



Sachstand

Umsatzbesteuerung der Mitgliedsbeiträge gemeinnütziger Vereine

Umsatzbesteuerung der Mitgliedsbeiträge gemeinnütziger Vereine

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 051/23
Abschluss der Arbeit: 20.07.2023
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Die Auffassung der Finanzverwaltung im Umsatzsteuer- Anwendungserlass (UStAE)	4
3.	Rechtsprechung und Literatur	5
4.	Folgen der abweichenden Rechtsauffassungen	6

1. Fragestellung

Gebeten wird um eine Darstellung, ob Mitgliedsbeiträge von gemeinnützigen Vereinen der Umsatzsteuer unterliegen. Hierzu wird zunächst die Vorgabe nach der Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes – Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) des Bundesministeriums der Finanzen¹ (dazu nachfolgend 2.) und anschließend die diesbezügliche Rechtsprechung und Literatur erläutert (dazu nachfolgend 3.).

2. Die Auffassung der Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE)

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG)² grundsätzlich Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Besteuerung entfällt dabei nicht deswegen, weil der Unternehmer ein Verein ist oder als gemeinnütziger Unternehmer gleichzeitig seine ideellen Satzungszwecke verfolgt.³ Für die vorliegende Fragestellung ist vielmehr erheblich, ob es zwischen der Vereinigung und deren Mitglied zu einem Leistungsaustausch kommt.

Nach Nr. 1.4 Abs. 1 UStAE fehlt es aber an dem erforderlichen Leistungsaustausch mit dem jeweiligen einzelnen Mitglied, soweit eine Vereinigung zur Erfüllung ihrer den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke tätig wird und dafür echte Mitgliedsbeiträge erhebt. Erbringt die Vereinigung dagegen Leistungen, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, und erhebt sie dafür Beiträge entsprechend der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme ihrer Tätigkeit, liegt ein Leistungsaustausch vor.

So sind Beitragszahlungen, die Mitglieder einer Interessenvereinigung der Lohnsteuerzahler, beispielsweise eines Lohnsteuerhilfevereins, erbringen, um deren in der Satzung vorgesehene Hilfe in Lohnsteuersachen in Anspruch nehmen zu können, gemäß Nr. 1.4 Abs. 3 UStAE Entgelte für steuerbare Sonderleistungen dieser Vereinigung. Dies gilt auch dann, wenn ein Mitglied im Einzelfall trotz Beitragszahlung auf die Dienste der Interessenvereinigung verzichtet, weil die Bereitschaft der Interessenvereinigung, für dieses Mitglied tätig zu werden, bereits eine Sonderleistung ist. Bewirkt eine Vereinigung Leistungen, die zum Teil den Einzelbelangen, zum Teil den Gesamtbelangen der Mitglieder dienen, sind die Beitragszahlungen nach Nr. 1.4 Abs. 7 UStAE in Entgelte für steuerbare Leistungen und in echte Mitgliederbeiträge aufzuteilen.

Soweit Vereine also Mitgliederbeiträge vereinnahmen, um in Erfüllung ihres satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecks die Gesamtbelange ihrer Mitglieder wahrzunehmen und damit ein Leistungsaustausch nicht gegeben ist, sind die Vereine in Wahrnehmung dieser Aufgabe gemäß Nr. 2.10 Abs. 1 UStAE daher auch nicht Unternehmer. Vereinnahmen Vereine oder ähnliche Einrichtungen neben echten Mitgliederbeiträgen und Zuschüssen auch Entgelte für Lieferungen oder

1 Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes – Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010 (BStBl. I 2010 S. 846) (BMF IV D 3 – S 7015/10/10002; DOK 2010/0815152), zuletzt geändert durch BMF vom 08.06.2023 (BStBl. I 2023, 1069).

2 Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 17 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist.

3 Sölch/Ringleb/Oelmaier, 97. EL März 2023, UStG § 1 Rn. 61.

sonstige Leistungen, sind sie nur insoweit Unternehmer, als ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, nachhaltig entgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen zu bewirken.

Die Finanzverwaltung unterscheidet damit zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen. Soweit eine Personenvereinigung zur Erfüllung ihrer den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke tätig wird und dafür (echte) Mitgliederbeiträge erhebt, fehlt es nach Auffassung der Finanzverwaltung an einem entgeltlichen Leistungsaustausch mit den einzelnen Mitgliedern. Nur soweit eine Vereinigung Leistungen erbringt, die nur den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, sind auch nach Auffassung der Finanzverwaltung die dafür erhobenen (unechten) Mitgliederbeiträge Entgelt für steuerbare Leistungen. Damit ist die Finanzverwaltung auch der Auffassung, dass beispielsweise ein Sportverein, der seinen Mitgliedern satzungsgemäß die Sportanlagen zur Nutzung überlässt, keine konkreten, durch Mitgliedsbeiträge entgoltenen Leistungen erbringt.⁴

3. Rechtsprechung und Literatur

Nach Rechtsprechung und herrschender Literaturmeinung können aber Mitgliedsbeiträge Entgelt für steuerbare Leistungen, insbesondere für die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Leistungen sein. So liegt ein Leistungsaustausch vor, wenn ein Sportverein, der Mitgliederbeiträge erhält, seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt (EuGH, Urteil vom 21. März 2002 – C-174/00 –, juris; BFH, Urteil vom 9. August 2007 – V R 27/04 –, juris Rn. 36 ff.).⁵ Keine steuerbare Leistung liegt vor, wenn die Personenmehrheit im allgemeinen Interesse ihrer Mitglieder tätig wird und die Vorteile der einzelnen Mitglieder nur mittelbar aus dem allgemeinen Nutzen der Mitglieder entstehen. Anders ist es, wenn ihre Tätigkeit dem konkreten Individualinteresse eines Gesellschafters oder Mitglieds dient. Der Annahme eines Leistungsaustausches steht dabei nicht entgegen, dass sie durch ihre Tätigkeit Leistungen gleichzeitig für alle Mitglieder erbringt.⁶

Damit hat der Bundesfinanzhof (BFH) seine frühere Rechtsprechung aufgegeben, wonach ein Leistungsaustausch nicht gegeben sei, soweit der Verein in Verwirklichung des Satzungszwecks unter Einsatz des Beitragsaufkommens tätig werde (BFH, Urteil vom 20. Dezember 1984 – V R 25/76 –, juris). Diese neuere Rechtsprechung führt zu einer erheblichen Ausweitung der Steuerbarkeit. Nach EuGH, Urteil vom 21. März 2002 – C-174/00 –, dürfte grundsätzlich auch kein Raum für eine Aufteilung der Mitgliedsbeiträge bestehen, denn es reicht aus, wenn ein Verein seinen Mitgliedern Vorteile zur Verfügung stellt. Werden hierfür Mitgliedsbeiträge entrichtet, dann dürfte stets der gesamte Mitgliedsbeitrag Entgelt sein, denn das Mitglied muss diesen insgesamt bezahlen, um die Vorteile zu erhalten. Dementsprechend formuliert auch der BFH nunmehr, dass Zahlungen der Mitglieder eines Vereins wie beispielsweise Mitgliedsbeiträge Entgelt

4 BeckOK UStG/Peltner, 37. Ed. 18.6.2023, UStG § 1 Rn. 126.1, 126.2.

5 Sölch/Ringleb/Oelmaier, 97. EL März 2023, UStG § 1 Rn. 64.

6 Sölch/Ringleb/Oelmaier, 97. EL März 2023, UStG § 1 Rn. 63.

für die Leistungen des Vereins an seine Mitglieder sind, „wenn“ und nicht „soweit“ diese einen konkreten Vorteil erhalten.⁷

Nach Rechtsprechung und Literatur können demnach Mitgliedervereinigungen (Vereine, Verbände, Genossenschaften) ihren Mitgliedern gegenüber gegen Zahlung von Mitgliedsbeiträgen konkrete, dem Individualinteresse der Vereinsmitglieder dienende Leistungen erbringen, die steuerbar sind. Nur bei Vereinigungen, die überindividuelle Interessen verfolgen, sind die Mitgliedsbeiträge kein Entgelt und daher umsatzsteuerlich unbeachtlich. Die Mitgliederbeiträge haben dann eher den Charakter einer Spende, die aus altruistischen Motiven die Erfüllung des Vereinszwecks ermöglichen soll. Deshalb ist danach zu differenzieren, ob sich Vorteile für das einzelne Mitglied nur mittelbar daraus ergeben, dass es einer Vereinigung angehört, oder ob es darüber hinaus individuelle Vorteile erlangt. Ein Sportverein beispielsweise, der seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt, erbringt entgeltliche Leistungen, die die Mitglieder durch ihre Jahresbeiträge vergüten, ohne dass es für die Steuerbarkeit dieses Leistungsaustausches darauf ankommt, ob der Verein erst auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbringt. Bei Sportvereinen besteht deshalb ein unmittelbarer umsatzsteuerrelevanter Zusammenhang zwischen der Leistung des Vereins, den Mitgliedern Vorteile wie Sportanlagen zur Verfügung zu stellen, und den Mitgliedsbeiträgen.⁸

4. Folgen der abweichenden Rechtsauffassungen

Zu den Konsequenz der unterschiedlichen Auffassungen von Finanzverwaltung und Rechtsprechung wird in der Fachliteratur auf folgendes verwiesen: „Aufgrund der derzeit noch bestehenden unterschiedlichen Auffassungen von Finanzverwaltung und Rechtsprechung kann ein betroffener Verein sich je nach seiner aktuellen Interessenslage zu seinem steuerrechtlichen Vorteil an der Auffassung der Finanzverwaltung oder der Auffassung der Rechtsprechung orientieren: So kann ein Sportverein entweder der Verwaltungsmeinung folgen und die „echten“ Mitgliedsbeiträge als nicht steuerbar behandeln oder er kann, insbesondere wenn ein Vorsteuerüberhang aufgrund von Investitionen in Sportanlagen besteht, der Rechtsprechung des EuGH und des BFH folgen, wonach die Mitgliedsbeiträge bzw. die Aufnahmegebühren steuerbar sein können, und behandelt dann die Mitgliedsbeiträge als steuerpflichtiges Entgelt für erbrachte Dienstleistungen. Nur in diesem Fall ist der Verein auch berechtigt, die Vorsteuer aus den getätigten Investitionen geltend zu machen.“⁹

7 Sölch/Ringleb/Oelmaier, 97. EL März 2023, UStG § 1 Rn. 64.

8 BeckOK UStG/Peltner, 37. Ed. 18.6.2023, UStG § 1 Rn. 122, 124.

9 BeckOK UStG/Peltner, 37. Ed. 18.6.2023, UStG § 1 Rn. 127.