

=====

**BUNDESFINANZHOF**

**Urteil**

vom 24.09.2014

Az.: V R 54/13

Vorinstanz: Finanzgericht München  
Urteil vom 18.09.2013  
Az: 3 K 2796/11

==NV=(nicht amtlich veröffentlicht)==anonymisierte Fassung==

**Gründe**

- 1 I. Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein im Streitjahr 2006 gegründeter und im Vereinsregister eingetragener Verein. Seine satzungsmäßigen Zwecke sind "die Steigerung der Zusammenarbeit, Entwicklungsdynamik und der Anstoß innovativer Projekte am Wissenschafts- und Technologiestandort [des Bundeslandes X] im Bereich der Luft- und Raumfahrt sowie der Satellitennavigation [...] und anderer [...] Technologien, in denen die Mitglieder besondere Kompetenzen haben". Nach seiner Satzung strebt der Verein in diesem Bereich die bestmögliche Koordinierung mit Forschung und Lehre, Verwaltung, Politik, Unternehmen und Wirtschaftsverbänden an. Diese Zwecke sollen insbesondere durch die Vernetzung von Wissenschaft und Wirtschaft mittels Aufbau neuer Strukturen für Kontakt und Kommunikation vorangetrieben werden. Der Kläger ist dabei nicht dem Erfolg bestimmter Personen, Unternehmen oder Institutionen verpflichtet und enthält sich unternehmerischer Marktteilnahme.
- 2 Mitglieder des Klägers waren überwiegend Unternehmen aus dem Bereich der Luft- und Raumfahrt sowie der Satellitennavigation.
- 3 Nach seiner Satzung finanzierte sich der Kläger aus Mitgliedsbeiträgen, Spenden, Zuschüssen und öffentlichen Fördermitteln. Für seine Leistungen erhob er Kostenbeiträge. Tatsächlich vereinnahmte er im Streitjahr Mitgliedsbeiträge in Höhe von ... €, staatliche Zuschüsse in Höhe von ... € und Entgelte für erbrachte Dienstleistungen in Höhe von ... € (Gesamteinnahmen in Höhe von ... €).

- 4 Die staatlichen Zuschüsse beruhten auf Zuwendungsbescheiden des ressortzuständigen Landesministeriums vom 25. September 2006. Sie waren zweckgebunden und durften nur zur Finanzierung anfallender Ausgaben für die in den sog. Businessplänen des Klägers beschriebenen Vorhaben verwendet werden. Diese Businesspläne lagen den Bescheiden zu Grunde.
- 5 In der Umsatzsteuerjahreserklärung 2006 machte der Kläger u.a. steuerpflichtige Umsätze in Höhe von ... € (Umsatzsteuer ... €) und Vorsteuerbeträge in Höhe von ... € geltend. Die Vorsteuerbeträge resultierten u.a. aus in Rechnung gestellten Eingangsleistungen für die Anmietung und Einrichtung eines Büros sowie der Außendarstellung (Werbe- und Reisekosten) des Klägers.
- 6 Abweichend von der Erklärung berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Umsatzsteuerjahresbescheid 2006 vom 22. Oktober 2007 Vorsteuerbeträge nur in Höhe von ... € (... € x 0,6 v.H.).
- 7 Es ging davon aus, dass der Kläger im Streitjahr nur außerhalb seines satzungsmäßigen Zwecks unternehmerisch und im Übrigen nicht unternehmerisch tätig geworden sei. Der Kläger könne nur insoweit Unternehmer sein, als seine Tätigkeit darauf gerichtet sei, nachhaltig entgeltliche Leistungen zu bewirken. Da der Kläger die Eingangsleistungen nicht den Ausgangsumsätzen zugerechnet habe und sie sich ohne seine Mitwirkung auch nicht zurechnen ließen, schätzte das FA die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge. Dazu ermittelte es --in Anwendung des Abschn. 22 Abs. 7 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005-- eine Aufteilungsquote von (aufgerundet) 0,6 v.H. aus dem Verhältnis der Einnahmen aus der unternehmerischen Tätigkeit (... €) zu den Gesamteinnahmen (... €). Vereinnahmte Mitgliedsbeiträge (... €) und staatliche Zuschüsse (... €) seien dabei dem nicht unternehmerischen Bereich zuzuordnen.
- 8 Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage im ersten Rechtsgang durch Urteil vom 4. Mai 2011 3 K 2253/08 als unbegründet ab. Der Kläger sei sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig gewesen. Die nicht wirtschaftliche Tätigkeit leite sich daraus ab, dass der Kläger (auch) ideelle Vereinszwecke verfolge. Die Vorsteuerbeträge aus den Eingangsleistungen seien den jeweiligen Tätigkeitsbereichen zuzurechnen, im Streitfall jedoch im Wege der Schätzung zu ermitteln, weil der Kläger die wirtschaftliche Zurechnung der Eingangsleistungen unterlassen habe.

- 10 Der Bundesfinanzhof (BFH) hob das Urteil durch Beschluss vom 7. September 2011 V B 54/11 (BFH/NV 2011, 2091) auf, weil das FG verfahrensfehlerhaft nicht begründet habe, woraus sich ein ideeller Bereich des Klägers ableite.
- 11 Im zweiten Rechtsgang gab das FG der Klage in geringem Umfang statt und erhöhte die zu berücksichtigenden Vorsteuerbeträge auf ... € und wies sie im Übrigen aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 598 veröffentlichten Gründen ab.
- 12 Wie bereits zuvor ging es davon aus, dass der Kläger eine wirtschaftliche und eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe. Die wirtschaftliche Tätigkeit des Klägers komme in der Erbringung entgeltlicher Leistungen z.B. gegenüber seinen Mitgliedern zum Ausdruck. Seine nicht wirtschaftliche Tätigkeit komme in der Verfolgung satzungsmäßiger Zwecke, also der Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder und darin zum Ausdruck, dass er sich nach der Satzung einer Marktteilnahme enthalte. Auch aus den Businessplänen, die den Zuwendungsbescheiden zu Grunde liegen, lasse sich ausschließlich die Verfolgung allgemeiner Interessen der Mitglieder ableiten, nicht hingegen die Verfolgung konkreter wirtschaftlicher Ziele. Das Fehlen einer wirtschaftlichen Tätigkeit zeige sich zudem dadurch, dass der Kläger im Streitjahr und den Folgejahren (bis 2011) ausschließlich aufgrund der staatlichen Zuschüsse Gewinne und in den Jahren 2008 und 2011 --trotz der Zuschüsse-- sogar Verluste erwirtschaftet habe. Auch sei der Kläger als nicht wirtschaftlicher Verein im Vereinsregister eingetragen.
- 13 Die auf die Eingangsleistungen des Klägers entfallenden Vorsteuerbeträge (... €) seien im Wege der Schätzung auf die beiden Tätigkeitsbereiche aufzuteilen, weil der Kläger entgegen seiner bestehenden Mitwirkungspflicht keine Zurechnung vorgenommen habe. Bei der Quotenbildung sei es aber sachgerecht, die zunehmenden steuerpflichtigen Umsätze der folgenden Besteuerungszeiträume (2006 bis 2011) zu berücksichtigen. Entsprechend ergäbe sich eine Quote von 16,1 v.H. (anstatt 0,6 v.H.) und abzugsfähige Vorsteuerbeträge in Höhe von ... € (... € x 16,1 v.H.).
- 14 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts.
- 15 Zu Recht gehe das FG zwar davon aus, dass ein Steuerpflichtiger sowohl einen unternehmerischen als auch einen nicht unternehmerischen Bereich haben könne und ein Vorsteuerabzug nicht gegeben sei, wenn dieser auf Leistungen entfiele, die für den nicht unternehmerischen Bereich erbracht

würden. Der Kläger habe aber ausschließlich einen unternehmerischen Bereich.

- 16 Die im Streitfall geförderten satzungsmäßigen Zwecke dienten ausschließlich den konkreten wirtschaftlichen Interessen der Vereinsmitglieder. Dies stehe einer unternehmerischen Tätigkeit des Klägers aber nicht entgegen. Denn nach § 2 Abs. 1 Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sei es für die Unternehmereigenschaft unschädlich, wenn eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werde. Deshalb komme es auch nicht darauf an, dass der Kläger sich im Übrigen einer Marktteilnahme enthalte.
- 17 Entgegen der Auffassung des FG könne eine nicht unternehmerische Tätigkeit des Klägers nicht deshalb angenommen werden, weil ohne die staatlichen Zuschüsse ausschließlich Verluste erwirtschaftet worden wären. Des Weiteren verfolge er keine gemeinnützigen Zwecke und habe deshalb auch keinen ideellen Bereich, weshalb auch ein nicht wirtschaftlicher Bereich nicht gegeben sei.
- 18 Überdies sei der vom FG gewählte Aufteilungsmaßstab unstimmig. Zur Bestimmung der Vorsteuerquote dürften die Zuschüsse nicht berücksichtigt werden. Dies gelte auch für die Mitgliedsbeiträge, die ausschließlich dazu dienten, den Kläger mit Finanzmitteln auszustatten. Seien diese aber nicht berücksichtigungsfähig, ergebe sich eine Quote von 100 v.H. abzugsfähiger Vorsteuerbeträge.
- 19 Der Kläger beantragt,  
das angefochtene Urteil des FG, die  
Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2008 und den  
Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 22. Oktober 2007 ersatzlos  
aufzuheben.
- 20 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 21 Es stützt sich inhaltlich weitestgehend auf die Ausführungen des FG.
- 22 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 23 Das FG geht zu Recht davon aus, dass der Kläger nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, weil er im Rahmen seiner Gesamtbetätigung sowohl einer unternehmerischen als auch einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit nachging und die Eingangsleistungen nicht unmittelbar und direkt der

unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen waren. Die erforderliche Vorsteueraufteilung hat das FG in zulässiger Weise im Wege der Schätzung ermittelt.

- 24 1. Der Unternehmer ist nach § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht. Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass der Kläger im Streitjahr u.a. im allgemeinen Interesse seiner Mitglieder tätig wurde und deshalb (auch) einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit nachging.
- 25 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Diese Vorschriften beruhen auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a 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), wonach der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.
- 26 Der Unternehmer ist danach zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG) zu verwenden beabsichtigt (BFH-Urteil vom 9. Februar 2012 V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, unter Rz 21, m.w.N. auch zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--).
- 27 b) Ausgehend davon kann der Kläger im Streitjahr nur dann zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn er --entsprechend seinem Vortrag-- insgesamt unternehmerisch (wirtschaftlich) tätig gewesen wäre. Das FG hat jedoch in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise festgestellt, dass der Kläger im Rahmen einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit auch Umsätze getätigt hat, die nicht vom Anwendungsbereich der Richtlinie 77/388/EWG erfasst sind. An diese nicht mit Verfahrensrügen

angegriffenen und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßenden Feststellungen ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden.

- 28 aa) Die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder eines Vereins ist keine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit i.S. der Richtlinie 77/388/EWG (EuGH-Urteil vom 12. Februar 2009 C-515/07, VNLTO, Slg. 2009, I-839, Rz 34). Nach der Vereinssatzung hat der Kläger die Vernetzung von Unternehmen, Forschung, Verwaltung und Politik zur Steigerung der Zusammenarbeit und des Anstoßes neuer Projekte in einem bestimmten Technologiesegment zum Ziel. Nach den Feststellungen des FG setzte der Kläger seine finanziellen Mittel auch zur Verfolgung dieses Ziels ein, ohne dass die Leistungen zum Zwecke eines Leistungsaustauschs erbracht wurden. Auf dieser Grundlage sowie einer von der Zielsetzung des Klägers nicht abweichenden Geschäftsführung, durfte das FG schließen, dass der Kläger bei Handlungen innerhalb des Rahmens der satzungsmäßigen Zielsetzung nur die allgemeinen Interessen seiner Mitglieder --und damit keine wirtschaftlichen Interessen-- verfolge. Diese Würdigung ist zumindest unter dem Gesichtspunkt möglich und widerspruchsfrei, dass die unternehmerische Marktteilnahme satzungsmäßig ausgeschlossen war und damit die nachhaltige Erzielung von Einnahmen nicht zu den Zielen des Klägers gehörte.
- 29 Das FG konnte im Rahmen der Gesamtwürdigung aller Umstände des Streitfalls davon ausgehen, dass der Kläger durch die Verfolgung seines satzungsmäßigen Zwecks die allgemeinen Interessen seiner Mitglieder wahrgenommen hat und damit im Streitjahr neben seiner wirtschaftlichen Tätigkeit auch nicht wirtschaftlich tätig geworden ist.
- 30 bb) Der Einwand des Klägers, dass durch seine Tätigkeit die konkreten wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder gefördert wurden und nur mittelbar die Interessen des die Zuwendungen bewilligenden Bundeslandes, rechtfertigt keine vom FG abweichende Würdigung. Der Senat ist an die Würdigung des FG gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Zudem dienten die Zuwendungen nicht der unmittelbaren Förderung der wirtschaftlichen Interessen der Mitglieder des Klägers, sondern --ausweislich der Businesspläne-- der Förderung des Standorts des die Zuwendungen bewilligenden Bundeslandes. Leitziel war danach, die Schaffung einer möglichst umfassenden Wahrnehmung der exzellenten Potentiale des Luft- und Raumfahrtstandorts des die Zuwendung bewilligenden Bundeslandes bei Entscheidungsträgern, durch Steigerung der Zusammenarbeit, Anstoßes innovativer Projekte und bestmögliche Koordination

mit Forschung und Lehre, Verwaltung, Politik und Unternehmen. Dieses Ziel stand --wie vom FG zu Recht angenommen-- im Einklang mit den Zielen der Satzung und dient in erster Linie der Standortstärkung und dadurch mittelbar (auch) den wirtschaftlichen Interessen der Mitglieder. Dadurch erbrachte der Kläger aber keine konkreten Leistungen an seine Mitglieder, die eine Leistungsbeziehung begründen könnten.

31 cc) Zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass es für die Frage, ob der Steuerpflichtige neben einer wirtschaftlichen auch eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, nicht darauf ankommt, ob der Kläger steuerbegünstigte Zwecke i.S. des § 51 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) verfolgt.

32 2. Auch die Höhe der vom FG gewährten Vorsteuerbeträge für das Streitjahr ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Es hat diese in zulässiger Weise geschätzt.

33 a) Das FG war zur Schätzung befugt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO), nachdem der Kläger seiner ihm obliegenden Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist. Es obliegt dem Kläger, die Eingangsleistungen entweder einzelnen Ausgangsumsätzen unmittelbar oder soweit sie zu den allgemeinen Aufwendungen gehören und als solche Bestandteile des Preises der von ihm getätigten steuerpflichtigen Ausgangsumsätze sind der wirtschaftlichen Gesamtbetätigung oder entsprechend seiner Verwendungsabsicht zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, Rz 18 bis Rz 23).

34 Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob das FG bereits im ersten Rechtsgang befugt war, die Aufteilung der Vorsteuerbeträge im Schätzungswege zu ermitteln, ohne ihn zuvor zu einer entsprechenden Mitwirkung bei den Zurechnungen der Eingangsleistungen aufzufordern. Einer etwaigen Aufforderung zu Mitwirkungen durch das FG bedurfte es jedenfalls im zweiten Rechtsgang nicht mehr. Denn dem Kläger war die Rechtsauffassung des FG aus dem Urteil im ersten Rechtsgang bekannt, so dass es ihm oblag, die wirtschaftliche Zurechnung der Eingangsleistungen im zweiten Rechtsgang zumindest hilfsweise vorzunehmen. Unerheblich ist dabei, dass der BFH das Urteil des FG durch Beschluss in BFH/NV 2011, 2091 im ersten Rechtsgang wegen eines Verfahrensmangels aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen hatte. Der urteilsaufhebende Verfahrensmangel betraf nicht die Schätzungsbefugnis des FG.

35

- b) Die vom FG seiner Schätzung zu Grunde gelegte Methode ist revisionsrechtlich insoweit nicht zu beanstanden, als es die zu berücksichtigenden Vorsteuerbeträge aus dem Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze (... €) zu den getätigten Gesamtumsätzen (... €) berechnete.
- 36 aa) Nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO sind bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das gewonnene Schätzungsergebnis muss schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (z.B. BFH-Urteil vom 24. Juni 2014 VIII R 54/10, BFH/NV 2014, 1501, unter Rz 23, m.w.N.).
- 37 bb) Die Schätzungsgrundlagen (steuerpflichtige Umsätze und Gesamtumsätze) stehen fest. Es verstößt nicht gegen Denkgesetze, wenn das FG den steuerpflichtigen Umsätzen bei der Quotenbildung für Zwecke der Schätzung die Gesamtumsätze gegenüberstellt. Dabei ist die Einbeziehung der Zuschüsse (... €) und Mitgliedsbeiträge (... €) in den Gesamtumsatz zulässig, weil sie den Umfang der nicht steuerbaren Tätigkeit widerspiegeln.
- 38 Die Schätzungsmethode widerspricht nicht dem Beschluss des BFH vom 14. April 2008 XI B 171/07 (BFH/NV 2008, 1215, unter 2.). Dieser Beschluss betrifft nicht die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge im Wege der Schätzung nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO. Vielmehr hat der XI. Senat des BFH zu Recht entschieden, dass bei der Vorsteueraufteilung im Falle einer wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen maßgeblich sei, welcher Teil der Eingangsaufwendungen der einen oder der anderen Tätigkeit zuzurechnen sei (EuGH-Urteil vom 13. März 2008 C-437/06, Securenta, Slg. 2008, I-1597, Rz 37; so auch BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, Rz 18 bis Rz 23). Dem Beschluss kann indes nicht entnommen werden, dass nicht steuerbare Zuschüsse zur Quotenbildung für Zwecke der Schätzung nicht herangezogen werden dürfen, wenn die fehlende Zurechnungsmöglichkeit im Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen liegt.
- 39 cc) Im Hinblick auf das Verböserungsverbot und die Bindung an die Anträge (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) kann offenbleiben, ob das FG die Schätzung des FA zu Recht als rechtswidrig beurteilt hat und es sachgerechter sei --unter Berücksichtigung steuerpflichtiger Umsätze der dem Streitjahr folgenden Besteuerungszeiträume (2006 bis 2011)-- von einer Aufteilungsquote von mehr als (aufgerundet) 0,6 v.H. auszugehen.



- 40 c) Der Senat ist an einer Entscheidung auch nicht im Hinblick auf die EuGH-Vorlagen des XI. Senats des BFH vom 11. Dezember 2013 XI R 17/11 (BFHE 244, 79, BStBl II 2014, 417, Leitsatz 1, EuGH Az. C-108/14) und vom 11. Dezember 2013 XI R 38/12 (BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428, Leitsatz 1, EuGH Az. C-109/14) gehindert. Die Vorlagefrage bezieht sich auf die Aufteilungsmethode der Eingangsaufwendungen im Falle einer wirtschaftlichen und einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, nicht hingegen auf die Voraussetzung und Durchführung einer Schätzung nach § 162 AO.
- 41 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.