



Wenn Verbände aus steuerlicher Sicht Unternehmer sind, hat dies in den meisten Fällen einen erheblichen Vorteil: Sie können sich die Vorsteuer, die sie an andere Unternehmer gezahlt haben, vom Finanzamt erstatten lassen. Damit verbilligen sich die Eingangsumsätze eines Verbandes um den Regelsteuersatz von 19 Prozent, in manchen Fällen auch um 7 Prozent. Die Umsatzsteuer wird damit nicht zum steuerlichen Belastungsfaktor, sondern ist für solche Verbände ergebnisneutral. Daher betrachten sich in der Praxis manche Verbände als Unternehmer. In letzter Zeit gibt es sogar Berater, die den Verbänden dazu raten, „zur Umsatzsteuer zu optieren“. Dies suggeriert, dass man sich als Verband seinen umsatzsteuerlichen Status sozusagen nach Belieben aussuchen kann – die Rechtslage sieht jedoch erheblich differenzierter aus.

Verbände und Umsatzsteuer

## Wann Verbände den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können

AUTOR > DR. WINFRIED EGGERS

### VORSTEUERABZUG SETZT UNTERNEHMEREIGENSCHAFT VORAUS

Zunächst: Wer ist Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinn? § 2 Absatz 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gibt darauf eine klare Antwort: „*Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.*“ Damit ist aber noch nicht gesagt, dass jede Tätigkeit, die ein Unternehmer ausübt, auch rechtlich der Umsatzsteuer unterliegt. Vielmehr unterliegen dieser Steuer – abgesehen von einigen Sonderfällen – nur „*Lieferungen und Leistungen, die der Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt*“, so § 1 Absatz 1 Nr. 1 UStG.

Erfüllen nun die Verbände diese Voraussetzungen als Unternehmer? Diese

Frage lässt sich nicht generell beantworten. Unerheblich ist jedenfalls, in welcher Rechtsform die Verbände agieren. Geht man davon aus, dass nahezu alle Verbände in der Rechtsform des rechtsfähigen oder nicht rechtsfähigen Vereins (§§ 21, 54 BGB) organisiert sind, spitzt sich die Ausgangsfrage auf das konkrete Problem zu, ob und gegebenenfalls inwieweit Vereine Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne sein können. Grundsätzlich ist unstrittig, dass auch Vereine unter gewissen Voraussetzungen eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft haben können, nämlich dann, wenn sie mit ihren Mitgliedern oder dritten Personen im Rahmen einer selbstständigen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit in

einen sogenannten umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch eintreten. Dem Begriff des Leistungsaustauschs kommt in diesem Zusammenhang eine zentrale Bedeutung zu.

### ENTGELTLICHER LEISTUNGS-AUSTAUSCH ENTSCHEIDEND

Ein solcher Leistungsaustausch liegt dann vor, wenn ein Verband seine Leistung entgeltlich gegenüber dem Leistungsempfänger erbringt. Für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung, die nach § 1 Absatz 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist, sind nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH), der sich der Bundesfinanzhof (z. B. in seinem Urteil vom

5.12.2007 – V R 60/05, BStBl. 2009 II 486) angeschlossen hat, im Wesentlichen folgende gemeinschaftsrechtlich geklärten Grundsätze zu berücksichtigen:

- a) Zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Der unmittelbare Zusammenhang muss sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergeben, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet. Steuerbar sind danach z. B. auch Leistungen, die gegen Gewährung von Aufwendungsersatz erfolgen.
- b) Für die Frage, ob im Verhältnis eines Vereins und seiner Mitglieder entgeltliche Leistungen i. S. des § 1 Absatz 1 Nr. 1 UStG vorliegen, gelten keine Besonderheiten, sodass es allein darauf ankommt, ob ein Leistungsaustausch im Sinne dieser Vorschrift vorliegt.

Auch bei Leistungen eines Vereins (respektive Verbandes) an seine Mitglieder kommt es nicht darauf an, ob sich das – für die Annahme eines Leistungsaustausches erforderliche – der Leistung zugrunde liegende Rechtsverhältnis aus vereins-, schuld- oder gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen ergibt. Die Entgeltlichkeit bestimmt sich gleichfalls nach dem Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung. Im Gegensatz zu Leistungen eines Gesellschafters, bei denen sich die Nichtsteuerbarkeit aus einer gewinnabhängigen Vergütung ergeben kann, besteht diese Möglichkeit für Leistungen eines Vereins an seine Mitglieder aber nicht. Im Übrigen führt unter Zugrundelegung der BFH-Rechtsprechung grundsätzlich jede Art von Aufwendungsersatz eines Mitglieds an seinen Verein für dessen Leistung umsatzsteuerrechtlich zur Beurteilung als Entgelt.

Darüber hinaus kann sich das nach § 1 Absatz 1 Nr. 1 UStG erforderliche Austauschverhältnis bereits daraus ergeben, dass die Tätigkeit des Vereins dem konkreten Individualinteresse eines Mitglieds oder mehrerer Mitglieder dient. Tragen die Vereinsmitglieder gemeinschaftlich die Kosten für den Erwerb und die Unterhaltung eines Wirtschaftsgutes des Vereinsvermögens, fehlt es nur dann an einer steuerbaren Leistung, wenn sie das Wirtschaftsgut im Rahmen des Vereins gemeinsam nutzen. Denn die Nutzung von Gegenständen des Vereinsvermögens oder anderer Leistungen des Vereins für eigene Zwecke der Mitglieder ist als entgeltliche Leistung bereits dann steuerbar, wenn der Verein hierfür Aufwendungsersatz auf vereinsrechtlicher Grundlage erhält. So liegen beispielsweise nach der EuGH-Rechtsprechung steuerbare Leistungen eines Vereins dann vor, wenn dieser seinen Mitgliedern Sportanlagen dauerhaft ge-

An dem notwendigen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenwert fehlt es nach BFH im Wesentlichen nur, wenn die Zahlung des Mitglieds allgemein nur dazu dient, den Verein mit dem für seine Tätigkeit notwendigen Kapital auszustatten.

### STELLEN MITGLIEDSBEITRÄGE EIN UMSATZSTEUERLICHES ENTGELT DAR?

Der Vorsteuerabzug steht einem Verband in der Regel zu, wenn man die gezahlten Mitgliedsbeiträge als Entgelt ansehen kann, die das Mitglied für eine ihm gewährte Individualleistung des Verbandes zahlt. Dass Mitgliedsbeiträge unter bestimmten Umständen umsatzsteuerliche Entgelte darstellen können, war seit jeher unstrittig und wurde auf europäischer Ebene durch das bekannte Kennemer Golf & Country-Club-Urteil des EuGH nur noch einmal bestätigt. In diesem

„ Auch bei Leistungen eines Verbandes an seine Mitglieder kommt es nicht darauf an, ob sich das – für die Annahme eines Leistungsaustausches erforderliche – der Leistung zugrunde liegende Rechtsverhältnis aus vereins-, schuld- oder gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen ergibt.“

gen einen Pauschalbetrag zur Verfügung stellt, ohne dass es darauf ankommt, ob er „gezielte Leistungen“ erbringt (EuGH-Urteil Kennemer Golf & Country Club in Slg. 2002, I-3293, BFH/NV Beilage 2002, 95 Randnr. 40).

Der Annahme eines Leistungsaustausches steht schließlich nach der BFH-Rechtsprechung nicht entgegen, dass die Personenvereinigung durch ihre Tätigkeit Leistungen gleichzeitig für alle Mitglieder erbringt. Ob sich Zahlungen des Mitglieds am Umfang der Inanspruchnahme der Leistungen orientieren ist unerheblich.

Urteilsfall erlangten die Clubmitglieder durch Zahlung des Mitgliedsbeitrages das Recht, die Sporteinrichtungen des Clubs für die Ausübung ihres Sports zu nutzen. Sie zahlten also den Beitrag bewusst und gewollt unmittelbar für die Erlangung eines persönlichen Gebrauchsnutzens. Der Entgeltcharakter des Mitgliedsbeitrags war in diesem Falle offenkundig. Viele Golfclubs machten sich diese Entscheidung zunutze und ließen sich fortan die Vorsteuern, die mit Bau und Unterhaltung von Golfplätzen verbunden waren, vom Finanzamt erstatten. In der weiteren

## Die Aufteilung der Mitgliedsbeiträge in diese Bestandteile und die entsprechende Zuordnung beziehungsweise Aufteilung von Vorsteuern können in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten bereiten ...

Folge verstanden viele Verbände – darunter viele Berufsverbände – und viele ihrer steuerlichen Berater das Golfclub-Urteil des EuGH als Möglichkeit, den gesamten Verband als Unternehmer anzusehen und sich damit sämtliche Vorsteuern vom Finanzamt zurückzuholen – angesichts eines Steuersatzes von 19 Prozent eine lukrative Angelegenheit!

### ES KOMMT DARAUF AN, WOFÜR DIE MITGLIEDSBEITRÄGE GEZAHLT WURDEN!

Dass der EuGH damit fehlinterpretiert wurde, ergibt sich sehr anschaulich aus einem weiteren Fall, den der EuGH kürzlich entschieden hat (Urteil vom 12.2.2009, Rs. C-515/07). Ein holländischer Bauernverband nahm einerseits die allgemeinen Interessen seiner Mitglieder wahr und erbrachte andererseits den Mitgliedern und Dritten bestimmte individuelle Dienstleistungen. Der Bauernverband nahm nun den Vorsteuerabzug auch für solche Gegenstände in Anspruch, die der Wahrnehmung der allgemeinen (d. h. nicht individuellen) Mitgliederinteressen dienten. Das Finanzamt lehnte die Erstattung dieser Vorsteuern ab. Der EuGH gab dem Finanzamt mit folgender Begründung recht:

*„Es steht außer Frage, dass Tätigkeiten wie 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 ...“*

Der EuGH unterscheidet bei Vereinen ausdrücklich zwischen „wirtschaftlichen“

und „nichtwirtschaftlichen“ Tätigkeiten, was der im deutschen Steuerrecht geläufigen Terminologie „unternehmerische“ und „nichtunternehmerische“ Tätigkeiten entspricht. Nach EuGH kommt der Vorsteuerabzug nur insoweit in Betracht, als die Vorsteuern mit der „wirtschaftlichen“ – mithin unternehmerischen – Tätigkeit des Vereins zusammenhängen. Die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder sieht der EuGH nicht als wirtschaftliche Tätigkeit eines Vereins an. Er behandelt den Verein insoweit als privaten Endverbraucher, der die Vorsteuern selbst zu tragen hat. Diese Differenzierung entspricht im Übrigen auch der herkömmlichen deutschen Betrachtungsweise.

### KEIN VORSTEUERABZUG IM BEREICH DER WAHRNEHMUNG ALLGEMEINER MITGLIEDERINTERESSEN!

Demnach kann keine Rede davon sein, dass die Mitgliedsbeiträge generell der Umsatzsteuer unterliegen und somit – abgesehen vom Fall umsatzsteuerbefreiter Leistungen – der Vorsteuerabzug in vollem Umfang möglich ist. Ebenso wenig kann man generell sagen, dass Mitgliedsbeiträge umsatzsteuerlich irrelevant sind und Vereine keine Vorsteuer ziehen können. Man muss vielmehr in folgender Weise unterscheiden:

a) Ein Verband erhebt von seinen Mitgliedern lediglich Mitgliedsbeiträge und nimmt ausschließlich allgemeine Mitgliederinteressen wahr. Dann wird der Verband insgesamt nicht unternehmerisch tätig. Ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich.

b) Ein Verband erhebt von seinen Mitgliedern lediglich Mitgliedsbeiträge. Er nimmt teilweise allgemeine Mitgliederinteressen wahr. Andererseits erbringt er gegenüber seinen Mitgliedern aber auch individuelle Leistungen, die aus den Mitgliedsbeiträgen finanziert werden. In diesem Fall wird der Verband gegenüber seinen Mitgliedern teils nichtunternehmerisch, teils unternehmerisch tätig. Der einheitliche Mitgliedsbeitrag muss in diesem Fall verursachungsgerecht unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten aufgeteilt werden: zum einen in einen Anteil, der zur Finanzierung der allgemeinen Interessenwahrnehmung dient (insoweit kein Vorsteuerabzug möglich), und zum anderen in einen Anteil, der zur Finanzierung der Individualleistungen dient und somit ein Leistungsentgelt darstellt. In diesem Fall sind die Vorsteuern, die mit diesen Leistungen im Zusammenhang stehen, grundsätzlich abziehbar; dies gilt nur dann nicht, wenn die betreffenden Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind (beispielsweise umsatzsteuerbefreite Seminare).

Die Aufteilung der Mitgliedsbeiträge in diese Bestandteile und die entsprechende Zuordnung beziehungsweise Aufteilung von Vorsteuern können in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten bereiten, wenn die Abgrenzung aus der Buchhaltung heraus nicht ohne Weiteres möglich ist. Es bleibt dann nur die Möglichkeit von Schätzungen, die von einer möglichen steuerlichen Betriebsprüfung eventuell anders vorgenommen wird. Eine Kostenstellenrechnung kann an dieser Stelle sehr hilfreich sein und Ärger mit dem Finanzamt vermeiden.

c) Ein Verband erhebt von seinen Mitgliedern lediglich Mitgliedsbeiträge und nimmt deren allgemeine Interessen wahr. Daneben erbringt er im Verhältnis zu dritten Personen um-

## Neuregelung der Umsatzsteuerfreiheit im Postwesen

Typische Postleistungen der Deutschen Post AG waren bisher von der Umsatzsteuer befreit. Der Europäische Gerichtshof hat allerdings im Jahr 2009 entschieden, dass dies nur noch für solche Postleistungen gelten darf, die dem ‚Gemeinwohl‘, also der Grundversorgung der Bevölkerung, dienen, diese müssen zu tragbaren Preisen angeboten werden. Dies hat konkret zur Folge, dass ab dem 1. Juli 2010 nur noch bestimmte Postleistungen von der Umsatzsteuer freigestellt sind. Die folgende Aufstellung bietet eine Übersicht über die Änderungen.

### HINTERGRUND

- Der Bundesrat hat am 26.3.2010 dem Gesetzesentwurf zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes zugestimmt.
- Die geänderte Regelung zur Besteuerung von Postdienstleistungen ist ab 1.7.2010 wirksam.
- Die Deutsche Post erhebt ab Juli für einige Produkte Umsatzsteuer.
- Die Einführung der Umsatzsteuer führt teilweise zu prozessualen beziehungsweise produktspezifischen Änderungen (z. B. neue Einlieferungslisten).

Auch Verbände, die nicht vorsteuerabzugsfähig sind, können bei richtiger Gestaltung ihres Postversandes bei der Inanspruchnahme von Postdienstleistungen sparen. Zur Beratung stehen bei der Deutschen Post AG die regionalen Direkt Marketing Center (01 80) 55 55 55 zur Verfügung. Verbände können sich auch zentral an Herrn Roland Schreiber-Sichelschmidt (Kontakt Daten siehe unten) wenden. ■

### WEITERE INFOS

Roland Schreiber-Sichelschmidt  
Geschäftsbereich Gewerbekunden  
Leiter Vertriebsmanagement Verbände und Handel  
Deutsche Post AG  
Tulpenfeld 3  
53113 Bonn  
Telefon: (02 28) 18 2–15410  
→ [roland.schreiber-sichelschmidt@deutschepost.de](mailto:roland.schreiber-sichelschmidt@deutschepost.de)  
→ [www.deutschepost.de/umsatzsteuer](http://www.deutschepost.de/umsatzsteuer)

## Regeln zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Postdienstleistungen

### UMSATZSTEUERPFLICHTIG AB 1.7.2010

- Adressierte Bücher, Kataloge, Zeitungen und Zeitschriften > 2 kg
- Paketsendungen > 10 kg\*
- Expresszustellungen
- Nachnahmesendungen
- Individuell ausgehandelte Vereinbarungen
- Leistungen zu Sonderkonditionen

\* Pakete > 20 kg bereits heute schon USt-pflichtig

### WEITERHIN UMSATZSTEUERFREI

- Beförderung von Briefsendungen < 2 kg
- Beförderung von adressierten Paketen < 10 kg
- Adressierte Bücher, Kataloge, Zeitungen und Zeitschriften < 2 kg
- Einschreib- und Wertsendungen

Soweit die Leistungen nicht individuell ausgehandelt sind oder zu Sonderkonditionen erbracht werden.

**ALLE SENDUNGEN IN NICHT EU-LÄNDER SIND WEITERHIN UMSATZSTEUERBEFREIT**

## Für die Produkte der Deutschen Post bedeutet dies im Detail

### UMSATZSTEUERPFLICHTIG AB 1.7.2010

#### BRIEF NATIONAL/INTERNATIONAL

- Teilleistungen Brief und Infopost
- KOOP Brief und Infopost
- Vorsortierung (KOOP Brief)
- Infopost und Rücksendung
- Nachnahme
- Premium Adress
- Electroreturn/Fotopost/DVD-Sendung/ Prüfkarte/Schlüsselservice/ Anschriftenberichtigungskarte
- Frachtpostfähige Bücher-/Waren-sendung
- Postident
- Frankierservice
- Mengeneinzugsverfahren
- Kilotarif/M-Beutel

#### PRESSE

- Pressesendung
- Postvertriebsstück
- Presse u. Buch Int./Kilotarif

#### DHL PAKET\*

- DHL Paket 10–20 kg
- Nachnahme
- Unfrei
- Rücksendung (Ausland)
- Nachsendeservice
- Weitere Services

#### DHL EXPRESS\*

- Nationale Expressprodukte (Verkauf über Filiale, Online-Frankierung)

\* Die Produkte und Services für DHL-Vertragskunden unterliegen bereits der USt-Pflicht, sodass sich durch die neue USt-Gesetzgebung hier keine Änderungen ergeben.

**DIE FRANKIERUNGSART (POSTWERTZEICHEN, ABSENDERFREI-STEMPELUNG/FRANKIT, DV-FREIMACHUNG ETC.) HAT KEINEN EINFLUSS AUF DIE UMSATZSTEUERPFLICHT DER GENUTZTEN PRODUKTE!**

### UMSATZSTEUERFREI

#### BRIEF NATIONAL/INTERNATIONAL

- Standard-, Kompakt-, Groß-, Maxibrief, Postkarte
- Einschreiben
- Bücher-/Waren-sendung
- Postzustellungsauftrag
- Infobrief & Rücksendung
- Wertsendung

#### DHL PAKET + PÄCKCHEN

- Päckchen
- DHL Paket bis 10 kg
- Haftung Paket

#### PRESSE

- Streifbandzeitung

#### SENDUNGEN IN NICHT-EU-LÄNDER

## Für die Umsetzung der Umsatzsteuer gelten folgende Rahmenbedingungen

### BRIEF NATIONAL UND INTERNATIONAL

#### NETTOFREIMACHUNG

Alle Sendungen – mit Ausnahme der Nachnahme national – werden **zum Nettobetrag frankiert**, auch umsatzsteuerpflichtige Sendungen

#### UMSATZSTEUER-AUSWEIS

Die Umsatzsteuer wird bei umsatzsteuerpflichtigen Sendungen oder Frankierungsarten **nur auf der Rechnung/Quittung** (nicht in der Frankierung) ausgewiesen.

#### ABRECHNUNG UMSATZSTEUER

Da es daher weiterhin möglich ist, umsatzsteuerpflichtige Sendungen mit umsatzsteuerfreien Freimachungsarten zu frankieren, wurde ein **Nacherhebungsprozess** implementiert.

#### EINZELVERTRÄGE/AUSSCHREIBUNGEN

Sobald individuell ausgehandelte Bedingungen mit Sonderkonditionen vorliegen, werden die entsprechenden Leistungen umsatzsteuerpflichtig.