

BFH
29.1.2009
V R 46/06

Kein ermäßigter Steuersatz bei Geschäftsführungsleistungen und Verwaltungsleistungen eines eingetragenen Vereins für angeschlossene Mitgliedsvereine - Anwendungsbereich des § 68 Nr. 2 Buchst. b AO - Wettbewerb i.S. des § 65 Nr. 3 AO

§ 68 Nr. 2 Buchst. b AO umfasst nach seinem Sinn und Zweck nur Einrichtungen, die nicht regelmäßig ausgelastet sind und deshalb gelegentlich auch Leistungen an Dritte erbringen, nicht aber solche, die über Jahre hinweg Leistungen an Dritte ausführen und hierfür auch personell entsprechend ausgestattet sind.

UStG 1993 § 4 Nr. 18, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a
AO § 14, § 52 Abs. 1, § 54 Abs. 1, § 64 Abs. 1, § 65,
§ 68 Nr. 2
Richtlinie 77/388/EWG Art. 12 Abs. 3, Anhang H Nr. 14

FG Nürnberg vom 4. August 2006 II 112/2004 (EFG 2007, 459)

Gründe

I.

Streitig ist, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) mit seinen Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen für Mitgliedsvereine Leistungen erbringt, die dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG 1993) unterliegen.

Der Kläger ist ein eingetragener Verein, der einem amtlich anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege angeschlossen ist.

In § 2 der Satzung ist u.a Folgendes geregelt:

"Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke im Sinne des Abschnitts 'Steuerbegünstigte Zwecke' der Abgabenordnung.

...

Im Rahmen dieses Auftrags koordiniert und fördert er die gemeinnützige Arbeit in den ...bezirken, regt die hierfür erforderlichen Einrichtungen und Arbeitsgebiete an und berät sie. Der Verein steht den Mitgliedsvereinen und ...gemeinden der ...bezirke mit ihren Einrichtungen helfend zur Seite und errichtet gegebenenfalls eigene Einrichtungen.

Der Verein betätigt sich vor allem auf dem Gebiet der offenen Sozialarbeit, der Jugend-, Familien-, Kranken- und Altenhilfe, der Führung von Vereinsvormundschaften-, -pflegschaften und -betreuungen und der Hilfe in besonderen Lebenslagen ..."

Mitglieder des Klägers sind ...gemeinden, ...bezirke und Mitgliedsvereine sowie natürliche Personen, die die Zwecke des Vereins fördern.

Der Schwerpunkt der satzungsmäßigen Aufgaben liegt in der Altenpflege. Der Kläger unterhält dazu zwei Alten- und Pflegeheime. Er ist als gemeinnützig im Sinne der Abgabenordnung (AO) "anerkannt".

Mit seiner Verwaltungs- und Geschäftsstelle erledigt der Kläger für kleinere Mitgliedsvereine bzw. Kindergärten ohne eigene Verwaltung z.B. Kostenabrechnungen für die von den Einrichtungen erbrachten Leistungen, die monatlichen Gehaltsabrechnungen, die Behandlung von Personalkostenzuschüssen, die Führung von Personalakten, Eingruppierungsfragen, das Bescheinigungswesen sowie Aufgaben des Rechnungswesens, wie Buchhaltung und Vorbereitung von Jahresabschlussarbeiten (Verwaltungsdienstleistungen).

Die den angeschlossenen Mitgliedsvereinen und Kindergärten dafür in Rechnung gestellten Beträge bestimmten sich im Wesentlichen nach den anteiligen Personalkosten, die beim Kläger angefallen waren.

Der Kläger hat bis 1996 seine Umsätze insgesamt nicht der Umsatzsteuer unterworfen und keine Umsatzsteuererklärungen eingereicht. Ab dem Jahr 1997 hat er die Umsätze aus der Verwaltungstätigkeit für angeschlossene Einrichtungen als Umsätze eines Zweckbetriebs nach § 68 Nr. 2 Buchst. b AO i.V.m. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG 1993 mit dem ermäßigten Steuersatz erklärt.

Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass die Umsätze aus der Verwaltungstätigkeit des Klägers für Dritte (Mitgliedsvereine und Kindergärten) als Umsätze eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einzustufen und mit dem Regelsteuersatz zu besteuern seien.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und schätzte die Besteuerungsgrundlagen, da der Kläger für das Streitjahr 1994 keine Umsatzsteuererklärung abgegeben hatte. Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) stehendem Bescheid vom 17. Dezember 2001 setzte er die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 fest. Ebenfalls am 17. Dezember 2001 reichte der Kläger eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1994 ein, in der er die Umsätze aus der Geschäftsführungs- und Verwaltungstätigkeit für Dritte erklärte und dem ermäßigten Steuersatz unterwarf. Das FA folgte dem nicht und besteuerte in dem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid vom 16. Januar 2002 diese Umsätze mit dem vollen Steuersatz.

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Zur Begründung seines in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2007, 459 veröffentlichten Urteils führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, die Umsätze aus Verwaltungs- und Geschäftsführungsleistungen an Dritte seien weder nach § 4 Nr. 18 UStG 1993 noch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) steuerbefreit. Sie seien auch nicht von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG 1993 umfasst. Es handele sich um Leistungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, die dem Regelsteuersatz unterlägen, weil die Tätigkeit des Klägers reinen Verwaltungscharakter habe und auch von Buchhaltungsbüros und Steuerkanzleien erbracht werde.

Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts (§ 68 Nr. 2 Buchst. b AO). Er macht geltend, zwar handele es sich bei der Erledigung von Geschäftsführungs- und Verwaltungsaufgaben um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, es liege aber insoweit ein Zweckbetrieb i.S. des § 68 Nr. 2 Buchst. b AO vor.

"Andere Einrichtungen" im Sinne dieser Vorschrift seien zwar im Wesentlichen Handwerksbetriebe, aber auch Dienstleistungsbetriebe kämen als Einrichtung der Selbstversorgung in Betracht, soweit es sich nicht um Handelsbetriebe handele. Die beispielhafte Aufzählung von Selbstversorgungseinrichtungen in § 68 Nr. 2 Buchst. b AO müsse im Hinblick auf zeitgemäße Formen von Selbstversorgungsbetrieben fortgeschrieben werden.

Der Gesetzeszweck des § 68 Nr. 2 Buchst. b AO bestehe darin, den steuerbegünstigten Körperschaften die wirtschaftlich sinnvolle Nutzung von Betrieben zu ermöglichen, die die Körperschaften zwingend unterhalten müssten, um ihre originären steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu erfüllen. Dieser Gesetzeszweck stehe einer Beschränkung der Selbstversorgungseinrichtungen auf Handwerksbetriebe entgegen. Er, der Kläger, habe eine eigene Geschäftsführung und Verwaltung unterhalten müssen. Die im Streit befindlichen Leistungen seien von dem ohnehin vorhandenen Personal unter Einsatz der bereits vorhandenen Betriebsmittel ausgeführt worden.

Zu Unrecht verlange das FG, dass der Selbstversorgungsbetrieb eine ungeplante Überproduktion haben müsse, weil sich z.B. der Bedarf nicht genau habe einschätzen lassen oder die Erzeugung die Erwartungen übertroffen habe. Eine Begrenzung der wirtschaftlich sinnvollen Kapazitätsauslastung mit Umsätzen an Außenstehende auf nur gelegentliche Zeiträume widerspreche dem Willen des Gesetzgebers.

Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuer für 1994 auf ... herabzusetzen.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Das FA verteidigt die Rechtsausführungen der Vorentscheidung.

II.

Die Revision hat keinen Erfolg; sie war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung hält den Revisionsangriffen stand, denn die streitigen Leistungen des Klägers unterliegen dem Regelsteuersatz.

1. Die vom Kläger ausgeführten Verwaltungsdienstleistungen an Dritte sind nicht nach § 4 Nr. 18 UStG 1993 von der Umsatzsteuer befreit. Danach sind steuerfrei

"die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn

a. diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen,

b. die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen und

c. die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben ...".

Der Kläger gehört zwar zu dem nach § 4 Nr. 18 UStG 1993 begünstigten Personenkreis, da er einem amtlich anerkannten Verband der freien Wohlfahrtspflege i.S. des § 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung angeschlossen ist und nach seinem Satzungsinhalt unmittelbar gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgt. Die vom Kläger ausgeführten Verwaltungs- und Geschäftsführungsleistungen an andere Einrichtungen kamen aber nicht unmittelbar dem nach der Satzung begünstigten Personenkreis zugute (vgl. § 4 Nr. 18 Buchst. b UStG 1993). Das ist zwischen den Beteiligten auch unstreitig.

2. Die streitigen Verwaltungsumsätze des Klägers sind nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG 1993 steuerbegünstigt. Danach ermäßigt sich die Umsatzsteuer für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.

a) Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Zur Förderung der Allgemeinheit gehört nach § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO u.a. die Förderung der Religion.

Nach § 54 Abs. 1 AO verfolgt eine Körperschaft kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern. Der Kläger erfüllt unstreitig sowohl die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO als auch die des § 54 Abs. 1 AO.

b) Fördert eine Körperschaft gemeinnützige oder kirchliche Zwecke, ergibt sich hieraus aber kein uneingeschränkter Anspruch auf Gewährung der Steuervergünstigung durch Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG 1993 schließt diese Steuervergünstigung selbst bei Verfolgung gemeinnütziger oder kirchlicher Zwecke aus, wenn diese Zweckverfolgung zur Erbringung von Leistungen führt, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) vor, bleibt gemäß § 64 Abs. 1 AO die Steuervergünstigung nur erhalten, wenn es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um einen Zweckbetrieb handelt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Juni 2008 V R 33/05, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 1688). Bei der Auslegung von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG 1993 ist zu berücksichtigen, dass grundsätzlich der normale Steuersatz gilt und der ermäßigte Steuersatz die Ausnahme ist. Dementsprechend sind Tatbestandsmerkmale, die zu dieser Ausnahme führen, eng auszulegen (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 18. Januar 2001 Rs. C-83/99, Kommission/Spanien, BFH/NV Beilage 2001, 124, mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des EuGH).

c) Die Verwaltungsdienstleistungen an angeschlossene Vereine und Kindergärten stellen unstreitig einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Es handelte sich hierbei aber entgegen der Auffassung des Klägers nicht um Umsätze im Rahmen eines Zweckbetriebs, da der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb "Verwaltungsleistungen für Dritte" weder die Voraussetzungen des § 65 Nr. 2 AO noch die des § 68 Nr. 2 AO erfüllt.

aa) Gemäß § 68 Nr. 2 AO, der der allgemeinen Regelung der Zweckbetriebe in § 65 AO als *lex specialis* vorgeht (BFH-Urteile vom 4. Juni 2003 I R 25/02, BFHE 202, 391, BStBl II 2004, 660; vom 18. Januar 1995 V R 142/92, BFHE 177, 147, BStBl II 1995, 446), sind Zweckbetriebe auch:

a. "landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern,

b. andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien,

wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 vom Hundert der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs - einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten - nicht übersteigen".

Zwar haben die Umsätze der streitigen Verwaltungsdienstleistungen mit Außenstehenden im Streitjahr die 20 v.H.-Grenze des § 68 Nr. 2 AO nicht überschritten. Gleichwohl ist die Verwaltungsabteilung des Klägers keine andere Einrichtung i.S. von § 68 Nr. 2 Buchst. b AO, die

für die Selbstversorgung des Klägers erforderlich ist. Selbst wenn gesetzliche Vorschriften nicht "buchstäblich" auszulegen sind, muss die Auslegung dem im Wortlaut und Sinnzusammenhang des Gesetzes zum Ausdruck kommenden Gesetzeszweck entsprechen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28. Oktober 1997 VII R 7/97, BFHE 184, 124, BStBl II 1998, 35; vom 25. Juni 1987 V R 47/79, BFH/NV 1987, 744; vom 7. Mai 1987 IV R 150/84, BFHE 150, 130, BStBl II 1987, 670, m.w.N.). Das ist hier nicht der Fall, denn das FG hat zu Recht entschieden, dass die Steuerbegünstigung des § 68 Nr. 2 Buchst. b AO ihrem Sinn und Zweck nach nur Einrichtungen umfasst, die ihrer Art nach nicht regelmäßig ausgelastet sind und deshalb gelegentlich auch Leistungen an Dritte erbringen, nicht aber solche, die personell für die dauerhafte Erbringung von Leistungen an Dritte ausgestattet sind.

Vor allem werden von § 68 Nr. 2 Buchst. b AO nur solche Einrichtungen umfasst, die den darin genannten Handwerksbetrieben vergleichbar sind (BFH-Urteil vom 18. Oktober 1990 V R 76/89, BFHE 162, 510, BStBl II 1991, 268). Das trifft auf die Verwaltungs- und Geschäftsstelle des Klägers nicht zu, weil es sich bei den von ihr ausgeführten Verwaltungsdienstleistungen um reine Verwaltungstätigkeiten gehandelt hat, die in dieser Art bei nahezu allen Wirtschaftsunternehmen anfallen. Der Hinweis des Klägers, er habe eine Verwaltungs- und Geschäftsstelle "zur Selbstversorgung" unterhalten müssen, rechtfertigt keine andere Beurteilung.

Auch dass die Leistungsempfänger ihrerseits möglicherweise begünstigt gewesen sind, führt nicht zur Annahme eines Zweckbetriebs beim Kläger (BFH-Urteil vom 18. Oktober 1990 V R 35/85, BFHE 162, 502, BStBl II 1991, 157).

bb) Auch die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach § 65 AO liegen nicht vor. Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn 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). Für die Annahme eines Zweckbetriebs müssen alle drei Voraussetzungen erfüllt werden (vgl. BFH-Urteile in DStR 2008, 1688; vom 9. April 1987 V R 150/78, BFHE 149, 319, BStBl II 1987, 659). Daran fehlt es.

(1) Die begünstigten satzungsmäßigen Zwecke des Klägers können nicht nur durch den Geschäftsbetrieb seiner Verwaltungs- und Geschäftsstelle erreicht werden (§ 65 Nr. 2 AO). Das wäre nur dann der Fall, wenn sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen ließe, sondern als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen wäre (vgl. BFH-Urteile in DStR 2008, 1688; vom 1. August 2002 V R 21/01, BFHE 200, 101, BStBl II 2003, 438; vom 13. August 1986 II R 246/81, BFHE 147, 299, BStBl II 1986, 831; in BFHE 149, 319, BStBl II 1987, 659). Dem in seiner Satzung festgelegten steuerbegünstigten Zweck zufolge koordiniert und fördert der Kläger die gemeinnützige Arbeit in den ...bezirken, regt die hierfür erforderlichen Einrichtungen und Arbeitsgebiete an und berät sie. Dieser satzungsmäßige Zweck kann nicht nur durch die Erbringung von Verwaltungsdienstleistungen, wie z.B. Kostenabrechnungen, Gehaltsabrechnungen, Behandlung von Personalkostenzuschüssen, Führung von Personalakten, Buchhaltung und Jahresabschlussarbeiten an angeschlossene Vereine und Kindergärten erreicht werden. Bereits aus diesem Grund liegt kein Zweckbetrieb i.S. von § 65 AO vor.

(2) Im Übrigen tritt der Kläger mit den Verwaltungsdienstleistungen an Dritte zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art in größerem Umfang in Wettbewerb, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO). Sind die von der Körperschaft verfolgten gemeinnützigen Zwecke --wie im vorliegenden Fall-- auch ohne steuerrechtlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen, so ist aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar (vgl. BFH-Urteile vom 30. März 2000 V R 30/99, BFHE 191, 434, BStBl II 2000, 705; vom 11. April 1990 I R 122/87, BFHE 160, 510, BStBl II 1990, 724; vom 15. Oktober 1997 II R 94/94, BFH/NV 1998, 150).

Der Wettbewerbssituation steht dabei weder entgegen, dass die Leistungsempfänger (Mitgliedsvereine und Kindergärten), wie der Kläger vorträgt, gehalten sind, die von ihnen benötigten Leistungen nicht am freien Markt, sondern von einem der ... nahe stehenden Anbieter zu beziehen, noch ändert hieran etwas die fehlende Bereitschaft des Klägers, Verwaltungsdienstleistungen an andere als die genannten Leistungsempfänger zu erbringen. Tatsächlich werden die vom Kläger ausgeführten Leistungen auch von Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe ausgeübt. Die Wettbewerbssituation wird nicht durch die subjektive Entscheidung des Leistungsempfängers, Leistungen nur von einem bestimmten Anbieter oder Kreis von Anbietern zu empfangen, aufgehoben. Dasselbe gilt für die Entscheidung des Leistenden, nur an bestimmte Empfänger zu leisten. Wettbewerb i.S. des § 65 Nr. 3 AO setzt nicht voraus, dass die Körperschaft auf einem Gebiet tätig ist, in der sie tatsächlich in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art tritt. Der Sinn und Zweck des § 65 Nr. 3 AO liegt in einem umfänglichen Schutz des Wettbewerbs, der auch den potentiellen Wettbewerb umfasst (vgl. BFH-Urteile vom 27. Oktober 1993 I R 60/91, BFHE 174, 97, BStBl II 1994, 573; vom 23. November 1988 I R 11/88, BFHE 155, 461, BStBl II 1989, 391; in BFHE 147, 299, BStBl II 1986, 831).

d) Ein Anspruch auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ergibt sich auch nicht aus den Vorschriften der Richtlinie 77/388/EWG. Nach Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 2 i.V.m. Anhang H Nr. 14 der Richtlinie 77/388/EWG waren die Mitgliedstaaten in den Streitjahren berechtigt, steuerpflichtige Leistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit einem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. Im Gegensatz zum nationalen Recht reicht die bloße Leistungserbringung durch eine gemeinnützige Einrichtung zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nicht aus. Hinzukommen muss eine Leistung für wohltätige Zwecke oder im Bereich der sozialen Sicherheit. Beides trifft auf die Ausführung entgeltlicher Verwaltungsdienstleistungen an Dritte nicht zu.