Urteil vom 23. September 2020, XI R 35/18

Tätigkeiten einer gemeinnützigen GmbH zugunsten ihrer Mitglieder: Steuerbarkeit; Steuerbefreiung aufgrund Unionsrechts (Rechtslage vor dem 01.01.2020)

ECLI:DE:BFH:2020:U.230920.XIR35.18.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 4 Nr 29, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 4, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst f, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst l, UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 12. September 2018, Az: 1 K 1967/17

Leitsätze

1. Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt nur vor, wenn ein identifizierbarer Leistungsempfänger vorhanden ist, der einen Vorteil erhält, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt.

2. Die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Gesellschafter (hier: christliche Kirche und kirchennaher Verein) durch eine gemeinnützige GmbH ist keine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit, wenn die Tätigkeit der GmbH einer bestimmten Personengruppe (hier: allen christlichen Kirchen) zugutekommt und sich eine Wirkung zugunsten der einzelnen Gesellschafter nur mittelbar aus diesen Vorteilen ableitet.

3. Eine aus zwei Gesellschaftern bestehende gemeinnützige GmbH kann ein Personenzusammenschluss i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL und eine Einrichtung ohne Gewinnstreben i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL sein.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 13.09.2018 - 1 K 1967/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) in den Streitjahren (2011 bis 2013) an ihre Gesellschafter bzw. an zwei Kirchen steuerbare und steuerpflichtige Leistungen im Bereich der Medienarbeit erbracht hat.

2 Die Klägerin ist eine im Jahr 1998 gegründete gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung (gGmbH). Gesellschafter waren in den Streitjahren je zur Hälfte die A-Kirche und der B-Verein, der nach Angaben der Klägerin die Z-Kirche repräsentiert.

3 Der Gesellschaftsvertrag vom 19.11.1998 lautet auszugsweise wie folgt:

"§ 3

Gegenstand des Unternehmens

(1) Die Gesellschaft hat die Aufgabe, unter dem Namen ... Nachrichten [X-Nachrichten] Informationen und Berichte aus dem Bereich der ... [Z-Kirche] und der ... [A-Kirche] zu beschaffen und zu verbreiten.

(2) Die Gesellschaft nimmt ihre Aufgaben in enger Zusammenarbeit mit dem C e.V. in Y und dem ... [B-Verein] wahr.

(3) Durch die beiden Presseverbände ist die Gesellschaft dem ... e.V. zugeordnet.

§ 4

Gemeinnützigkeit

Die Gesellschaft verfolgt ausschließlich und unmittelbar kirchliche Zwecke im Sinne des Abschnitts 'Steuerbegünstigte Zwecke' der Abgabenordnung.

...

§ 13

Ergebnisverwendung

(1) Die Gesellschafterversammlung entscheidet über die Verwendung des Jahresergebnisses bei Billigung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Wirtschaftsjahr.

(2) Die Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Gesellschaft erhalten.

§ 14

Kosten der Gesellschaft

Die Kosten der Gesellschaft werden von den beiden Gesellschaftern getragen. Diese treffen hierüber eine gesonderte Vereinbarung. ..."

4 Im Gesellschaftsvertrag vom 01.10.2012 wurden u.a. § 3 Abs. 2 und 3 neu gefasst:

"(2) Die Gesellschaft nimmt ihre Aufgaben in enger Zusammenarbeit mit dem D e.V. z.B. durch Unterhaltung eines gemeinsamen Desks und einer gemeinsamen Chefredaktion, wahr.

(3) Die Gesellschaft ist dem ... e.V. zugeordnet."

5 Nach der Darstellung ihres Geschäftsführers erfüllt die Klägerin den Verkündigungsauftrag der ... Kirche mit journalistischen Mitteln. Es werde aus dem Leben und Handeln der Kirche in ... nach dem Prinzip einer Nachrichtenagentur berichtet. Die Klägerin sei innerhalb des Verkündigungsauftrags frei in der Umsetzung und keinen Weisungen unterworfen. Es werde keine Wirtschaftlichkeit angestrebt. Man habe ca. 15 Tageszeitungen als Kunden. Mit diesen Kunden bestünden Nutzungsverträge über die Belieferung mit Meldungen. Es sei eine geringe "Schutzgebühr" vereinbart. Die Tageszeitungen (Kunden) seien frei darin, ob sie eine Meldung der Klägerin abdrucken. Auf der Internetseite der Klägerin würden nachträglich die Meldungen erscheinen, die zuvor von einer Tageszeitung übernommen worden seien.

6 Beide Kirchen unterhielten auch eine eigene Public-Relations (PR)-Abteilung. Diese seien von der Klägerin räumlich und inhaltlich getrennt. In den PR-Abteilungen werden (z.B. durch die Herausgabe von Flyern) Werbung für die (Themen der) Kirchen gemacht, während man bei der Klägerin Objektivität und Wahrhaftigkeit anstrebe.

7 Zu ihrer Finanzierung meldete die Klägerin ihren Finanzbedarf einmal jährlich einheitlich bei der A-Kirche in Y an. Die A-Kirche erteilte der Klägerin jeweils einen Bescheid über die gewährte Zuwendung. Der B-Verein entschied auf seiner Mitgliederversammlung über die Zuweisung der Mittel an die Klägerin und teilte der Klägerin den zugewiesenen Betrag mit. Die Zuwendungen wurden anhand der Mitgliederzahl bzw. nach Kassenlage zwischen den beiden Kirchen aufgeteilt. Die Kostenübernahme erfolgte nach den Richtlinien für die Gewährung von Zuwendungen aus kirchlichen Mitteln (Zuwendungsrichtlinien) vom ... bzw. den Richtlinien für die Gewährung von Zuwendungen aus kirchlichen Mitteln (Zuwendungsrichtlinien) vom ... .

8 Die Zuwendungen der Gesellschafter betrugen in den Jahren 2011 und 2012 jeweils ... € sowie im Jahr 2013 ... €.

9 In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2013 ging die Klägerin davon aus, dass sie keine steuerbaren Leistungen an ihre Gesellschafter oder an Dritte erbringe, für die die Zuwendungen Entgelt seien. Die Klägerin erklärte daher nur Vermietungsumsätze zum Regelsteuersatz und Leistungen an die Tageszeitungen zum ermäßigten Steuersatz (mit den "Schutzgebühren" der Tageszeitungen als Entgelt). Die auf ihre Eingangsleistungen entfallende Vorsteuer zog sie in voller Höhe ab.

10 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nahm nach einer Umsatzsteuersonderprüfung für das Jahr 2011 an, die Zuwendungen der Gesellschafter der Klägerin seien Entgelte für steuerpflichtige Leistungen der Klägerin. Auf diese sei der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Es setzte daher durch Änderungsbescheide vom 22.05.2014 (für 2011) und vom 03.03.2015 (für 2012 und 2013) die Umsatzsteuer für die Streitjahre höher fest. Die Einsprüche der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 18.07.2017 in der Sache als unbegründet zurück, beseitigte dabei aber im Wege der Teilabhilfe einen Fehler bei der Höhe der festgesetzten Steuer der Jahre 2012 und 2013.

11 Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg wies mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 290 veröffentlichten Urteil vom 13.09.2018 - 1 K 1967/17 die Klage ab. Es nahm an, die Klägerin habe, indem sie für die beiden Kirchen Medienarbeit (durch Erstellung von Meldungen für Tageszeitungen) übernommen habe, Leistungen gegen Entgelt ausgeführt. Die Kirchen hätten als Leistungsempfänger einen Vorteil erhalten, der in der Übernahme der journalistischen Medienarbeit in Form der Erstellung der Meldungen und deren Zurverfügungstellung an die Tageszeitungen liege. Hätten die Kirchen dieselbe Leistung bei einem gewerblichen Unternehmen der Medienbranche (Agentur) eingekauft, wäre hierin auch eine den Kirchen als identifizierbare Leistungsempfänger zugutekommende Medienleistung zu sehen. Dass diese Leistung der Verbreitung christlicher Wertvorstellungen und ethischer Positionen habe dienen sollen, ändere daran nichts; denn für die Steuerbarkeit einer Leistung sei nicht entscheidend, ob sie im öffentlichen Interesse liege oder nicht. Ein Interesse der Allgemeinheit an der Leistung schließe die Identifizierbarkeit des Leistungsempfängers nicht aus (Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.11.2008 - V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397).

12 Die Leistung der Klägerin beruhe auch auf einem zwischen ihr und den Kirchen bestehenden Rechtsverhältnis. Dieses hat das FG im Gesellschaftsvertrag gesehen, in dessen § 3 der Klägerin aufgegeben werde, Informationen und Berichte aus dem Bereich der Kirchen zu beschaffen und zu verbreiten. Ohne Bedeutung sei, dass die Z-Kirche nicht Gesellschafterin der Klägerin sei, da diese nach den Angaben der Klägerin vom B-Verein repräsentiert werde und die Mittel fast ausschließlich von ihr, der Z-Kirche, stammten.

13 Mit der Frage, ob zugunsten der Klägerin eine Steuerbefreiung eingreifen könnte, hat sich das FG nicht befasst.

14 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--, Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) sowie Verfahrensfehler. Sie macht geltend, der vorliegende Sachverhalt unterscheide sich in vier Bereichen entscheidungserheblich von dem vom FG herangezogenen BFH-Urteil in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, und zwar

- hinsichtlich des Gesellschaftszwecks, der deutlich breiter gefächert sei und keine Vertretung der Interessen der Kirche vorsehe,
- der (Nicht-)Verschaffung eines individuellen Vorteils, da die Klägerin nicht eine bestimmte Anzahl von Meldungen zu erstellen habe und ein Großteil der Meldungen keinen unmittelbaren kirchlichen Bezug aufwiesen, weshalb die Tätigkeit der Klägerin nur der Allgemeinheit zugutekomme,
- der Rahmenbedingungen des Erhalts der Zuwendungen, da diese nicht zweckgebunden seien und auf Basis eines Wirtschaftsplans erfolgten, so dass die Beträge der Jahre 2011 und 2012 identisch seien, obwohl der angebliche Leistungsumfang nicht identisch gewesen sei, und
- der Herleitung des maßgeblichen Rechtsverhältnisses, da das FG den Gesellschaftsvertrag als Rechtsverhältnis für die Leistung an die beiden Kirchen gesehen habe, aber eine Kirche gar nicht Gesellschafterin der Klägerin sei.

15 Zutreffend habe das FG Düsseldorf in seinem Urteil vom 09.12.2013 - 5 K 2789/11 U (EFG 2014, 676) in einem vergleichbaren Fall einen Leistungsaustausch verneint. Im Übrigen widerspreche das Urteil des FG dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO) vom 12.02.2009 - C-515/07 (EU:C:2009:88). Nach dessen Rz 34 sei die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder durch eine Vereinigung keine "der Mehrwertsteuer unterliegende" Tätigkeit i.S. der MwStSystRL.

16 Hilfsweise macht die Klägerin geltend, ihre Tätigkeit sei nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL steuerfrei. Sie sei ein selbständiger Zusammenschluss im Sinne dieser Bestimmung. Die Kirchen verwendeten die angebliche Leistung für eine begünstigte Tätigkeit. Die Klägerin erhalte nur die Erstattung ihrer Kosten; ein Gewinnzuschlag erfolge nicht. Außerdem führe die Steuerbefreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen. Dieser Teil der Bestimmung sei eng im Sinne eines Missbrauchsvorbehalts auszulegen.

17 Weiter hilfsweise rügt die Klägerin die Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), das Fehlen von Entscheidungsgründen (Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO), die Verletzung der Pflicht zur Entscheidung aufgrund des Gesamtergebnisses des Verfahrens (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) sowie die Verletzung der Hinweispflicht des Gerichts (§ 76 Abs. 2 FGO) als Verfahrensfehler.

18 Die Klägerin regt an, dem EuGH eine Frage zur Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL zu stellen.

19 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 18.07.2017 sowie die Umsatzsteuer-Änderungsbescheide vom 22.05.2014 (für das Kalenderjahr 2011) und vom 03.03.2015 (für die Kalenderjahre 2012 und 2013) aufzuheben, hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und den Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen.

20 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

21 Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL sei im Streitfall nicht anwendbar; die Klägerin als juristische Person sei kein selbständiger Zusammenschluss. Außerdem stehe nicht fest, dass die Gesellschafter diese für eine begünstigte Tätigkeit verwendet hätten. Daher könne dahingestellt bleiben, ob größere Wettbewerbsverzerrungen drohten. Die gerügten Verfahrensfehler lägen nicht vor.

22 Einen Antrag der Klägerin vom 22.10.2018 auf Tatbestandsberichtigung (§ 108 FGO) hat das FG abgelehnt. Über einen Antrag auf Urteilsberichtigung (§ 107 FGO) hat es nicht entschieden, weil es angenommen hat, dass die Zuständigkeit hierfür auf den BFH übergegangen sei.

Entscheidungsgründe

II.

23 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat nicht geprüft, ob die Umsätze der Klägerin steuerfrei sind. Daneben hält aber auch seine bisherige tatsächliche Würdigung zur Steuerbarkeit einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.

24 1. Das FG hat nicht geprüft, ob die Umsätze der Klägerin steuerfrei sind. Die Vorentscheidung ist bereits deshalb aufzuheben und der Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen.

25 a) Nach Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL, auf den sich die Klägerin erstmals im Revisionsverfahren ausdrücklich berufen hat --was zulässig ist (vgl. z.B. allgemein BFH-Beschluss vom 11.12.2013 - XI R 17/11, BFHE 244, 79, BStBl II 2014, 417, Rz 10, 49 ff., 77 ff.), da es sich dabei nicht um neuen Sachvortrag, sondern um die Rüge der Verletzung von Bundesrecht i.S. des § 118 Abs. 1 FGO handelt (vgl. zur MwStSystRL Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 118 FGO Rz 28; s.a. Seer in Tipke/Kruse, § 118 FGO Rz 16; Werth in Gosch, FGO § 118 Rz 17)--, sind u.a. die folgenden Umsätze steuerfrei:

> "f) Dienstleistungen, die selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt; ...

l) Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche politische, gewerkschaftliche, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, an ihre Mitglieder in deren gemeinsamen Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbringen, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt".

26 Der nationale Gesetzgeber hat Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL in § 4 Nr. 29 UStG umgesetzt (vgl. BTDrucks 19/13436, S. 151 ff.). Die durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (Jahressteuergesetz 2019 --JStG 2019--, BGBl I 2019, 2451) eingefügte, in den Streitjahren noch nicht anwendbare Vorschrift (s. Art. 12 Nr. 5 Buchst. h JStG 2019) lautet wie folgt:

"Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: ...

29. sonstige Leistungen von selbständigen, im Inland ansässigen Zusammenschlüssen von Personen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeit oder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, die nach den Nummern 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 von der Steuer befreit ist, gegenüber ihren im Inland ansässigen Mitgliedern, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeiten verwendet werden und der Zusammenschluss von seinen Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt."

27 Eine vollständige Übernahme des Art. 132 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL in nationales Recht ist bisher nicht erfolgt (vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Vor §§ 4 bis 9 Rz 39; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Kap. 7, D.IV.16 Tz. 7.196; zum Streitstand bei § 4 Nr. 18a UStG s. Frye in Rau/Dürrwächter, a.a.O., § 4 Nr. 18a Rz 11 ff.; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 18a Rz 3; Rauch in Offerhaus/Söhn/Lange, § 4 Nr. 18a UStG Rz 3).

28 b) Auch wenn sich die Klägerin ausdrücklich nur auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL berufen hat, schließt dies eine Berufung auf Buchst. l nicht aus (implizite Berufung). Dass die Klägerin eine Steuerbefreiung nicht aufgrund aller in Betracht kommender Steuerbefreiungen des Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL begehrt, erscheint dem Senat fernliegend.

29 c) Ob die Voraussetzungen dieser beiden Steuerbefreiungen vorliegen, kann vom Senat aufgrund der bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG nicht beurteilt werden.

30 aa) Das FG hat sich mangels Berufung der Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren nicht mit diesen Bestimmungen befasst, so dass tatsächliche Feststellungen des FG dazu vollständig fehlen.

31 bb) Entgegen der Auffassung des FA kann nicht angenommen werden, dass die Klägerin kein Personenzusammenschluss i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL ist. Auch Kapitalgesellschaften können Personenzusammenschlüsse in diesem Sinne sein (vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, a.a.O., Vor §§ 4 bis 9 Rz 34; Huschens in UStG-eKommentar, § 4 Nr. 29 Rz 12; verneinend für Stiftung, weil sie keine Mitglieder hat, EuGH-Urteil Stichting Uitvoering Financiële Acties vom 15.06.1989 - C-348/87, EU:C:1989:246, Rz 14; verneinend für GmbH mit nur einem Gesellschafter BFH-Urteil vom 02.12.2015 - V R 67/14, BFHE 251, 547, BStBl II 2017, 560, Rz 37). Entscheidend ist nicht die Rechtsform des Zusammenschlusses, sondern der Umstand, dass er selbständiger Unternehmer ist (vgl. EuGH-Urteil Kommission/Luxemburg vom 04.05.2017 - C-274/15, EU:C:2017:333, Rz 61).

32 Diese Auslegung entspricht dem Zweck der Steuerbefreiung. Jemand, der bestimmte Dienstleistungen anbietet, soll keine Mehrwertsteuer aus dem Grund entrichten müssen, dass er genötigt ist, mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenzuarbeiten, die Tätigkeiten übernimmt, die zur Erbringung dieser Dienstleistungen erforderlich sind (vgl. EuGH-Urteile Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing vom 11.12.2008 - C-407/07, EU:C:2008:713, Rz 37; Kommission/Deutschland vom 21.09.2017 - C-616/15, EU:C:2017:721, Rz 56). Welche Rechtsform die gemeinsame Struktur hat, ist hierfür unerheblich. Entsprechend hat der EuGH in den Rechtssachen DNB Banka vom 21.09.2017 - C-326/15 (EU:C:2017:719; s.a. Rz 37 der Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 01.03.2017, EU:C:2017:145) und Aviva vom 21.09.2017 - C-605/15 (EU:C:2017:718) die Anwendung der Steuerbefreiung jeweils nicht wegen der Rechtsform des Zusammenschlusses abgelehnt, sondern wegen dessen Tätigkeit.

33 cc) Die Klägerin ist als gGmbH eine Einrichtung ohne Gewinnstreben i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL, die nach den tatsächlichen Feststellungen des FG religiöse Ziele verfolgt.

34 dd) Auch erscheint es nach den tatsächlichen Feststellungen des FG als nicht ausgeschlossen, dass die Leistungen der Klägerin i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL an ihre Mitglieder erfolgen, die insoweit nicht Steuerpflichtige sind, als sie den Verkündigungsauftrag der Kirchen erfüllen, und die Leistungen auch i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL deren gemeinsamen Interessen dienen.

35 ee) Soweit die Klägerin vorträgt, die vom FG angenommene Leistung sei i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL nur gegen genaue Erstattung der Kosten erfolgt, erscheint dies nach den Feststellungen des FG zur Finanzierung der Klägerin zwar naheliegend, aber nicht völlig zweifelsfrei. Auch könnte in § 14 des Gesellschaftsvertrags ein satzungsgemäß festgelegter Beitrag i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL zu sehen sein. Allerdings hat das FG nicht festgestellt, ob und welche gesonderte Vereinbarung i.S. des § 14 Satz 2 des Gesellschaftsvertrags die Gesellschafter der Klägerin getroffen haben, so dass auch dies nicht hinreichend sicher feststeht.

36 ff) Möglich erscheint außerdem, dass eine Steuerbefreiung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

37 (1) Der Gesetzgeber des § 4 Nr. 29 UStG ist davon ausgegangen (BTDrucks 19/13436, S. 152), dass "mit dem Ziel, Wettbewerbsnachteile gegenüber Marktteilnehmern zu kompensieren, die ihre Dienstleistungen durch eigene Angestellte oder im Rahmen einer Organschaft erbringen" (s. dazu auch oben unter II.1.c bb), nur "eine restriktive Auslegung der Wettbewerbsklausel in Betracht [kommt], die insbesondere der Vermeidung von Missbräuchen entgegen wirkt". Dabei sei grundsätzlich davon auszugehen, dass die Bildung eines Zusammenschlusses als solche nicht zu einer Verzerrung des Wettbewerbs führe.

38 (2) Diese enge Sichtweise des deutschen Gesetzgebers entspricht möglicherweise dem Unionsrecht; denn sie deckt sich weitgehend mit der Auffassung der Generalanwältin Kokott in den Rz 75 ff., 80, 84, 86, 88 ff., 92 ff. ihrer Schlussanträge in der Rechtssache Kaplan International colleges UK vom 23.04.2020 - C-77/19 (EU:C:2020:302), zu der sich der EuGH bisher noch nicht geäußert hat.

39 (3) Auch unterscheidet sich der Streitfall insoweit von der Konstellation, die den BFH-Urteilen vom 23.04.2009 - V R 5/07 (BFHE 226, 116) und vom 06.09.2018 - V R 30/17 (BFH/NV 2019, 54) zugrunde lag und Tätigkeiten betraf, die nicht speziell auf den kirchlichen Verkündigungsauftrag zugeschnitten waren. Bei der Erledigung verkündigungsnaher Tätigkeiten kann den Kirchen auch unionsrechtlich ein Recht auf Auswahl der Personen, die an ihrem Verkündigungsauftrag mitwirken, zustehen (vgl. EuGH-Urteile Egenberger vom 17.04.2018 - C-414/16, EU:C:2018:257, Rz 62 f.; IR vom 11.09.2018 - C-68/17, EU:C:2018:696, Rz 50). Das FG wird prüfen müssen, ob dieser Umstand dazu führt, dass nicht jeder gewerbliche Unternehmer die hier vorliegende (wohl verkündigungsnahe) Tätigkeit ausüben kann. Auch dies könnte Auswirkungen auf die vom FG vorzunehmende Wettbewerbsprüfung haben.

40 gg) Soweit die Klägerin (auch) Leistungen an Nichtmitglieder (z.B. Tageszeitungen, Mieter) erbracht hat, schließt dieser Umstand die Anwendung der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL nicht aus (vgl. EuGH-Urteil Infohos vom 20.11.2019 - C-400/18, EU:C:2019:992, Rz 32, 35, 39 ff., 44). Nur die Dienstleistungen, die an Nichtmitglieder erbracht werden, sind von der Steuerbefreiung ausgeschlossen (EuGH-Urteil Infohos, EU:C:2019:992, Rz 43).

41 2. Allerdings hält auch die steuersystematisch vorrangige Würdigung des FG, die Leistungen der Klägerin seien steuerbar, einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Das FG ist zwar im Rahmen der ihm obliegenden Würdigung von den abstrakten Rechtsgrundsätzen der Rechtsprechung ausgegangen, hat aber bedeutsame neue Teile dieser Rechtsprechung und wesentliche Begleitumstände des Streitfalls bisher noch nicht hinreichend berücksichtigt. Deshalb muss es seine Würdigung unter Berücksichtigung dieser Umstände nachholen.

42 a) Zutreffend hat das FG angenommen, dass das für die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erforderliche Rechtsverhältnis zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, sodass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist, auch in einem Gesellschaftsvertrag bestehen kann (vgl. BFH-Urteile vom 05.12.2007 - V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.b aa und bb, Rz 29 f.; vom 03.03.2011 - V R 24/10, BFHE 233, 282, BStBl II 2011, 950, Rz 15; a.A. möglicherweise in einem vergleichbaren Fall Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2014, 676, Rz 25).

43 b) Weiterhin ist das FG im Ausgangspunkt zutreffend davon ausgegangen, dass ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG voraussetzt, dass der Leistungsempfänger identifizierbar sein und einen Vorteil erhalten muss, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.01.2016 - V R 63/14, BFHE 253, 279, BStBl II 2016, 360, Rz 14; vom 06.04.2016 - V R 12/15, BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188, Rz 26; vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 32; vom 18.12.2019 - XI R 21/18, BFHE 267, 560, Rz 17; BFH-Beschluss vom 18.12.2019 - XI R 31/17, BFH/NV 2020, 565, Rz 13, m.w.N.).

44 c) Ebenso zutreffend hat das FG dahin erkannt, dass der BFH im Urteil in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397 entschieden hat, dass ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt, wenn ein Verein gegenüber einem Mitglied, einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, journalistische Medienarbeit (insbesondere Herstellung, Erwerb, Verbreitung und Vertrieb von Rundfunkprogrammen) erbringt und hierfür einen als "Finanzzuweisung" bezeichneten Jahresbetrag erhält. Den verbrauchsfähigen Vorteil hat der BFH dort (BFH-Urteil in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.2.b, Rz 25) darin gesehen, dass die Körperschaft für ihre Zahlung als Vorteil die Übernahme der journalistischen Medienarbeit und die Präsentation der christlichen Lehre in Rundfunk und Fernsehen erhalten hat. Dieser Beurteilung aus dem Jahr 2008 ist die Vorinstanz gefolgt und hat im Streitfall den Vorteil der Gesellschafter der Klägerin in der Übernahme der journalistischen Medienarbeit in Form der Erstellung von Meldungen und deren "Zurverfügungstellen" an Tageszeitungen gesehen.

45 d) Obwohl der Senat diese Würdigung nur in den Grenzen des § 118 Abs. 2 FGO überprüfen kann (vgl. BFH-Urteil vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 39), ist er an diese Beurteilung im Streitfall nicht gebunden; denn das FG hat sich bei seiner Würdigung nicht mit der späteren Rechtsprechung des EuGH und des BFH auseinandergesetzt.

46 aa) Der EuGH hat --nach Ergehen des BFH-Urteils in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397-- in seinem Urteil VNLTO (EU:C:2009:88, Rz 34) entschieden, dass die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder durch eine Vereinigung keine "der Mehrwertsteuer unterliegende" Tätigkeiten sind, da sie nicht in der entgeltlichen Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen bestehen. Dementsprechend hat der EuGH --ebenfalls zeitlich nach dem BFH-Urteil in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397-- im Urteil SPÖ Landesorganisation Kärnten vom 06.10.2009 - C-267/08 (EU:C:2009:619) entschieden, dass Tätigkeiten der Außenwerbung (der Unterorganisation) einer politischen Partei, die die Verbreitung ihrer Anschauungen als politische Organisation bezweckt, nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sind.

47 bb) Der BFH hat sich dem angeschlossen und im Jahr 2018 zu einem Berufsverband entschieden, dass 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, nicht zu einer entgeltlichen Leistungserbringung an die Mitglieder führen (BFH-Urteil vom 13.12.2018 - V R 45/17, BFHE 263, 375, BStBl II 2019, 460, Rz 14). Soweit den Ausführungen im BFH-Urteil in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397 etwas anderes zu entnehmen sein könnte, wäre dies durch das genannte Urteil überholt.

48 cc) Ob diese neuere Rechtsprechung des EuGH und des BFH im Streitfall zu einer anderen Beurteilung führt, weil das "allgemeine Interesse der Mitglieder" in der Verbreitung christlicher Wertvorstellungen und ethischer Positionen (als "Branchenerzeugnis") bestehen könnte, hat das FG nicht erörtert und den Streitfall nicht anhand dieser Grundsätze geprüft. Die Vorentscheidung ist auch deshalb aufzuheben und der Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen, damit es dies nachholen kann (vgl. auch BFH-Urteil vom 18.03.2010 - V R 12/09, BFH/NV 2010, 1500, Rz 14).

49 e) Der Senat weicht damit nicht von seinem Beschluss in BFH/NV 2020, 565 ab.

50 aa) Der Senat hat dort zwar die Würdigung der Vorinstanz bestätigt, wonach die Leistungen eines Fremdenverkehrsvereins an eine Stadt und einen Regionalverband gegen einen "Sachkostenzuschuss", "Mietkostenzuschuss" und "allgemeinen Zuschuss" steuerbare Leistungen seien.

51 bb) Allerdings lagen --nach der für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Würdigung des FG-- im dortigen Fall individuelle Vorteile für die finanzierenden Leistungsempfänger vor. Soweit dies nicht der Fall ist, sind die Leistungen eines (Fremden-) Verkehrsvereins nicht steuerbar (vgl. BFH-Urteile vom 22.07.1999 - V R 74/98,

BFH/NV 2000, 240, unter II., Rz 32; vom 26.10.2000 - V R 12/00, BFH/NV 2001, 494, unter II.1.b, Rz 18). So könnte es auch im Streitfall liegen.

52 3. Infolge der Zurückverweisung muss zu den Formalrügen der Klägerin nicht entschieden werden. Der Senat weist für den zweiten Rechtsgang auf folgende Gesichtspunkte hin:

53 a) Entscheidend für das Vorliegen eines verbrauchsfähigen Vorteils ist nach der Rechtsprechung des BFH, dass der individuelle Leistungsempfänger aus der Leistung einen konkreten Vorteil zieht (vgl. BFH-Urteile vom 18.12.2008 - V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.b, Rz 38; vom 28.05.2013 - XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Rz 49). Für diese --vom FG erneut vorzunehmende-- Prüfung ist die Rechtsform des möglicherweise Leistenden, der dem Leistungsempfänger einen verbrauchsfähigen Vorteil verschaffen müsste, nicht erheblich (vgl. BFH-Urteil vom 22.04.2015 - XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 22; EuGH-Urteil SPÖ Landesorganisation Kärnten, EU:C:2009:619, Rz 20).

54 b) Die Tatsache, dass bei einer Gesellschaft der Gesellschaftszweck zugleich Neigungen, Interessen oder ggf. Verpflichtungen der Gesellschafter befriedigt, begründet als solche keinen Leistungsaustausch im konkreten Individualinteresse der Gesellschafter (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.2008 - XI R 76/07, BFH/NV 2009, 795, unter II.2.c aa, Rz 21). Eine Zahlung eines Gesellschafters ist vielmehr auch dann im Gesellschaftsverhältnis begründet, wenn sie nur dazu dient, die Gesellschaft mit dem für ihre Tätigkeit notwendigen Kapital auszustatten (vgl. BFH-Urteile vom 05.12.2007 - V R 63/05, BFH/NV 2008, 996, unter II.1.a, Rz 38; in BFH/NV 2009, 795, unter II.2.c aa, Rz 22).

55 c) Der EuGH hat im Urteil Hong-Kong Trade vom 01.04.1982 - C-89/81 (EU:C:1982:121) einen Verband, der Unternehmern unentgeltlich Dienstleistungen erbrachte und durch einen festen Jahresbeitrag der Regierung von Hongkong sowie dem Ertrag aus einer Umlage in Höhe von 0,5 % des Werts der nach Hongkong eingeführten und von dort ausgeführten Waren finanziert wurde, nicht als Steuerpflichtigen angesehen und damit konkludent entgeltliche Dienstleistungen des Verbandes an seine Geldgeber verneint (vgl. dazu auch BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 494, unter II.1.a, Rz 17).

56 d) Bei der Prüfung der Frage, ob die Gesellschafter der Klägerin einen Vorteil erhalten haben, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt, wird das FG außerdem die Grundsätze des EuGH-Urteils Apple and Pear Development Council vom 08.03.1988 - C-102/86 --EU:C:1988:120-- (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 494, unter II.1.a und b, Rz 17 und 18) zu beachten haben: Im dortigen Fall betrafen die Aufgaben des Council die Werbung, die Förderung und die Verbesserung der Qualität der in England und Wales erzeugten Äpfel und Birnen. Die Finanzierung erfolgte durch (Pflicht-)Beiträge. Der EuGH verneinte das Vorliegen einer Dienstleistung gegen Entgelt. Er führte zur Begründung in den Rz 14 ff. aus, die Vorteile, die sich aus den Dienstleistungen des Council ergäben, kämen dem gesamten betroffenen Wirtschaftszweig zugute. Falls einzelne Apfel- und Birnenerzeuger Vorteile hätten, leiteten sie sie (nur) mittelbar aus den Vorteilen ab, die allgemein dem gesamten Wirtschaftszweig erwachsen. Außerdem bestehe keine Beziehung zwischen dem Umfang der Vorteile und der Höhe der Beiträge.

57 e) Ausgehend davon wird das FG zu prüfen haben, ob der Vorteil der Gesellschafter der Klägerin im Streitfall ebenfalls nur ein mittelbarer ist. Dafür könnte sprechen, dass die Klägerin nicht etwa --wie z.B. die PR-Abteilungen der beiden Kirchen-- Öffentlichkeitsarbeit für eine bestimmte Kirche oder einen bestimmten Verein betreibt, was einen verbrauchsfähigen Vorteil für die jeweilige Kirche bzw. den jeweiligen Verein begründete, sondern nur allgemein (und möglicherweise konfessionsübergreifend) in Form von Meldungen christliche Wertvorstellungen und ethische Positionen verbreitet, von denen die Gesellschafter der Klägerin bzw. die dahinterstehenden Kirchen allenfalls mittelbar profitieren (wie alle anderen christlichen Kirchen auch).

58 f) Anhaltspunkte dafür, dass die Zuwendungen Entgelt von dritter Seite (vgl. dazu BFH-Urteile vom 22.02.2017 - XI R 17/15, BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812; vom 22.01.2020 - XI R 26/19 (XI R 5/17), BFHE 268, 337, BStBl II 2020, 421) für die Leistungen der Klägerin an die Tageszeitungen sein könnten, bestehen nach den bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG nicht. Allerdings kann das FG auch dieser Frage im Rahmen der Zurückverweisung nachgehen, falls neue Gesichtspunkte zu Tage treten sollten (s. dazu auch Sterzinger, Der Umsatz-Steuer-Berater 2019, 33, 35).

59 g) Soweit die Tätigkeit der Klägerin entweder nicht steuerbar oder steuerfrei sein sollte, wird das FG unter Berücksichtigung der Rechtsgrundsätze der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteile in BFH/NV 2001, 494, unter II.2., Rz 20 ff.; vom 24.09.2014 - V R 54/13, BFH/NV 2015, 364, Rz 37; vom 16.09.2015 - XI R 27/13, BFH/NV 2016, 252,

Rz 38; BFH-Beschluss vom 07.05.2020 - V R 40/19, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Deutsches Steuerrecht 2020, 1367, Rz 42, 45 ff.) über die zutreffende Höhe des Vorsteuerabzugs der Klägerin zu entscheiden haben. Ein voller Vorsteuerabzug, von dem die Klägerin bisher ausgegangen ist, bestünde in diesem Fall nicht.

60 4. Über den Antrag der Klägerin auf Urteilsberichtigung gemäß § 107 FGO, für den während des Revisionsverfahrens (auch) der Senat zuständig ist (vgl. allgemein BFH-Beschluss vom 29.01.2014 - XI R 29/13, BFH/NV 2014, 724, Rz 7; BFH-Urteil vom 17.11.2015 - X R 40/13, BFH/NV 2016, 388, Rz 18), muss der Senat nicht mehr entscheiden; denn die Vorentscheidung wird vom Senat aus den o.g. Gründen insgesamt aufgehoben (vgl. BFH-Urteile vom 31.03.2004 - X R 11/03, BFH/NV 2004, 1389, unter II.5.a, Rz 43; vom 26.04.2012 - V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634, Rz 29).

61 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de