

Finanzgericht Köln, 6 K 3255/13

Datum: 29.01.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 3255/13

Tenor: Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Der Kläger ist ein eingetragener Verein. Zweck des Vereins ist nach seiner Satzung die Förderung des Tennissports, insbesondere durch die Errichtung und Unterhaltung von Sportanlagen und die Förderung sportlicher Übungen und Leistungen. Dabei verfolgt der Verein ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke.	2
Er gibt eine halbjährlich erscheinende Vereinszeitschrift heraus, die 40 Seiten und mehr umfasst. Sie beinhaltet neben Beiträgen zum Vereinsgeschehen auch Werbung. Die Werbeflächen in der Vereinszeitschrift werden insoweit Dritten gegen Entgelt zur Verfügung gestellt.	3
Im Rahmen einer hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2004 durchgeführten Betriebsprüfung (vgl. Prüfungsbericht vom 07.08.2007) wurde festgestellt, dass 65 % auf den ideellen Bereich des Vereins und 35 % auf den angenommenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entfielen. Entsprechend erfolgte eine Aufteilung der auf die Druckkosten entfallenden Vorsteuern.	4
Diese Vorgehensweise übernahm der Kläger in seinen für die Streitjahre 2007 bis 2010 eingereichten Umsatzsteuer-Erklärungen, denen der Beklagte ausweislich der Mitteilungen vom 07.04.2008 (2007), 08.04.2009 (2008), 28.04.2010 (2009) und 04.04.2011 (2010) zustimmte, sodass die Umsatzsteuer-Erklärungen Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstanden.	5
Am 22.05.2012 stellte der Kläger unter Verweis auf das Urteil des Finanzgerichts München vom 21.04.2010 3 K 2780/07, EFG 2010, 1737, den Antrag, die vorgenannten Bescheide dahingehend nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zu ändern, dass die Vorsteuern aus den Aufwendungen bezüglich des Vereinsheftes zu 100 % zum Abzug gebracht würden. Aus der Anzeigenwerbung im Vereinsheft würde gegenüber den Kosten der Herstellung ein Gewinn erzielt, sodass die Vorsteuern aus den Herstellungskosten in vollem Umfang und nicht nur anteilig im Verhältnis der Seitenzahlen Anzeigen-/Informationsteil abzugsfähig seien.	6

Dementsprechend würden sich folgende Erstattungsansprüche ergeben: 2007: 705,97 €, 2008: 795,19 €, 2009: 957,16 € und 2010: 951,08 €.

Der Beklagte lehnte den Antrag mit Bescheid vom 30.05.2012 ab, da 7
Finanzgerichtsurteilen keine Bindungswirkung zukomme, insbesondere wenn sie in einem anderen Finanzgerichtsbezirk gefällt worden seien.

Den hiergegen gerichteten Einspruch vom 28.06.2012 wies der Beklagte unter 8
Rückgriff auf seine bisherige Begründung mit Einspruchsentscheidung vom 02.10.2013 als unbegründet zurück. Weiter führte er aus, dass die Aufwendungen für die Erstellung der Vereinszeitung ihren ausschließlichen Entstehungsgrund nicht in der unternehmerischen Tätigkeit des Vereins in Gestalt der Werbung, sondern auch im ideellen Bereich hätten. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) erfordere das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG aber, „dass grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Umsätzen der nachfolgenden Stufe, die zum Vorsteuerabzug berechtigen...“, bestehe. Dies setze voraus, dass die für den Bezug der Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehörten. Dies habe der EuGH für die allgemeinen Kosten der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen bejaht (EuGH-Urteil vom 22.02.2001 C-408/98 – Abbey National –, Slg. 2001, I-1361). Zu diesen Kosten zählten Aufwendungen aber nur, soweit sie ihren ausschließlichen Entstehungsgrund in den steuerpflichtigen Tätigkeiten hätten (EuGH-Urteil vom 08.02.2007 C-435/05 – Investrand –, Slg. 2007, I-1315).

Erbringe der Verein aber sowohl nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte als auch 9
zum Vorsteuerabzug legitimierende Umsätze sei eine Vorsteueraufteilung erforderlich, soweit eine direkte Zuordnung nicht möglich sei. Diese sei nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung vorzunehmen (§ 15 Abs. 4 S. 1 des Umsatzsteuergesetzes, UStG). Die nichtabziehbaren Teilbeträge könnten im Wege einer sachgerechten Schätzung ermittelt werden. Es sei daher daran festzuhalten, dass als Aufteilungskriterium für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge bezüglich der Druckkosten der Vereinszeitschrift das Verhältnis der Gesamtseitenzahl in Bezug auf die Seitenzahl mit Werbung als sachgerechte Schätzung anzunehmen sei. Nach Durchsicht der übersandten Vereinszeitschriften erscheine der Wert von 65 % für den ideellen Bereich und von 35 % für die Werbung als durchaus angemessen.

Mit seiner Klage vom 24.10.2013 verfolgt der Kläger sein Begehren fort. Er trägt vor, 10
dass nach der Rechtsprechung des EuGH auch bei Fehlen des direkten und unmittelbaren Zusammenhanges zwischen einem Eingangsumsatz und einem bestimmten Ausgangsumsatz der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, wenn die Kosten für die Eingangsleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehörten und als solche Bestandteil des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sei. Derartige Kosten hingen direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen und berechtigten nach Maßgabe dieser Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug (EuGH-Urteile vom 18.07.2012 C-26/12; vom 08.02.2007 C-435/05; vom 08.06.2000 C-98/98). Ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang der Herstellungskosten des Vereinsheftes mit den Werbeeinnahmen bestehe, da der ausschließliche Entstehungsgrund der anfallenden Kosten in der Werbetätigkeit des Klägers begründet liege. Die Kosten der Eingangsleistung fänden aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze. Aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Werbung“ seien in den Jahren 2007-2010 jeweils ein Überschuss erzielt worden. Entsprechend bejahe das Finanzgericht München

einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang der Herstellungskosten des Vereinsheftes zu den Werbeeinnahmen.

Der Kläger beantragt sinngemäß, 11

den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 30.05.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.10.2013 dahingehend zur Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2010 vom 07.04.2008, 08.04.2009, 28.04.2010 bzw. 04.04.2011 zu verpflichten, dass die festgesetzte Umsatzsteuer um (2007) 705,97 €, (2008) 795,19 €, (2009) 957,16 € und (2010) 951,08 € gemindert wird. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Der Beklagte verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. 15

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen. 16

Entscheidungsgründe 17

- I. Die Klage ist unbegründet. 18
19

Der Beklagte hat zu Recht abgelehnt, die Festsetzungen der Umsatzsteuer der Jahre 2007 bis 2010 dahingehend zu ändern, dass die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Herstellung der Vereinszeitschrift in vollem Umfang abgezogen werden können. 20

- 1. Zwar stehen dem Änderungsantrag keine formellen Bedenken entgegen. Das gilt sowohl mit Blick auf den Fortbestand der Nebenbestimmung des § 164 Abs. 1 AO i.V.m. § 168 AO als auch den Zugang des Änderungsantrags vor dem Eintritt der Festsetzungsverjährung (vgl. § 164 Abs. 4 AO). 21
22

- 2. Eine Änderung dieser Bescheide kommt aber nicht in Betracht, da sie rechtmäßig sind. 23

a) Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen im Sinne von § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Dies entspricht inhaltlich Artikel 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006 (ABl. EG 2006 Nr. L 347, S. 1, Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, MwStSystRL; früher: Artikel 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage; ABl. EG 1977 Nr. L 145 S. 1). Danach ist der Vorsteuerabzug gegeben, soweit die Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. 24

Der EuGH hat dies dahingehend konkretisiert, dass grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und 25

einem oder mehreren Ausgangsumsätzen bestehen muss, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann (vgl. EuGH-Urteile vom 08.06.2000 Rs. C-98/98, Midland Bank plc., Rn. 24, Slg. 2000, I-04177 = UR 2000, 342, vom 22.02.2001 Rs. C-408/98, Abbey National plc, Slg. 2001, I-1361 = UR 2001, 166, vom 3. März 2005, Fini H, Rn. 26, C-32/03, Slg. 2005, I-1599, vom 26.05.2005 Rs. C-465/03 Kretztechnik AG, Rn. 35, Slg. 2005, I-04357 und vom 08.02.2007 Rs. C-435/05, Investrand BV, Rn. 23, Slg. 2007, I 01315 = UR 2007, 225). Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist demnach nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (EuGH-Urteile vom 08.02.2007 Rs. C-435/05, Investrand BV, Rn. 23, Slg. 2007, I-01315 = UR 2007, 225; vom 08.06.2000 Rs. C-98/98, Midland Bank, Rn. 30, Slg. 2000, I-04177 = UR 2000, 342, vom 22.02.2001 Rs. C-408/98, Abbey National plc, Rn. 28, Slg. 2001, I-1361 = UR 2001, 166, vom 27.09.2001, Cibo Participations, Rn. 31, C-16/00, Slg. 2001, I-6663). Dies ist auch hinsichtlich der allgemeinen Kosten der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen möglich (EuGH-Urteil vom 22.02.2001 Rs. C-408/98, Abbey National plc, Rn. 35 ff., Slg. 2001, I-1361 = UR 2001, 166). Zu diesen Kosten gehören Aufwendungen aber nur, soweit sie ihren ausschließlichen Entstehungsgrund in den steuerpflichtigen Tätigkeiten haben (EuGH-Urteil vom 08.02.2007 C-435/05, Investrand BV, Slg. 2007, I-01315 = UR 2007, 225, hierauf verweisend BFH-Urteil vom 14.03.2012 XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, Rn. 38).

Es ist Sache des nationalen Gerichts, das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs auf den Sachverhalt des bei ihm anhängigen Rechtsstreits anzuwenden und dabei alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt worden sind (EuGH-Urteil vom 08.06.2000 Rs. C-98/98, Midland Bank, Rn. 25, Slg. 2000, I-04177 = UR 2000, 342). 26

Führt ein Steuerpflichtiger sowohl Umsätze aus, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, kann er gemäß Artikel 173 Abs. 1 MwStSystRL (früher: Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie) den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht (EuGH-Urteile vom 22.02.2001 Rs. C-408/98, Abbey National plc, Rn. 37, Slg. 2001, I-1361 = UR 2001, 166, vom 27.09.2001, Cibo Participations, Rn. 34). Entsprechend sieht § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG vor, dass der Unternehmer für den Fall, dass er einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen, der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar ist, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln (§ 15 Abs. 4 Satz 2 UStG). 27

b) Unter Zugrundelegung der vorgenannten Grundsätze kann der Kläger die Vorsteuern aus den Kosten der Herstellung des Vereinshefts in den Streitjahren nur anteilig zu 35 % – wie bislang geschehen – zum Abzug bringen. 28

Der Kläger ist – was zwischen den Beteiligten unstrittig ist – Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG, soweit er Einnahmen aus der Werbung und dem Verkauf von Gästekarten, also im Rahmen seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erzielt. Vorsteuerbeträge auf Leistungsbezüge (Lieferungen und sonstige Leistungen) sind 29

deshalb bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG von ihm abziehbar, wenn sie mit dieser unternehmerischen Tätigkeit in direktem und unmittelbarem Zusammenhang stehen (vgl. BFH-Urteil vom 04.09.2009 V R 10/06, BFH/NV 2009, 230).

Die der Erstellung der Vereinszeitung dienenden Eingangsumsätze stehen jedoch nicht ausschließlich mit den steuerpflichtigen Werbeumsätzen des Klägers in Zusammenhang, sondern haben gleichermaßen Eingang in die dem ideellen Bereich des Klägers zuzuordnenden Artikel über das Vereinsleben gefunden. Eine isolierte Zuordnung zu den steuerpflichtigen Werbeumsätzen entspricht nicht dem verwirklichten Lebenssachverhalt und scheint nicht geboten. So begegnet es schon Zweifeln, dass die Zeitschrift – wie in der mündlichen Verhandlung von Klägerseite vorgetragen – vornehmlich der Einnahmezielung gedient habe und nicht primär Mitteilungen über das Vereinsleben haben verbreitet werden sollen, die im Wege der Werbung finanziert wurden. Auf diese subjektive Sichtweise des Steuerpflichtigen kommt es zudem für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht an. Unmaßgeblich erscheint auch, - anders als vom Finanzgericht München in seinem Urteil vom 21.04.2010 (3 K 2780/07, EFG 010, 1739) angenommen – ob und inwieweit aus der Anzeigenwerbung im Vereinsheft gegenüber den Aufwendungen zur Herstellung des Heftes ein Überschuss erwirtschaftet wird. Das Erzielen von Überschüssen hängt durchaus von Zufälligkeiten ab, die auf die Beurteilung der Abziehbarkeit der Vorsteuerbeträge keinen Einfluss haben können. Die Feststellung des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs ist losgelöst davon anhand der objektiven Umstände zu treffen.

Soweit der EuGH (vgl. EuGH-Urteil vom 08.06.2000 Rs. C-98/98, Midland Bank, Rn. 23, Slg. 2000, I-04177 = UR 2000, 342) ein Recht auf Vorsteuerabzug zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen dann angenommen hat, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind, sind hiermit andere Sachverhaltskonstellationen als der hier zu beurteilende gemeint. Diese Rechtsprechung bezieht sich auf Sachverhalte, in denen die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu besteuerten Umsätzen geführt hat oder in denen der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, deren Vorsteuerabzug begehrt wird, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig waren, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte. Im Streitfall ist demgegenüber durchaus ein Zusammenhang feststellbar, der allerdings zwei Bereiche, nämlich den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich des Klägers betrifft. Diese Konstellation unterfällt aber § 15 Abs. 4 UStG mit der Folge, dass die angefallenen Vorsteuerbeträge insoweit nicht abziehbar sind, als sie auf den nichtunternehmerischen Bereich entfallen. Als geeigneter Schätzungsmaßstab bietet sich insofern – wie vom Kläger auch unstreitig gestellt – das Verhältnis der Seitenzahlen an, sodass der Beklagte zu Recht den Vorsteuerabzug nur in Höhe von 35 % der angefallenen Vorsteuerbeträge auf die zur Erstellung der Vereinszeitschrift angefallenen Kosten zugelassen hat.

- II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

- III. Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung angesichts der anders lautenden Entscheidung des Finanzgerichts München vom 21.04.2010 in einem vergleichbaren Sachverhalt zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).
-