

UMSATZSTEUER

Keine Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei Vermögensverwaltung?

von RAin/StBin, Martina Weisheit, Frankfurt a.M.

| Eine aktuelle Entscheidung des BFH über steuerbare Leistungen eines Sportvereins (BFH 20.3.14, V R 4/13, DStR 14, 1539, Abruf-Nr. 142200) macht deutlich, dass die Rechtsprechung durch eine strenge umsatzsteuerliche Interpretation eine vermeintlich sicherere Handlungspraxis zum Wanken bringt: Die Anwendbarkeit des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei Leistungen der Vermögensverwaltung. Dies hat vor allen Dingen Auswirkungen auf die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie auf Sponsoring- und Werbetätigkeiten einer gemeinnützigen Körperschaft. |

1. Grundlagen

Die eigenständige Beurteilung und Interpretation von Begriffen aus dem Gemeinnützigkeitsrecht durch das Umsatzsteuerrecht führt häufig zu einem Auseinanderfallen der ertragsteuerlichen und der umsatzsteuerlichen Beurteilung eines Sachverhalts. In jüngster Vergangenheit hatte bereits der BFH mit seiner Ablehnung der Anwendbarkeit des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Verpflegungs- und Übernachtungsleistungen bei gemeinnützigen Körperschaften, die steuerfreie Seminare erbringen, für Beunruhigung und Unverständnis bei vielen gemeinnützigen Bildungseinrichtungen gesorgt (BFH 8.3.12, V R 14/11, BStBl II 12, 630, Abruf-Nr. 121803). Die Finanzverwaltung hat darauf mit der Schaffung einer Übergangsregelung für Umsätze, die vor dem 1.1.13 ausgeführt wurden, reagiert (BMF-Schreiben vom 29.4.14, BStBl I 14, 814).

2. Der Fall des BFH

Dem vom BFH zu entscheidenden Fall lag der folgende Sachverhalt zu Grunde: Ein gemeinnütziger Radsportverein überließ Sportanlagen an Vereinsmitglieder. Der Verein finanzierte sich über Mitgliedsbeiträge, Pachterträge, Entgelte für die Durchführung von sportlichen Veranstaltungen sowie aus kommerzieller Werbung. Daneben erhielt der Verein Zuschüsse von Dachverbänden und öffentlich-rechtlichen Körperschaften sowie Spenden.

Streitig war die Aufteilung der Vorsteuerbeträge. Der Verein war der Auffassung, die Mitgliedsbeiträge unterlägen dem ermäßigten Steuersatz und die Vorsteuerbeträge seien (mit Ausnahme der steuerfreien Umsätze für Wettkämpfe und Veranstaltungen) voll abziehbar. Das Finanzamt versagte dagegen den Vorsteuerabzug, da es sich mangels Leistungsaustauschs um nicht steuerbare echte Mitgliedsbeiträge handele und die Spenden und Zuschüsse in den nichtunternehmerischen Bereich fielen. In der ersten Instanz gab das FG der Klage statt (FG Berlin-Brandenburg 10.5.12, 5 K 5347/09, Abruf-Nr. 131595).

Unterschiedliche Beurteilung im Ertrags- und im Umsatzsteuerrecht

Verein stellt Sportanlagen für Vereinsmitglieder zur Verfügung

Streitpunkt: Aufteilung der Vorsteuerbeträge

3. Die Entscheidung des BFH

Der BFH folgt dem FG darin, dass ein Verein, der den Mitgliedern Sportanlagen zur Verfügung stellt, entgeltliche Leistungen erbringt, die die Mitglieder durch ihre Jahresbeiträge vergüten. Die Rechtsprechung stellt sich damit gegen die Verwaltungsauffassung, dass es bei echten Mitgliedsbeiträgen an einem Leistungsaustausch fehlt (Abschn. 1.4 Abs. 1 UStAE). Der BFH weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass steuerbare Leistungen eines Vereins auch durch Entgelte Dritter vergütet werden können (§ 10 Abs. 1 S. 3 UStG). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Verein die Mitgliedsbeiträge nicht kostendeckend festsetzt. Dann können die Zuschüsse der öffentlichen Hand als Subventionen Drittentgelt darstellen, für das der Verein leistender Unternehmer ist.

Der BFH weist auf die Möglichkeit hin, von der sehr weiten Steuerbefreiungsnorm nach Europarecht Gebrauch zu machen. Darunter würde – im Gegensatz zu der nationalen Regelung (§ 4 Nr. 22 b UStG) auch die Überlassung von Sportanlagen an aktive Sportler fallen. Beruft sich der gemeinnützige Verein nicht auf die EU-Steuerbefreiungsnorm, erbringt der Verein seinen Mitgliedern in der Überlassung von Sportanlagen eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung. Diese Leistungen (Überlassung von Sportanlagen) unterliegen nach Ansicht des BFH nur dem ermäßigten Steuersatz, wenn sie im Rahmen eines Zweckbetriebs erbracht werden (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG i.V. mit § 14 AO).

Eine begünstigte Vermögensverwaltung gemeinnütziger Sportvereine unterlag nach bisheriger Verwaltungspraxis nach dem nationalen Recht dem ermäßigten Steuersatz. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG ist der ermäßigte Steuersatz anzuwenden auf „die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51, 68 AO). Dies gilt jedoch nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist der ermäßigte Steuersatz damit grundsätzlich bei Zweckbetrieben oder der begünstigten Vermögensverwaltung anwendbar.

Unter Hinweis auf die Unvereinbarkeit der nationalen Vorschrift mit dem Unionsrecht legt der BFH nunmehr den Begriff der Vermögensverwaltung für die Umsatzsteuer einschränkend aus, dass eine Vermögensverwaltung nur bei einer nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen Tätigkeit) vorliege, wie z.B. beim bloßen Halten von Gesellschaftsanteilen (EuGH 6.9.12, C-496/11, Portugal Telecom, DStR 12, 1859, Abruf-Nr. 122886). Damit stellt die entgeltliche Überlassung von Sportanlagen an die Mitglieder des Vereins aus umsatzsteuerlicher Sicht keine Vermögensverwaltung dar und unterliegt daher dem Regelsteuersatz.

Beachten Sie | Das Urteil hat über den Bereich der Sportvereine hinaus damit auch Bedeutung für alle anderen gemeinnützigen Körperschaften, bei denen Leistungen der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung (z.B. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken – sofern nicht steuerbefreit – oder Gestattung der Namensnutzung zu Werbezwecken) nunmehr nach Auffassung der Rechtsprechung dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen.

BFH:
Mitgliedsbeiträge
sind Vergütung für
Nutzung der Anlagen

**Vermögens-
verwaltung unterlag
bislang ermäßigtem
Steuersatz**

**BFH: Nach EU-Recht
ist nationale Regelung
nicht mehr haltbar**

**Urteil hat auch für
andere gemeinnützige
Körperschaften
Bedeutung**

4. Ermäßigter Steuersatz nach nationalem Recht

Die deutsche Ermäßigungsnorm ist kompliziert, da eine Verschachtelung des Umsatzsteuergesetzes mit Begriffen der Abgabenordnung (AO) vorliegt. Aufgrund der Verweisung auf die §§ 51 ff. AO umfasst der ermäßigte Steuersatz grundsätzlich alle Leistungen der Körperschaften, die im Sinne der nationalen Regelung der AO gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (Heidner, in: Bunjes/Geist, 13. Aufl., § 12, Rn. 163). Die Steuervergünstigung ist dagegen selbst bei Verfolgung gemeinnütziger Zwecke ausgeschlossen, wenn die Leistungen im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.

Die Steuerermäßigung bleibt jedoch erhalten, wenn es sich bei dem Geschäftsbetrieb um einen Zweckbetrieb handelt (§ 64 Abs. 1 AO). Der Zweckbetrieb setzt dabei voraus, dass 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 ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO).

Das letzte Regulativ wurde zudem in § 12 Abs. 2 Nr. 8a S. 3 UStG übernommen. Die von Zweckbetrieben ausgeführten Umsätze unterliegen nur dem ermäßigten Steuersatz, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Steuerermäßigung nicht ausgeschlossen, wenn „nach den Grundsätzen des § 14 AO lediglich Vermögensverwaltung gegeben“ ist (Abschn. 12.9 Abs. 3 UStAE).

5. Keine Vereinbarkeit mit EU-Recht

Das EU-Recht sieht eine im Vergleich zum nationalen Recht – sehr schlanke – Regelung vor. In Art. 98 MwStSystRL werden die Mitgliedstaaten ermächtigt, in den im Anhang III geregelten Fällen einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anzuwenden. Nach Nr. 15 Anhang III der MwStSystRL kann ein ermäßigter Steuersatz angewandt werden bei der Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes ist daher:

- Der Leistungserbringer ist eine von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtung und
- dieser erbringt die Leistungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit.

Wirtschaftlicher
Geschäftsbetrieb
nicht
steuerbegünstigt

Zweckbetriebe sind
steuerbegünstigt

EU-Recht ist
klarer geregelt

Diese unionsrechtlichen Voraussetzungen decken sich nicht zwingend mit dem Gemeinnützigkeitsrecht der §§ 51 ff. AO. Die in Deutschland gewährte Steuervergünstigung für grundsätzlich alle gemeinnützigen Zwecke geht damit einerseits über die Regelungen des Gemeinschaftsrechts hinaus. Auf der anderen Seite schöpft die nationale Regelung nicht alle im Anhang III genannten Leistungen aus.

6. Auslegung des BFH im Sinne des Umsatzsteuerrechts

Als Folge dieser Unionsrechtswidrigkeit der nationalen Vorschrift hat der BFH als Annäherung an die nach der Richtlinie bestehende Rechtslage vorgesehen, im Rahmen von § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG die Begriffe, die zur Anwendung des Regelsteuersatzes führen, weit und die Begriffe, die zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führen, eng auszulegen (BFH 8.3.12, BStBl II 12, 630). Der BFH hat zudem die Unionsrechtswidrigkeit zum Anlass genommen, den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und die Vermögensverwaltung i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG nicht abgabenrechtlich, sondern umsatzsteuerrechtlich zu bestimmen.

Nach der weiten Auslegung umfasst der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (wGB) i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 8a S. 2 UStG i.V. mit §§ 64, 14 AO jegliche unternehmerische Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG. Vermögensverwaltung i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 8a S. 2 UStG i.V. mit § 64 Abs. 1 AO und § 14 S. 1 und 3 AO liegt nur bei nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeiten vor (z.B. bloße Halten einer Beteiligung an Kapitalgesellschaft). Der ermäßigte Umsatzsteuersatz kommt daher nur noch zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs vorliegen (§§ 65 ff. AO). Insbesondere darf kein Wettbewerb zu anderen Unternehmern bestehen (§ 65 S. 3 AO). Entscheidend ist unter Berücksichtigung der MwStSyStRL daher nicht, ob ein wGB vorliegt, sondern ob die unternehmerische Tätigkeit (einschließlich der Vermögensverwaltung) die sonstigen Voraussetzungen eines Zweckbetriebs erfüllt.

**Ermäßigter
Steuersatz nur noch
für Zweckbetrieb**

7. Folge der Auslegung des BFH

Die einschränkende Auslegung des BFH führt im Ergebnis dazu, dass der Vermögensverwaltung für die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes bei gemeinnützigen Körperschaften keine Bedeutung mehr zukommt (Heu zu BFH 20.3.14, a.a.O.; Wäger, DStR 14, 1517). Bei Leistungen der Vermögensverwaltung handelt es sich grundsätzlich nicht um Leistungen für wohltätige Zwecke oder im Bereich der sozialen Sicherheit i.S. des Unionsrechts.

**Vermögens-
verwaltung kommt
keine Bedeutung
mehr zu**

Zu beachten ist jedoch, dass viele Leistungen, die dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind, ohnehin einer Umsatzsteuerbefreiung unterliegen. Dies gilt z.B. für die Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz (ohne Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen etc.) und für die verzinsliche Anlage von Kapital und Wertpapieren (§ 4 Nr. 12 und 8a UStG). Bei einer Vermietung an häufig wechselnde Vermieter gilt die Umsatzsteuerbefreiung ebenfalls nicht. Im Falle von Übernachtungsleistungen kann allerdings der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG Anwendung finden (Übernachtungsleistung).

8. Mögliche relevante Fälle

Es gibt allerdings noch andere Fälle, für die die Rechtsprechung des BFH im Hinblick auf die Vermögensverwaltung zu einem abweichenden Ergebnis führen könnte. Dies betrifft z.B. die entgeltliche Überlassung von Rechten und Know-how, die nicht unter die Begünstigung des § 12 Nr. 7c UStG fallen. Zudem sind auch Fälle von Werbeleistung und Sponsoring betroffen. Nach dem Sponsoringerlass verneint die Finanzverwaltung zugunsten der gemeinnützigen Körperschaft einen steuerpflichtigen wGB, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor nur die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken in der Weise gestattet, dass der Sponsor selbst zu Werbezwecken oder zur Imagepflege auf seine Leistungen an die Körperschaft hinweist (Duldungsleistung, Tz. 9 AEA0 zu § 64 Abs. 1).

Aus umsatzsteuerlicher Sicht handelt es sich um steuerbare und steuerpflichtige Leistungen. Mangels Vermögensverwaltung i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 8a S. 2 UStG i.V. mit § 64 Abs. 1 und § 14 S. 1, 3 AO und wegen eines fehlenden Zweckbetriebs kommt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach der Rechtsprechung des BFH nicht in Betracht. Dies gilt grundsätzlich auch für Fälle, in denen die gemeinnützige Körperschaft in nicht hervorgehobener Art und Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor hinweist. Zwar soll darin nach der Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung überhaupt kein Leistungsaustausch zu sehen sein (Abschn. 1.1 Abs. 23 UStAE). Nach den vom BFH aufgestellten Grundsätzen ist darin jedoch ein unternehmerischer Vorgang zu sehen, so dass ebenfalls der Regelsteuersatz zur Anwendung käme.

PRAXISHINWEIS | Die Finanzverwaltung ist bisher der Rechtsprechung des BFH nicht gefolgt und lässt die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für die Vermögensverwaltung zu, ohne diesen Begriff umsatzsteuerlich auszulegen (Abschn. 12.9 UStAE). Zwar hat die Finanzverwaltung das Urteil des BFH vom 8.3.12 (a.a.O.) hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen im Bundessteuerblatt veröffentlicht und den Umsatzsteueranwendungserlass entsprechend geändert (Abschn. 12.9 Abs. 11 UStAE). Eine Änderung des UStAE hinsichtlich der Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes auf Leistungen der Vermögensverwaltung ist jedoch noch nicht erfolgt.

Ebenso sind gegenwärtig im Bereich des Sponsorings die Billigkeitsregelungen der Finanzverwaltung anwendbar.

Vor diesem Hintergrund kann den betroffenen gemeinnützigen Körperschaften gegenwärtig nur geraten werden, eine mögliche Änderung dieser Handhabung bei der Finanzverwaltung zu beobachten und rechtzeitig auf eine Änderung zu reagieren. Die Auffassung der Finanzverwaltung stimmt gegenwärtig nicht mit den unionsrechtlichen Vorschriften überein. Das bedeutet, dass die Finanzverwaltung gegenwärtig in der Veranlagung voraussichtlich eine Besteuerung von Leistungen der Vermögensverwaltung mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz nicht beanstanden wird. Allerdings würde in einem gerichtlichen Verfahren eine solche Behandlung vom Finanzgericht auf Grund der jüngsten BFH-Rechtsprechung nicht akzeptiert werden.

Entgeltliche
Überlassung von
Rechten, Sponsoring

Änderung des UStAE
ist bislang nicht
erfolgt

Gemeinnützige sollte
auf Änderung in der
Einschätzung
vorbereitet sein