

6. Umsatzsteuerliche Behandlung der Einnahmen eines Vereins

Einige beispielhafte typische Einnahmen eines Vereins werden hier zugeordnet.

Art der Einnahme	Einnahme steuerbar	Einnahme steuerfrei	Steuersatz	Vereinsbereich
Ablösezahlungen (unbezahlter Sport)	Ja	Nein	7 %	Zweckbetrieb
Altmaterialsammlung	Ja	Nein	19 %	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Aufnahmegebühren	Nein	-	-	Ideeller Bereich
Ausbildungsentschädigung	Ja	Nein	7 %	Zweckbetrieb
Gemeinnütziger Verein zur Förderung des Wohlfahrtswesens führt neben seiner anerkannten Behindertenwerkstatt ein Bistro	Ja	Nein	19 %	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Bandenwerbung	Ja	Nein	19 %	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Beherbergungs- und Verpflegungsumsätze	Ja	Nein	19 %	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, wenn neben der eigentlichen – gemeinnützigen – Betätigung auch Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen erbracht werden
Eintrittsgelder (für Amateurspiele)	Ja	Nein	7 %	Zweckbetrieb
Eintrittskarten für Theater, Konzerte, Museen und ähnliche Darbietungen ausübender Künstler (§ 12 Abs. 1 Nr. 7a UStG).	Ja	Nein	7 %	Zweckbetrieb
Mitgliederbeiträge	Nein	-	-	Ideeller Bereich
Golfklub: Der von einem gemeinnützigen Golfklub durch angestellte Trainer erteilte Einzelunterricht ist steuerfrei	Ja	-	-	Zweckbetrieb

Art der Einnahme	Einnahme steuerbar	Einnahme steuerfrei	Steuersatz	Vereinsbereich
Karnevalsfeier eines Karnevalsvereins	Ja	Nein	7 %	Zweckbetrieb
Kostümparty eines gemeinnützigen Vereins	Ja	Nein	19 %	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Spenden	Nein	–	–	Ideeller Bereich
Sponsoring im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	Ja	Nein	19 %	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Eintrittsgelder (mit bezahlten Sportlern)	Ja	Nein	19 %	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Pferdepension Betreiben durch einen gemeinnützigen Reitsportverein, deren mit der Einstellung verbundene Leistungen wie Stallreinigung, Fütterung, tierärztliche Betreuung weit über die bloße Zurverfügungstellung von Einstellmöglichkeiten hinausgeht	Ja	Nein	19 %	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Veranstaltungen, gesellige	Ja	Nein	19 %	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Verkauf von Speisen und Getränken	Ja	Nein	19 %	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Verpachtung von Werberechten	Ja	Nein	7 %	Vermögensverwaltung
Zuschüsse (echte)	Nein	–	–	Ideeller Bereich

7. Bemessungsgrundlage

Damit die Umsätze der Besteuerung unterworfen werden können, hat der Gesetzgeber eine Bemessungsgrundlage festgelegt, von der durch Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes die Umsatzsteuer errechnet werden kann. Bemessungsgrundlage ist das in Geldeinheiten bewertete Steuerobjekt. Die primäre Bemessungsgrundlage bildet das Entgelt i.S.d. § 10 Abs. 1 S. 2 UStG. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Ist ein Entgelt nicht geflossen, so treten Ersatzwerte an seine Stelle. § 10 Abs. 5 UStG enthält eine Mindestbemessungsgrundlage für Umsätze, die ein Verein zu unangemessen niedrigen Entgelten an seine Mitglieder ausführt. Danach kann höchstens nur das der Besteuerung unterworfen werden, was als marktübliches Entgelt anzusehen ist. Die Anwendung

der Mindestbemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 5 UStG setzt voraus, dass die Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen besteht. Hieran fehlt es, wenn der Unternehmer von einer nahestehenden Person zwar ein niedrigeres als das marktübliche Entgelt verlangt, seine Leistung aber in Höhe des marktüblichen Entgelts versteuert (s. Hessisches FG vom 10.12.2009, 6 K 4389/03, EFG 2010, 759).

Tritt ein Verein die Werberechte in seiner Mitgliederzeitschrift an einen Verlag oder eine Druckerei ab, an den die Erstellung, der Vertrieb und das Anzeigengeschäft der Mitgliederzeitschrift übertragen wird, gestaltet der Verein aber den redaktionellen Inhalt, sind nach Ansicht des BFH (Urteil vom 11.07.2012, XI R 11/11) als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, die gesamten Herstellungs- und Vertriebskosten der Zeitschrift – einschließlich des Anzeigenteils anzusetzen. Werden die Werbeanzeigen vom Verlag auf eigene Rechnung und eigenes Risiko eingeworben, platziert und gedruckt und wird in diesem Fall eine Verrechnung des Anzeigenplatzierungrechts mit den Herstellungs- und Vertriebskosten der Zeitschrift vorgenommen, so liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor. Sofern der Verein außerdem Produktions- und Portokostenzuschüsse an den Verlag bezahlt, sind diese umsatzsteuerpflichtig und werden bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den tauschähnlichen Umsatz abgezogen.

Tausch		Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftlicher Erwerb
Wert des anderen Umsatzes gemäß § 10 Abs. 2 UStG und Abschn. 10.5 UStAE		Entgelt gemäß § 10 Abs. 1 UStG
Verbilligte Leistung		Einführen
Mindestbemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 5 UStG und Abschn. 10.7 UStAE		Zollwert gemäß § 11 Abs. 1 UStG
Gemeinnützige Vereine (Entgelte nicht kostendeckend): Ansatz der Entgelte oder Kosten nach § 10 Abs. 4 UStG (s. Abschn. 10.7 UStAE, Beispiel 2)	Nicht gemeinnützige Vereine (Kosten -> gezahltes Entgelt): Ansatz der Entgelte oder Kosten nach § 10 Abs. 4 UStG (s. Abschn. 10.7 UStAE, Beispiel 2)	Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG bzw. Verbringen eines Gegenstandes i.S.d. § 3 Abs. 1a UStG oder § 1a Abs. 2 UStG Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten, wenn kein Einkaufspreis ermittelt werden kann, nach den Selbstkosten (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG und Abschn. 10.6 UStAE)
		Sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG: bei der Ausführung der Leistung entstandene Ausgaben soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG und Abschn. 10.6 UStAE)

Abb.: Die Darstellung der Bemessungsgrundlagen

8. Steuersätze

8.1 Allgemeiner Steuersatz

Der allgemeine Steuersatz (Regelsteuersatz) beträgt 19 %. Steuerpflichtige Umsätze unterliegen dem allgemeinen Steuersatz, sofern für den einzelnen steuerpflichtigen Umsatz nicht nach § 12 Abs. 2 UStG der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommt oder wenn keine Befreiungsvorschrift gemäß § 4 UStG eingreift. Der allgemeine Steuersatz kommt bei Vereinen im Tätigkeitsbereich wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zur Anwendung.

Regelsteuersatz:	19 %
Umrechnungsfaktor von brutto:	15,97 %
Umrechnungsfaktor auf netto:	mal 1,19

Beispiele für Umsätze, die der Regelbesteuerung unterliegen:

- Umsätze aus der selbst bewirtschafteten Vereinsgaststätte,
- Umsätze aus Werbeleistungen, wenn diese Tätigkeiten vom Verein selbst ausgeführt werden,
- Umsätze aus Inseraten in Vereinszeitschriften, wenn diese Tätigkeiten vom Verein selbst ausgeführt werden,
- Umsätze für Tanzkurse, die ein gemeinnütziger Verein veranstaltet und mit denen ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird (s. Urteil des Niedersächsischen FG vom 14.06.2007, 5 K 251/06).
- Umsätze eines gemeinnützigen Karnevalsvereins im Rahmen einer Kostümparty (s. Urteil des BFH vom 30.11.2016, V R 53/15, BFH/NV 2017, 510).

8.2 Ermäßiger Steuersatz

8.2.1 Allgemeines

§ 12 Abs. 2 UStG enthält eine Aufzählung der Umsätze (Lieferungen, Leistungen, Einfuhr) die dem ermäßigten Steuersatz i.H.v. 7 % unterliegen.

Ermäßiger Steuersatz:	7 %
Umrechnungsfaktor von brutto:	6,54
Umrechnungsfaktor auf netto:	mal 1,07

8.2.2 Ermäßigung für Eintrittsberechtigungen nach

§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG

Unter die Steuerermäßigung fallen z.B. nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG die Eintrittsberechtigung der Theater (z.B. Vorführung pantomimischer Werke einschließlich Werken der Tanzkunst, Kleinkunst- und Varietévorführungen sowie Puppenspiele und Eisrevuen), Orchester, Kammermusikensembles, Chöre und Museen sowie die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten (d.h. alle musikalischen und gesanglichen Aufführungen durch eine oder mehrere Personen) durch andere Unternehmer – z.B. Solokünstler – (es sei denn, die Leistungen sind gemäß § 4 Nr. 20a UStG steuerbefreit) sowie die Veranstaltung von Mischformen zwischen Theater und Konzert. Dienen die Veranstaltungen im Wesentlichen der Unterhaltung, sind sie also z.B. gesangliche, kabarettistische oder tänzerische Darbietungen im Rahmen einer Tanzbelustigung, einer sportlichen Veranstaltung oder zur Unterhaltung der Besucher in Gaststätten, kann der ermäßigte Steuersatz nicht angewendet werden.

Beispiel: Ermäßiger Steuersatz bei Veranstaltungen

Der Verein HSG Schönbuch e.V. veranstaltet anlässlich seines Handballturniers ein Konzert der Bluesgruppe Groove UP und verlangt von den Besuchern 10 € Eintritt.

Lösung:

Das Konzert wird nicht im Rahmen einer sportlichen Veranstaltung, sondern als musikalische und gesangliche Aufführung durch mehrere Personen vom Sportverein veranstaltet (Abschn. 12.5 Abs. 2 Satz 5 UStAE). Leistungen anderer Art, die in Verbindung mit diesen Veranstaltungen erbracht werden, müssen von so untergeordneter Bedeutung sein, dass dadurch der Charakter der Veranstaltung als Konzert nicht beeinträchtigt wird (Abschn. 12.5 Abs. 2 Satz 10 UStAE). Das Handballturnier und das Konzert stellen zwei unterschiedliche Veranstaltungen dar, sodass das Handballturnier den Charakter der Konzertveranstaltung nicht beeinflusst. Die Konzertveranstaltung unterliegt demnach dem ermäßigen Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG.

8.2.3 Ermäßiger Umsatzsteuersatz auf Eintrittsgelder für ein Dorffest nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG

Eintrittsgelder, die eine Gemeinde von Besuchern eines von ihr veranstalteten Dorffestes für von ihr organisierte Schaustellungen, Musikaufführungen, unterhaltende Vorstellungen oder sonstige Lustbarkeiten verlangt, unterliegen dem ermäßigen Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG (s. Urteil des BFH vom 5.11. 2014, XI R 42/12).

8.2.4 Ermäßigung für begünstigte Körperschaften nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG

8.2.4.1 Grundsätzliches

Unter § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG fallen die Leistungen der Vereine, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Der ermäßigte Steuersatz wird versagt, 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 Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht.

Für das Umsatzsteuerrecht ist die Zweckbetriebseigenschaft nicht abgabenrechtlich, sondern umsatzsteuerrechtlich zu bestimmen, da die Zweckbetriebseigenschaft für die Anwendung des ermäßigen Steuersatzes gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG von Bedeutung ist (Rz. 27 des BFH-Urteils vom 8.3.2012, V R 14/11, BStBl II 2012, 630). Die Vorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG dient dazu, den ermäßigen Steuersatz nicht auf alle, sondern nur auf bestimmte Leistungen eines abgabenrechtlichen Zweckbetriebs anzuwenden.

Mit Urteil vom 20.3.2014 (V R 4/13, BFH/NV 2014, 1470) hat der BFH den Begriff der Vermögensverwaltung speziell für die Umsatzsteuer neu definiert. Nach der bisherigen Verwaltungsregelung in Abschn. 12.9 Abs. 3 Satz 6 UStAE wurde bisher hinsichtlich der Vermögensverwaltung i.S.d. § 14 AO die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nicht ausgeschlossen. Der BFH legt den Begriff der Vermögensverwaltung nunmehr für die Umsatzsteuer einschrän-

kend dahingehend aus, dass es sich um nichtunternehmerische (nichtwirtschaftliche) Tätigkeiten handeln muss. Vermögensverwaltung ist danach z.B. das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen, nicht aber auch die entgeltliche Überlassung von Sportanlagen. Damit hat die Vermögensverwaltung bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes keinerlei Bedeutung mehr.

Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG für gemeinnützige Körperschaften ist nur zu gewähren, wenn die Vereinssatzung die formellen Anforderungen an die sog. Vermögensbindung nach § 61 AO erfüllt. Hierzu ist erforderlich, dass die Vereinssatzung eine Regelung sowohl hinsichtlich der Auflösung und der Aufhebung als auch bei Zweckänderung enthält (BFH Urteil vom 23.7.2009, V R 20/08, BStBl II 2010, 719).

Nach dem Urteil des BFH vom 10.08.2016, V R 11/15 gilt die Steuersatzermäßigung für Jugendherbergen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Sätze 1 und 2 UStG i.V.m. §§ 64, 68 Nr. 1 Buchst. b AO nicht für Leistungen an allein reisende Erwachsene (= Personen, nach Vollendung des 27. Lebensjahres) so auch BMF vom 18.1.2018, IV C 4 – S 0187/09/10001 :003.

8.2.4.2 Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 erste Alternative

Für die Zweckbetriebseigenschaft i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 erste Alternative UStG und somit für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes kommt es darauf an, dass »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«. Ein gemeinnütziger Verein kann den ermäßigten Steuersatz nicht für die Leistungen eines Zweckbetriebs in Anspruch nehmen, die in erster Linie dazu bestimmt sind, dem Verein zusätzliche Einnahmen durch solche Leistungen zu verschaffen, die auch andere, nicht steuerbegünstigte Unternehmer ausführen können (BT-Drucks. 16/2712, 75 und Rz. 26 des BFH-Urteils vom 8.3.2012, V R 14/11, BStBl II 2012, 630). Nach dem BMF-Schreiben vom 29.4.2014 (BStBl I 2014, 814) sind die Grundsätze des BFH-Urteils vom 8.3.2012 ab dem 1.1.2013 anzuwenden.

Mit Urteil vom 24.6.2015 (I R 13/13, BStBl II 2016, 971) hat der BFH u.a. entschieden, dass es an der Voraussetzung zur Annahme eines Zweckbetriebs nach § 65 AO fehlt, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Sportvereins oder -verbands der Förderung des bezahlten Sports dient. Das ergibt sich daraus, dass der bezahlte Sport nicht unter den gemeinnützigkeitsrechtlichen Sportbegriff des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO fällt, weil er in erster Linie den eigenwirtschaftlichen Zwecken der bezahlten Sportler dient (vgl. AEAO zu § 52 Nr. 7). Mit BMF-Schreiben vom 2.12.2016 (BStBl I 2016, 1450) wurde Abschn. 12.9 Abs. 4 Nr. 1 UStAE entsprechend angepasst. Die **Tätigkeit der Landessportbünde** im Rahmen der **Verleihung des Deutschen Sportabzeichens** und des **Deutschen Jugendsportabzeichens** stellt einen **Zweckbetrieb** i.S.d. § 65 AO dar. Entsprechendes kann bei gemeinnützigen Sportverbänden für die Genehmigung von Wettkampfveranstaltungen der Sportvereine sowie für die Ausstellung oder Verlängerung von Sportausweisen für Sportler gelten. **Organisatorische Leistungen** eines Sport-Dachverbands zur **Förderung des bezahlten Sports** erfüllen dagegen **nicht** die Voraussetzungen eines **Zweckbetriebs** i.S.d. § 65 AO. Das ergibt sich daraus, dass der bezahlte Sport nicht unter den gemeinnützigkeitsrechtlichen Sportbegriff des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO fällt, weil er in erster Linie den eigenwirtschaftlichen Zwecken der bezahlten Sportler dient.