



SIND MITGLIEDSBEITRÄGE UMSATZSTEUERPFLICHTIG?

Anmerkungen zum Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.9.2017 – 2 K 2164/15

Mit dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg nimmt ein Finanzgericht erstmals Stellung zur Umsatzbesteuerung von Mitgliedsbeiträgen bei einem Berufsverband. Nach Auffassung des Gerichts ist der Verband mit der Verfolgung seiner ideellen Satzungszwecke unternehmerisch tätig, die Mitgliedsbeiträge unterliegen der Umsatzsteuer und der Verband ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Sichtweise steht der Handhabung durch die Finanzverwaltung entgegen, die Berufsverbände grundsätzlich nicht als umsatzsteuerliche Unternehmer versteht, sodass Mitgliedsbeiträge keiner Umsatzbesteuerung unterworfen werden. Folgerichtig hat das Finanzamt gegen das Urteil Revision eingelegt.

Klaus Schmidt

Das Urteil des Finanzgerichtes kann Vorteile für Verbände mit vorsteuerabzugsberechtigten Mitgliedern mit sich bringen. Um diese Vorteile zu erkämpfen, muss der Rechtsweg verfolgt werden, da die Finanzverwaltung an ihre in den Umsatzsteuerrichtlinien niedergelegte Sichtweise gebunden ist. Bislang wird zur Beurteilung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Mitgliedsbeiträgen in der Regel auf die Rechtsprechung und die Finanzverwaltungsauffassung bei Sportvereinen zurückgegriffen. Die Grundsätze, nach denen die umsatzsteuerliche Behandlung von Mitgliedsbeiträgen zu beurteilen ist, erscheinen im Grunde nicht sonderlich komplex. Wendet man diese Grundsätze allerdings in der Praxis an, ergeben sich zum Teil schwierige Abgrenzungsprobleme, die der Vielfalt des Vereins- und Verbandslebens geschuldet sind. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist zu entscheiden, ob die Tätigkeit des Verbandes zur Erfüllung seiner den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke dient oder ob der Verband Leistungen erbringt, die die Sonderbelange einzelner Mitglieder fördern. Soweit der Berufsverband zur Erfüllung der rein ideellen Satzungszwecke Mitgliedsbeiträge erhebt, behandelt die Finanzverwaltung den Verband bislang nicht als Unternehmer. Der gezahlte Mitgliedsbeitrag ist im umsatzsteuerlichen Sinne nicht steuerbar.

Erbringt der Berufsverband allerdings Leistungen, um den Sonderbelangen einzelner oder mehrerer Mitglieder zu dienen, ist er insoweit als Unternehmer anzusehen. Umsatzsteuerlich handelt es sich bei dem Mitgliedsbeitrag dann um ein Entgelt zur Erlangung dieser Leistungen, das auch der Umsatzbesteuerung unterliegt. Solche für das Mitglied individualisierbar geleisteten Vorteile können z. B. in Ermäßigungen von Mitgliedschaften, Sonderkonditionen für Zeitschriften, Telefone, Versicherungen, der individuellen Rechtsberatung etc. liegen.

ABGRENZUNG IST SCHWIERIG

Die Praxis wird bei der Beurteilung der Frage, ob der Verband Allgemeinbelange aller Mitglieder oder Sonderbelange einzelner oder mehrerer Mitglieder verfolgt, vor schwierige Abgrenzungsfragen gestellt. Wenn neben der Erfüllung der ideellen Satzungszwecke auch Leistungen erbracht werden, die bei den Mitgliedern zu individuellen Vorteilen führen, wird es erforderlich, den Mitgliedsbeitrag in einen echten, nicht umsatzsteuerbaren Beitrag und einen unechten Beitragsbestandteil (umsatzsteuerbares Entgelt für eine Leistung) aufzuteilen. Zur Aufteilung des einheitlichen Mitgliedsbeitrages ist auf ein Schätzverfahren zurückzugreifen.

So weit die grundsätzliche Handhabung der Mitgliedsbeiträge bei Vereinen und Verbänden durch die Finanzverwaltung, von der sich die Rechtsprechung zunehmend entfernt. Für Aufsehen hatte im Jahre 2002 ein Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) zu Mitgliedsbeiträgen eines Golfclubs gesorgt (Kennemer Golf & Countryclub, EuGH v. 21.3.2002, Rs C-174/00). Nach Auffassung des EuGH bestehen die Leistungen des Golfvereins darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt, und nicht darin, dass er auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbringt. Die Mitgliedsbeiträge werden als pauschales Entgelt für die Inanspruchnahme der Sportanlagen bzw. für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Anlagen verstanden. Das mit der Entscheidung verbundene Aufsehen war insbesondere dem Umstand geschuldet, dass die Besteuerung gemeinnütziger Vereine in den Fokus geriet und damit ein Urteil mit weitreichender Tragweite gefällt wurde. Niemand wird aber ernsthaft bezweifeln, dass z. B. „Mitgliedsbeiträge“ in einem Fitnessstudio der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind, und zwar unabhängig von der tatsächlichen Inanspruchnahme der Geräte durch das jeweilige „Mitglied“.

ECHE UND UNECHTE MITGLIEDSBEITRÄGE

Mit der EuGH-Entscheidung wird nicht zwangsläufig jede Leistung des Vereins gegenüber seinen Mitgliedern der Umsatzbesteuerung unterworfen, vielmehr ist differenziert zu untersuchen, ob Mitgliedsbeiträge ganz oder teilweise Entgelte für eine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches sein können. Auch der Bundesfinanzhof hat sich dieser Sichtweise angeschlossen. Die Finanzverwaltung sah allerdings bislang für das Verwaltungshandeln keine Notwendigkeit zur Änderung ihrer Auffassung. Die Umsatzsteuerrichtlinien rekurrieren unverändert auf die Unterscheidung zwischen „echten“ und „unechten“ Mitgliedsbeiträgen, woraus geschlossen werden kann, dass die Finanzverwaltung ihre Verwaltungsauffassung in Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung sieht.

Das FG Berlin-Brandenburg stützt sein Urteil auf die EuGH-Rechtsprechung. Die Unterscheidung zwischen der Verfolgung der den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke und der Erbringung von Sonderbelangen für einzelne oder mehrere Mitglieder wird dort nicht behandelt. Im Ergebnis verschiebt es die Abgrenzungslinie zwischen den beiden Begriffspaaren, indem die Hürde für das Vorliegen von Sonderbelangen im Interesse der Mitglieder deutlich herabgesetzt wird.

Nach Auffassung des Finanzgerichts kann der Mitgliedsbeitrag das pauschale Entgelt für Leistungen des Verbandes darstellen. Ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch liegt vor, wenn ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht. Dem Leistungsaustausch steht nicht entgegen, dass der Verband gleichartige Leistungen an alle Mitglieder erbringt oder er mit seinen Leistungen gleichzeitig für alle Mitglieder tätig wird. Die Bedeutung dieser Entscheidung liegt darin, dass

auch dem ideellen Satzungszweck zuzuordnende Tätigkeiten für alle Mitglieder als unternehmerisch und damit umsatzsteuerbar angesehen werden.

RAUM FÜR GESAMTBELANGE DES VERBANDS WIRD ENG

Die Tätigkeiten des Berufsverbandes umfassten im entschiedenen Fall die Vertretung der Interessen seiner Mitglieder und der gemeinsamen Belange, wie der Förderung der politischen, gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Wahrnehmung und Verbesserung der Rahmenbedingungen im Bereich des Berufsverbandes, z. B. durch eine aktive Öffentlichkeitsarbeit. Darüber hinaus bot der Verband den Mitgliedern allgemeine Informations-, Beratungs- und Kommunikationsleistungen an, z. B. durch Beratungen in technischen oder rechtlichen Fragen sowie Veranstaltungen zum Meinungs- und Erfahrungsaustausch. Das Leistungsangebot umfasste damit Leistungen, die die Mitglieder auch bei externen Dienstleistern in Auftrag hätten geben können. Letztlich führe die mit den Beiträgen bezahlte Verbandsarbeit zu individuellen, wirtschaftlichen Vorteilen der Mitglieder und komme diesen nicht nur mittelbar zugute. Der Argumentationslinie des Urteils zum Kennemer Golf & Countryclub folgend, genügt es, dass den Mitgliedern als Gegenleistung für Mitgliedsbeiträge die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Leistungsangebote eröffnet wurde, unabhängig von der tatsächlichen Inanspruchnahme.

Folgt man diesem Tenor, so wird der Raum für eine nicht unternehmerische auf die satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke abstellende Verbandstätigkeit zur Förderung der Gesamtelange sämtlicher Mitglieder sehr eng. Der von der Finanzverwaltung als Entscheidungskriterium verfolgte Dualismus zwischen der Erfüllung von Gesamtelangen und Sonderbelangen der Mitglieder wird dadurch faktisch aufgelöst.



UNKLARE GEMENDELAGE

Für die Praxis trägt die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg zu weiterer Unsicherheit bei der Behandlung von Berufsverbänden und deren Mitgliedsbeiträgen bei, da sie den Graben zwischen der Auffassung der Finanzverwaltung und der richterlichen Sichtweise weiter öffnet. Letztlich sind gegenwärtig drei unterschiedliche Einstufungen des Mitgliedsbeitrags auf dem Tisch:

- Die Auffassung der Finanzverwaltung, die den seine ideellen Satzungszwecke verfolgenden Verband grundsätzlich als Nichtunternehmer ansieht, sodass die Mitgliedsbeiträge nicht steuerbar sind und der Verband keinen Vorsteuerabzug erhält.
- Die EU-rechtliche Betrachtungsweise, nach der Berufsverbände unternehmerisch tätig sind, ihre Mitgliedsbeiträge daher steuerbar, aber aufgrund einer Steuerbefreiungsvorschrift von der Umsatzsteuer befreit werden. Auch bei die-

ser Betrachtung scheidet ein Vorsteuerabzug für den Berufsverband aus.

- Die Auffassung des FG Berlin-Brandenburg, nach der der Verband umsatzsteuerlich Unternehmer ist, sodass die Mitgliedsbeiträge umsatzsteuerbar und mangels expliziter Befreiungsvorschrift im nationalen Umsatzsteuerrecht auch umsatzsteuerpflichtig sind. Folge: Der Verband kommt in den Genuss des vollen Vorsteuerabzugs.

Auf Dauer wird es bei dieser unklaren Gemengelage nicht bleiben. Entscheidet der BFH im Sinne des FG Berlin-Brandenburg, wird der Druck auf den Gesetzgeber erhöht, eine dem EU-Recht nachgebildete Regelung in nationales Recht umzusetzen, nach der die Verbandstätigkeit im steuerbaren unternehmerischen Bereich erfolgt, aber diese steuerbaren Leistungen durch eine konkrete Steuerbefreiungsvorschrift von der Umsatzsteuer ausgenommen werden.

AUSBLICK UND FOLGEN

Welche Folgen ergeben sich gegenwärtig für die Praxis? Zunächst hat die Finanzverwaltung gegen das Urteil Revision eingelegt, sodass die BFH-Entscheidung abzuwarten bleibt. Die Finanzverwaltung ist an ihre bisherigen Verwaltungsgrundsätze gebunden, nach denen die Berufsverbände weiterhin nicht als Unternehmer gelten, soweit sie keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Von der gegenwärtigen Rechtslage profitieren die Verbände, deren Mitglieder nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind. Die Leistungen der Verbände enthalten vielfach einen hohen Personalkostenanteil, der nicht mit Umsatzsteuer belastet wird, da der Verband entsprechend der Verwaltungsauffassung als Nichtunternehmer anzusehen ist. Die Umsatzsteuer verteuert damit nicht die Mitgliedsbeiträge, was zur Entlastung der nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mitglieder beiträgt.

NACHTEILE FÜR VERBÄNDE MIT VORSTEUERABZUGS-BERECHTIGTEN MITGLIEDERN

Nachteilig wirkt sich die Verwaltungsauffassung für Berufsverbände mit Mitgliedern aus, die zum Vorsteuerabzug be-

rechtigt sind, und zwar umso stärker, als in den Eingangsleistungen des Verbandes nicht abziehbare Vorsteuern enthalten sind. Werden beispielsweise größere Investitionen getätigt, für die nach der Verwaltungsauffassung der Verband nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, verteuern diese nicht abzugsfähigen Vorsteuern letztlich den Mitgliedsbeitrag. Käme der Verband hingegen in den Genuss des Vorsteuerabzuges – investiert er also „netto“ – so könnte er diesen Vorteil auch an das vorsteuerabzugsberechtigte Verbandsmitglied weitergeben. Zielsetzung dieser Verbände muss es also sein, sich im Sinne der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg als steuerpflichtige Unternehmer behandeln zu lassen. Die Argumentation kann durch die Berufung auf geltendes Unionsrecht unterstützt werden, das die Tätigkeit der Verbände als umsatzsteuerbar, aber steuerbefreit einstuft. Mangels einer Steuerbefreiungsvorschrift im nationalen deutschen Recht ist es also denkbar, dass ein Verband mit Berufung auf EU-Recht zum umsatzsteuerpflichtigen Unternehmer wird, der mangels Steuerbefreiung zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist – so wie es das FG Berlin-Brandenburg auch entschieden

hat. Einen langen Atem des Verbandes vorausgesetzt, erfordert diese Anerkennung der Unternehmereigenschaft des Verbandes eine aktive Durchsetzung auf gerichtlichem Wege. ■

AUTOR

KLAUS SCHMIDT



ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und trat 1997 in die DORN-BACH-Gruppe ein und wurde 2001 in den Gesellschafterkreis aufgenommen. Neben der Wirtschaftsprüfung stellt die steuerrechtliche und be-

triebswirtschaftliche Beratung der mittelständischen Klientel einen der Tätigkeitsschwerpunkte von Herrn Schmidt dar. Ein weiterer Schwerpunkt liegt in der Betreuung – betriebswirtschaftlich und steuerlich – öffentlicher Einrichtungen, Eigenbetriebe und Eigengesellschaften sowie der Beratung von Vereinen und Verbänden.

→ kschmidt@dornbach.de

→ www.dornbach.de



www.verbaende.com/fachartikel
(geschützter Bereich für Abonnenten und DGVM-Mitglieder)

Rahmenvertrag D&O-Versicherung für Vereins-/Verbandsmitglieder in der DGVM



in Kooperation mit



BUSINESS PROTECTION
Versicherungsmakler für beratende Berufe und Management

Ihre Ansprechpartnerin:

Gunhild Peiniger, Geschäftsführerin

Telefon +49 (0)40 413 45 32-0

Telefax +49 (0)40 413 45 32-16

gunhild.peiniger@pp-business.de

Ein Unternehmen der Ecclesia Gruppe.

Gegenstand der **D&O-Versicherung** sind Pflichtverstöße, die zu Vermögensschäden führen, für die **Vereins-/Verbandsorgane** aufgrund gesetzlicher Haftpflichtbestimmungen **schadenersatzpflichtig** sind und für die diese persönlich mit dem **gesamten Privatvermögen** einzustehen haben. In Zusammenarbeit mit der DGVM haben wir ein maßgeschneidertes Rahmenkonzept entwickelt, welches auch das Ehrenamt schützt.

**Prämienbeispiel bei einem Haushaltsvolumen bis max. € 50 Mio.
und einer Vertragslaufzeit von 24 Monaten:**

Versicherungssumme
€ 250.000,00

Prämie
€ 315,00*

* Jahresprämie zzgl. 19% VSt.

Für Informationen, auch zu weiteren Versicherungssparten besuchen Sie unsere Homepage:
www.dgvm-assekuranz.de