

steuerberater-center.de) und das dazu anhängige Revisionsverfahren (Az. des BFH: V R 5/15) weist die OFD Frankfurt/M. darauf hin, dass die Lieferung von Büchern, Zeitungen und anderen Erzeugnissen des graphischen Gewerbes nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 49 der Anlage 2 zum UStG grundsätzlich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt (OFD Frankfurt/M. v. 17.2.2015 – S 7225 A - 32 - St 16). Hiervon explizit ausgeschlossen seien jedoch Veröffentlichungen, die überwiegend Werbezwecken (einschließlich Reiselwerbung) dienen. Da es sich bei Messekatalogen um Druckerzeugnisse handle, die überwiegend Werbezwecken dienen, seien diese Publikationen grundsätzlich in Position 4911 1090 des Zolltarifs einzureihen, auf die in der Anlage 2 zum UStG jedoch nicht verwiesen werde. Umsätze mit diesen Gegenständen unterlägen daher dem Regelsteuersatz. Das FG Hessen habe mit dem o.g. Urteil die Verwaltungsauffassung bestätigt.

#### Beraterhinweis

Aufgrund des Revisionsverfahrens ruhen vergleichbare Rechtsbehelfsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes. Die OFD weist ausdrücklich darauf hin, dass eine generelle Nichtbeanstandungsregelung für solche Fälle, in denen bisher der ermäßigte Steuersatz angewendet wurde, nicht in Betracht kommt. Sofern die Finanzverwaltung im Einzelfall Vertrauenstatbestände geschaffen habe, bestehe für die betroffenen Unternehmer individuell die Möglichkeit der Beantragung von Billigkeitsmaßnahmen.

OFD Frankfurt v. 17.2.2015 – S 7225 A - 32 - St 16

Dipl.-Finw. (FH) Michaela Wohlfart, Neuenhagen  
bei Berlin

## Beiträge für die Beratungspraxis

### Abschied von der Vermögensverwaltung im Umsatzsteuerrecht

Anmerkungen aus der Beratungspraxis zum Urteil des BFH v. 20.3.2014 – V R 4/13  
von RA Dipl.-Finw. (FH) Dr. Henning H. Rüth\*

Auf den ersten Blick sieht das Urteil des BFH zu den steuerbaren Leistungen eines Sportvereins (BFH v. 20.3.2014 – V R 4/13, UR 2014, 732 = UStB 2014, 224 mit Komment. Walkenhorst) recht harmlos aus – vier Seiten im Druck, davon eine zum Sachverhalt. Von solchen Äußerlichkeiten sollte man sich jedoch nicht täuschen lassen: Der BFH stellt in einem Rundumschlag die bisherige Praxis der Vereinsbesteuerung in Deutschland in Frage. Dass diese nicht den europäischen Vorgaben entspricht, ist zwar seit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Kennemer Golf & Country Club (EuGH v. 21.3.2002 – Rs. C-174/00, UR 2002, 320 = UStB 2002, 247) klar. Die Ansätze der Finanzverwaltung haben sich aber seitdem nicht geändert, die EuGH-Entscheidung wird im UStAE nicht zitiert. Lediglich ein faktisches Wahlrecht zwischen Besteuerung und Nichtbesteuerung (oder auch: Vorsteuer oder keiner Vorsteuer) ist inzwischen praktisch etabliert.

#### I. Zugrunde liegender Sachverhalt

Ein gemeinnütziger Verein, hier ein Radsportverein, finanzierte sich über verschiedene Einnahmen, nämlich im Wesentlichen:

- Mitgliedsbeiträge,
- Pachterträge,
- Entgelte aus sportlichen Veranstaltungen und kommerzieller Werbung sowie
- Zuschüsse und Spenden.

Die Mitglieder konnten die Infrastruktur, insbesondere Trainingsgeräte, nutzen und an Wettkämpfen und Trainingsfahrten teilnehmen.

#### II. Inhalt des Urteils

##### 1. Unternehmereigenschaft

Unternehmereigenschaft des Vereins umfasst auch die Tätigkeit gegenüber den Mitgliedern: An der grundsätzlichen Unternehmereigenschaft des Vereins in diesem Fall hat der BFH keinerlei Zweifel. Dies ist allein schon durch die Ausübung kommerzieller Werbung bedingt. Aller-

\* Der Autor ist Senior Manager in der Service Line Indirect Tax bei der KPMG in Hamburg und befasst sich insbesondere mit der (Umsatz-)Besteuerung von gemeinnützigen und öffentlichen Einrichtungen.

dings umfasst die Unternehmereigenschaft des Vereins auch die Tätigkeit gegenüber den Mitgliedern. Hier reicht – wie schon seit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Kennemer Golf & Country Club (EuGH v. 21.3.2002 – Rs. C-174/00, UR 2002, 320 = UStB 2002, 247) bekannt – die abstrakte Zurverfügungstellung von Vorteilen. Im vorliegenden Fall erfolgte dies durch die bloße Möglichkeit, die Infrastruktur (Sportanlagen) zu nutzen und an Wettkämpfen und Trainingsfahrten teilzunehmen. Keinesfalls erforderlich ist, dass die Mitglieder diese Leistungen auch tatsächlich in Anspruch nehmen. Dies zeigt im übrigen auch der naheliegende Vergleich zu privaten Sport- und Fitness-Studios, deren Mitglieder die Jahresmitgliedschaft häufig auch nur kurz nach dem Jahreswechsel und den damit verbundenen guten Vorsätzen nutzen. Dennoch werden keine Zweifel bestehen, dass es sich insoweit insgesamt um ein umsatzsteuerbares Entgelt handelt und die Leistung für die gesamte Dauer der Mitgliedschaft erbracht wird.

## 2. Höhe des Entgelts

**Zahlungen Dritter für die steuerbare Tätigkeit eines Vereins können Drittentgelt sein:** Im Besprechungsurteil spielen insbesondere Drittentgelte i.S.d. § 10 Abs. 1 S. 3 UStG eine wichtige Rolle, vor allem im Zusammenhang mit der Umwidmung von Zuschüssen. Zuschüsse sind zwar in aller Regel kein umsatzsteuerliches Entgelt, dies kann sich aber in bestimmten Situationen nach Auffassung des BFH ändern. Wenn die Mitgliedsbeiträge schon per se nicht kostendeckend kalkuliert werden und die Zuschüsse insofern preisauff  llenden Charakter haben, hat „ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung“ etwas gewährt i.S.d. § 10 Abs. 1 S. 3 UStG. Entscheidendes Kriterium ist, ob die Zuschüsse den Leistungsempfängern (Mitgliedern) zugutekommen, was bei einer Ermässigung der Preise gegenüber einem kostendeckenden Preis stets zu bejahen sein wird. Folglich sind nicht nur die Mitgliedsbeiträge Entgelt für die Leistung des Vereins, sondern auch die Teile der Zuschüsse, die zur Kostendeckung der Leistungen an die Mitglieder erforderlich sind.

## 3. Anzuwendender Steuersatz

**Einschränkende Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG:** § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG gehört insgesamt nicht gerade zu den einfach lesbaren Normen im deutschen Umsatzsteuerrecht. Der BFH fügt hier aber noch eine Nuance hinzu, indem er festhält, dass die europarechtlichen Vorgaben bei der Auslegung der Norm einzuhalten sind. Nach Art. 98 MwStSystRL und der dazugehörigen Anlage II dürfen nur Leistungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit ermässigt besteuert werden. Soweit § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG hierüber hinausgeht, ist er nach Auffassung des BFH richtlinienwidrig und daher einschränkend zu interpretieren. Vermögensverwaltung in der ertragsteuerlichen Definition fällt hier in aller Regel nicht unter diese Begriffe, zumal bestimmte Bereiche der eigentlichen Vermögensverwaltung, wie etwa das Halten von Beteiligungen, im Regelfall ohne das Hinzutreten weiterer Tätigkeiten bereits

nicht umsatzsteuerbar sind (statt aller EuGH v. 27.9.2001 – Rs. C-16/00 – *Cibo Participations SA*, UR 2001, 500). Damit ist festzuhalten, dass bei Vorliegen einer ertragsteuerrechtlichen Vermögensverwaltung umsatzsteuerrechtlich entweder eine nicht umsatzsteuerbare Tätigkeit vorliegt oder eine Tätigkeit, für die der ermässigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG jedenfalls nach richtlinienkonformer (enger) Auslegung nicht anwendbar ist.

## 4. Anwendbare Steuerbefreiungen

Ob und wie weit im vorliegenden Fall überhaupt Steuerbefreiungen in Betracht kamen, konnte der BFH aufgrund des durch das FG festgestellten Sachverhalts nicht klären.

## III. Auswirkungen auf die Praxis

### 1. Unternehmereigenschaft

**Erweiterter unternehmerischer Bereich der Vereine:** Im Ergebnis wird die Unternehmereigenschaft bzw. der unternehmerische Bereich der Vereine mit dem vorliegenden Urteil ausgeweitet. Kein umsatzsteuerbarer Vorgang wird insoweit nur dann vorliegen, wenn der Verein in der Erfüllung des den Gemeinschaftsbelangen aller Mitglieder dienenden Satzungszwecks tätig wird. Dies ist in der Praxis im Wesentlichen bei F  rderevereinen (Schulvereinen etc.) denkbar – bei diesen aber auch dann nicht, wenn und soweit die Mitglieder einen konkreten Vorteil aus ihrer Mitgliedschaft erhalten. Letzteres ist insbesondere bei F  rderevereinen für Museen oder andere künstlerische Aktivitäten augenfällig, wenn die Mitglieder ermässigten oder freien Eintritt zu Veranstaltungen erhalten und somit besser gestellt werden als andere Besucher. Bei allen anderen Vereinen dürfte daraus folgend nur noch ein kleiner nichtunternehmerischer Bereich verbleiben.

### 2. Höhe des Entgelts

**Konsequenzen für den Vorsteuerüberhang:** Die bislang übliche Trennung – Mitgliedsbeiträge sind Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse sind Zuschüsse (und beide sind nicht umsatzsteuerbar) – dürfte mit dieser Entscheidung des BFH Vergangenheit sein. Zum einen sind die Mitgliedsbeiträge selbst (zwingend) Entgelt für die vom Verein erbrachten oder zu erbringenden Leistungen. Zum anderen kann aber auch die bislang häufige Situation eines dauernden Vorsteuer  berhangs nicht mehr eintreten, wenn der Verein Zuschüsse erhält. Jedenfalls sofern bei der Bemessung der Mitgliedsbeiträge klar ist, dass diese nicht kostendeckend für die erbrachten oder zu erbringenden Leistungen sein können, dürfte immer eine Umqualifizierung der Zuschüsse in Betracht kommen. Ein Vorsteuerüberhang kann damit – jedenfalls bei identischen Steuersätzen auf der Ein- und Ausgangsseite – nur noch in einzelnen Jahren vorkommen.

### 3. Anzuwendender Steuersatz

**Richtlinienkonforme Interpretation der deutschen Regelung:** Die bisherige Praxis, im Bereich der Gemeinnützigkeit ausschließlich Umsätze der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe dem Regelsteuersatz zu unterwerfen, so-

fern keine andere Steuerermäßigung oder Steuerbefreiung in Betracht kommt, lässt sich vor dem Hintergrund der Besprechungsentscheidung nicht halten. Der BFH entscheidet sich insoweit dogmatisch für eine richtlinienkonforme Interpretation der deutschen Regelung, die auch eine (stark) einschränkende Interpretation zulässt, und gegen ein Nebeneinander von nationalem und europäischem Recht. Hiermit geht ein Verlust an Rechtssicherheit (bzw. an einer positiven Rechtspraxis) für die Betroffenen einher, die bislang – im Wesentlichen gemeinsam mit der Finanzverwaltung – einen bestimmten Inhalt des Gesetzestextes angenommen und angewendet haben. Für die Praxis bedeutet dies, dass sämtliche Ermäßigungsvorschriften, aber insbesondere die hier gegenständliche Nr. 8 des § 12 Abs. 2 UStG, mit den konkreten Tätigkeiten des Vereins abgeglichen werden müssen. Dies kann nicht nur die (man fühlt sich versucht zu sagen: sog. oder ertragsteuerrechtliche) Vermögensverwaltung, sondern durchaus auch die Zweckbetriebe umfassen.

### 3. Anwendbare Steuerbefreiungen

**Vorgaben der MwStSystRL nur unvollständig in deutsches Recht umgesetzt:** Was die praktische Anwendung möglicher Steuerbefreiungen angeht, besteht die Schwierigkeit, dass die Vorgaben der MwStSystRL nur sehr unvollständig in das deutsche Recht umgesetzt sind. Das führt zunächst zu einem Nebeneinander der beiden Kataloge (vgl. hierzu BFH v. 28.5.2013 – XI R 35/11, BStBl. II 2013, 879 = UR 2013, 712). Soweit die Steuerbefreiungen der MwStSystRL über das nationale Recht hinausgehen, besteht die Herausforderung, die Anwendbarkeit – wenn denn gewünscht – gegenüber der Finanzverwaltung durchzusetzen. Da dies immer mit einem (anteiligen) Verlust des Vorsteuerabzugs einhergeht, ist in der Praxis vorher die Rechenaufgabe zu lösen, welche Auswirkungen dies insgesamt auf die Finanzierung der Einrichtung haben wird. Hierbei sind auch zukünftige Entwicklungen – soweit absehbar – zu berücksichtigen, d.h., es müssen mehrere mögliche Zukunftsszenarien durchgespielt und auf ihre (umsatz-)steuerlichen Implikationen untersucht werden.

### 4. Fazit

**Kein Gleichlauf mehr zwischen umsatz- und ertragsteuerrechtlichen Würdigungen und Einordnungen:** Die Versuche, eine Einheit der (Steuer-)Rechtsordnung herzustellen, wie sie von *Tipke* propagiert und in der Praxis jedenfalls für diesen Bereich der Schnittstelle von Ertrag- und Umsatzsteuerrecht jahre-, wenn nicht jahrzehntelang unternommen wurden, indem sich die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachverhalten mit Bezug zu gemeinnützigen Einrichtungen im Wesentlichen nach ertragsteuerrechtlichen Gesichtspunkten richtete, müssen als gescheitert angesehen werden. In der Zukunft – und soweit die Sachverhalte noch offen sind, auch in der Vergangenheit – ist zumindest von einer Gerichtspraxis der Zweiglei-

sigkeit auszugehen, in der es praktisch keinen Gleichlauf mehr zwischen umsatz- und ertragsteuerrechtlichen Würdigungen und Einordnungen gibt. Misslich ist insofern, dass es aus der Verwaltung insoweit noch keinerlei Hinweise zur Umsetzung in die Verwaltungspraxis gibt mit der Folge, dass für die Beratungspraxis derzeit eigentlich noch unklar ist, ob man die klassischen bisherigen Ansätze empfehlen soll, auch wenn man weiß, dass bei einer etwaigen Entscheidung des Falls vor Gericht andere Maßstäbe – nämlich die vom BFH in der Besprechungsentscheidung skizzierten – gelten werden.

### IV. Ausblick

**Schutzwirkung des Art. 13 MwStSystRL einzelfallabhängig:** Zu überprüfen sein wird, welche Auswirkungen diese Entscheidung des BFH auf andere, ähnlich gelagerte Bereiche hat. Juristische Personen des öffentlichen Rechts etwa stehen zwar unter dem besonderen Schutz des Art. 13 MwStSystRL, so dass die Besprechungsentscheidung wohl nicht ohne weiteres auf sie anzuwenden sein wird. Auch wenn Art. 13 MwStSystRL nur einen unvollständigen Eingang in das deutsche Recht gefunden hat, gibt es dennoch erhebliche Parallelen. So können etwa bestimmte Teile der (Zwangs-)Mitgliedsbeiträge auch für das Erbringen konkreter Leistungen eingesetzt werden. Die Schutzwirkung des Art. 13 MwStSystRL wird hier von den Gegebenheiten im konkreten Einzelfall abhängig sein.

**Drohendes Vertragsverletzungsverfahren?** Ob und wie schnell die Finanzverwaltung die Grundsätze der Besprechungsentscheidung umsetzen wird, bleibt abzuwarten. Grundsätzlich handelt es sich bei den vom BFH skizzierten Grundsätzen um anwendbares (europäisches) Recht. Eine Nichtanwendung kann zu einem Vertragsverletzungsverfahren führen. Andererseits ist das Thema Vereine im Allgemeinen und ihre Besteuerung im Besonderen insgesamt höchst politisch, so dass eher zu erwarten steht, dass es ohne den entsprechenden Druck aus Brüssel bzw. Straßburg auf absehbare Zeit bei dem Nebeneinander von nationalem und europäischem Recht bleiben wird. Dies hat zwar insoweit Vorteile, weil eine gewisse Rosinenpickerei möglich ist und je nach Situation das für die jeweilige Einrichtung günstigere System gewählt werden kann. Die Besprechungsentscheidung zeigt aber auch, dass dies nicht unbedingt von Bestand sein muss und keinesfalls streitig gegen die Verwaltung durchgesetzt werden sollte. Darüber hinaus könnten die irgendwann erforderlichen Umstellungen die Betroffenen umso härter treffen, je weiter die Umsetzung der europäischen Vorgaben herausgezögert wird. Dass bei einer Umsetzung großzügige Übergangsregelungen zu erwarten sind, ist wohl eher zu bezweifeln, wenn auch für die Beteiligten zu wünschen. Sofern die Umsetzung etwa auf der Grundlage eines Vertragsverletzungsverfahrens erfolgen sollte, dürfte die Länge der Übergangsfrist vom jeweiligen Verfahrensstand abhängig sein.