

Mandanteninformation

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerpflicht von Mitgliedsbeiträgen

Leistungsaustausch aufgrund von durch den Verein gewährten Vorteilen

Nach der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 21.3.2002 (DStRE 2002, 642) ist die Differenzierung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen in Frage gestellt. Diese Rechtsprechung eröffnet Gestaltungsspielräume. Nach ihr sind Mitgliedsbeiträge umsatzsteuerbar, wenn ein Verein seinen Mitgliedern dauerhaft Einrichtungen oder andere Vorteile zur Verfügung stellt, die durch die Mitgliedsbeiträge entgolten werden. Das ist regelmäßig bei Vereinen und mitgliederschaftlich organisierten öffentlichen Körperschaften (z.B. Berufsverbänden) der Fall. Abweichend von der bisherigen Sichtweise ist die Bereitstellung der Nutzungsmöglichkeit ausreichend, die tatsächliche individuelle Gebrauchmachung durch das einzelne Mitglied ist ohne Belang. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nunmehr in mehreren Entscheidungen bekräftigt, dass die Grundsätze der EuGH-Entscheidung selbstverständlich auf die nationale Beurteilung von Mitgliedsbeiträgen anwendbar sind (vgl. Urteil vom 9.8.2007, DStR 2007, 1719; Urteil vom 12.6.2008, DStR 2008, 1688). Damit steht fest, dass Mitgliedsbeiträge im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches gezahlt werden, sofern der Verein Einrichtungen und Leistungen zur Nutzung bereitstellt und die Mitglieder erst durch die Entrichtung des Jahresbeitrages das Recht erwerben, diese Nutzungen und Leistungen in Anspruch zu nehmen.

Vertrauensschutz durch die Finanzverwaltung und Steuerpflicht

Die Finanzverwaltung hat auf die EuGH- und BFH-Rechtsprechung bislang nicht reagiert. Vielmehr wurde die bisherige Differenzierung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen auch in Abschn. 4 Abs. 1 UStR 2005 und 2008 übernommen. Bis zu einer Gesetzesänderung oder einer Änderung der Verwaltungsvorschriften besteht daher Vertrauensschutz für alle Vereine, die die bisherige Praxis fortführen wollen.

Es gibt aber auch gute Gründe, sich nicht auf die bestehende Verwaltungspraxis zu berufen, und entsprechend der neuen Rechtsprechung einen Leistungsaustausch anzunehmen. In diesem Fall stellt sich weiter die Frage, ob die Leistungen des Vereines nicht nur umsatzsteuerbar, sondern auch umsatzsteuerpflichtig sind. Hierfür sind die Befreiungsvorschriften des deutschen Umsatzsteuerrechts zu prüfen. Zu beachten ist, dass die Befreiungsregelungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) bislang nicht in das deutsche Umsatzsteuerrecht übernommen worden sind. Im Regelfall gelangt man daher zur Umsatzsteuerpflicht. Nach gegenwärtiger nationaler Rechtslage besteht also die Möglichkeit, die Mitgliedsbeiträge im Fall eines Leistungsaustauschs umsatzsteuerpflichtig zu stellen.

Vorteile durch Vorsteuerabzug bei Steuerpflicht

Die Umsatzsteuerpflicht kann für den Verein vorteilhaft sein. Werden die Beiträge der Umsatzsteuer unterworfen, kann der Verein auch den gegenläufigen Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen für zur Bewirkung der Leistungen an die Mitglieder bezogene Umsätze geltend machen. Das lohnt sich insbesondere dann, wenn der Verein Investitionen plant, die mit Umsatzsteuer belastet sind.

Die Mitglieder hingegen belastet die durch den Verein in Rechnung gestellte Umsatzsteuer dann nicht, wenn sie ihrerseits zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und die Mitgliedschaft in ihren unternehmerischen Bereich fällt. In diesem Fall kann die neugewonnene Vorsteuerabzugsberechtigung des Vereins sogar

den Mitgliedern zugute kommen. Denn die durch die Vorsteuerabzugsberechtigung gewonnene Kostenreduzierung kann z.B. unter anderem zu einer Beitragssenkung genutzt werden.

Erheblich ist die Kostenreduzierung regelmäßig dann, wenn die Leistungen des Vereins nur dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen. Denn die auf die Eingangsleistungen in Rechnung gestellte Vorsteuer wird regelmäßig 19 % betragen. Der ermäßigte Steuersatz kommt nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG bei gemeinnützigen Vereinen zur Anwendung, wenn die durch den Mitgliedsbeitrag abgegoltene Gegenleistung des Vereins im Zweckbetrieb nach § 65 AO erfolgt. Das ist bei gemeinnützigen Vereinen die Regel, da die Vereinstätigkeit untrennbar und unvermeidbar mit dem Satzungszweck verknüpft ist. Selbst wenn die Mitgliedsbeiträge dem Regelsteuersatz unterliegen, kann die Umsatzsteuerpflicht wegen des korrespondierenden Vorsteuerabzugs vorteilhaft sein. Das ist dann der Fall, wenn die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Eingangsumsätze, beispielsweise aufgrund von Investitionen, die Ausgangsumsätze, die mit den Mitgliedsbeiträgen in Rechnung gestellt werden, übersteigen.

Empfehlung

Es ist im konkreten Einzelfall die Möglichkeit zu prüfen, ob durch Berufung auf die Umsatzsteuerpflicht von Mitgliedsbeiträgen durch die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs auf Eingangsleistungen Kostenvorteile entstehen können. Voraussetzung hierfür ist im Regelfall, dass zumindest die Mehrzahl der Vereinsmitglieder vorsteuerabzugsberechtigt ist oder seitens des Vereins Investitionen größeren Umfangs getätigt werden. Ist das der Fall und unterliegen die Mitgliedsbeiträge zudem dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %, so erwachsen durch die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs regelmäßig erhebliche Kostenvorteile. Bei vermehrtem Investitionsbedarf kann die Steuerpflicht auch vorteilhaft sein, wenn die Mitgliedsbeiträge dem Regelsteuersatz unterliegen. Gerne untersuchen wir, ob das auch auf Ihr Unternehmen zutrifft.

Ansprechpartner

RA /StB Dr. Erik Ohde
PricewaterhouseCoopers AG WPG
New-York-Ring 13
22297 Hamburg
Tel.: 040/6378-1316
erik.ohde@de.pwc.com

RA Dipl.-FW Stefan Gust
PricewaterhouseCoopers AG WPG
New-York-Ring 13
22297 Hamburg
Tel.: 040/6378-1522
stefan.gust@de.pwc.com