen Konferenzen zusammenhängenden Einnahmen des Klägers die besonderen Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 8 AO nicht beachtet und deshalb unzutreffend die Annahme von Zweckbetrieben verneint.

22 aa) Nach dieser Vorschrift, die im Verhältnis zu der allgemeinen Regelung in § 65 AO als spezielle Norm vorrangig ist (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. September 2014 V R 11/14, BFH/NV 2015, 388, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht 2015, 418, Rz 37, m.w.N.), sind Volkshochschulen und andere Einrichtungen auch Zweckbetriebe, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen; dies gilt auch, soweit die Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen selbst Beherbergung und Beköstigung gewähren.

23 Ausweislich der Gesetzesbegründung hat die Bestimmung im Verhältnis zu § 65 AO lediglich klarstellenden Charakter, soweit es um die Rechtsfrage geht, ob von einer entsprechenden Einrichtung Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchgeführt werden (BTDrucks 8/2827, S. 79).

24 bb) Im Streitfall liegen die Voraussetzungen von § 68 Nr. 8 AO vor.

25 Bei dem Kläger handelt es sich zwar nicht um eine Volkshochschule oder um eine allgemein anerkannte Einrichtung der Erwachsenenbildung (vgl. z.B. Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 68 AO Rz 36, m.w.N., und Klein/Gersch, AO, 13. Aufl., § 68 Rz 15, m.w.N.), wohl aber um eine andere steuerbegünstigte Einrichtung i.S. von § 68 Nr. 8 AO (vgl. dazu z.B. Uterhark in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 68 AO Rz 11). Die Satzungszwecke des Klägers umfassen nach § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO die Förderung der Erziehung, Volks– und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe.

26 Ausgehend von den tatsächlichen Feststellungen des FG, die nach § 118 Abs. 2 FGO den Senat binden, steht im Übrigen fest, dass der Kläger mit seinen Kongressen Veranstaltungen belehrender Art i.S. von § 68 Nr. 8 AO durchgeführt hat, an die im Übrigen keine besonderen inhaltlichen Anforderungen zu stellen sind (vgl. z.B. Unger in Beermann/Gosch, AO § 68 Rz 27, m.w.N.). Somit genügt es, dass bei den streitbefangenen Veranstaltungen überwiegend Vorträge gehalten werden, die naturgemäß belehrenden Charakter haben. Die Durchführung der Kongresse steht auch im Einklang mit den in § 2 der Satzung des Klägers ausdrücklich genannten Maßnahmen zur Verwirklichung der Satzungszwecke, wonach u.a. die "Fortbildung von Mitgliedern und interessierten Nichtmitgliedern" im Mittelpunkt steht.

27 Entgegen der Auffassung des FA ergibt sich Gegenteiliges nicht aus der --einschränkenden-- Rechtsprechung des BFH zum originären Steuerbefreiungstatbestand in § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG, dem die Regelung in § 68 Nr. 8 AO nachgebildet ist. Zwar hat der BFH entschieden, dass bei der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG nicht alle Kurse zur Erlernung von Fähigkeiten oder Fertigkeiten "wissenschaftlicher oder belehrender Art" in den Anwendungsbereich dieses Steuerbefreiungstatbestandes fallen, sondern nur solche Kurse, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul– oder Hochschulunterricht, als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung zu qualifizieren sind (BFH-Urteil vom 27. April 2006 V R 53/04, BFHE 213, 256, BStBl II 2007, 16, Rz 24, m.w.N.). Unabhängig davon, ob der Kläger mit den streitbefangenen Veranstaltungen möglicherweise auch diese Voraussetzungen erfüllt, sind diese einschränkenden Rechtsgrundsätze nicht auf § 68 Nr. 8 AO zu übertragen, weil beide Bestimmungen nicht deckungsgleich und deshalb jeweils für sich zu betrachten sind (vgl. z.B. Musil, a.a.O., § 68 Rz 35, m.w.N., und Klein/Gersch, a.a.O., § 68 Rz 15 unter Bezugnahme auf BFH-Urteil vom 8. März 2012 V R 14/11, BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630).

28 d) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung ist aufzuheben. Die Sache ist insoweit spruchreif. Der Klage ist im Hinblick auf die begehrte Körperschaftsteuer– und Gewerbesteuerbefreiung in vollem Umfang stattzugeben.

29 2. Entgegen der Auffassung des FG können bezüglich der streitbefangenen Veranstaltungen auch die Voraussetzungen der begehrten Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG erfüllt sein. Der Senat kann insoweit nicht durcherkennen, weil die bislang getroffenen tatsächlichen Feststellungen des FG nicht ausreichen, um das Vorliegen aller gesetzlich festgelegten Bedingungen zu bejahen.

30 a) Nach dieser Bestimmung ist auf die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO), der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt die Steuerermäßigung 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 AO bezeichneten Zweckbetrieb ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.

31 b) Im Streitfall ergibt sich aus den vorstehenden Ausführungen unter II.1.c, dass der Kläger mit seinen Veranstaltungen die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs i.S. von § 68 Nr. 8 AO erfüllt.

32 c) Ausgehend von den bisherigen Feststellungen des FG lässt sich aber nicht abschließend beurteilen, ob der Zweckbetrieb möglicherweise 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, was der begehrten Steuersatzermäßigung im Streitfall entgegenstehen könnte.

33 Entscheidend ist insoweit, ob der Kläger mit den Leistungen seines Zweckbetriebs in Wettbewerb zu anderen Unternehmern tritt, die vergleichbare Leistungen ohne Anspruch auf Ermäßigung am Markt anbieten. Welcher Art die Vorleistungen sind, die der Zweckbetrieb zur Erbringung seiner eigenen Leistung beansprucht, ist insoweit nicht von Bedeutung (BFH-Urteil in BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, Rz 31). Für diese weite Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG spricht dabei, dass der ermäßigte Steuersatz nur insoweit anzuwenden ist, als er zu keiner oder einer nur geringen Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung führt (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Kommission/Königreich Niederlande vom 3. März 2011 C-41/09, EU:C:2011:108, Rz 52).

34 Das FG hat die Frage des Vorliegens von Wettbewerbsverzerrungen --ausgehend von seiner Rechtsauffassung zu Recht-- ausdrücklich offen gelassen und keine weiteren tatsächlichen Feststellungen getroffen. Es wird bei seiner erneuten Entscheidung auch berücksichtigen müssen, dass die Regelung in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG entsprechend den unionsrechtlichen Vorgaben eng auszulegen ist (BFH-Urteil vom 24. September 2014 V R 11/14, BFH/NV 2015, 528, Rz 44 ff.).

35 d) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung ist aufzuheben. Das FG wird im zweiten Rechtsgang Gelegenheit haben, die fehlenden tatsächlichen Feststellungen zum Vorliegen der Voraussetzungen von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nachzuholen.

36 Sollte sich dabei ergeben, dass der Kläger ggf. selbst Beherbergungs– und Übernachtungsleistungen erbracht hat, wäre ggf. außerdem das Vorliegen der Steuersatzermäßigung i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG zu prüfen.

37 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de