

4. Mitgliederbeiträge

Mitgliederbeiträge sind alle Beiträge, die Mitglieder an eine steuerbegünstigten Zwecken dienende Körperschaft erbringen, um den gemeinschaftlichen Zweck zu fördern. Die Beiträge können sowohl in Geldleistungen als auch in Sachleistungen erbracht werden.

Nach dem EuGH-Urteil vom 21.3.2002 (C-174/00 – Kennemer Golf & Country Club –, UR 2002, 320) hatte das Gericht entschieden, dass die Zahlung von Mitgliederbeiträgen ohne direkte, individuelle Gegenleistung zu einer steuerbaren Leistung des Vereins führt, wenn ein allgemeines Angebot für das Mitglied besteht. Unerheblich für die Annahme des Leistungsaustauschs sei es, dass das einzelne Mitglied des Vereins unabhängig der individuellen Nutzung der von dem Verein angebotenen Leistungen verpflichtet ist, den Jahresbeitrag des Vereins zu bezahlen. Es liegt ein Zusammenhang zwischen der Leistung des Vereins und der Gegenleistung des Mitglieds vor – zumindest dann, wenn das Mitglied ein **Leistungsangebot** erhält. Auch wenn passive Mitglieder Nutzungsmöglichkeiten eingeräumt werden, aber das Mitglied die Leistungen tatsächlich nicht oder nur in sehr geringem Umfang in Anspruch nimmt, liegt ein direkter Leistungszusammenhang vor.

Erhält das Mitglied keine Leistung, liegt ein nicht steuerbarer Umsatz vor, der die Unternehmereigenschaft des Vereins insoweit ausschließt. Der Verein ist insoweit nichtwirtschaftlich tätig. Auch Verbände können sowohl entgeltliche (unternehmerische) Leistungen an die Mitglieder erbringen, aber auch im Rahmen der Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder nicht wirtschaftlich (nichtunternehmerisch) tätig sein. Mitgliederbeiträge können im Rahmen einer sachgerechten Schätzung unterschiedlichen Bereichen zuzuordnen sein (s. BFH, Urteil vom 13.12.2018, V R 45/17, BFH/NV 2019 S. 508).

Mit Urteilen vom 9.8.2007 (V R 27/04, DStR 2007 S. 1719, LEXinform 0585736) und vom 11.10.2007 (VR 69/06, BFH/NV 2008 S. 322, LEXinform 0588096) hat sich der BFH der EuGH-Rechtsprechung angeschlossen. Danach können Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren Entgelt für die Leistungen eines Sportvereins an seine Mitglieder sein. Mit dieser Rechtsprechung ist die Verwaltungsauffassung, nach der es bei »echten Mitgliederbeiträgen« allgemein an einem Leistungsaustausch fehlt (Abschn. 1.4 Abs. 1 Satz 1 UStAE) nicht vereinbar. Mit Urteil vom 20.3.2014 (V R 4/13, BFH/NV 2014 S. 1470; Anmerkung von Walkenhorst, UStB 2014 S. 224) bestätigt der BFH seine o.g. Rechtsprechung.

Vereine können nach deutschem Recht gegenüber ihren Mitgliedern im Rahmen nicht steuerbarer echter Mitgliederbeiträge oder im Rahmen sog. unechter Mitgliederbeiträge tätig werden.

4.1 Echte Mitgliederbeiträge

Echte Mitgliederbeiträge werden aufgrund der Satzung des jeweiligen Vereins erhoben und sind dem außerunternehmerischen Bereich des Vereins zuzuordnen. Echte Mitgliederbeiträge nehmen nicht am Leistungsaustausch teil und unterliegen nicht der Umsatzsteuer (Abschn. 1.4 Abs. 1 Satz 1 und Abschn. 2.10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStAE).

Hinweis! Beweisanzeichen für echte Mitgliederbeiträge ist die Gestaltung der Mitgliederbeiträge, die für alle Mitglieder gleich hoch sein oder nach einem für alle Mitglieder verbindlichen Bemessungsmaßstab gleichmäßig berechnet werden müssen.

Bei Sportvereinen besteht nach dem Urteil des BFH vom 9.8.2007, V R 27/04, UR 2007 S. 811, ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Vereins, den Mitgliedern Vorteile wie Sportanlagen zur Verfügung zu stellen, und den Mitgliedsbeiträgen.

4.2 Unechte Mitgliederbeiträge

Vereinsbeiträge, die ein Entgelt für bestimmte Leistungen des Vereins zugunsten seiner Mitglieder darstellen, sind keine Mitgliedsbeiträge (s. Urteil des BFH vom 28.6.1989, BStBl II 1990, 550).

Wird der Verein nicht nur im Gesamtinteresse aller Mitglieder tätig, sondern erbringt er Sonderleistungen im Interesse der einzelnen Mitglieder gegen Sonderleistungsentgelte oder Anteile an Mitgliedsbeiträgen, so erfolgt ein Leistungsaustausch zwischen dem Verein und dem Mitglied (s. Urteil des BFH vom 12.4.1962, BStBl III 1962, 260). Die vom Verein für die Sonderleistungen vereinnahmten Beiträge sind steuerbar, auch wenn sie als Mitgliedsbeiträge bezeichnet werden.

Gemäß Abschn. 1.4 Abs. 1 UStAE liegen Unechte Mitgliedsbeiträge dann vor, wenn:

- ein Verein Leistungen erbringt, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, und
- der Verein dafür Beiträge erhebt, die der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme durch die Mitglieder entsprechen.

Beispiele für unechte Mitgliedsbeiträge:

- Benutzungsgebühr für die Kegelbahn von Vereinsmitgliedern,
- Kostenbeiträge zu Filmvorführungen von Filmklubs.

4.3 Aufteilung von Mitgliederbeiträgen in echte und unechte Mitgliederbeiträge und Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage

Erbringen Vereine Leistungen, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, ist Bemessungsgrundlage das vereinbarte Entgelt und in bestimmten Fällen der Mitgliederbeitrag als pauschalisiertes Sonderleistungsentgelt (vgl. Abschn. 1.4 Abs. 1 Satz 2 UStAE). Decken die Einnahmen aus Entgelten und Mitgliederbeiträgen nicht den Finanzbedarf, werden die Vereine von ihren Mitgliedern, von Sponsoren und von staatlichen Stellen bezuschusst. Übersteigen in diesen Fällen die vorsteuerbelasteten Kosten die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG, kommt bei Leistungen an Mitglieder und andere nahestehende Personen eine Anwendung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG in Betracht (sog. Mindestbemessungsgrundlage).

Bei Zweckbetrieben gemeinnütziger Vereine ist aus Vereinfachungsgründen die Mindestbemessungsgrundlage erst dann zu ermitteln, wenn die Entgelte offensichtlich nicht kostendeckend sind (s. Abschn. 10.7 Abs. 1 Beispiel 2 UStAE). Dies ist in allen Fällen zu prüfen, in denen die Sonderleistungsentgelte nicht mindestens 50 % der Aufwendungen betragen. Zu den anzusetzenden Kosten gehören auch Ausgaben, die aus Zuschüssen finanziert werden (Abschn. 10.6 Abs. 3 Satz 7 UStAE sowie BFH-Urteil vom 11.4.2002, V R 65/00, BStBl II 2002, 782 und BFH-Beschluss vom 21.9.2005, BFH/NV 2006 S. 144).

Wird ein Teil des Mitgliederbeitrags als pauschalisiertes Sonderleistungsentgelt behandelt, entspricht dieser Betrag der Mindestbemessungsgrundlage (vgl. Abschn. 1.4 Abs. 7 UStAE). Bei den in R 8.11 bis R 8.13 KStH bezeichneten Vereinen (z.B. Fremdenverkehrsvereine, land- und forstwirtschaftliche Beratungsdienste) ist die körperschaftsteuerliche Aufteilung in einen echten Mitgliederbeitrag und in anteiliges Sonderleistungsentgelt auch für die Umsatzbesteuerung maßgebend (OFD Karlsruhe vom 31.1.2017, S 7200, DB 2017 S. 399).

4.4 Mitgliederbeiträge und Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL sind in engem Zusammenhang mit **Sport und Körperertüchtigung** stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, steuerfrei, wenn eine „sportliche“ Leistung ausgeführt wird. Nach der Rechtsprechung des EuGH vom 26.10.2017, C-90/16 – The English Bridge Union Limited, ist dies dann der Fall, wenn ein Mindestmaß an körperlicher Betätigung notwendig ist.

Die Steuerbefreiung kann nach Unionsrecht von der Erfüllung der nachfolgenden Bedingungen abhängig sein z.B.:

- dass keine systematische Gewinnerzielung angestrebt wird und etwaige Gewinne nicht an die Mitglieder verteilt werden dürfen,
- dass die Leitung und Verwaltung im Wesentlichen ehrenamtlich tätig ist und kein unmittelbares Interesse an den Ergebnissen der Tätigkeit besteht oder
- dass die Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zulasten der der Umsatzsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmer führt.

Der BFH hatte mit Beschluss vom 21.6.2018, V R 20/17, BFH/NV 2018 S. 1057 wegen der Berufung auf die unionsrechtliche Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL und der Auslegung der Frage des Gewinnstrebens den EuGH angerufen. Der EuGH hat mit Urteil vom 10.12.2020, C-488/18 – Golfclub Schloss Igling e.V., entschieden, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL nicht hinreichend genau und unbedingt ist und er deshalb keine unmittelbare Wirkung hat. Vereine können sich vor nationalen Gerichten nicht unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL beziehen.

Der EuGH hat zum Begriff „ohne Gewinnstreben“ entschieden, dass es sich dabei um einen autonom auszulegenden Begriff handelt und grundsätzlich die verfahrensrechtliche nationale Umsetzung unbeachtlich ist. Die Voraussetzung liegt nur vor, wenn ein Verein über seine gesamte Existenz einschließlich der Liquidation keine Gewinne an die Mitglieder verteilt.

Im o.g. Urteil hat der EuGH festgestellt, dass für die Beurteilung des Gewinnstrebens eines Vereins alle Tätigkeiten einzubeziehen sind, die der Verein ausführt. Eine Beschränkung auf bestimmte Teilbereiche des Vereins – z.B. der Leistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL – hat nicht zu erfolgen.

Die folgenden Urteile des BFH sind teilweise durch die o.g. neue Rechtsprechung des EuGH überholt, da ein unmittelbares Berufungsrecht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL nicht mehr zulässig ist:

- Ein Luftsportverein, der seinen Mitgliedern vereinseigene Flugzeuge zur Nutzung überlässt, führt keine „sportliche Veranstaltung“ i.S.d. § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG durch. Dass ein Luftsportverein seinen Mitgliedern die Nutzung von Einrichtungen auf dem Flughafengelände ermöglicht, hat keinen unmittelbaren Einfluss auf die von den Mitgliedern durchgeführten Sportflüge und ist insofern nicht Teil einer organisatorischen Maßnahme des Vereins. Mitgliedsbeiträge können Entgelt für die Leistungen eines Sportvereins an seine Mitglieder sein (BFH, Urteil vom 9.8.2007, V R 27/04, BFH/NV 2007 S. 2213).
- Ein Golf-Klub, der seinen Mitgliedern die vereinseigenen Golfanlagen zur Nutzung überlässt, führt damit keine „sportliche Veranstaltung“ i.S.d. § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG durch. Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren können Entgelt für die Leistungen eines Sportvereins an seine Mitglieder sein (BFH, Urteil vom 11.10.2007, V R 69/06, BFH/NV 2008 S. 322).

11. Das Besteuerungsverfahren

11.1 Umsatzsteuervoranmeldung

Vereine sind zur Abgabe von nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelten Umsatzsteuervoranmeldungen **verpflichtet** (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 87a Abs. 6 Satz 1 AO), in der sie die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss, der sich zu ihren Gunsten ergibt, nach § 16 Abs. 1 bis 4 und § 17 UStG selbst zu berechnen haben, wenn:

- bei einem bestehenden Verein der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € überstiegen hat und im laufenden Jahr 50.000 € voraussichtlich übersteigt,
- Vereine ausschließlich Steuern für die Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG (innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland gegen Entgelt) oder § 25b Abs. 2 UStG (innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte) oder nach § 13b Abs. 5 UStG zu entrichten haben (§ 18 Abs. 4a UStG). Voranmeldungen sind in diesem Fall allerdings nur für die Voranmeldungszeiträume abzugeben, in denen die Steuer für diese Umsätze zu erklären ist (s. Abschn. 13b.16 Abs. 1 UStAE),
- die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als **1.000 €** betragen hat und der Verein sich nicht beim Finanzamt von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen befreit hat und es sich nicht um einen Neugründungsfall handelt (s. Abschn. 18.2 Abs. 2 UStAE),
- bei neu gegründeten Vereinen, bei denen bei Aufnahme der Tätigkeit mit einem Gesamtumsatz von mehr als 22.000 € im Jahr zu rechnen ist. Bei neu gegründeten Vereinen ist gemäß § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG in den ersten beiden Kalenderjahren der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum. Dies gilt jedoch nur, wenn die Umsatzgrenze von 22.000 € im Jahr überschritten wird; ist dies nicht der Fall, ist die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG anzuwenden (s.a. Abschn. 18.7 UStAE).

Seit 2021 müssen Vereine die neu gegründet werden (nicht Vorratsgesellschaften oder bei Mantelkauf) bei Aufnahme ihrer unternehmerischen Betätigung nicht mehr zwingend monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben. Ob monatliche oder quartalsweise Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben sind, richtet sich danach, ob im **Jahr der Aufnahme der Tätigkeit** die voraussichtliche Steuer dieses Jahres sachgerecht zu schätzen ist. Ergibt sich dabei, dass die Steuer für dieses Jahr voraussichtlich mehr als 7.500 € betragen wird, sind monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, sonst quartalsweise Umsatzsteuervoranmeldungen.

Im **Folgejahr** (Jahr nach der Aufnahme der Tätigkeit) muss die Steuerzahllast des Erstjahrs in eine Jahreszahllast hochgerechnet werden. Ergibt sich danach eine Zahllast von mehr als 7.500 €, müssen monatliche Voranmeldungen abgegeben werden, ansonsten müssen quartalsweise Voranmeldungen abgegeben werden.

Umsatz ist der nach vereinnahmten Entgelten bemessene Gesamtumsatz, gekürzt um die darin enthaltenen Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.

Der Unternehmer hat vorbehaltlich des § 18i Abs. 3, des § 18j Abs. 4 und des § 18k Abs. 4 UStG, sofern für ihn nicht die Kleinunternehmerregelung gilt, nach § 18 Abs. 1 UStG bis zum 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums eine Umsatzsteuervoranmeldung, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum selbst zu berechnen hat, beim zuständigen Finanzamt in elektronischer Form zu übermitteln und bis dahin auch an das Finanzamt zu entrichten (s. das kostenlose Programm Elster-Formular der Finanzverwaltung unter www.elster.de). Dies stellt eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung dar, § 164 AO.

Berechnung der Steuer beim Finanzamt

Das Finanzamt ermittelt die Steuer anhand der Formel:

Gemeldete Bemessungsgrundlage (Summe der Nettoerlöse) ohne Nachkommastellen \times Steuersatz.

Mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016 (BGBl I 2016 S. 1679) ist die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV) vom 28.1.2003 (BGBl I 2003 S. 139) außer Kraft getreten. Die bisher in der StDÜV angesiedelten Regelungen wurden in den §§ 72a, 87a Abs. 6 bis 87e AO übernommen.

§ 72a AO übernimmt im Grundsatz die bislang in § 5 StDÜV enthaltenden Haftungsvorschriften der Hersteller und Verwender von Programmen für die Verarbeitung von für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten und begründet zugleich eine Haftung des Datenübersmittlers im Auftrag (§ 87d AO n.F.) bei fehlerhafter Datenübermittlung.

§ 87a Abs. 6 AO übernimmt weitgehend die bisher in § 150 Abs. 6 Satz 3 bis 5 AO sowie § 1 Abs. 3 und § 6 Abs. 1 StDÜV angesiedelten Regelungen für Datenübermittlungen an die Finanzverwaltung, wodurch diese nun – über elektronisch übermittelte Steuererklärungen und Steueranmeldungen hinaus – in allen Fällen gelten, in denen Daten mittels amtlich vorgeschriebenen Datensatzes an die Finanzverwaltung übermittelt werden (vgl. dazu auch § 87b AO). Die Regelung gilt z.B. auch für die Übermittlung von Vollmachtsdaten (§ 80a AO), von Daten i.S.d. § 93c AO, von E-Bilanzen (§ 5b EStG) und der Anlage EÜR (§ 60 EStDV), von Freistellungsdaten i.S.d. § 45d EStG und von übermittelten Daten der in § 91 EStG genannten Stellen. Unerheblich ist dabei, ob eine gesetzliche Verpflichtung zur Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz besteht oder ob dies freiwillig erfolgt.

Zusammen mit der Voranmeldung wird die Umsatzsteuervorauszahlung fällig. Übersteigt der Vorsteuerabzugsbetrag die Steuerschuld (Vorsteuerüberhang) so hat das Finanzamt den Unterschiedsbetrag zu vergüten.

Das Finanzamt kann den Verein von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und zur Entrichtung der Vorauszahlungen befreien, wenn die Zahllast für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 € beträgt. In diesen Fällen hat der Verein nach Ablauf des Kalenderjahres lediglich eine Umsatzsteuererklärung abzugeben.

Für den Fall, dass der Verein die Voranmeldung nicht rechtzeitig abgibt oder die Vorauszahlung nicht richtig berechnet, kann das Finanzamt die Vorauszahlung und zusätzlich einen Verspätungszuschlag festsetzen. Beziehen sich Steuererklärungen auf ein Kalenderjahr oder auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt, beträgt der Verspätungszuschlag für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer, mindestens jedoch 25 € für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung. Der Verspätungszuschlag kann gem. § 152 Abs. 10 AO höchstens 25.000 € betragen.

Nach § 152 Abs. 1 AO kann gegen einen Verein, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgerecht nachkommt, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Nach § 152 Abs. 8 AO gilt die Automatik nicht für vierteljährlich oder monatlich abzugebende Steueranmeldungen sowie für nach § 41a Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz EStG jährlich abzugebende Lohnsteueranmeldungen und bei Anmeldungen von Umsatzsteuer-Sondervorauszahlungen nach § 48 Abs. 2 UStDV. In diesen Fällen sind bei der Bemessung des Verspätungszuschlags die Dauer und Häufigkeit der Fristüberschreitung sowie die Höhe der Steuer zu berücksichtigen.

Wird die Steuer verspätet gezahlt, so ist für jeden angefangenen Kalendermonat (gerechnet ab Ablauf des Fälligkeitstags) ein Säumniszuschlag von 1 % des abgerundeten Steuerbetrags zu entrichten (s. § 240 AO). Ein Säumniszuschlag wird bei einer Säumnis bis zu drei Tagen nicht erhoben.

Zeitraum der Umsatzsteuervoranmeldung ist nach § 18 Abs. 2 Satz 1 UStG grundsätzlich das Kalendervierteljahr. Beträgt die Umsatzsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 7.500 €, ist der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum. Das Finanzamt hat dem Verein gemäß § 46 UStDV auf Antrag die Fristen für die Abgabe der Voranmeldungen und für die Entrichtung der Vorauszahlungen um einen Monat zu verlängern. Die Fristverlängerung wird bei Vereinen, die monatlich ihre Voranmeldung abzugeben haben nur gewährt, wenn – bei Monatszahlern – eine Sondervorauszahlung ($\frac{1}{11}$ der Summe der Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr) entrichtet wird. Die Sondervorauszahlung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2021 kann auf Antrag teilweise oder vollständig (d.h. auf 0 €) herabgesetzt werden. Voraussetzung ist jedoch, dass der Antrag bis zum **31.3.2021** beim Finanzamt eingegangen ist und der Unternehmer unter Darlegung seiner Verhältnisse nachweist, dass er unmittelbar und nicht unerheblich von der aktuellen Corona-Krise betroffen ist.

Nach dem BMF-Schreiben (koordinierter Ländererlass) vom 23.7.2021, III C 2 – S-7030/21/10008 :001 kann wegen der Unwetterereignisse im Juli 2021 in Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Sachsen eine Herabsetzung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung 2021 bei Unternehmen, die von der Flutkatastrophe betroffen sind, auf entsprechenden Antrag ggf. bis auf Null erfolgen, ohne dass die gewährte Dauerfristverlängerung durch die Erstattung bzw. Festsetzung auf Null berührt wird. Hat das Finanzamt die Dauerfristverlängerung gewährt, gilt sie bis zu deren Widerruf.

Hinweis! Zur Herabsetzung der Sondervorauszahlung für Umsatzsteuer nach Bundesländern s. Kapitel 31.

Der Verein kann aber gemäß § 18 Abs. 2a S. 1 UStG, freiwillig den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen, wenn sich im vorangegangenen Kalenderjahr ein Überschuss zu seinen Gunsten von mehr als 7.500 € ergibt. In diesem Fall kann der Verein durch Abgabe der Voranmeldung für Januar bis zum 10.2. (bei Dauerfristverlängerung bis zum 10.3.) des jeweiligen Jahres das Wahlrecht ausüben.

Dabei stellt die Frist zur Ausübung des Wahlrechts eine Ausschlussfrist dar; die vom Finanzamt nicht verlängert werden kann. Hat der Verein die Frist unverschuldet versäumt, ist die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO in Betracht zu ziehen. Die Ausübung des Wahlrechts bindet den Unternehmer für dieses Kalenderjahr (s. § 18 Abs. 2a S. 3 UStG).

Hat ein Verein in der Voranmeldung einen Umsatz als steuerfrei behandelt, weil er ihn falsch eingeordnet hatte und merkt er seinen Irrtum, so kann er dies in der Umsatzsteuerjahreserklärung korrigieren. Der Verein kann sich bei der Abgabe der Umsatzsteuererklärung durch konkludente Handlung (d.h. durch den Eintrag in die betreffenden Zeilen der Steuererklärung) noch dazu entscheiden, ob er abweichend von seinen Angaben in den Voranmeldungen:

- die Regelbesteuerung statt der Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen will,
- auf bestimmte Umsatzsteuerbefreiungen z.B. nach § 9 UStG verzichten möchte,
- die allgemeinen Durchschnittssätze nach § 23 UStG i.V.m. §§ 69, 70 UStDV in Anspruch nehmen möchte.

- in den Fällen der Differenzbesteuerung gem. § 25a UStG, wobei in der Rechnung auf die Anwendung der Sonderregelung der Nr. 8 bzw. Nr. 9 hinzuweisen ist (s. § 14a Abs. 6 UStG).
- Für alle ausgeführten Leistungen des § 14a Abs. 6 UStG sind Angaben in folgender Form zu machen:
 - bei Reiseleistungen: „Sonderregelung für Reisebüros“;
 - bei Leistungen der Differenzbesteuerung „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung“, „Kunstgegenstände/Sonderregelung“ oder „Sammlungsstücke oder Antiquitäten/Sonderregelung“.
- Bei Lieferungen im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG, wobei in der Rechnung auf das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft und auf die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers hinzuweisen ist (s. § 14a Abs. 7 UStG),
- Erbringt der Verein steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 6a UStG im Umsatzsteuer-Binnenmarkt, hat er in der Rechnung seine USt-IdNr. sowie die USt-IdNr. des Leistungsempfängers mit aufzunehmen, § 14a Abs. 3 UStG.

§ 14a Abs. 1 Satz 1 UStG ist im Hinblick auf die abweichende Formulierung in Art. 219a Nr. 2 a) MwStSystRL richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass der Unternehmer seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung auch nicht in dem anderen Mitgliedstaat haben darf, wenn der Umsatz durch eine inländische Betriebsstätte ausgeführt wird.

16.10 Rechnungsprüfung

Vereine sollten für die Mitarbeiter, die Rechnungen die der Verein per Post oder elektronisch erhält, mittels einer Arbeitsanweisung festhalten, wie die Mitarbeiter im Rahmen einer Kontrolle die Rechnungen auf ihre Richtigkeit hin zu prüfen haben (z.B. die Vorgabe, dass eine Freigabe/Weiterleitung der Rechnung an die Buchhaltung nur vorgenommen wird, wenn die Prüfung der der Rechnung in allen Punkten ohne Beanstandung erfolgt ist).

16.11 Duplikate von Rechnungen

Werden über eine Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt, entsteht eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG, wenn die Rechnung nicht explizit als Duplikat oder Kopie gekennzeichnet wurde. Dies trifft nicht auf die Fälle zu, in denen inhaltlich identische Mehrstücke derselben Rechnung versendet wurden.

16.12 Direktanspruch in der Umsatzsteuer – unrechtmäßiger Rechnungsausweis der Umsatzsteuer

Ein sich aus dem Unionsrecht entsprechend dem EuGH-Urteil Reemtsma vom 15.3.2007, C-35/05 (EU:C:2007:167) ergebender Direktanspruch setzt voraus, dass der Rechnungsaussteller eine Leistung an den Rechnungsempfänger erbracht hat, für die er Umsatzsteuer in der Rechnung zu Unrecht ausgewiesen hat (BFH-Urteil vom 22.8.2019, V R 50/16).

16.13 Aufbewahrung von Rechnungen

Der Verein hat ein Duplikat der Rechnungen/Gutschriften:

- die er selbst oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat, bzw.
- die er erhalten oder die ein Leistungsempfänger oder in dessen Namen und für dessen Rechnung ein Dritter ausgestellt hat

zehn Jahre aufzubewahren. Die Rechnungen müssen seit 1.7.2011 in diesem Zeitraum die Anforderungen des § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG erfüllen. Nachträgliche Änderungen sind nicht zulässig. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.

Elektronische Rechnungen sind in dem elektronischen Format der Ausstellung bzw. des Empfangs (z.B. als E-Mail, digital als Computer-Telefax, digital als Web-Download oder in EDI-Formaten) aufzubewahren (s. § 147 Abs. 2 AO und Abschn. 22.1 Abs. 2 UStAE). Das angewendete Aufbewahrensverfahren muss den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, insbesondere den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 1.2.1984 (BStBl I 1984 S. 155) und den diesem Schreiben beigefügten »Mikrofilm-Grundsätzen« sowie den »Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme – GoBS –« (Anlage zum BMF-Schreiben vom 7.11.1995, BStBl I 1995 S. 738) entsprechen.

Die Rechnungsoriginale sind in diesen Fällen nicht aufzubewahren. Der Verein hat bei elektronisch übermittelten Rechnungen neben der Rechnung auch die Nachweise über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten aufzubewahren (z.B. qualifizierte elektronische Signatur). Die aufbewahrten Rechnungen müssen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist (derzeit 10 Jahre) jederzeit lesbar und maschinell auswertbar sein.

Elektronische Rechnungen sind zwingend elektronisch 10 Jahre lang auf einem Datenträger aufzubewahren, der keine Änderungen mehr zulässt (z.B. nur einmal beschreibbare CD, DVD). Eine Aufbewahrung einer elektronischen Rechnung als Papiaerausdruck ist in diesen Fällen nicht zulässig.

Ordnungswidrig handelt z.B., wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 14b Abs. 1 S. 1 UStG, auch in Verbindung mit S. 4, ein dort bezeichnetes Doppel oder eine dort bezeichnete Rechnung nicht oder nicht mindestens zehn Jahre aufbewahrt oder entgegen § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 oder 2 Satz 2 UStG eine Rechnung nicht oder nicht rechtzeitig ausstellt. Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu 5.000 € geahndet werden (s. § 26a UStG).

Durch das JStG 2020 vom 21.12.2020 (BGBl I 2020 S. 3096) erfolgt eine Neufassung der Bußgeldvorschriften der §§ 26a und 26b UStG **ab dem 1.7.2021** mit folgenden Änderungen:

- In § 26b UStG erfolgt eine Ahndung der vorsätzlichen Nichtzahlung bzw. nicht vollständige Zahlung der festgesetzten und zu entrichtenden Umsatzsteuer bis zum Ablauf des Fälligkeitstags.
- Der Bußgeldrahmen für die Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens wird in § 26a Abs. 3 UStG geregelt und beträgt 30.000 € (vorher 50.000 €).
- Die Ordnungswidrigkeit des § 26a Abs. 2 Nr. 3 UStG (statt § 26a Abs. 1 Nr. 3 UStG) wird mit einer Geldbuße bis zu 1.000 € (vorher 500 €) geahndet werden.

17. Kleinunternehmer

Ein Verein muss keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen und ist allerdings auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die nach den vereinnahmten Entgelten bemessenen Umsätze des Vorjahres 22.000 € nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen. Die Umsatzgrenze von 22.000 € ist eine strikte Grenze. Auch bei nur geringfügigem Überschreiten im Vorjahr ist zwingend im laufenden Jahr die Regelbesteuerung anzuwenden (so auch s. FG Sachsen-Anhalt, Beschluss vom 26.7.2016, 4 V 1379/15). Dies gilt auch dann, wenn der Umsatz im laufenden Jahr die Grenze von 22.000 € voraussichtlich nicht überschreiten wird (Abschn. 19.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE).

Bei der Ermittlung der beiden Umsatzgrenzen ist jeweils der Gesamtumsatz i.S.v. § 19 Abs. 3 UStG einschließlich der Umsatzsteuer abzüglich der darin enthaltenen Umsätze aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens anzusetzen. Die Frage, ob der Umsatz des Kleinunternehmers im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht überschreiten wird, ist nach den Verhältnissen zu Beginn dieses Kalenderjahrs zu beantworten. Ist danach ein voraussichtlicher Umsatz zuzüglich der Steuer von nicht mehr als 50.000 € zu erwarten, ist dieser Betrag auch dann maßgebend, wenn der tatsächliche Umsatz zuzüglich der Steuer im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 50.000 € überschreitet (Abschn. 19.1 Abs. 3 Satz 2 bis 7 UStAE).

Bei Beginn der unternehmerischen Tätigkeit ist, da im Vorjahr keine Umsätze vorlagen, allein der voraussichtliche Umsatz des laufenden Jahres nach der Grenze von 22.000 € zu prüfen. Hat der Verein seine unternehmerische Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt, ist der tatsächliche Gesamtumsatz in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen. Angefangene Kalendermonate sind dabei als volle Kalendermonate zu behandeln, es sei denn, die Umrechnung nach Tagen führt zu einem niedrigeren Jahresgesamtumsatz (s. § 19 Abs. 3 UStG).

Für Vereine, die § 19 Abs. 1 UStG anwenden, hat dies folgende Konsequenzen:

- Die entstandene Umsatzsteuer wird nicht erhoben (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG, Abschn. 19.1 Abs. 1 UStAE).
- Der Verein darf in seinen Rechnungen keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG).
- Der Verein schuldet die unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG (Abschn. 14c.2 Abs. 1 UStG).
- Die Regelungen über das Ausstellen von Rechnungen (§ 14 Abs. 4 UStG) müssen beachtet werden. Insbesondere muss der Verein die Steuernummer oder die USt-IdNr. angeben (Abschn. 14.5 Abs. 8 UStAE).
- Der Verein muss in der Rechnung darauf hinweisen, dass die Umsatzsteuer aufgrund der Kleinunternehmerregelung nicht in der Rechnung gesondert ausgewiesen wird.
- Weist ein zum gesonderten Steuerausweis nicht berechtigter Kleinunternehmer in einer sog. Kleinbetragsrechnung das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für eine Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz aus, schuldet er den sich aus einer Aufteilung des in einer Summe angegebenen Rechnungsbetrags in Entgelt und Steuerbetrag ergebenden Steuerbetrag jedenfalls dann gem. § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG, wenn die Kleinbetragsrechnung alle in § 33 Satz 1 UStDV genannten Angaben enthält und deshalb vom Leistungsempfänger gem. § 35 Abs. 1 UStDV für Zwecke des Vorsteuerabzugs verwendet werden kann (BFH Urteil vom 25.9.2013, XI R 41/12, BStBl II 2014 S. 135).
- Der Verein darf keine Vorsteuer abziehen (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG).
- Der Verein muss nach § 18 Abs. 3 UStG eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgeben.
- Der Verein schuldet als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für die von einem anderen Unternehmer erbrachten Leistungen (§ 13b Abs. 5 UStG), z.B. wenn eine ausländische Musikgruppe beim Vereinsfest auftritt.
- Der Verein schuldet die Steuer für die Einfuhr von Gegenständen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).
- Der Verein schuldet die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG, Abschn. 19.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE). Vereine, die im Inland die Kleinunternehmerbesteuerung anwenden und ab dem 1.7.2021 Lieferungen ausführen, die als innergemeinschaftliche Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 UStG in den jeweiligen Bestimmungsmitgliedstaaten der Besteue-