

www.kommunsense.de

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 12. Juni 2008
(Az.: V R 33/05)

*Kein ermäßigter Umsatzsteuertarif auf Leistungen eines
Car-Sharing-Vereins*

Orientierungssatz:

Die entgeltliche Überlassung von Kfz durch einen "Carsharing"-Verein an seine Mitglieder unterliegt dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 und nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG.

Rechtsgrundlage:

UStG 1993 § 12 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a; **AO** §§ 52, 65

Vorinstanz:

FG Köln vom 21. April 2005 - 10 K 2476/00 - (EFG 2005 S. 1234)

► Sachverhalt:

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein Verein, der nach § 2 Abs. 1 seiner Satzung "die Förderung eines umweltschonenden Verhaltens und die Verminderung der durch das Auto verursachten Umweltbelastung" bezweckt. Nach § 2 Abs. 2 der Satzung wird der Satzungszweck verwirklicht durch

- *"sachliche Information über die Umweltbelastung durch parkende bzw. fahrende Autos*
- *Mitgliederrundbrief, Diskussionsveranstaltungen, Hauswurfsendungen, Plakataktionen usw.*
- *die Vermittlung alternativer Verkehrsangebote zum Auto*
- *Unterstützung des Aufbaus eines Stadtteil-Verkehrsbüros, Unterstützung der Erarbeitung und Verbreitung stadtteilbezogener ÖPNV-Fahrpläne und anderer Informationsmaterialien über alternative Verkehrsmöglichkeiten usw.*
- *das Angebot der Mitbenutzung vereinseigener Fahrzeuge*
- *Unterhaltung bzw. Vermittlung einer Buchungszentrale, Unterhaltung der Fahrzeuge usw.*
- *die wissenschaftliche Auswertung der Erfahrungen gemeinschaftlicher Autonutzung*
- *Auswertung der Nutzung, die Verbreitung der Erfahrungen in Mitgliederrundbriefen, Zeitungen, Fachzeitschriften, Veranstaltungen und Fachtagungen usw.*
- *Gründung, finanzielle und sachliche Ausstattung und Unterstützung von gemeinnützigen Körperschaften, die die Idee des AutoTeilens verwirklichen."*

Der Kläger hatte in den Streitjahren 1996 bis 1998 ca. 60 Mitglieder und hatte fünf PKW angeschafft, die er ausschließlich den Vereinsmitgliedern gegen gesondertes Entgelt zur Verfügung stellte. Er war seinerseits Mitglied in einem Bundesverband. Aufgrund der Mitgliedschaft in diesem Bundesverband konnten die Vereinsmitglieder auch "Carsharing"-Angebote anderer Organisationen nutzen. Der Kläger ermöglichte seinen Mitgliedern darüber hinaus die Nutzung eines von einem Dritten betriebenen Kleinbusses sowie des vereinseigenen Lastenfahrers. Die Mitglieder konnten Kfz bei einem Autovermieter sowie bei einer Partnerorganisation Leihfahräder vergünstigt anmieten.

Der Kläger ging in seinen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre im Hinblick auf die Nutzungsüberlassung der PKWs vom Vorliegen eines Zweckbetriebs und dementsprechend von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) aus.

Mit Bescheiden vom 09. und 22. September 1999 für die Streitjahre besteuerte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Umsätze aus der Überlassung dieser Fahrzeuge mit dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Mit Bescheiden vom 07. Dezember 1999 ermäßigte das FA die festgesetzte Steuer aufgrund einer Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen. Im Übrigen wurden die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 03. März 2000 zurückgewiesen.

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) zweifelte bereits am Erfordernis der Selbstlosigkeit nach § 55 der Abgabenordnung (AO), stützte die Klageabweisung aber letztlich auf das Fehlen eines Zweckbetriebs (§ 65 AO). Die Vereinszwecke würden nicht nur durch die entgeltliche Nutzungsüberlassung vereinseigener Fahrzeuge ("Carsharing") erreicht. Als umweltschonende Vergünstigungen biete der Kläger seinen Mitgliedern auch Vorteile beim Anmieten von Fahrrädern und PKWs an. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb "Carsharing" sei daher nicht das einzige Mittel, um die steuerbegünstigten Zwecke zu verwirklichen.

Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2005 S. 1234 veröffentlicht.

Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, dass er selbstlos i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO tätig gewesen sei, da es beim "Carsharing" nicht um die Kostenersparnis der Mitglieder, sondern um Zielsetzungen des Umweltschutzes gehe. Im Übrigen sei er auch im Rahmen eines Zweckbetriebs gemäß § 65 AO tätig, da es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Carsharing" um das ausschließliche Mittel handele, um die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwirklichen. Dass der Satzungszweck weiter gefasst sei, ändere daran nichts. Die Bedeutung des "Carsharings" bestätige auch die Initiative zum Erlass von Sonderregelungen für "Carsharing"-Parkplätze durch eine Änderung des Straßenverkehrsgesetzes (StVG). Durch das "Carsharing" werde der Bestand an PKWs reduziert, es werde weniger Auto gefahren und es würden verstärkt öffentliche Verkehrsmittel genutzt.

Der Kläger beantragt,

- das Urteil des FG Köln vom 21. April 2005 -10 K 2476/00- und die Einspruchsentscheidung vom 08. Oktober 1999 (richtig 03. März 2000) aufzuheben und die Umsatzsteuer für 1996 unter Änderung des Bescheides vom 07. Dezember 1999 auf ... DM (... €), die Umsatzsteuer 1997 unter Änderung des Bescheides vom 07. Dezember 1999 auf ... DM (... €) und die Umsatzsteuer 1998 unter Änderung des Bescheides vom 07. Dezember 1999 auf ... DM (-... €) herabzusetzen,
- hilfsweise das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

Das FA beantragt,

- die Revision zurückzuweisen.

<p>► Entscheidungsgründe:</p>

Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung hält den Revisionsangriffen stand. Die Leistungen des Klägers unterliegen dem Regelsteuersatz.

1. Der Kläger hat mit der entgeltlichen Überlassung der PKW an seine Mitglieder nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbare Leistungen erbracht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Oktober 2007 -V R 69/06-, BFH/NV 2008 S. 322).

2. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer u.a. für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar u.a. gemeinnützigen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO). Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Zur Förderung der Allgemeinheit gehört nach § 52 Abs. 2 Nr. 1 in der in den Streitjahren geltenden Fassung (AO a.F.) insbesondere der Umweltschutz.

Fördert eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, ergibt sich hieraus aber nicht eine uneingeschränkte Gewährung der Steuervergünstigung durch Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG schließt die Steuervergünstigung selbst bei Verfolgung gemeinnütziger Zwecke aus, wenn der Zweck durch Erbringung von Leistungen verfolgt wird, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) vor, bleibt gemäß § 64 Abs. 1 AO die Steuervergünstigung nur erhalten, wenn es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um einen Zweckbetrieb handelt. Ein Zweckbetrieb (§ 65 AO) ist gegeben, wenn er in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO), die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (§ 65 Nr. 2 AO) und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO). Für die Annahme eines Zweckbetriebs müssen alle drei Voraussetzungen erfüllt werden (vgl. BFH-Urteil vom 09. April 1987 -V R 150/78-, BFHE 149, 319, BStBl II 1987 S. 659).

Aus dem Regelungsgesamtzusammenhang von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i.V.m. §§ 52, 64 und 65 AO ergibt sich somit, dass entgeltliche Leistungen, mit denen gemeinnützige Zwecke verfolgt werden, dem ermäßigten Steuersatz unterliegen können. Aus der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke bei der Erbringung entgeltlicher Leistung folgt aber nicht zwingend die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Selbst wenn bei der Erbringung entgeltlicher Leistungen gemeinnützige Zwecke verfolgt werden, unterliegen die Leistungen dem Regelsteuersatz, wenn es sich um Leistungen handelt, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden, dem keine Zweckbetriebseigenschaft nach §§ 65 ff. AO zukommt.

3. Die entgeltliche Fahrzeugüberlassung im Rahmen des "Carsharing" stellte einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Es handelte sich aber entgegen der Auffassung des Klägers nicht um Umsätze im Rahmen eines Zweckbetriebs, da der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb "Carsharing" die Voraussetzungen des § 65 Nr. 2 AO nicht erfüllt.

a) Nach § 65 Nr. 2 AO liegt ein Zweckbetrieb nur vor, wenn die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft nur durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreicht werden können. Nach der zu § 65 Nr. 2 AO ergangenen Rechtsprechung des BFH sind steuerbegünstigte Zwecke nur dann nicht ohne die wirtschaftliche Betätigung erreichbar,

wenn sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt, sondern vielmehr als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 13. August 1986 -II R 246/81-, BFHE 147, 299, BStBl II 1986 S. 831; in BFHE 149, 319, BStBl II 1987 S. 659; vom 01. August 2002 -V R 21/01-, BFHE 200, 101, BStBl II 2003 S. 438). Bei Anwendung der Vorschrift kommt es entscheidend auf den von der jeweiligen Körperschaft verfolgten steuerbegünstigten Satzungszweck (Tipke in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 65 AO Rz 2) und allein auf die Tätigkeit im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an (BFH-Beschluss vom 18. September 2007 -I R 30/06-, BFH/NV 2008 S. 490 zu § 66 AO).

b) Der steuerbegünstigte satzungsmäßige Zweck des Klägers ist nach § 2 Abs. 1 seiner Satzung "die Förderung eines umweltschonenden Verhaltens und die Verminderung der durch das Auto verursachten Umweltbelastung". Bei den in § 2 Abs. 2 der Satzung aufgeführten Maßnahmen handelt es sich nicht um weitere steuerbegünstigte Satzungszwecke, sondern um Maßnahmen zur Verwirklichung des in § 2 Abs. 1 der Satzung genannten steuerbegünstigten Zwecks. Wie der Katalog der in § 2 Abs. 2 der Satzung aufgeführten Maßnahmen zeigt, ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb "Carsharing" nicht die einzige Maßnahme, durch die der steuerbegünstigte Satzungszweck "Förderung eines umweltschonenden Verhaltens und die Verminderung der durch das Auto verursachten Umweltbelastung" erreicht werden kann. Denn die Förderung dieses steuerbegünstigten Zwecks kann entsprechend § 2 Abs. 2 der Satzung z.B. auch durch die sachliche Information über die Umweltbelastung durch parkende bzw. fahrende Autos, Mitgliederrundbriefe, Diskussionsveranstaltungen, Hauswurfsendungen, Plakataktionen, Unterstützung des Aufbaus eines Stadtteil-Verkehrsbüros, Unterstützung der Erarbeitung und Verbreitung stadtteilbezogener ÖPNV-Fahrpläne und anderer Informationsmaterialien über alternative Verkehrsmöglichkeiten, die wissenschaftliche Auswertung der Erfahrungen gemeinschaftlicher Autonutzung oder durch die Verbreitung der Erfahrungen in Mitgliederrundbriefen, Zeitungen, Fachzeitschriften, Veranstaltungen und Fachtagungen verwirklicht werden. Die Würdigung des FG, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb "Carsharing" nicht das einzige Mittel des Klägers war, um den steuerbegünstigten Satzungszweck zu erreichen, ist revisionsrechtlich unter Berücksichtigung der Bindung an die tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht zu beanstanden.

c) Die Einwendungen der Revision stehen dem nicht entgegen. Die von der Revision behauptete Identität vom steuerbegünstigten Satzungszweck und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb "Carsharing" bestünde nur, wenn das "Carsharing" als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zugleich steuerbegünstigter Satzungszweck wäre, was aber nach § 2 Abs. 1 der Satzung nicht der Fall ist. Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit des konkreten Satzungszwecks des Klägers bei Anwendung von § 65 AO braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob neben der Förderung eines umweltschonenden Verhaltens und der Verminderung der durch das Auto verursachten Umweltbelastung auch das "Carsharing" als Satzungszweck nach § 52 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 AO a. F. aufgrund einer Förderung des Umweltschutzes steuerbegünstigt wäre oder ob entsprechend den bereits vom FG geäußerten Zweifeln die Steuerbegünstigung eines derartigen Zwecks am Erfordernis der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) scheitern würde.

d) Die vom Kläger in der mündlichen Verhandlung überreichten Unterlagen zu einer möglichen Änderung des StVG zur Bestätigung der Bedeutung des "Carsharing" für den Klima-

schutz kann der Senat revisionsrechtlich (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht berücksichtigen. Im Übrigen ergibt sich daraus nur der förderungswürdige Charakter des Carsharing. Steuerrechtlich bleibt es demgegenüber dabei, dass zwar die Förderung des Umweltschutzes gemeinnützig ist und auch durch Steuervergünstigungen gefördert wird, dass diese Förderung jedoch für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nur gewährt wird, wenn sie die erforderliche Zweckbetriebs-eigenschaft aufweisen. An dieser Zweckbetriebs-eigenschaft fehlt es.

e) Auf die Frage, ob "Carsharing" als entgeltliche Leistung auch von anderen Personen als Körperschaften i.S. von § 51 AO wie z.B. Personengesellschaften angeboten wird, die bereits aufgrund ihrer Rechtsform Steuervergünstigungen nach § 51 AO nicht in Anspruch nehmen können, kam es daher nicht mehr an. Im Übrigen weist der Senat darauf hin, dass wie das "Carsharing" z.B. auch die Abfallbeseitigung dem Umweltschutz dient und daher dem Grunde nach gemeinnützig ist. Gleichwohl unterliegt die Abfallbeseitigung durch gemeinnützige Körperschaften nicht dem ermäßigten Steuersatz, da Abfallbeseitigungsleistungen auch von anderen Unternehmern angeboten werden, so dass nach § 65 Nr. 3 AO kein Zweckbetrieb vorliegt (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1993 -X R 115/91-, BFHE 173, 254, BStBl II 1994 S. 314).

4. Ein Anspruch auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ergibt sich auch nicht aus den Vorschriften der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Nach Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 2 i.V.m. Anhang H Nr. 14 der Richtlinie 77/388/EWG waren die Mitgliedstaaten in den Streitjahren berechtigt, steuerpflichtige Leistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit einem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. Im Gegensatz zum nationalen Recht reicht die bloße Leistungserbringung durch eine gemeinnützige Einrichtung zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nicht aus. Hinzukommen muss eine Leistung für wohltätige Zwecke oder im Bereich der sozialen Sicherheit. Beides trifft auf die Überlassung von PKWs, auch im Rahmen eines PKW-Mitbenutzungsmodells, nicht zu.

► **Fundstelle:**

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 20.08.2008