Urteil vom 13. Dezember 2018, V R 45/17

Berufsverbände in der Umsatzsteuer

ECLI:DE:BFH:2018:U.131218.VR45.17.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, KStG § 5 Abs 1 Nr 5, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst l, UStG VZ 2014 , KStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. September 2017, Az: 2 K 2164/15

Leitsätze

Ein Berufsverband i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG kann entgeltliche Leistungen an seine Mitglieder oder Dritte im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nur erbringen, wenn sein Verbandszweck nicht hierauf gerichtet ist, sondern es sich hierbei um eine Nebentätigkeit handelt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13. September 2017 2 K 2164/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein eingetragener Verein, der nach seiner Satzung als Bundesverband die Interessen eines Industriezweigs vertritt. Er "hat die Aufgabe, seine Mitglieder in sozial-, wirtschafts- und branchenpolitischen sowie fachlichen Fragen national und international zu vertreten und bei ihren wirtschaftlichen Zielen zu unterstützen, soweit sich diese nicht auf den Bereich eines angeschlossenen Landesverbandes beschränken" (§ 2 Abs. 2 der Satzung). Er "vertritt keine Individual- oder Mehrheitsinteressen einzelner oder mehrerer Mitglieder, die nicht mit den Interessen der gesamten deutschen [X-]Industrie im Einklang stehen. Insbesondere ist es ihm untersagt, die Interessen eines oder mehrerer Mitglieder gegenüber einem Wettbewerber unmittelbar oder mittelbar zu vertreten bzw. durchzusetzen" (§ 2 Abs. 6 der Satzung).

2 Entsprechend seiner Beitragsordnung stellte der Kläger seinen Mitgliedern hinsichtlich der Mitgliedsbeiträge Rechnungen mit gesondertem Ausweis einer Umsatzsteuer von 19 % aus.

3 Mit seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Juni 2014 machte der Kläger für seine Tätigkeit den Vorsteuerabzug geltend. Mit Bescheid zur Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Juni 2014 vom 1. Juli 2015 versagte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Vorsteuerabzug. Der Kläger sei bei seiner Tätigkeit für seine Mitglieder nicht als Unternehmer tätig geworden. Die in den Rechnungen ausgewiesene Steuer schulde er nach § 14c Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG).

4 Die hiergegen eingelegte Sprungklage hatte Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 63 veröffentlichten Urteil des Finanzgerichts (FG) ist ein Berufsverband zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er mit seinem sich an alle Mitglieder richtenden Leistungsangebot die Voraussetzungen eines steuerbaren Leistungsaustauschs erfüllt, insgesamt unternehmerisch (wirtschaftlich) tätig ist und damit nur wirtschaftliche

Interessen verfolgt und die geltend gemachten Vorsteuerbeträge Eingangsleistungen betreffen, die vollumfänglich einer wirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet werden können. Der Annahme von entgeltlichen Leistungen stehe es nicht entgegen, dass nicht jedes Mitglied des Berufsverbands gleichermaßen von dessen jeweiligen Tätigkeiten profitiere und nicht im gleichen Umfang die Leistungsangebote abrufen dürfe. Entscheidend sei vielmehr, dass den Mitgliedern als Gegenleistung für ihre Mitgliedsbeiträge die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Leistungsangebote ermöglicht werde. Ein Berufsverband könne steuerbare Leistungen an seine Mitglieder auch insoweit erbringen, als er satzungsgemäße Zwecke wie Öffentlichkeitsarbeit, Verbesserung der politischen und gesellschaftlichen Wahrnehmung und der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die in ihm organisierten Unternehmen und Verbände der Branche wahrnehme.

5 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Das FG sei rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass der Kläger nur sehr untergeordnet allgemeine ideelle Zwecke verfolgt habe und er insgesamt unternehmerisch tätig gewesen sei. Zu berücksichtigen sei, dass es sich bei dem Kläger um einen Berufsverband nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) handele. Dieser müsse die allgemeinen Belange aller Berufsangehörigen und nicht nur die besonderen Belange einzelner Angehöriger wahrnehmen. Dies treffe nach Internetrecherchen auch auf den Kläger zu.

6 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Es bestehe keine Bindung an Verwaltungsanweisungen. Welche Schlussfolgerungen sich aus der Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG ergeben sollten, sei unklar. Diese Vorschrift sei für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nicht maßgeblich. Auch die bei der Gemeinnützigkeit erforderliche Förderung der Allgemeinheit stehe einer steuerbaren Leistungserbringung durch gemeinnützige Sportvereine nicht entgegen. Auf die Internetrecherchen komme es nicht an. Das FG habe alle Umstände des Streitfalls gewürdigt. Der Unternehmereigenschaft stehe die Körperschaftsteuerbefreiung nicht entgegen. Das nationale Recht sehe in Abweichung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) keine Befreiung für Berufsverbände vor. Bei Vorliegen echter Mitgliedsbeiträge liege nach § 8 Abs. 5 KStG kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Es ergäben sich keine Auswirkungen für die Körperschaftsteuerbefreiung. Der Berufsverband sei ein freiwilliger Zusammenschluss. Daher vertrete er anders als bei einer Zwangsmitgliedschaft die Interessen aller Mitglieder.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass der Kläger bei seinen Verbandsaktivitäten im vollen Umfang als Unternehmer tätig war.

10 1. Die Unternehmereigenschaft setzt eine entgeltliche Leistungstätigkeit voraus und beschränkt sich dem Umfang nach hierauf.

11 a) Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL. Als Steuerpflichtiger gilt danach, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten zudem alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe.

12 Wie der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) bereits ausdrücklich entschieden hat, setzt die wirtschaftliche Tätigkeit in diesem Sinne voraus, dass mit ihr einer der in Art. 2 MwStSystRL genannten Steuertatbestände erfüllt wird (EuGH-Urteil Gemeente Borsele vom 12. Mai 2016 C-520/14, EU:C:2016:334, Rz 21), so dass Leistungen gegen

Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen müssen. Dies entspricht der Rechtsprechung des erkennenden Senats (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Dezember 2016 V R 44/15, BFHE 256, 557, unter II.2.).

13 b) Bei Vereinen, die gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG auch gegenüber ihren Mitgliedern durch Erbringung entgeltlicher Leistungen tätig sein können, ist in Bezug auf das Erfordernis einer entgeltlichen Leistungstätigkeit für die Unternehmereigenschaft wie folgt zu unterscheiden:

14 aa) Leistungen einer Vereinigung zur Förderung bestimmter Branchenerzeugnisse, die die gemeinsamen Interessen der branchenangehörigen Mitglieder betreffen, die dem gesamten Wirtschaftszweig zugutekommen und bei denen sich eine Wirkung zugunsten der einzelnen Mitglieder nur mittelbar aus den Vorteilen ableitet, die allgemein dem gesamten Wirtschaftszweig erwachsen, führen nicht zu einer entgeltlichen Leistungserbringung an die Mitglieder (EuGH-Urteil Apple and Pear Development Council vom 8. März 1988 102/86, EU:C:1988:120, Rz 14). Dies gilt grundsätzlich für die Wahrnehmung der allgemeinen Mitgliederinteressen (EuGH-Urteil VNLTO vom 12. Februar 2009 C-515/07, EU:C:2009:88, Rz 34).

15 bb) Demgegenüber kann ein Verein gegenüber seinen Mitgliedern entgeltliche Leistungen z.B. dadurch erbringen, dass er diesen dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt, die die Mitglieder z.B. durch ihre Jahresbeiträge vergüten, ohne dass es dabei darauf ankommt, ob der Verein "auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbringt" (EuGH-Urteil Kennemer Golf vom 21. März 2002 C-174/00, EU:C:2002:200, Rz 40, und Senatsurteile vom 9. August 2007 V R 27/04, BFHE 217, 314, Leitsatz 3; vom 11. Oktober 2007 V R 69/06, BFHE 219, 287, Leitsatz 2). Mit dieser Rechtsprechung ist die Verwaltungsauffassung, nach der es bei "echten Mitgliederbeiträgen" allgemein an einem Leistungsaustausch fehlt (Abschn. 1.4 Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses) nicht vereinbar (BFH-Urteil vom 20. März 2014 V R 4/13, BFHE 245, 397, unter II.1.a). Vielmehr ist die Abgrenzung zwischen "echten" und "unechten" Mitgliederbeiträgen danach vorzunehmen, ob es zu einer Leistungserbringung an die Mitglieder im vorstehenden Sinne kommt.

16 c) Abweichendes ergibt sich entgegen der Auffassung des Klägers nicht aus der Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL für die dort bezeichneten Leistungen durch Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die z.B. gewerkschaftliche oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, an ihre Mitglieder in deren gemeinsamen Interesse gegen einen satzungsmäßig festgelegten Betrag, wenn die Steuerfreiheit nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt. Denn von einer Steuerbefreiung kann nicht auf eine allgemeine Steuerbarkeit geschlossen werden. Aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL folgt daher nur, dass Leistungen gegen satzungsmäßig festgelegte Beiträge steuerbar sein können, was sich ebenso aus der Rechtsprechung von EuGH und BFH ergibt (s. oben II.1.b bb). Nicht abzuleiten ist hieraus, dass alle Tätigkeiten von Einrichtungen ohne Gewinnstreben zu den von der Steuerfreiheit vorausgesetzten "Dienstleistungen und eng damit zusammenhängenden Lieferungen" führen. Insoweit bleibt es bei der vorstehenden Abgrenzung (s. oben II.1.b).

17 2. Dies ist auch bei Berufsverbänden i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu beachten.

18 a) Berufsverbände sind Zusammenschlüsse natürlicher Personen oder Unternehmen, die allgemeine, aus der beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit erwachsende ideelle und wirtschaftliche Interessen eines Wirtschaftszweigs oder der Angehörigen eines Berufs wahrnehmen (BFH-Urteile vom 4. Juni 2003 I R 45/02, BFHE 203, 43, BStBl II 2003, 891, unter II.1., und vom 13. März 2012 I R 46/11, BFH/NV 2012, 1181, unter II.1.a). Die Steuerfreiheit der Berufs- und Wirtschaftsverbände beruht auf der gesetzespolitischen Anerkennung ihres Wirkens für die allgemeinen wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder als eines Wirkens im Interesse der Allgemeinheit (BFH-Urteil vom 29. November 1967 I 67/65, BFHE 91, 45, BStBl II 1968, 236, Leitsatz 1). Daher muss der Berufsverband die wirtschaftlichen Interessen aller Angehörigen des Berufs- oder Wirtschaftszweigs wahrnehmen und nicht nur Interessen einzelner Angehöriger des Berufs- oder Wirtschaftszweigs als Individualinteressen vertreten (BFH-Urteile in BFHE 203, 43, BStBl II 2003, 891, unter II.1., und in BFH/NV 2012, 1181, unter II.1.a).

19 b) Folge dieser Begriffsdefinition ist auch, dass der Zweck des Berufsverbands --wie in § 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 KStG zudem ausdrücklich angeordnet-- nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "gerichtet" sein darf. Wird ein derartiger Geschäftsbetrieb demgegenüber nur als Nebentätigkeit unterhalten, ohne Verbandszweck zu sein, ist dies für die Steuerfreiheit dem Grunde nach unbeachtlich, da sie dann nur im Umfang dieser Nebentätigkeit ausgeschlossen ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1, 2 Buchst. a KStG).

20 c) Somit kann der Berufsverband ohne Verlust der Körperschaftsteuerbefreiung entgeltliche Leistungen an seine Mitglieder oder Dritte im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (zum Entstehen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch Erbringung entgeltlicher Leistungen vgl. BFH-Urteil in BFHE 245, 397, unter II.2.c bb (1) zu

§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG i.V.m. §§ 64, 14 der Abgabenordnung --AO--) nur erbringen, wenn sein Verbandszweck nicht hierauf gerichtet ist, sondern es sich hierbei um eine Nebentätigkeit handelt.

21 Dementsprechend hat sich die Haupttätigkeit des Berufsverbands auf die Wahrnehmung der allgemeinen Mitgliederinteressen zu beschränken, wobei sich eine Wirkung zugunsten der einzelnen Mitglieder dann nur mittelbar aus den Vorteilen ableiten darf, die sich allgemein aus der Verbandstätigkeit ergeben, so dass es nicht zu einer weitergehenden Leistungserbringung an die Mitglieder kommt (s. oben II.1.b aa). Eine derartige Leistungstätigkeit gegen Entgelt darf --im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs-- nur Nebenzweck des körperschaftsteuerfreien Berufsverbands sein.

22 d) Entgegen der Auffassung des Klägers besteht kein Wertungswiderspruch zur Besteuerung steuerbegünstigter Körperschaften i.S. von §§ 52 ff. AO. Denn wie der BFH bereits ausdrücklich entschieden hat, steht auch bei diesen das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der Gemeinnützigkeit entgegen, wenn dieser in der Gesamtschau unter Verstoß gegen § 56 AO zum Selbstzweck wird und neben die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks tritt (BFH-Urteil vom 4. April 2007 I R 76/05, BFHE 217, 1, BStBl II 2007, 631, unter II.3.c).

23 Nicht zu entscheiden hat der erkennende Senat dabei nach den Verhältnissen des Streitfalls, welche Bedeutung bei gemeinnützigen Körperschaften nach §§ 64, 14 AO dem Merkmal einer selbständigen Tätigkeit zukommt. Im Hinblick auf die mit § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG verfolgten Ziele (s. oben II.2.a) führen jedenfalls entgeltliche Leistungstätigkeiten bei den dieser Vorschrift unterliegenden Berufsverbänden zu einer selbständigen Tätigkeit.

24 3. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben.

25 Im Streitfall hat das FG rechtsfehlerhaft die Stellung des Klägers als Berufsverband völlig außer Betracht gelassen und es damit unterlassen, die gesamten Umstände des Streitfalls zu würdigen (zu diesem Erfordernis vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. September 2014 V R 54/13, BFH/NV 2015, 364, unter II.1.b aa). Hierin liegt ein Rechtsfehler, der zur Aufhebung der Vorentscheidung führt.

26 Denn wie das FG durch Bezugnahme auf die Körperschaftsteuerakten festgestellt hat und im Übrigen zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist, nimmt der Kläger für sich in Anspruch, als Berufsverband nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreit zu sein. Folge einer derartigen Stellung als Berufsverband ist es, dass der Verbandszweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch Erbringung entgeltlicher Leistungen an die Mitglieder gerichtet sein darf und sich eine derartige Leistungstätigkeit somit auf Nebentätigkeiten des Berufsverbands zu beschränken hat (s. oben II.2.c).

27 Damit nicht vereinbar ist die Annahme des FG, dass die von den Mitgliedern mit ihren Beiträgen bezahlte Verbandsarbeit des Klägers in allen ihren Ausprägungen den individuellen Vorteilen der Mitglieder wirtschaftlich förderlich ist, diesen nicht nur mittelbar zugutekommt, sondern das Tätigkeitsangebot Leistungen vergleichbar ist, wie sie ansonsten auch externe Dienstleister wie Werbeagenturen, Lobbyisten, Interessenvertreter, Networker, technische und wissenschaftliche Berater, Marktanalysten u.a. im Interesse ihrer Auftraggeber gegen Entgelt erbringen. Ebenso entspricht es nicht der Stellung eines körperschaftsteuerbefreiten Berufsverbands, wenn die Mitglieder diesem entsprechend dem Vortrag des Klägers vorrangig in Erwartung eines individualisierten Nutzens beitreten, es ihnen darum geht, einen Mehrwert für sich zu erhalten, für den sie sonst anderweitige Aufwendungen tätigen müssen, sie eigene Aufgaben zentral durch den Kläger erledigen lassen wollen und hierfür Entgelte entrichten, so dass dem Kläger in der Gesamtschau die Funktion eines Dienstleisters zukommt.

28 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat im zweiten Rechtsgang über die Unternehmereigenschaft des Klägers dem Grunde und dem Umfang nach neu zu entscheiden (§ 126 Abs. 5 FGO).

29 Bei der erneuten Würdigung kann das FG durchaus zu dem Ergebnis einer vollumfänglichen Unternehmerstellung des Klägers kommen. Das FA hätte dann allerdings --ggf. unter Anwendung von § 174 Abs. 2 AO-- die sich hieraus ergebenden körperschaftsteuerrechtlichen Konsequenzen zu ziehen.

30 Sollte das FG demgegenüber von einer nur teilweisen Unternehmerstellung des Klägers bei der Tätigkeit gegenüber den Mitgliedern ausgehen, wäre dies zum einen für die Körperschaftsteuerfreiheit unbeachtlich und würde zum anderen dazu führen, dass die Mitgliedsbeiträge umsatzsteuerrechtlich teilweise als Entgelt für steuerbare Leistungen anzusehen und dementsprechend aufzuteilen wären. Bei einer derartigen Aufteilung ist dann auch die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG in Betracht zu ziehen. Für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG kommt es im Übrigen vorrangig auf das Bestehen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen

Eingangsleistungen und einzelnen nichtsteuerbaren, steuerfreien oder steuerpflichtigen Tätigkeitsbereichen an. Eine Vorsteueraufteilung ist nur für die Leistungsbezüge vorzunehmen, die mit mehreren dieser Bereiche direkt und unmittelbar zusammenhängen.

31 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de