



75 Jahre
Demokratie
lebendig



Deutscher Bundestag
Wissenschaftliche Dienste

Ausarbeitung

Umsatzsteuerliche Probleme bei Leistungen innerhalb gemeinnütziger Verbands- und Vereinsstrukturen

Umsatzsteuerliche Probleme bei Leistungen innerhalb gemeinnütziger Verbands- und Vereinsstrukturen

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 026/24
Abschluss der Arbeit: 22.4.2024
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.	Untersuchungsgegenstand	4
2.	Zivilrechtliche Strukturen der Verbände	4
2.1.	Vereinsverband und Gesamtverein	4
2.2.	Rechtliche Stellung der Untergliederungen des Gesamtvereins	5
2.3.	Aufteilung der Beiträge	6
3.	Gemeinnützige Körperschaften im Umsatzsteuerrecht	6
3.1.	Der Umsatzsteuertatbestand	6
3.2.	Verhältnis von Gemeinnützigkeit und Umsatzsteuer	6
4.	Mitgliederverwaltung als steuerbarer Leistungsaustausch?	7
4.1.	Nichtsteuerbarer Innenumsatz gegenüber unselbständigen Untergliederungen	7
4.2.	Entgeltlicher Leistungsaustausch: Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung	8
4.3.	Unternehmereigenschaft des Bundesverbands	9
4.4.	Leistungen im Rahmen des Unternehmens	10
4.5.	Ergebnis: Entgeltlicher Leistungsaustausch abhängig von der Ausgestaltung der Leistungsbeziehungen	10
4.5.1.	Exkurs: Behandlung von Gesellschafterbeiträgen	11
4.5.2.	Übertragung auf Verbände	11
4.5.3.	Vereinbarung eines Sonderentgelts	12
4.5.4.	Vergütung durch Mitgliederbeiträge?	12
4.5.5.	Gemeinsame Zweckverwirklichung statt Leistungsaustausch	13
5.	Vermeidung der Umsatzsteuer trotz entgeltlichem Leistungsaustausch	13
5.1.	Umsatzsteuerliche Organschaft	14
5.1.1.	Voraussetzungen der Organschaft	14
5.1.2.	Rechtsfolgen der Organschaft	14
5.1.3.	Organschaft in gemeinnützigen Bundesverbänden?	15
5.1.4.	Unionsrechtliche Unsicherheiten	15
5.2.	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG für Kooperationen	15
5.3.	Kleinunternehmer-Regelung	17
6.	Anwendung des ermäßigten Steuersatzes?	17
6.1.	BFH: Verwaltungsdienstleistungen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	18
6.2.	Neue Diskussion infolge der Einfügung des § 57 Abs. 3 AO	19
7.	Abhilfemöglichkeiten durch den Gesetzgeber	20
8.	Zusammenfassung	21

1. Untersuchungsgegenstand

Untersucht wird die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen den Ebenen einer mehrstufigen gemeinnützigen Organisation. Dies erfolgt anhand eines gemeinnützigen Bundesverbands, der Landes- und Ortsverbände hat, die teilweise rechtlich selbständig und gemeinnützig und teilweise rechtlich unselbständig sind, und der die Mitgliederverwaltung zentral organisiert und die Mitgliederbeiträge einzieht nach einer Beitragsordnung, die die Beiträge nach bestimmten Schlüsseln zwischen Bundesverband und Untergliederungen aufteilt. Gefragt wird, ob die Tätigkeiten der zentralen Mitgliederverwaltung einschließlich der Beitragseinziehung umsatzsteuerpflichtige Dienstleistungen des Bundesverbands an die Untergliederungen sind, auf welcher Rechtsgrundlage dies beruht und ob der Gesetzgeber die Zivilgesellschaft hierbei entlasten kann.

Dazu wird im Folgenden nach einem Überblick über die zivilrechtlichen Strukturen (dazu nachfolgend 2.) kurz die Anwendung des Umsatzsteuertatbestands auf gemeinnützige Körperschaften erläutert (dazu nachfolgend 3.). Schwerpunktmäßig wird sodann untersucht, ob die genannte Tätigkeit einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch darstellt (dazu nachfolgend 4.). Für den Fall, dass es sich um einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch handelt, wird anschließend untersucht, ob aus weiteren Gründen keine Umsatzsteuer anfällt, weil eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht, eine Steuerbefreiung einschlägig ist oder die Kleinunternehmer-Regelung eingreift (dazu nachfolgend 5.). Sollte auch dies nicht der Fall sein, wird abschließend geprüft, ob der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 7 % zur Anwendung kommt (dazu nachfolgend 6.). Zu Abhilfemöglichkeiten durch den Gesetzgeber siehe nachfolgend 7. Eine Zusammenfassung findet sich unter 8.

2. Zivilrechtliche Strukturen der Verbände

2.1. Vereinsverband und Gesamtverein

Bundesweit tätige Verbände mit regionalen Untergliederungen (Landesverbände, Ortsverbände) können als Vereinsverband oder als Gesamtverein organisiert sein. Der **Vereinsverband** ist ein Zusammenschluss von Körperschaften („Verein der Vereine“). Der **Gesamtverein** (auch: Zentralverein) hat regionale Untergliederungen, die unselbständige Verwaltungseinheiten (auch: Außenstellen) oder Vereine mit oder ohne Rechtspersönlichkeit (auch: Zweigvereine) sein können.¹ Bei Gesamtvereinen finden sich gestufte Mitgliedschaften oder Mehrfachmitgliedschaften; die Mitgliederverwaltung mit Einziehung der Beiträge kann zentral erfolgen oder den örtlichen

¹ Siehe *Wagner*, in: Märkle/Alber/Wagner, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2022, S. 183, 186, 188; siehe auch *Schauhoff/Kraus*, in: Schauhoff/Ufer, Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne, 2022, § 3 Rn. 91 f.; *van Randenborgh*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 2 Rn. 218.

Gliederungen überlassen bleiben.² Es sind auch Mischformen zwischen Vereinsverband und Gesamtverein möglich.³

2.2. Rechtliche Stellung der Untergliederungen des Gesamtvereins

In einem Gesamtverein kann die Untergliederung demnach rechtlich selbständig sein, also selbst ein **Verein mit Rechtspersönlichkeit** sein (mit Eintragung in das Vereinsregister); sie kann dann auch selbst gemeinnützig sein. Die Untergliederung kann auch ein **Verein ohne Rechtspersönlichkeit** und ohne Eintragung in das Vereinsregister (bis 2023: nichtrechtsfähiger Verein) sein.⁴ Dies setzt eine organisatorische Verselbständigung mit einer körperschaftlichen Struktur und Auftreten nach außen voraus.⁵

Die Untergliederung kann indes – ohne Vereinscharakter aufzuweisen – auch nur eine **unselbständige Untergliederung** sein. Die unselbständige Untergliederung ist eine vereinsinterne Gliederung ohne Vereinseigenschaft, ihr fehlen Teile einer körperschaftlichen Vollstruktur. Sie kann kein eigenes Vermögen und keine eigenen rechtlichen Verpflichtungen und Berechtigungen haben.⁶ Die Grenzziehung zwischen dem Verein ohne Rechtspersönlichkeit und der unselbständigen Untergliederung ist nicht immer leicht zu ziehen; wenn die Eigenständigkeit der Untergliederung stark beschnitten wird, kann sie ihren Status als Verein (ohne Rechtspersönlichkeit) verlieren und zu einer unselbständigen Verwaltungseinheit des Gesamtvereins werden.⁷

Auch wenn die Zweigvereine rechtlich selbständig sind, bleiben sie Teile der Organisation des Zentralvereins mit übereinstimmenden Zwecken und an die Bestimmungen der Verfassung des Zentralvereins gebunden.⁸

2 Wagner, in: Märkle/Alber/Wagner, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2022, S. 189 f. Die Terminologie ist nicht einheitlich, siehe Wagner, in: Schimke/Dauernheim, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 2 Rn. 5558 ff.: Zentralverband, Zentralverein, Gesamtverein, Hauptverein, Großverein, etc.

3 Wagner, in: Schimke/Dauernheim, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 2 Rn. 5577.

4 Seit der Reform des Gesellschaftsrechts ab 2024 durch das sog. MoPeG (Gesetz vom 10.8.2021, BGBl. I 2021, 3436) spricht § 54 BGB (Überschrift) von „Vereinen ohne Rechtspersönlichkeit“ statt von „nichtrechtsfähigen Vereinen“. Diese Vereine sind rechtsfähig, aber nicht im Vereinsregister eingetragen und daher keine juristischen Personen (siehe Schöpflin, in: BeckOK BGB, 69. Ed. 1.2.2024, § 54 Rn. 1, 4).

5 Wagner, in: Schimke/Dauernheim, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 2 Rn. 5571; Schöpflin, in: BeckOK BGB, 69. Ed. 1.2.2024, § 54 Rn. 4,

6 Wagner, in: Schimke/Dauernheim, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 2 Rn. 5602, 5604.

7 Wagner, in: Schimke/Dauernheim, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 2 Rn. 5596, 5602.

8 Wagner, in: Märkle/Alber/Wagner, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2022, S. 184 f.; siehe auch Schauhoff/Kraus, in: Schauhoff/Ufer, Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne, 2022, § 3 Rn. 106; van Randenborgh, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 2 Rn. 219 f.

2.3. Aufteilung der Beiträge

Bei Gesamtvereinen sind Regelungen zur Aufteilung des Beitragsaufkommens zwischen dem Gesamtverein und den Untergliederungen nötig.⁹ In der Verpflichtung zur gemeinsamen Aufteilung der Beiträge bzw. zur Abführung von Beiträgen an den Gesamtverein kommt die Abhängigkeit und Bindung des Zweigvereins zum Zentralverein zum Ausdruck.¹⁰

3. Gemeinnützige Körperschaften im Umsatzsteuerrecht

Für gemeinnützige Körperschaften gelten die allgemeinen Regeln des Umsatzsteuerrechts (dazu 3.1.). Eine Bereichsausnahme oder allgemeine Steuerbefreiung existiert für sie nicht (dazu 3.2.).

3.1. Der Umsatzsteuertatbestand

Umsatzsteuerpflichtig sind Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen), die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Leistung muss im Inland ausgeführt werden. Die Leistung muss gegen Entgelt erfolgen (Leistungsaustausch). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist die Leistung **umsatzsteuerbar** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG)). Die **Unternehmereigenschaft** ist – anders als die subjektive Steuerpflicht im Ertragsteuerrecht – nicht von einer bestimmten Rechtsform abhängig. Auch die Rechtsfähigkeit ist keine Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Daher können Vereine mit und ohne Rechtspersönlichkeit umsatzsteuerliche Unternehmer sein. Bestimmte Leistungen sind umsatzsteuerfrei (siehe den Katalog in § 4 UStG). Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist das Entgelt. Der Regelsteuersatz beträgt 19 %. Für bestimmte Leistungen gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 % (siehe den Katalog in § 12 Abs. 2 UStG). Für bezogene Leistungen haben Unternehmer das Recht zum Vorsteuerabzug, wenn die Leistungen für das Unternehmen und nicht zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).

3.2. Verhältnis von Gemeinnützigkeit und Umsatzsteuer

Eine Körperschaft, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt, kann unter den Voraussetzungen der §§ 51 ff. Abgabenordnung (AO) bestimmte, in den einzelnen Steuergesetzen vorgesehene Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen. Eine Körperschaft ist gemeinnützig, wenn sie einen oder mehrere der in § 52 Abs. 2 AO genannten Zwecke verfolgt. Der **Gemeinnützigkeitszweck** muss in der Satzung der Körperschaft niedergelegt sein, und die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die selbstlose, ausschließliche und unmittelbare Erfüllung dieses Zwecks gerichtet sein (§ 59, § 63 Abs. 1 AO; formelle und materielle Satzungsmaßigkeit). Darüber entscheidet das Finanzamt für jede Steuerart und für jeden Veranlagungszeitraum separat.¹¹ Die wesentlichen Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit betreffen das Ertragsteuerrecht, zum einen die Befreiung von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1

9 Wagner, in: Schimke/Dauernheim, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 2 Rn. 5584.

10 Vgl. Wagner, in: Märkle/Alber/Wagner, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 13. Aufl. 2022, S. 184.

11 Bott, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 10 Rn. 75.

Nr. 9 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz; § 3 Nr. 6 Satz 1 Gewerbesteuergesetz), zum anderen den steuerlichen Spendenabzug (§ 10b Einkommensteuergesetz).

Für den Bereich der **Umsatzsteuer** besteht dagegen keine allgemeine persönliche Steuerbefreiung. Gemeinnützige Körperschaften können daher umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringen. Besonderheiten ergeben sich vor allem daraus, dass sie regelmäßig über einen nichtsteuerbaren Bereich verfügen (dazu 4.4.) und bei Ausübung gemeinnütziger Tätigkeiten spezielle Steuerbefreiungen oder den ermäßigten Steuersatz (dazu 6.) in Anspruch nehmen können. Schwierigkeiten für die Rechtsanwendung ergeben sich zum einen daraus, dass das Gemeinnützigkeitsrecht und das Umsatzsteuerrecht nicht aufeinander abgestimmt sind, und zum anderen daraus, dass das deutsche Umsatzsteuergesetz nicht durchweg mit den unionsrechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL)¹² übereinstimmt.

4. Mitgliederverwaltung als steuerbarer Leistungsaustausch?

Die Mitgliederverwaltung einschließlich der Beitragseinziehung des Bundesverbands für die Untergliederungen ist nur umsatzsteuerbar, wenn es sich dabei um eine Leistung des Bundesverbands gegen Entgelt im Rahmen des Unternehmens des Bundesverbands handelt (siehe 3.1.). Die Verwaltung des Mitgliederbestands sowie die Einziehung und Weiterleitung der Mitgliedsbeiträge kann als Dienstleistung eine steuerbare sonstige Leistung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sein (im Folgenden zusammengefasst als Mitgliederverwaltung bezeichnet).

4.1. Nichtsteuerbarer Innenumsatz gegenüber unselbständigen Untergliederungen

Wird der Bundesverband gegenüber einer unselbständigen Untergliederung tätig, handelt es sich dabei um einen nichtsteuerbaren Innenumsatz. Eine Leistung setzt zwei Beteiligte voraus. **Innenumsätze**, also Tätigkeitsbeziehungen innerhalb eines Unternehmens (etwa zwischen unselbständigen Unternehmensteilen) sind **keine steuerbaren Leistungen**.¹³ Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Hat ein Unternehmer also mehrere Betriebe auch mit ganz verschiedenen Tätigkeiten, bilden diese Betriebe trotzdem nur ein einziges umsatzsteuerliches Unternehmen (**Grundsatz der Unternehmenseinheit**).¹⁴ Leistungen zwischen den Unternehmensteilen bzw. Betrieben werden als sog. Innenumsätze nicht besteuert.

Daher kommt es zunächst darauf an, ob die Untergliederung selbständige Leistungsempfängerin sein kann oder Teil des Unternehmens des Bundesverbandes ist. Dabei ist allerdings keine zivilrechtliche (dazu 2.2.), sondern eine umsatzsteuerliche Sichtweise einzunehmen. Sind die Untergliederungen **rechtlich selbständige Körperschaften** (siehe 2.2.), sind sie gegenüber dem Bundesverband auch umsatzsteuerlich verselbständigt. Etwas anderes gilt nur, wenn zwischen beiden eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht (dazu noch 5.1.). Die umsatzsteuerliche Selbständigkeit ist indes nicht von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit abhängig (siehe § 2 Abs. 1 Satz 1

12 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20240101>).

13 *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 1 Rn. 467, 470.

14 *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 99. EL Oktober 2023, § 2 Rn. 311.

Halbs. 2 UStG). Auch **Untergliederungen** gemeinnütziger Personenvereinigungen **ohne Rechtspersönlichkeit** (siehe 2.2.) oder sogar rechtlich unselbständige Sondervermögen können daher selbständige Unternehmer sein.¹⁵ Dazu führt Abschnitt 2.2 Abs. 7 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) aus:

Regionale Untergliederungen (Landes-, Bezirks-, Ortsverbände) von Großvereinen sind neben dem Hauptverein selbständige Unternehmer, wenn sie über eigene satzungsgemäße Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über diese auf Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten sowie eine eigene Kassenführung haben. Es ist nicht erforderlich, dass die regionalen Untergliederungen - neben der Satzung des Hauptvereins - noch eine eigene Satzung haben. Zweck, Aufgabe und Organisation der Untergliederungen können sich aus der Satzung des Hauptvereins ergeben.

Über die Selbständigkeit der Untergliederung entscheidet also nicht der zivilrechtliche Status, sondern folgende tatsächliche Umstände:

- eigene satzungsgemäße Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung),
- Auftreten nach außen auf Dauer und im eigenen Namen,
- eigene Kassenführung.

Eine eigene Satzung ist dagegen nicht erforderlich.¹⁶ Ist die Untergliederung nach diesen Kriterien gegenüber dem Bundesverband nicht verselbständigt und daher als Teil des Unternehmens des Bundesverbands anzusehen, ist die Mitgliederverwaltung schon deshalb keine steuerbare Leistung.

4.2. Entgeltlicher Leistungsaustausch: Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung

Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (siehe 3.1.) liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein **Rechtsverhältnis** besteht, in dessen Rahmen **gegenseitige Leistungen** ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung bildet.¹⁷ Das zugrundeliegende Rechtsverhältnis ist in der Regel ein gegenseitiger Vertrag, kann aber auch ein gesetzliches Schuldverhältnis sein (zum Beispiel Geschäftsführung ohne Auftrag) oder durch schlüssiges Verhalten zustande kommen, zum Beispiel wenn der Leistungsempfänger eine freiwillige Zahlung erbringt.¹⁸

15 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 7.197; *Bertels*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl. 2024, UStG § 2 Rn. 13.

16 Dies gilt auch für Zwecke der Ertragsteuern (*Alvermann*, in: Schimke/Dauernheim, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 5 Rn. 13).

17 So BFH, Urteil vom 22.4.2015, XI R 10/14, DStR 2015, 1914 Rn. 18.

18 *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 1 Rn. 824 (Blutspende-GmbH).

Entgelt ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger erhält oder erhalten soll, abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Das Entgelt kann nicht nur in der Zahlung eines Geldbetrages bestehen, sondern zum Beispiel durch Aufrechnung oder Übernahme einer Verbindlichkeit erfolgen, oder selbst in einer sonstigen Leistung bestehen (**tauschähnlicher Umsatz**).¹⁹ Das Entgelt muss in einem **unmittelbaren Zusammenhang** im Sinne einer inneren Verknüpfung zur Leistung stehen. Grundsätzlich reicht dafür jeder kausale Zusammenhang, ohne dass es auf die Finalität der Leistung oder darauf ankommt, ob sie vertraglich fixiert war.²⁰ Aber auch wenn ein kausaler Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht, liegt dennoch kein steuerbarer Leistungsaustausch vor, wenn die Gegenleistung nicht wegen der Leistung, sondern nur aus Anlass einer Leistungserbringung erfolgt (zum Beispiel beim echten Zuschuss).²¹ Maßgeblich ist, ob die beteiligten Personen ihre Leistung nur bei einer entsprechenden Gegenleistung des anderen (Leistungsaustausch) oder auch ohne die Leistung des anderen (dann keine innere Verknüpfung) erbringen.²²

Ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen Bundesverband und Untergliederung liegt demnach vor, wenn die Untergliederung dem Bundesverband aufgrund eines gegenseitigen Rechtsverhältnisses gerade für die Übernahme der Mitgliederverwaltung eine Gegenleistung erbringt. Diese kann in Gestalt einer Geldzahlung oder einer sonstigen Leistung (tauschähnlicher Umsatz) erfolgen, zum Beispiel indem die Untergliederung Mitgliederwerbung und Mitgliederbetreuung zugunsten des Bundesverbandes betreibt (dazu näher 4.5.).

4.3. Unternehmereigenschaft des Bundesverbands

Ferner muss der Bundesverband Unternehmer sein (siehe 3.1.). § 2 Abs. 1 UStG lautet:

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig davon, ob er nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft ist damit sehr weit gefasst, ausschließlich tätigkeitsbezogen und unabhängig von Rechtsform und Rechtsfähigkeit.²³ Die rechtliche Selbständigkeit des Bundesverbands begründet noch keine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft. Er muss zudem wirtschaftliche Tätigkeiten mit Einnahmeerzielungsabsicht ausüben. Wenn der Bundesverband nicht schon aufgrund einer anderweitigen wirtschaftlichen Tätigkeit Unternehmer ist, wird er jedenfalls durch Leistungen an die Untergliederung – vorausgesetzt es handelt sich

19 Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 1 Rn. 805 f.

20 Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 1 Rn. 821 f.

21 Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 1 Rn. 826.

22 Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 1 Rn. 826.

23 Heber, in: Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 2 Rn. 12.

um entgeltliche Leistungen (siehe 4.2.) – zum Unternehmer. Dafür genügt es, dass das Entgelt zumindest kostendeckend ist. Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich. Eine gemeinnützige Körperschaft ist daher Unternehmerin, auch wenn das Entgelt für ihre Leistungen lediglich kostendeckend ist.²⁴

4.4. Leistungen im Rahmen des Unternehmens

Die Leistung muss gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG „im Rahmen des Unternehmens“ des Bundesverbands erfolgen (siehe 3.1.). Wenn der Bundesverband bereits aufgrund anderweitiger Leistungen umsatzsteuerlicher Unternehmer ist, erfolgt auch die Mitgliederverwaltung im Rahmen des einheitlichen Unternehmens des Bundesverbands (Grundsatz der Unternehmenseinheit, siehe 4.1.). Wenn der Bundesverband nur diese Tätigkeit – vorausgesetzt es handelt sich um eine entgeltliche Leistung (siehe 4.2.) – ausübt, stellt dies den einzigen Unternehmensgegenstand des Bundesverbands dar; die Leistung erfolgt dann im Rahmen dieses Unternehmens.

Die **Gemeinnützigkeit** des Bundesverbands steht weder der Unternehmereigenschaft (dazu 4.3.) noch der Ausführung „im Rahmen des Unternehmens“ entgegen. In umsatzsteuerlicher Hinsicht verfügen gemeinnützige Körperschaften über einen **nichtunternehmerischen** (oder nichtwirtschaftlichen) **Bereich**, zu dem Tätigkeiten gehören, die keinen Umsatzsteuertatbestand erfüllen, also zum Beispiel unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins zur Verfolgung seiner ideellen Vereinszwecke.²⁵ Daneben können gemeinnützige Körperschaften über einen **unternehmerischen Bereich** verfügen; dazu gehören alle Tätigkeiten, die einen Umsatzsteuertatbestand erfüllen. Das können Tätigkeiten sein, die gemeinnützigkeitsrechtlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, einen Zweckbetrieb oder Vermögensverwaltung (zum Beispiel Vermietung von Vermögen) darstellen.²⁶ Diese ertragsteuerliche Kategorisierung ist für Umsatzsteuerzwecke jedoch irrelevant.²⁷ Für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist allein entscheidend, dass die Tätigkeiten einen Umsatzsteuertatbestand erfüllen.

4.5. Ergebnis: Entgeltlicher Leistungsaustausch abhängig von der Ausgestaltung der Leistungsbeziehungen

Ob ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch vorliegt, hängt von der Ausgestaltung der Leistungsbeziehungen zwischen den Beteiligten und von der rechtlichen Grundlage für diese

24 *Alvermann*, in: Schimke/Dauernheim, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 14. Aufl. 2018, Kapitel 5 Rn. 562. Erfolgt allerdings gar keine Vergütung oder wird auf die Vergütung über mehrere Jahre hinweg verzichtet, liegt keine wirtschaftliche Tätigkeit und damit keine Unternehmereigenschaft vor (vgl. *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 2 Rn. 831).

25 Siehe Abschnitt 2.3 Abs. 1a Satz 4 UStAE; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 7.202. Der nichtunternehmerische Bereich unterteilt sich weiter in nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne und unternehmensfremde Tätigkeiten (insbesondere Entnahmen für den privaten Bedarf), siehe Abschnitt 2.3 Abs. 1a Satz 2 UStAE.

26 Siehe *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 7.202.

27 *Wäger*, DStR 2014, 1517.

Tätigkeiten ab (siehe 4.2.). Dies wird im Folgenden anhand der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gesellschafterbeiträgen veranschaulicht.

4.5.1. Exkurs: Behandlung von Gesellschafterbeiträgen

Leistungen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft können entweder steuerbare entgeltliche Leistungen oder nicht steuerbare Gesellschafterbeiträge sein. Dazu Abschnitt 1.6 Abs. 3 UStAE:

Ein Gesellschafter kann an die Gesellschaft sowohl Leistungen erbringen, die ihren Grund in einem **gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis** haben, als auch Leistungen, die auf einem gesonderten **schuldrechtlichen Austauschverhältnis** beruhen. Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieser Leistungen richtet sich danach, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen **Sonderentgelt** ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. Entscheidend ist die tatsächliche Ausführung des Leistungsaustauschs und nicht allein die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung. (...) Umsatzsteuerrechtlich maßgebend für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs ist, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht. (...) Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann grundsätzlich **frei entscheiden**, in welcher Eigenschaft er für die Gesellschaft tätig wird. (...) (Hervorhebungen nur hier)

Für die Beurteilung als steuerbarer Leistungsaustausch ist entscheidend, dass sich aus den geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung ergibt, dass Leistungen nicht lediglich durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft, sondern **gegen ein Sonderentgelt** ausgeführt werden.²⁸ Bei Leistungen auf Grund eines gegenseitigen Vertrags (vgl. §§ 320 ff. BGB), durch den sich der Gesellschafter zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen und die Gesellschaft sich hierfür zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG für einen steuerbaren Leistungsaustausch regelmäßig erfüllt, falls der Gesellschafter Unternehmer ist.²⁹ Auf die Bezeichnung der Gegenleistung kommt es nicht an.³⁰ Auch bei Arbeitsgemeinschaften (des Baugewerbes) und ähnlichen **Kooperationsformen** wie zum Beispiel Konsortialverträgen, bei denen die Kooperationspartner Arbeitsanteile erbringen, kann dieser Arbeitsbeitrag je nach Vereinbarung ein **nicht steuerbarer Kooperationsbeitrag** oder ein Sonderentgelt und damit einen steuerbaren Leistungsaustausch darstellen.³¹

4.5.2. Übertragung auf Verbände

Die Rechtsbeziehungen zwischen dem Bundesverband und den Untergliederungen gehen über vertragliche Beziehungen wie zwischen fremden Dritten hinaus. Denn sie sind auf einer satzungrechtlichen Grundlage zu einer gemeinsamen Zweckverwirklichung verbunden. Dies

28 Abschnitt 1.6 Abs. 4 Satz 6 UStAE; *Heber*, in: Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 2 Rn. 14.

29 Abschnitt 1.6 Abs. 4 Satz 3 UStAE.

30 Abschnitt 1.6 Abs. 4 Satz 1 UStAE.

31 Abschnitt 1.6 Abs. 8 Satz 7 UStAE.

schließt – wie bei Gesellschaften – vertragliche Beziehungen und umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch nicht aus. Nach den Grundsätzen für Gesellschaften³² ist dabei wie folgt abzugrenzen.

4.5.3. Vereinbarung eines Sonderentgelts

Schließen der Bundesverband und die Untergliederungen gegenseitige Verträge (im Sinne der §§ 320 ff. BGB), in denen sie die Erbringung der Mitgliederverwaltung ausdrücklich gegen eine leistungsabhängige Vergütung (siehe 4.2.) regeln, handelt es sich um ein Sonderentgelt und damit um einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch.

4.5.4. Vergütung durch Mitgliederbeiträge?

Zu bedenken ist, ob die Gegenleistung für die Mitgliederverwaltung auch in der Zahlung von Mitgliederbeiträgen an den Bundesverband gesehen werden kann, vorausgesetzt die Untergliederungen zahlen Mitgliederbeiträge an den Bundesverband (siehe 2.). Ob **Mitgliederbeiträge eines Vereins umsatzsteuerpflichtig** sind, hängt davon ab, ob der Verein lediglich im allgemeinen Interesse seiner Mitglieder tätig wird und somit die Vorteile der einzelnen Mitglieder nur mittelbar aus dem allgemeinen Nutzen der Vereinstätigkeit für sie entstehen, oder die Tätigkeit einem konkreten Individualinteresse der Mitglieder dient.³³ Die Abgrenzung ist seit Jahrzehnten zwischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung umstritten.³⁴

So führen Leistungen eines Berufsverbands zur Förderung bestimmter Branchenerzeugnisse, die die gemeinsamen Interessen der branchenangehörigen Mitglieder betreffen, die dem gesamten Wirtschaftszweig zugutekommen und bei denen sich eine Wirkung zugunsten der einzelnen Mitglieder nur mittelbar aus den Vorteilen ableitet, die allgemein dem gesamten Wirtschaftszweig erwachsen, nicht zu einer entgeltlichen Leistungserbringung an die Mitglieder.³⁵ Demgegenüber kann ein Sportverein gegenüber seinen Mitgliedern entgeltliche Leistungen zum Beispiel dadurch erbringen, dass er diesen dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur persönlichen Nutzung zur Verfügung stellt, die die Mitglieder zum Beispiel durch ihre Jahresbeiträge vergüten.³⁶ Die Abgrenzung zwischen „echten“ und „unechten“ Mitgliederbeiträgen ist danach vorzunehmen, ob es zu einer Leistungserbringung an die Mitglieder im vorstehenden Sinne kommt.³⁷

32 Die von der Finanzverwaltung aufgestellten Grundsätze gelten nicht nur für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, sondern ausdrücklich auch für weitere Rechtsverhältnisse und Kooperationsformen, bei denen sich mehrere selbständige Personen zu einer gemeinsamen Zweckverwirklichung zusammenschließen.

33 *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 99. EL Oktober 2023, § 1 Rn. 63.

34 Siehe dazu *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 99. EL Oktober 2023, § 1 Rn. 64.

35 BFH, Urteil vom 13.12.2018, V R 45/17, DStR 2019, 691 Rn. 14.

36 BFH, Urteil vom 13.12.2018, V R 45/17, DStR 2019, 691 Rn. 15.

37 BFH, Urteil vom 13.12.2018, V R 45/17, DStR 2019, 691 Rn. 15 gegen Abschnitt 1.4 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

Bei einem Bundesverband in Gestalt eines Vereinsverbands (siehe 2.1.), ist denkbar, dass durch Zahlung von Mitgliederbeiträgen der Untergliederung zumindest anteilig³⁸ auch die Mitgliederverwaltung vergütet wird. Für weitere Untergliederungen, die nicht Mitglieder des Bundesverbands sind, kommt dies allerdings nicht in Betracht; hier gilt das zu 4.5.3. Gesagte über das Vorliegen eines Sonderentgelts, so auch bei einem Gesamtverein mit seiner differenzierten Mitgliederstruktur.

4.5.5. Gemeinsame Zweckverwirklichung statt Leistungsaustausch

Ohne eine Vergütung durch ein ausdrückliches Sonderentgelt (4.5.3.) oder durch Mitgliederbeiträge (4.5.4.) dürfte die Tätigkeit der Mitgliederverwaltung durch den Bundesverband keinen steuerbaren Leistungsaustausch darstellen, auch keinen tauschähnlichen Umsatz, sondern ein **Handeln zur gemeinschaftlichen Verwirklichung des Vereinszwecks** auf gemeinsamer **satzungsrechtlicher Grundlage**. Dies gilt für Tätigkeiten der Mitgliederverwaltung, Mitgliedergewinnung und Mitgliederbetreuung. Denn der Bundesverband und die Untergliederungen sind rechtlich und tatsächlich miteinander verflochten und befinden sich in einem gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis (siehe 2.). Im Hinblick auf den Vereinszweck und die Vereinsmitglieder stehen sie sich nicht wie Dritte gegenüber, die wechselseitig Tätigkeiten im Interesse des anderen ausüben können. Denn der Umgang mit den Mitgliedern (Verwaltung, Einziehung der Beiträge, Gewinnung, Betreuung) ist im Gesamtverband eine untrennbare Tätigkeit beider Ebenen. Soweit keine Sondervergütung vorliegt, führt der Bundesverband die Mitgliederverwaltung nicht *für* die Regionalverbände aus, sondern im gemeinsamen Interesse. Ebenso führen die Regionalverbände Tätigkeiten der Mitgliedergewinnung und Mitgliederbetreuung nicht *für* den Bundesverband aus. Darin liegt auch kein tauschähnlicher Umsatz.

Beruhet die Mitgliederverwaltung mit Erfassung der Mitglieder und Einziehung der Beiträge auf einer Satzung des Zentralvereins bzw. auf einer gemeinsamen Satzung des Zentralvereins und seiner Untergliederungen, und werden die so eingezogenen Beiträge nach einem Schlüssel auf die Gliederungen aufgeteilt, fehlt es nach alledem entweder bereits an einem Außenumsatz (siehe 4.1.) oder an einem Leistungsaustausch, da die Mitgliederverwaltung im Rahmen der gemeinschaftlichen Zweckverfolgung des Gesamtverbands nach Art eines Gesellschafterbeitrags erfolgt. Dies gilt auch für Tätigkeiten der Mitgliedergewinnung und der Mitgliederbetreuung. Diese Tätigkeiten gehören damit zum nichtwirtschaftlichen Bereich (siehe dazu 4.4.).

5. Vermeidung der Umsatzsteuer trotz entgeltlichem Leistungsaustausch

Die folgenden Ausführungen unter 5. und 6. sind nur relevant, wenn zwischen dem Bundesverband und den Untergliederungen ein entgeltlicher Leistungsaustausch bzw. ein tauschähnlicher Umsatz vorliegt (siehe 4.5.). In bestimmten Konstellationen fällt dennoch keine Umsatzsteuer an, wenn eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht (dazu nachfolgend 5.1.), eine Steuerbefreiung eingreift (dazu nachfolgend 5.2.) oder die Kleinunternehmer-Regelung Anwendung findet (dazu nachfolgend 5.3.). Sollte dies nicht der Fall sein, bleibt abschließend zu prüfen, ob ggf. der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 7 % Anwendung findet (dazu nachfolgend 6.).

38 Allerdings soll in diesem Fall eine Aufteilung des Mitgliederbeitrags nicht in Betracht kommen, siehe *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 99. EL Oktober 2023, § 1 Rn. 64.

5.1. Umsatzsteuerliche Organschaft

Leistungen zwischen dem Bundesverband und seinen Untergliederungen sind umsatzsteuerlich irrelevante Innenumsätze, wenn zwischen ihnen eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht.

5.1.1. Voraussetzungen der Organschaft

Eine umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Die **finanzielle Eingliederung** einer juristischen Person erfordert die Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. Entsprechen die Beteiligungsverhältnisse den Stimmrechtsverhältnissen, ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn die Beteiligung mehr als 50 % beträgt, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für die Beschlussfassung in der Organgesellschaft erforderlich ist.³⁹ Für die **wirtschaftliche Eingliederung** genügt ein wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung.⁴⁰ Die **organisatorische Eingliederung** setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung tatsächlich wahrgenommen wird, so dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht und seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann. Die organisatorische Eingliederung setzt in aller Regel die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus.⁴¹

5.1.2. Rechtsfolgen der Organschaft

Die in die Organschaft eingegliederten Organgesellschaften sind umsatzsteuerlich als unselbständige Teile des einheitlichen Unternehmens des Organträgers anzusehen. Unternehmer ist allein der Organträger. Umsätze zwischen Organträger und Organgesellschaft sind nicht steuerbare Innenumsätze. Insbesondere bei fehlendem Vorsteuerabzug (zum Beispiel wegen steuerfreier Ausgangsleistungen) vermeidet die Organschaft zusätzliche Steuerbelastungen auf Zwischenumsätze, so dass sie gerade in gemeinnützigen Strukturen eine besondere Bedeutung haben kann.⁴² Die Organschaft umfasst nur den unternehmerischen Bereich der Organgesellschaft.⁴³ Bei Vorliegen der Voraussetzungen besteht die Organschaft ohne Wahlrecht der Beteiligten.

39 So Abschnitt 2.8 Abs. 5 UStAE.

40 Dazu *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 99. EL Oktober 2023, § 2 Rn. 191.

41 So Abschnitt 2.8 Abs. 7, 8 Satz 1 UStAE. Siehe auch *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 7.207.

42 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 7.205; *Bertels*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl. 2024, UStG § 2 Rn. 23 (führt in der Praxis zu einer Verzahnung von Dienstleistungen).

43 Abschnitt 2.8 Abs. 1 Satz 1 bis 3 UStAE.

5.1.3. Organschaft in gemeinnützigen Bundesverbänden?

Wenn der Bundesverband wie angenommen entgeltliche Leistungen erbringt und damit Unternehmer ist, kann er **Organträger** sein. Auch gemeinnützige Körperschaften können grundsätzlich sowohl Organträgerin als auch Organgesellschaft sein, ohne ihren Status als gemeinnützig zu gefährden.⁴⁴ Die Untergliederung kann nur **Organgesellschaft** sein, wenn sie eine juristische Person ist und selbst irgendwelche umsatzsteuerbaren Leistungen erbringt und daher Unternehmerin ist.⁴⁵ Allerdings können Vereine (ebenso Stiftungen) die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung nicht erfüllen und scheiden daher als Organgesellschaften aus (vgl. auch nachfolgend 5.1.4.).⁴⁶ Angesichts der Struktur der Verbände (siehe 2.) scheidet daher eine Organschaft regelmäßig aus.

5.1.4. Unionsrechtliche Unsicherheiten

Mehrere Fragen der umsatzsteuerlichen Organschaft stehen auf dem unionsrechtlichen Prüfstand.⁴⁷ So ist u.a. das Erfordernis der finanziellen Eingliederung, das nach deutschem Recht ein Über-/Unterordnungsverhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft erfordert, unionsrechtlich zweifelhaft. Denn Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL verlangt lediglich, dass die Personen „eng miteinander verbunden sind“.⁴⁸ Dies könnte umsatzsteuerliche Organschaften gerade in gemeinnützigen Konzernen bzw. Kooperationen in weiterem Umfang erlauben als nach deutschem Recht. Allerdings ist es nicht möglich, sich unmittelbar auf Art. 11 MwStSystRL zu berufen.⁴⁹ Auf diese und andere Zweifel an der Vereinbarkeit mit Unionsrecht wird an dieser Stelle nicht näher eingegangen.

5.2. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG für Kooperationen

Für Kooperationen insbesondere zwischen Unternehmen mit steuerfreien Umsätzen kommt die ab 2020 geltende Steuerbefreiung des § 4 Nr. 29 UStG in Betracht. Die Norm lautet:

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: (...) 29. sonstige Leistungen von selbständigen, im Inland ansässigen Zusammenschlüssen von Personen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeit oder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, die nach den Nummern 11b, 14 bis 18, 20 bis 25

44 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 7.206, 7.208; *Bertels*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl. 2024, UStG UStG § 2 Rn. 23 ff.

45 Abschnitt 2.8 Abs. 2 Satz 9 UStAE.

46 *Hüttemann*, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Auflage 2021, Rn. 7.206; *Bertels*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl. 2024, UStG § 2 Rn. 26.3; *Stadie*, in: Rau/Dürrewächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 2 Rn. 841: nur Kapitalgesellschaften.

47 Siehe *Treiber*, DStR 2023, 643 f.; *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 99. EL Oktober 2023, § 2 Rn. 90 ff., 280 ff.

48 Dazu *Bertels*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl. 2024, UStG § 2 Rn. 41.2; *Heber*, in: Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 2 Rn. 85.

49 *Bertels*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl. 2024, UStG § 2 Rn. 21.

oder 27 von der Steuer befreit ist, gegenüber ihren im Inland ansässigen Mitgliedern, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeiten verwendet werden und der Zusammenschluss von seinen Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

Mit dieser Steuerbefreiung können **Kooperationen von gemeinnützigen Körperschaften** entlastet werden, die Dienstleistungen an ihre Mitglieder zu gemeinnützigen Zwecken gegen eine bloße Kostenerstattung erbringen, wenn die Mitglieder also mit anderen in einer gemeinsamen Organisation zusammenarbeiten, die für die Mitglieder notwendige Tätigkeiten übernimmt. Bei einem Leistungsbezug von dritten Unternehmen ist die darauf lastende Umsatzsteuer dagegen regelmäßig nicht als Vorsteuer abziehbar. Ein Anwendungsbereich der Steuerbefreiung ergibt sich daher gerade bei der Kooperation von gemeinnützigen Körperschaften, wenn eine Organschaft nicht in Betracht kommt.⁵⁰ Ein Anwendungsfall sind Zusammenschlüsse und Kooperationen, die unter § 57 Abs. 3 AO (dazu noch 6.2.) fallen.⁵¹

Die Steuerbefreiung könnte die Mitgliederverwaltung durch den Bundesverband erfassen, wenn man den Bundesverband im Hinblick auf diese Tätigkeit als „Zusammenschluss von Personen“ und die Untergliederungen als „Mitglieder“ dieses Zusammenschlusses ansieht. Allerdings sind die Voraussetzungen der Steuerbefreiung eng formuliert:

- Die Mitglieder des Zusammenschlusses müssen gemeinwohldienliche nichtunternehmerische Tätigkeiten oder bestimmte steuerfreie Tätigkeiten (§ 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 UStG) ausüben.
- Die Mitgliederverwaltung muss „unmittelbar“ der Ausübung dieser Tätigkeiten der Untergliederung dienen. Daher sollen allgemeine Verwaltungsleistungen wie Buchführung, Beratung, Supporttätigkeiten, allgemeine Organisations- und Personalaufgaben von der Steuerbefreiung nicht erfasst sein.⁵² Dieser Ausschluss könnte auch die Mitgliederverwaltung treffen.
- Das Entgelt darf lediglich kostendeckend sein.
- Das einzelne Entgelt muss „genau“ dem jeweiligen Anteil an den gemeinsamen Kosten entsprechen.
- Die Befreiung darf nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen.

Diese Voraussetzungen sind **wenig praktikabel** und widersprechen dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundgedanken des § 57 Abs. 3 AO zu Kooperationen im gemeinnützigen Sektor.⁵³ Unklar

50 Vgl. *Erdbrügger/Liegmann*, BB 2015, 989.

51 *Schauhoff/Kraus*, in: *Schauhoff/Ufer*, *Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne*, 2022, § 7 Rn. 149.

52 *Oelmaier*, in: *Sölch/Ringleb*, *UStG*, 99. EL Oktober 2023, § 4 Nr. 29 Rn. 11.

53 *Schauhoff/Kraus*, in: *Schauhoff/Ufer*, *Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne*, 2022, § 7 Rn. 149.

ist außerdem, ob diese Voraussetzungen den unionsrechtlichen Vorgaben aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL gerecht werden.⁵⁴ Die Anwendung der Steuerbefreiung ist daher sehr unsicher.

5.3. Kleinunternehmer-Regelung

Wenn der Bundesverband steuerbare und steuerpflichtige Leistungen erbringt, kann er ggf. die Kleinunternehmer-Regelung anwenden. Umsatzsteuer fällt dann nicht an. Kleinunternehmer können ihre an sich steuerpflichtigen Leistungen ohne Umsatzsteuer abrechnen (§ 19 UStG). Dazu müssen sie **zwei Umsatzgrenzen kumulativ** einhalten:

- Der Gesamtumsatz zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer des Vorjahres beträgt maximal 22.000 Euro.
- Der Gesamtumsatz zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer des laufenden Jahres beträgt voraussichtlich maximal 50.000 Euro (Prognose zu Jahresbeginn).

Übersteigt der Gesamtumsatz im laufenden Jahr die Grenze von 22.000 Euro, ist die Kleinunternehmer-Regelung im Folgejahr also nicht mehr anwendbar. Relevanter Gesamtumsatz sind die steuerbaren Umsätze abzüglich der steuerfreien Umsätze. Die Kleinunternehmer-Regelung betrifft das gesamte Unternehmen des Bundesverbands. Bei Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung ist der Bundesverband nicht berechtigt, Umsatzsteuer in Rechnungen auszuweisen. Der Bundesverband kann allerdings auf die Kleinunternehmer-Regelung verzichten und für die Steuerpflicht optieren.

6. Anwendung des ermäßigten Steuersatzes?

Die folgenden Ausführungen sind nur relevant, wenn es sich um einen steuerbaren entgeltlichen Leistungsaustausch handelt und weder die Steuerbefreiung noch die Kleinunternehmer-Regelung Anwendung finden. Für Leistungen gemeinnütziger Körperschaften gilt grundsätzlich der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 7 % anstelle des Regelsteuersatzes in Höhe von 19 %. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG lautet:

Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für die folgenden Umsätze: [...] Nr. 8 a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar **gemeinnützige**, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines **Zweckbetriebs** ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, 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 in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht. (Hervorhebungen nur hier)

54 Oelmaier, in: Sölch/Ringleb, UStG, 99. EL Oktober 2023, § 4 Nr. 29 Rn. 3 ff.

Der ermäßigte Steuersatz für Ausgangsleistungen schließt den Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen nicht aus, die zur Ausführung ermäßigt besteuert Umsätze verwendet werden. Die Anwendung der Vorschrift auf gemeinnützige Körperschaften ist mit zahlreichen Unklarheiten verbunden.⁵⁵ Denn der Wortlaut ist weder mit den unionsrechtlichen Vorgaben noch mit dem Gemeinnützigkeitsrecht abgestimmt.⁵⁶ Nach Art. 98 i.V.m. Anhang III Nr. 15 MwStSystRL gilt der ermäßigte Steuersatz nur für Leistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit. Die Verwerfung ergibt sich daraus, dass das Unionsrecht auf den (sozialen) Zweck der Leistungen, das UStG aber auf den (gemeinnützigen) Zweck der Einrichtung abstellt.⁵⁷ Daher nimmt der BFH eine **ein-schränkende, unionsrechtskonforme Auslegung** des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG vor, wonach die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes neben der Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft auch erfordert, dass diese Einrichtung für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig ist.⁵⁸ Infolgedessen ist etwa der Begriff des Zweckbetriebs in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nicht wie im Gemeinnützigkeitsrecht, sondern spezifisch umsatzsteuerlich auszulegen.⁵⁹ Folglich gibt der Gesetzeswortlaut nur noch bedingt die bestehende Rechtslage wieder.⁶⁰ Ohne die zahlreichen Probleme hier anzusprechen, soll im Folgenden nur auf die Behandlung von Verwaltungs- und Serviceleistungen eingegangen werden.

6.1. BFH: Verwaltungsdienstleistungen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Nach einer Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2009 sind Verwaltungsdienstleistungen einer gemeinnützigen Körperschaft an eine andere gemeinnützige Körperschaft regelmäßig dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (und nicht einem Zweckbetrieb) zuzuordnen.⁶¹ Folglich ist der ermäßigte Steuersatz ausgeschlossen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG). Geschäftsführungs- und Verwaltungsdienstleistungen eines Bundesverbands für angeschlossene Vereine sollen folglich dem vollen Umsatzsteuersatz unterliegen.⁶²

55 *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 22. Aufl. 2023, § 12 Rn. 164 ff.; *Schauhoff/Kraus*, in: Schauhoff/Ufer, Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne, 2022, § 7 Rn. 162.

56 *Schauhoff/Kraus*, in: Schauhoff/Ufer, Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne, 2022, § 7 Rn. 155 ff.; *Martini*, in: Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 12 Rn. 3 ff., 9 f.

57 Siehe *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 99. EL Oktober 2023, § 12 Rn. 610.

58 Siehe zum Beispiel BFH, Urteil vom 26.8.2021, V R 5/19, DStR 2021, 2895.

59 *Heidner*, in: Bunjes, UStG 22. Aufl. 2023, § 12 Rn. 168; *Schauhoff/Kraus*, in: Schauhoff/Ufer, Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne, 2022, § 7 Rn. 161.

60 *Schauhoff/Kraus*, in: Schauhoff/Ufer, Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne, 2022, § 7 Rn. 161.

61 BFH, Urteil vom 29.1.2009, V R 46/06, DStR 2009, 690 (dies gilt unabhängig davon, ob die Leistungsempfängerin selbst gemeinnützig ist); *Schauhoff/Kraus*, in: Schauhoff/Ufer, Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne, 2022, § 7 Rn. 147.

62 *Schauhoff/Kraus*, in: Schauhoff/Ufer, Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne, 2022, § 7 Rn. 161 kritisch im Hinblick auf § 57 Abs. 3 AO.

Diese Entscheidung bezieht sich allerdings auf einen Fall, in dem umfassende Verwaltungsdienstleistungen ausgeführt wurden (Kosten- und Gehaltsabrechnungen, Personalangelegenheiten, Rechnungswesen), wie sie auch von Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe erbracht werden. Bei der bloßen Mitgliederverwaltung könnte daher ein anderes Ergebnis angezeigt sein. Im Unterschied zum Sachverhalt des BFH-Urteils dürfte auch eine (potentielle) Wettbewerbssituation nicht bestehen; auch dürften sich die steuerbegünstigten Zwecke ohne Mitgliederverwaltung und Einziehung der Beiträge nicht erreichen lassen (siehe die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach § 65 AO, die allerdings für Umsatzsteuerzwecke nicht allein maßgeblich sind).

6.2. Neue Diskussion infolge der Einfügung des § 57 Abs. 3 AO

Aufgrund einer Änderung im Gemeinnützigkeitsrecht, nämlich der Einfügung des § 57 Abs. 3 AO im Jahr 2020 wird nunmehr diskutiert, inwieweit die entgeltliche Leistungserbringung (Serviceleistungen, Verwaltungsdienstleistungen) zumindest nach Gemeinnützigkeitsrecht einen Zweckbetrieb darstellt, wenn ein steuerbegünstigter Zweck im satzungsgemäß planmäßigen Zusammenwirken mit weiteren gemeinnützigen Körperschaften verwirklicht wird.⁶³ Denn nach § 57 Abs. 3 AO können Körperschaften als gemeinnützig anerkannt werden, auch wenn sie nur durch arbeitsteiliges Zusammenarbeiten mit einer anderen Körperschaft alle Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts (dazu 3.2.) erfüllen.⁶⁴ Danach begründet die entgeltliche **Erbringung von Serviceleistungen** einen Zweckbetrieb, wenn diese Leistungen und die Tätigkeiten der gemeinnützigen Kooperationspartner in der Zusammenschau die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs erfüllen. Auf der Grundlage des § 57 Abs. 3 S. 1 AO sollen reine, bislang körperschaftsteuerpflichtige Servicegesellschaften „unmittelbar gemeinnützig“ tätig sein, wenn sie ihre Serviceleistungen an gemeinnützige Körperschaften als Vorleistungen für deren gemeinnützige Tätigkeiten erbringen; dies gilt auch für gemeinnützige Körperschaften, die entsprechende Serviceleistungen an andere bisher durch einen eigenen, steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erbracht haben.⁶⁵ Erfasst sind auch zentrale Dienstleistungen wie Buchführung, Lohn- und Gehaltsabrechnung, Personalwesen oder IT.⁶⁶ Allerdings sind die Voraussetzungen des neuen § 57 Abs. 3 AO umstritten und noch nicht geklärt.⁶⁷

Aber selbst wenn die Mitgliederverwaltung durch den Bundesverband nach diesen Kriterien einen Zweckbetrieb des Bundesverbandes im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts darstellen sollte, folgt daraus noch nicht, dass auch ein Zweckbetrieb im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG besteht. Denn die gemeinnützigkeitsrechtliche Qualifikation als Zweckbetrieb (hier gemäß § 57 Abs. 3 S. 2 AO) hat – gegen den Wortlaut des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 3 UStG – nicht zwingend zur Folge, dass eine etwaig umsatzsteuerpflichtige Serviceleistung dem

63 Siehe *Böing-Schmalenbrock*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 KStG Rn. 160a, 211 („Verwaltungsdienstleistungen“); *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 7 Rn. 252.

64 *Kraus*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 6 Rn. 14a.

65 *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 7 Rn. 252.

66 *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 7 Rn. 256.

67 *Böing-Schmalenbrock*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 KStG Rn. 160a.

ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt.⁶⁸ Dessen Anwendung bleibt im Ergebnis offen, da sie den engeren Bedingungen des Unionsrechts widersprechen könnte.⁶⁹ Ursache für diese erhebliche Rechtsunsicherheit ist wie eingangs erwähnt die fehlende Abstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz, Unionsrecht und Gemeinnützigkeitsrecht.

7. Abhilfemöglichkeiten durch den Gesetzgeber

Vorab sei angemerkt, dass die Leistungsbeziehungen zwischen Bundesverband und Untergliederungen möglicherweise so ausgestaltet werden können, dass kein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt (siehe 4.). Dies wird von der Finanzverwaltung für Gesellschafterbeiträge ausdrücklich anerkannt (Abschnitt 1.6 Abs. 3 Satz 8 UStAE: freie Entscheidung; siehe 4.5.1.). Eine den Ausführungen über Gesellschafterbeiträge entsprechende Ergänzung der Erläuterungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass mit Bezug auf Verbände und Vereine – etwa in Anknüpfung an die speziellen Ausführungen in Abschnitt 2.2 Abs. 7 UStAE – könnte sich für die Verbandspraxis als hilfreich erweisen.

Mehr Rechtssicherheit lässt sich vor allem dadurch schaffen, dass die an vielen Stellen fehlende Abstimmung zwischen Gemeinnützigkeitsrecht, Umsatzsteuergesetz und Unionsrecht verbessert wird. Der richtige Ort dafür ist das Umsatzsteuergesetz. Denn das Gemeinnützigkeitsrecht dient anderen Zwecken, indem es Bedingungen für steuerliche Vergünstigungen aufstellt, insbesondere für die Ertragsteuerbefreiungen (siehe 3.2.). Mögliche Regelungsgegenstände sind zum Beispiel eine Reform der Organschaft mit Öffnung für Kooperationsverhältnisse (siehe 5.1.), wovon insbesondere gemeinnützige Organisationen profitieren können, oder zum Beispiel eine Neufassung der umständlich geratenen Steuerbefreiung für Kooperationen in § 4 Nr. 29 UStG (siehe 5.2.), oder zum Beispiel eine Ausweitung der Kleinunternehmer-Regelung (wie offenbar aktuell geplant),⁷⁰ oder zum Beispiel eine Überarbeitung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG unter Ablösung von gemeinnützigkeitsrechtlichen Begriffen (siehe 6.). Dabei sind stets die unionsrechtlichen Vorgaben der MwStSystRL zu beachten, die sich dem Einfluss des nationalen Gesetzgebers entziehen. Ein wichtiger unionsrechtlicher Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts ist das Neutralitätsprinzip. Danach soll die Mehrwertsteuer die Unternehmen ungeachtet der Länge ihres Produktions- und Vertriebswegs nicht belasten und im Grundsatz keine Auswirkungen auf die wirtschaftlichen Entscheidungen der Unternehmer und schließlich keine wettbewerbsverzerrende Wirkung haben.⁷¹ Sie soll im Ergebnis nur den privaten Verbrauch belasten.

68 So *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 7 Rn. 267.

69 *Schauhoff/Kraus*, in: Schauhoff/Ufer, Gemeinnützige Unternehmen und Konzerne, 2022, § 7 Rn. 148.

70 Siehe DStR-Aktuell 2024, Heft 15, S. 65 zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024. Die Umsatzgrenze soll von 22.000 Euro auf 25.000 Euro angehoben werden; die Grenze von 50.000 Euro soll gestrichen werden. Stattdessen soll eine Höchstgrenze von 100.000 Euro für das laufende Jahr eingeführt werden, bei deren Überschreiten die Kleinunternehmer-Regelung sofort entfällt.

71 So *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 8 Rn. 12.

8. Zusammenfassung

Tätigkeiten eines gemeinnützigen Bundesverbandes im Bereich der Mitgliederverwaltung für seine Untergliederungen sind nur **umsatzsteuerbare entgeltliche Leistungen**, wenn

- die Untergliederung gegenüber dem Bundesverband im umsatzsteuerlichen Sinne selbständig ist (dazu 4.1.), und
- die Untergliederung aufgrund eines besonderen Rechtsverhältnisses für die Mitgliederverwaltung ein **Sonderentgelt** an den Bundesverband leistet (dazu 4.2.), und
- keine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen Bundesverband und Untergliederung besteht (dazu 5.1.), und
- die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 29 UStG nicht eingreift (dazu 5.2.), und
- der Bundesverband nicht unter die Kleinunternehmer-Regelung fällt (dazu 5.3.).

Auf eine solche steuerbare Leistung kann der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 7 % Anwendung finden (dazu 6.). **Ohne ein Sonderentgelt** sind entsprechende Tätigkeiten des Bundesverbandes keine umsatzsteuerbaren Leistungen, weil sie zur gemeinschaftlichen Verwirklichung des gemeinnützigen Vereinszwecks auf einer gemeinsamen satzungsrechtlichen Grundlage erfolgen. Dies gilt auch, wenn die Untergliederungen im Gegenzug Tätigkeiten der Mitgliedergewinnung und Mitgliederbetreuung ausführen. Dies führt nicht zu einem tauschähnlichen Umsatz (dazu 4.5.). Für Tätigkeiten eines gemeinnützigen Bundesverbandes im Bereich der Mitgliederverwaltung für seine Untergliederungen **fällt** mithin **keine Umsatzsteuer an**, wenn

- die Untergliederung gegenüber dem Bundesverband im umsatzsteuerlichen Sinne nicht selbständig ist (dazu 4.1.), oder
- mangels eines **Sonderentgelts** für die Mitgliederverwaltung kein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch vorliegt (dazu 4.2. und 4.5.), oder
- eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen Bundesverband und Untergliederung besteht (dazu 5.1.), oder
- die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 29 UStG eingreift (dazu 5.2.), oder
- der Bundesverband unter die Kleinunternehmer-Regelung fällt (dazu 5.3.).
