

Urteil vom 05. Dezember 2024, V R 13/22

Umsatzsteuer bei der Verwaltung "unselbständiger Stiftungen"

ECLI:DE:BFH:2024:U.051224.VR13.22.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 3 Abs 9a S 1, UStG § 3 Abs 1b, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, BGB § 675

vorgehend FG Münster, 05. Mai 2022, Az: 5 K 1753/20 U

Leitsätze

Für eine steuerbare Verwaltungsleistung reicht es aus, dass diese sich auf ein Sondervermögen bezieht, ohne dass es für die Bejahung eines verbrauchsfähigen Vorteils beim Leistungsempfänger darauf ankommt, ob dieser entgeltlich eigene Vermögensinteressen oder die Vermögensinteressen Dritter --wie etwa gemeinnützige Interessen-- verfolgt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 05.05.2022 - 5 K 1753/20 U aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Gemäß der Präambel der in den Jahren 2014 bis 2018 (Streitjahre) gültigen Satzung des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger), einem eingetragenen Verein, unterstützte, beriet und verwaltete dieser als Treuhänder unter anderem Vermögen gesondert von seinem übrigen Vermögen --"Stiftungsvermögen"--, das die Beteiligten als "unselbständige Stiftungen" bezeichnen. Nach seiner Satzung förderte der Kläger gemeinnützige Zwecke im Sinne der §§ 51 ff. der Abgabenordnung in der in den Streitjahren geltenden Fassung (AO) durch Werbung und Mittelbeschaffung für seine Mitglieder und für die "Stiftungsvermögen" gemäß § 57 Abs. 2, § 58 Nr. 1 und 2 AO; daneben verfolgte er seine gemeinnützigen Zwecke auch selbst oder durch Hilfspersonen.
- 2** Mit den "Schenkenden" oder den "Gründungsstiftern" --Stiftern-- der "Stiftungsvermögen" schloss der Kläger als "Treuhandvertrag" oder "Schenkungen mit Auflage" bezeichnete Verträge. Die Verträge wurden ergänzt durch "Satzungen", die von dem Kläger und dem jeweiligen Stifter erstellt wurden und den Verträgen als Anlagen beigelegt waren.
- 3** Eines dieser von dem Kläger in den Streitjahren verwalteten "Stiftungsvermögen" war die "Stiftung ..." (Stiftung W). Mit deren Stifter schloss der Kläger im Februar 2016 neben der Satzung einen "Treuhandvertrag zur Begründung einer rechtlich nicht selbständigen Stiftung im Wege der Schenkung unter Auflage". Der Kläger erhielt nach den Vereinbarungen in diesem Treuhandvertrag und der beiliegenden Satzung als Treuhänder Vermögen, das er gesondert von seinem übrigen Vermögen nach Maßgabe der vom Stifter vorgegebenen gemeinnützigen Zwecke verwalten sollte. Der Treuhandvertrag wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen und konnte von Seiten des Klägers und des "Stiftungsvorstands" ordentlich zum Jahresende gekündigt werden. Im Falle einer Kündigung hatte der Kläger das "Stiftungsvermögen" nach Weisung des "Stiftungsvorstands" auf den von diesem bestimmten neuen Treuhänder zu übertragen. Bei Auflösung oder Aufhebung der "Stiftung W" oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke sollte das "Stiftungsvermögen" mit der Maßgabe an den Kläger fallen, das Vermögen der von ihm

verwalteten "Stiftung H" zukommen zu lassen. Für seine gemeinnützigen Aufgaben und für alle Leistungen, die bei der Verwaltung des "Stiftungsvermögens" anfielen, erhielt der Kläger laut Treuhandvertrag jährlich auf Grundlage seiner Beitragsordnung einen nach der Höhe des "Stiftungsvermögens" gestaffelten "Stiftungsbeitrag". Damit abgegolten waren nach dem Leistungsverzeichnis des Klägers insbesondere Leistungen im Rahmen der Buchhaltung, des Jahresabschlusses, der Budgeterstellung und der Auswertung, des Antragsmanagements, des Zahlungsverkehrs, der Vermögensanlage sowie Beratungsleistungen und Reisekosten der Mitarbeiter des Klägers (im Folgenden: Verwaltungs- und Beratungsleistungen).

- 4 Soweit der Kläger im Verwaltungsverfahren Verträge und Satzungen der übrigen siebzehn vom Kläger in den Streitjahren verwalteten "Stiftungsvermögen" einreichte, enthielten diese teilweise keine Regelung zur ordentlichen Kündigung des Treuhandvertrages oder statt dieser Regelung einen Vorbehalt, die Schenkung künftig überlassener Gelder nach einer gesondert zu treffenden schriftlichen Vereinbarung widerrufen zu können. Der Kläger richtete "Stiftungsvermögen" teilweise auch zusammen mit anderen Stiftern ein (sogenannte ... --"T-Stiftungen"--). Daneben ermöglichte der Kläger einzelnen Menschen, Gemeinschaften und Einrichtungen, gemeinnützige Zwecke über eine "Dachstiftung" durch Schenkungen unter Auflage (Stiftungsfonds) und im Wege von Zustiftungen zu verwirklichen. Der Kläger entnahm dem für die "T-Stiftungen" und die "Dachstiftung" gebildeten Vermögen vertrags- und satzungsgemäß für die von ihm als Treuhänder erbrachten Verwaltungs- und Beratungsleistungen "Stiftungsbeiträge". Weiter vermietete der Kläger den "T-Stiftungen" Räume unter und erstattete sich aus den "Stiftungsvermögen" der "T-Stiftungen" Sachkosten und auf Grundlage von Vorstandsbeschlüssen Personalkosten.
- 5 Die vom Kläger für die Streitjahre 2014 bis 2016 abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärungen, die Steuerfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstanden, änderte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) gemäß § 164 Abs. 2 AO im Anschluss an eine beim Kläger durchgeführte Außenprüfung. Die Verwaltung der "Stiftungsvermögen" und die Überlassung des Personals des Klägers an die "T-Stiftungen" erfasste das FA dabei erstmalig als steuerpflichtige sonstige Leistungen gegen Aufwendungsersatz. Auch "unselbständige Stiftungen" könnten umsatzsteuerrechtliche Leistungsempfänger sein. Bezüglich der Sachkostenerstattung nahm das FA keine Änderungen vor, da insoweit Eingangsrechnungen mit gesondertem Steuerausweis vorgelegen hätten und Vorsteuerbeträge in gleicher Höhe abzuziehen wären. Gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide für 2015 und 2016 legte der Kläger fristgerecht Einsprüche ein. Die gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 erhobene Sprungklage wurde mangels Zustimmung des FA gemäß § 45 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als Einspruch behandelt.
- 6 Für das Streitjahr 2017 gab der Kläger eine berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung ab, die einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstand und in der er --entgegen seiner eigenen Auffassung-- die streitigen Vorgänge als steuerpflichtige Umsätze berücksichtigte. Seinen hiergegen nach § 164 Abs. 2 AO gestellten Änderungsantrag lehnte das FA ab. In der für das Streitjahr 2018 eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung, die ebenfalls einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstand, berücksichtigte der Kläger wiederum die streitigen Vorgänge als steuerpflichtige Umsätze. Gegen die Ablehnung der Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2017 sowie gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 2018 legte der Kläger fristgerecht Einsprüche ein.
- 7 Mit Einspruchsentscheidung vom 19.05.2020 wies das FA die Einsprüche für alle Streitjahre als unbegründet zurück.
- 8 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1422 veröffentlichten Urteil der Klage statt. Die "unselbständigen Stiftungen" seien keine umsatzsteuerrechtlichen Leistungsempfänger, da sie selbst keine Rechtsbeziehungen eingehen und auch keine zivilrechtlichen Rechte und Pflichten zugunsten oder zulasten des treuhänderisch gebundenen Vermögens begründen könnten. Auch in tatsächlicher Hinsicht erfolgten die Verwaltungs- und Beratungsleistungen des Klägers nur innerhalb seines eigenen Unternehmens "an eine in seinem eigenen Eigentum stehende Organisationseinheit". Der Kläger sei zivilrechtlicher Eigentümer des treuhänderisch gebundenen Vermögens gewesen. Es lägen insoweit sogenannte Innenleistungen zwischen den Organisationseinheiten des einheitlichen Unternehmens des Klägers vor, die entsprechend § 2 Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) keine umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungen seien. Der Kläger habe auch keine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbaren Leistungen an die jeweiligen Stifter erbracht. Zwischen dem Kläger und den jeweiligen Stiftern fehle es an einem Leistungsaustauschverhältnis im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Zwar hätten der Kläger und der jeweilige Stifter Treuhandverträge geschlossen, die die Erbringung von Verwaltungs- und Beratungsleistungen zugunsten der "Stiftungsvermögen" gegen "Stiftungsbeiträge" regelten. Doch erhalte der Stifter keinen

verbrauchsfähigen Vorteil durch die vom Kläger erbrachten Verwaltungs- und Beratungsleistungen. Soweit die Leistungen des Klägers dem "Stiftungsvermögen" zugutekämen, sei dieses in Folge einer Schenkung unter Auflage bereits dauerhaft in das zivilrechtliche Eigentum des Klägers übergegangen. Denn in den als Schenkung unter Auflage auszulegenden Treuhandverträgen seien die Vermögensübertragungen auf Dauer angelegt. Ein durch die Verwaltung des "Stiftungsvermögens" etwa eingetretener verbrauchsfähiger Vorteil verbleibe deshalb allein bei dem Kläger.

- 9** Hiergegen richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA. Die "unselbständigen Stiftungen" seien taugliche Leistungsempfänger im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. § 1 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes und § 34 Abs. 1 Satz 1 AO würden eine Vermögensmasse, die auf Dauer aus abgetrenntem Vermögen gebildet werde, welches einem bestimmten Zweck diene und vom zivilrechtlichen Inhaber (Treuhand) nicht für eigene Zwecke verwendet werden dürfe, als Steuersubjekt anerkennen. Solche Vermögensmassen könnten zudem Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sein und damit am wirtschaftlichen Leben teilnehmen. Sie seien außerdem klagebefugt. Soweit sie durch ihre tatsächliche Ausgestaltung einer rechtsfähigen Stiftung im Sinne der §§ 81 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ähnelten, sei ihnen ebenso wie dem nichtrechtsfähigen Verein eine Rechtspersönlichkeit zuzusprechen. Die "unselbständigen Stiftungen" erfüllten im Streitfall aufgrund des "Stiftungszwecks", des zur Zweckerfüllung geeigneten "Stiftungsvermögens", der "Satzung" und des als Treuhandvertrag bezeichneten Organisationsvertrages sämtliche Grundvoraussetzungen der §§ 80 ff. BGB.
- 10** Selbst für den Fall, dass den "unselbständigen Stiftungen" keine bürgerlich-rechtliche Rechtspersönlichkeit zukomme, seien sie umsatzsteuerrechtlich taugliche Leistungsempfänger. Die Fähigkeit, Träger von umsatzsteuerrechtlichen Rechten und Pflichten zu sein, sei umfassender als die Rechtsfähigkeit des bürgerlichen Rechts. Umsatzsteuerrechtlich rechtsfähig sei jedes Wirtschaftsgebilde, das sich am Wirtschaftsleben beteilige. Unerheblich sei, auf welche Weise es zustande gekommen und ob es zivilrechtlich als Rechtsperson anzuerkennen sei. Die strikt formalistische Betrachtungsweise bezüglich der Nichtrechtsfähigkeit sei außerdem durch § 44a Abs. 4 und 6 EStG aufgeweicht, da ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb auch durch das Halten von Kommanditanteilen erfüllt sein könne. Die schuldrechtliche Teilrechtsfähigkeit sei für "unselbständige Stiftungen" entsprechend der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH-- (Urteil vom 12.03.2009 - III ZR 142/08, BGHZ 180, 144), der auf ein Treuhandverhältnis dienstvertragliche Regelungen anwende, anzuerkennen. Des Weiteren definierten das Umsatzsteuergesetz und die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) den Unternehmensbegriff weit; es komme weder auf die Rechtsform noch auf die Rechtspersönlichkeit an. Nach dem Unionsrecht sei entscheidend, wer das wirtschaftliche Risiko der Verwaltung trage. Die Aussonderung des übertragenen Vermögens spreche dafür, dass dieses Risiko nicht bei dem Kläger liege. Die Vermögenswerte seien der jeweiligen "unselbständigen Stiftung" zuzurechnen, die so durch Zustiftungen Einnahmen generieren könne und aus deren Vermögensmasse auch die Personal- und Verwaltungskosten zu zahlen seien.
- 11** Das FA beantragt,
- das Urteil des FG aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 12** Der Kläger beantragt,
- die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** Den "unselbständigen Stiftungen" könne nicht entsprechend der §§ 80 ff. BGB eine Rechtsfähigkeit zuerkannt werden. Der insoweit isoliert vertretenen Einzelauffassung in der Literatur habe das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 09.04.2014 - 8 C 23.12 (Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen 2015, 59) eine Absage erteilt. Soweit das FA die umsatzsteuerrechtliche Rechtsfähigkeit damit begründe, dass bei "unselbständigen Stiftungen" ein Treuhandverhältnis vorliege, übersehe es, dass die "unselbständigen Stiftungen" nicht Vertragspartner des etwaigen Treuhandverhältnisses seien. Darüber hinaus habe das FG die Vereinbarungen rechtlich zutreffend als Schenkungen unter Auflage gewertet, die durch die Vermögensübertragung erfüllt worden seien. An die Würdigung des FG sei der Bundesfinanzhof (BFH) gebunden, da sie nicht gegen Denkgesetze verstoße. Das vom FA maßgeblich für die Rechtsfähigkeit angeführte BFH-Urteil vom 21.05.1971 - V R 117/67 (BFHE 102, 174, BStBl II 1971, 540) betreffe eine GbR, der schon immer eine gewisse Teilrechtsfähigkeit zuerkannt worden sei. Die Maßnahmen im Rahmen der Zweckerfüllung belasteten auch nicht das Vermögen der "unselbständigen Stiftungen". Das Vermögen stehe im Eigentum des Klägers, so dass sein Vermögen wirtschaftlich belastet werde. Die "unselbständigen Stiftungen" seien kaum mehr als eine personifizierte Spartenrechnung über Vermögensbestandteile, die allesamt dem Kläger

zugeordnet seien. Auch aus den vom FA angeführten ertragsteuerrechtlichen Regelungen und den zur Ertragsteuer ergangenen BFH-Urteilen könne nicht auf die Umsatzsteuersubjektivität einer "unselbständigen Stiftung" geschlossen werden.

- 14** Weiter liege kein Leistungsaustausch zwischen dem Kläger und dem Stifter vor. Der Stifter erlange durch die Verwaltungs- und Beratungsleistungen keinen Vorteil, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führe. Soweit die Leistungen dem "Stiftungsvermögen" zugutekämen, sei dieses Vermögen bereits in das zivilrechtliche Eigentum des Klägers übergegangen. Der Kläger verwalte --wie das FG zutreffend gewürdigt habe-- eigenes Vermögen. Demgemäß trage auch ein Vergleich mit Kapitalanlagegesellschaften nicht, da diese fremdes Vermögen verwalteten. Die Beitragsordnung des Klägers setze durch die Bestimmung der "Stiftungsbeiträge" nach der Höhe des verwalteten Vermögens ein Solidarsystem um. Dies sei ein Indiz dafür, dass das "Stiftungsvermögen" zum eigenen Vermögen des Klägers gehöre. Verwaltungskosten fielen zudem auch bei Organisationen an, die zur Umsetzung ihrer Aufgaben Spenden entgegennähmen, und würden --ohne Aufdeckung der Höhe gegenüber dem Spender-- aus den gespendeten Mitteln beglichen. Ein Leistungsaustausch liege bei Spenden nicht vor. Die durch die Beitragsordnung vom Kläger erzielte Kostentransparenz könne kein Leistungsaustauschverhältnis begründen. Die Abrede, dass die Stiftungsbeiträge aus dem treuhänderisch gebundenen Vermögen zu decken seien, sei zudem lediglich eine Präzisierung der Zweckauflage des Stifters. Die Erfüllung einer Auflage stelle nach herrschender Meinung keine Gegenleistung für die Schenkung dar. Sofern die Erfüllung einer schenkungsbezogenen Auflage umsatzsteuerrechtlich als Bestandteil eines steuerbaren Leistungsaustauschs anzusehen wäre, müssten grundsätzlich alle Schenkungen unter Auflage der Umsatzsteuer unterliegen. Dies gelte auch für alle sogenannten echten Zuschüsse im öffentlichen Bereich, die aber nach allgemeiner Auffassung nicht umsatzsteuerbar seien, obwohl der Zuschussgeber über Gremien die Umsetzung des mit dem Zuschuss verfolgten Zwecks durch den Zuschussempfänger kontrolliere und dabei ebenso wie die "unselbständigen Stiftungen" nicht als Entscheidungsträger nach außen auftreten könne. Das Vorbehalten von Kontrollrechten begründe somit keinen Leistungsaustausch. Dies gelte auch für die Einrichtung eines Sondervermögens. Mit einer Geschäftsbesorgung sei die vorliegende Vertragskonstruktion nicht vergleichbar, da im Rahmen einer Geschäftsbesorgung ein unmittelbares Weisungsrecht des Auftraggebers bestehe. Die Annahme eines Leistungsaustauschs zwischen Kläger und Stifter führe außerdem zu dem "abwegigen" Ergebnis, dass die Umsatzsteuerbarkeit der Verwaltungsleistungen davon abhängen würde, ob der Stifter noch lebe und ob er Rechtsnachfolger habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat zu Unrecht Leistungen an die Stifter verneint. Denn für eine steuerbare Verwaltungsleistung reicht es aus, dass diese sich auf ein Sondervermögen bezieht, ohne dass es für die Bejahung eines verbrauchsfähigen Vorteils beim Leistungsempfänger darauf ankommt, ob dieser entgeltlich eigene Vermögensinteressen oder die Vermögensinteressen Dritter --wie etwa gemeinnützige Interessen-- verfolgt. Im Hinblick auf den Grundsatz der Vollrevision (BFH-Urteile vom 12.05.2022 - V R 19/20, BFHE 277, 496, BStBl II 2023, 885, Rz 11 und vom 14.12.2023 - V R 28/21, BFHE 282, 526, BStBl II 2024, 425, Rz 39) ist es ohne Belang, dass das FA keinen hierauf bezogenen, sondern nur andere Rechtsfehler gerügt hat.
- 16** 1. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Für Dienstleistungen --wie die im Streitfall vorliegenden Verwaltungs- und Beratungsleistungen-- beruht dies unionsrechtlich auf Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL.
- 17** a) Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Steuerbarkeit einer entgeltlichen Leistung einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und einem Gegenwert voraus. Dazu muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Tolsma vom 03.03.1994 - C-16/93, EU:C:1994:80, Rz 13 und 14; Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financien vom 12.05.2016 - C-520/14, EU:C:2016:334, Rz 24 und Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft

vom 22.02.2018 - C-182/17, EU:C:2018:91, Rz 32; BFH-Urteile vom 12.08.2015 - XI R 43/13, BFHE 251, 253, BStBl II 2015, 919, Rz 25 und vom 02.08.2018 - V R 21/16, BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339, Rz 22). Eine Leistung gegen Entgelt liegt regelmäßig auch dann vor, wenn der Leistende im Auftrag des Leistungsempfängers für diesen eine Aufgabe übernimmt und insoweit gegen Aufwendungsersatz tätig wird (vgl. BFH-Urteile vom 11.04.2002 - V R 65/00, BFHE 198, 233, BStBl II 2002, 782, unter II.3.; vom 18.03.2004 - V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798, unter II.A.1.b und vom 13.02.2019 - XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, Rz 19). Als Leistungsempfänger ist grundsätzlich derjenige anzusehen, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (vgl. BFH-Urteile vom 24.08.2006 - V R 16/05, BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340, Rz 38 und vom 23.09.2009 - XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, Rz 23). Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein; er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.04.2015 - V R 46/13, BFHE 250, 253, BStBl II 2015, 947, Rz 39 und vom 18.11.2021 - V R 38/19, BFHE 274, 355, Rz 28; BFH-Beschluss vom 11.10.2022 - XI R 12/20, BFH/NV 2023, 274, Rz 20). Hierzu ist erforderlich, dass einem identifizierbaren Verbraucher ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (BFH-Urteil vom 18.11.2021 - V R 38/19, BFHE 274, 355, Rz 28; vgl. auch EuGH-Urteil Landboden-Agrardienste/Finanzamt Calau vom 18.12.1997 - C-384/95, EU:C:1997:627, Rz 23).

- 18** b) Auf dieser Grundlage kann eine steuerbare Verwaltungsleistung in Bezug auf ein Vermögen gegeben sein, das zivilrechtlich im Eigentum des Verwalters steht, wenn es als Sondervermögen besonderen Bindungen unterliegt, im Hinblick hierauf aber vom sonstigen Vermögen des Verwalters getrennt zu halten ist und der Verwalter für seine Leistung ein Entgelt erhält. So liegt zum Beispiel eine entgeltlich gegenüber Anteilsinhabern erbrachte Verwaltungsleistung --nicht aber eine steuerrechtlich unbeachtliche Verwaltung eigenen Vermögens-- vor, wenn eine Kapitalanlagegesellschaft mit ihrer auf ein Sondervermögen bezogenen Verwaltungstätigkeit dessen Wert und damit zugleich den Anteilswert an diesem beeinflusst, wobei sich ein Entgelt hierfür auch aus einer Verwaltungsgebühr ergeben kann, die die Kapitalanlagegesellschaft nach den mit den Anlegern getroffenen Vereinbarungen aus dem Sondervermögen und damit zulasten der als Leistungsempfänger anzusehenden Anteilsinhaber entnehmen darf (BFH-Urteil vom 10.12.1981 - V R 36/76, BFHE 134, 465, BStBl II 1982, 178, unter 1. und 2.).
- 19** c) Die Würdigung des FG, ob der Leistungsempfänger im Rahmen eines Leistungsaustauschs einen verbrauchsfähigen Vorteil erhält, liegt auf tatsächlichem Gebiet und bindet gemäß § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich den BFH als Revisionsgericht. Der BFH kann jedoch als Revisionsgericht das Urteil des FG daraufhin überprüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln, die Denkgesetze und Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind. Insoweit ist die Auslegung von Verträgen Rechtsanwendung, die vom BFH in vollem Umfang nachprüfbar ist. Revisionsrechtlich nachprüfbar ist danach auch, ob das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten erforscht und zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteile vom 15.03.2022 - V R 35/20, BFHE 276, 377, BStBl II 2023, 150, Rz 14 und vom 05.09.2019 - V R 57/17, BFHE 266, 430, BStBl II 2020, 356, Rz 34). Dabei stellt die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar (EuGH-Urteil ITH Comercial Timișoara vom 12.11.2020 - C-734/19, EU:C:2020:919, Rz 48; BFH-Urteil vom 15.03.2022 - V R 35/20, BFHE 276, 377, BStBl II 2023, 150, Rz 14).
- 20** 2. In Übereinstimmung mit der vorstehenden Rechtsprechung hat das FG zutreffend entgegen dem Vorbringen der Revision die getrennt von dem übrigen Vermögen des Klägers verwalteten "Stiftungsvermögen" nicht als Empfänger der von dem Kläger erbrachten Verwaltungs- und Beratungsleistungen angesehen. Denn zwischen dem Kläger und den gesondert von ihm verwalteten "Stiftungsvermögen" bestanden keine Rechtsverhältnisse. Die "Stiftungsvermögen" waren nur Gegenstand der zu erbringenden Leistungen, nicht aber --sowohl im Hinblick auf die bei ihnen als lediglich unselbständige Vermögensmasse fehlende Möglichkeit, Partei eines Rechtsverhältnisses zu sein, als auch in Bezug auf die Unmöglichkeit eines bei ihnen zu erfassenden Verbrauchs-- Empfänger dieser Leistungen.
- 21** Bestätigt wird dies dadurch, dass eine entgeltliche Leistungserbringung des Klägers an die bei ihm als Sondervermögen geführten "Stiftungsvermögen" im Hinblick auf den sich aus § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG ergebenden Grundsatz der Unternehmenseinheit auch dann ausscheidet, wenn durch die Vermögensumschichtung in einem Sondervermögen bereits mit diesem für sich betrachtet --gegebenenfalls anders als im Streitfall-- eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird, wie der BFH bereits zum Verhältnis einer Kapitalanlagegesellschaft zu dem von ihr im eigenen Namen verwalteten Sondervermögen entschieden hat (BFH-Urteil vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, Rz 31, 33).

- 22 3. Demgegenüber ist das FG rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass der Kläger keine entgeltlichen Leistungen an die Stifter erbracht hat.
- 23 a) Das FG hat bei seiner Entscheidung die BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 10.12.1981 - V R 36/76, BFHE 134, 465, BStBl II 1982, 178, unter 1. und 2.) unberücksichtigt gelassen, nach der eine steuerbare Leistung auch in Bezug auf ein dem Leistenden gehörendes Sondervermögen vorliegen kann (s. oben II.1.b). Diese Rechtsprechung ist dem Streitfall zugrunde zu legen, in dem es gleichfalls um die Verwaltung von "Sondervermögen" geht, das aus dem gesondert verwalteten "Stiftungsvermögen" gebildet wird und ungeachtet der zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse wirtschaftlich betrachtet fremdes "Stiftungsvermögen" ist, wobei der Kläger auch im Streitfall berechtigt war, das ihm zustehende Entgelt aus dem bei ihm gesondert verwalteten "Stiftungsvermögen" zu entnehmen. Dem steht nicht entgegen, dass die Verwaltungsleistungen des Klägers --anders als bei einem Fondsanleger-- bei den Stiftern aufgrund der Schenkungen keinerlei vermögensmäßige Auswirkungen hatten. Damit liegt eine steuerbare Verwaltungsleistung vor, die sich auf ein Sondervermögen bezieht. Für die Bejahung eines verbrauchsfähigen Vorteils beim Leistungsempfänger ist es unerheblich, ob dieser entgeltlich eigene oder fremde --im vorliegenden Fall gemeinnützige-- Vermögensinteressen verfolgt.
- 24 b) Wie das Beispiel der "Stiftung W" zeigt, hat das FG auf dieser Grundlage ein zwischen dem Kläger und dem jeweiligen Stifter bestehendes Rechtsverhältnis zu Unrecht verneint. Insoweit hat das FG unberücksichtigt gelassen, dass der Kläger und der Stifter neben dem eigentlichen "Stiftungsgeschäft", das aus der nicht steuerbaren, unentgeltlichen Vermögensübertragung an den Kläger als Treuhänder unter der Auflage, dieses Vermögen zu bestimmten gemeinnützigen Zwecken zu verwenden, bestand, vereinbart hatten, dass der Kläger die Verwaltung des "Stiftungsvermögens" gegen Zahlung von pauschalen "Stiftungsbeiträgen" übernehmen sollte. Ohne dass der Beurteilung nach dem nationalen Zivilrecht Bindungswirkung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung zukommt, ist gleichwohl zu berücksichtigen, dass diese Vereinbarung als eigenständige schuldrechtliche Abrede neben das eigentliche "Stiftungsgeschäft" tritt (vgl. dazu Staudinger/Hüttemann/Rawert (2017) BGB Vorbem. zu §§ 80 bis 88 Rz 341). Die Parteien haben insoweit neben der nicht steuerbaren Schenkung unter Auflage einen eigenständigen entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrag geschlossen (§ 675 BGB; zur entgeltlichen Tätigkeit eines Treuhänders als Geschäftsbesorgungsvertrag Erman/Berger, BGB, 17. Aufl., § 675 Rz 90; Staudinger/Martinek/Omlor (2017) BGB § 675 Rz B 214) und --entgegen der Auffassung des Klägers-- nicht nur die Zweckauflage des Stifters präzisiert. Im Hinblick hierauf liegt umsatzsteuerrechtlich ein Rechtsverhältnis vor, das sich nicht auf eine Vermögensübertragung auf den Kläger beschränkte, sondern auf eine vom Kläger zu erbringende Leistung ausgerichtet war. Dafür spricht auch, dass der Treuhandvertrag der "Stiftung W" sowohl vom Kläger als auch vom "Stiftungsvorstand" ordentlich gekündigt werden konnte und der Kläger im Falle der Kündigung das treuhänderisch verwaltete Vermögen auf einen vom "Stiftungsvorstand" der "Stiftung W" zu benennenden neuen Treuhänder zu übertragen hatte. In diesem Zusammenhang ist ferner zu berücksichtigen, dass der "Stiftungsvorstand" durch die Satzung an die Verfolgung der vom Stifter vorgegebenen gemeinnützigen Zwecke gebunden war und dem Kläger bezüglich der Verwaltung des "Stiftungsvermögens" Weisungen erteilen konnte. Insoweit ist zum einen das treuhänderisch verwaltete Vermögen --entgegen der Auffassung des FG-- in wirtschaftlicher Hinsicht gesondert von dem übrigen Vermögen des Klägers zu betrachten. Zum anderen folgt aus den Kündigungsrechten, dass der Kläger eine Dienstleistung angeboten hat, auch wenn es zu ihrer Erbringung der Bildung eines Sondervermögens bedurfte. Denn der Kläger war in Folge des beiden Beteiligten zustehenden ordentlichen Kündigungsrechts beliebig gegen einen anderen Dienstleister austauschbar. Dem entspricht es, dass der Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren selbst geltend gemacht hat, dass seine Leistungen darauf abzielten, für die Stifter "die Betriebskosten zur Verwirklichung ihrer gemeinnützigen Handlungsintention gering zu halten und dafür Sorge zu tragen, dass ein größtmöglicher Betrag unmittelbar und möglichst nachhaltig gemeinnützigen Zwecken zugutekommt". Die Stifter wollten sich insoweit die Kenntnisse des Klägers als Dienstleister zunutze machen und mit ihrem Geldeinsatz den größtmöglichen Erfolg in dem von ihnen bestimmten gemeinnützigen Bereich erzielen. Sollte dies dem Kläger aus Sicht des "Stiftungsvorstandes" der "Stiftung W" nicht gelingen, konnte ein anderer Dienstleister beauftragt werden.
- 25 c) Unter Berücksichtigung dieser, über die Schenkung unter Auflage hinausgehenden Vereinbarung erhielt der Stifter --entgegen der Auffassung des FG-- auch einen verbrauchsfähigen Vorteil. Denn der Kläger verwaltete das Vermögen ausschließlich im Interesse des Stifters. Der Stifter hatte sowohl den Kläger über den Treuhandvertrag als auch den "Stiftungsvorstand" durch die "Satzung" gebunden, das übertragene Vermögen nach den von ihm vorgegebenen Zwecken zu verwalten.
- 26 Dass dem Stifter ein wirtschaftlicher Vorteil zugewendet wurde und er Leistungsempfänger der Verwaltungsdienstleistung ist, zeigt sich nach Maßgabe der zu berücksichtigenden wirtschaftlichen Realität (s. EuGH-Urteil Newey vom 20.06.2013 - C-653/11, EU:C:2013:409, Rz 42) auch daran, dass eine Vermögensverwaltung

für unselbständige Stiftungen am Markt ebenfalls von Banken und Sparkassen angeboten wird (vgl. z.B. Staudinger/Hüttemann/Rawert (2017) BGB Vorbem. zu §§ 80 bis 88 Rz 345), und damit im allgemeinen Wirtschaftsverkehr zu einem verbrauchsfähigen Vorteil führt.

- 27** d) Abweichendes folgt nicht aus dem EuGH-Urteil *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* vom 03.07.2019 - C-316/18, EU:C:2019:559, in dem der EuGH den Vorsteuerabzug einer Universität für Fondsverwaltungsdienstleistungen verneinte, die ein Dritter an eine Universität erbracht hatte. Denn in dieser Rechtssache hatte sich der EuGH mangels einer hierauf bezogenen Frage --wie auch mangels hierauf bezogener Sachverhaltsangaben-- nicht dazu zu äußern, ob die Universität neben der Entgegennahme gestifteter Vermögenswerte aufgrund einer zusätzlich vereinbarten Verwaltung eines getrennt zu verwaltenden Vermögens gegen Entnahmen aus diesem Vermögen eine entgeltliche Leistung an den Stifter erbrachte, so dass sich hieraus ein Recht auf Vorsteuerabzug ergeben hätte. Im Hinblick hierauf kommt es nicht darauf an, ob der dem EuGH unterbreiteten Rechtssache eine derartige Fallgestaltung zugrunde lag (so wohl Hüttemann, *Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht*, 5. Aufl., Rz 2.70), so dass sich hieraus keine Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts ableiten lassen.
- 28** e) Die Einwendungen des Klägers hiergegen greifen nicht durch.
- 29** aa) Soweit der Kläger darauf hinweist, dass bei Spendenzahlungen kein Leistungsaustausch vorliege, obwohl die begünstigte Organisation auch ihre allgemeinen Verwaltungskosten aus der Spende decke, lässt er außer Betracht, dass der Spender die Spende der begünstigten Organisation ausschließlich zu deren Verwendung überlässt. Eine Verwaltungs- und Beratungsleistung hinsichtlich seines Spendenbetrags gibt der Spender --anders als der Stifter im vorliegenden Fall-- nicht in Auftrag.
- 30** bb) Auch der öffentliche Zuschussgeber behält sich lediglich Kontrollrechte bezüglich der Zuschussverwendung vor und gibt keine Verwaltung des Zuschusses in Auftrag. Denn der Zuschuss soll vom Zuschussgeber für ein bestimmtes Projekt eingesetzt und verbraucht werden. Das "Stiftungsvermögen" der "Stiftung W" ist dagegen zum Teil nicht (sogenannter Vermögensstock) und im Übrigen --mit Ausnahme eines Bedarfsfalls für größere gemeinnützige Vorhaben-- nicht zeitnah zum Verbrauch bestimmt (s. Treuhandvertrag und Satzung der "Stiftung W" unter Ziff. ...). Nach dem Treuhandvertrag ist der Vermögensstock ungeschmälert zu erhalten und zusammen mit dem darüber hinausgehenden freien Vermögen nicht zeitnah "im Rahmen der für den Treuhänder geltenden Risikorichtlinien für die Vermögensanlage" zu verwalten (s. Treuhandvertrag und Satzung der "Stiftung W" unter Ziff. ...).
- 31** cc) Entgegen der Auffassung des Klägers führt die Annahme eines Leistungsaustauschs zwischen dem Kläger und dem Stifter auch nicht zu dem "abwegigen" Ergebnis, dass die Steuerbarkeit der Verwaltungs- und Beratungsleistungen davon abhängt, ob der Stifter noch lebt und ob er Rechtsnachfolger hat. Sofern der Stifter keine Rechtsnachfolger hat, der in seine Rechte und Pflichten aus dem Auftragsverhältnis eintritt (zum Fortbestehen des Auftragsverhältnisses s. § 675 Abs. 1 i.V.m. § 672 Satz 1 BGB), ist kein identifizierbarer Leistungsempfänger mehr vorhanden. Ein Konsum, an den die Umsatzsteuer anknüpft, liegt in diesem Fall nicht vor, was dann zu einem Entfallen der Steuerbarkeit der Verwaltungs- und Beratungsleistung führt.
- 32** 4. Das FG hat danach auf der Grundlage seiner rechtsfehlerhaften Auffassung für alle Streitjahre eine steuerpflichtige Leistungserbringung verneint. Die Sache ist allerdings nicht spruchreif und daher an das FG zurückzuverweisen.
- 33** Der Senat kann im Revisionsverfahren zwar unter Berücksichtigung der vom FG in Bezug genommenen Verträge für die "Stiftung W" entscheiden und bejahen, dass steuerbare, und mangels Befreiungsvorschrift steuerpflichtig an einen Stifter erbrachte Leistungen vorliegen.
- 34** Da aber das FG nicht alle Verträge über die Errichtung der weiteren siebzehn "Stiftungsvermögen" in Bezug genommen hat und diese möglicherweise auch nicht vollständig dem FG vorlagen, ist für den Senat nicht nachprüfbar, ob --über die "Stiftung W" hinaus-- auch in Bezug auf die anderen vom Kläger verwalteten "Stiftungsvermögen" steuerpflichtige, gegenüber dem jeweiligen Stifter erbrachte Leistungen vorliegen. Die insoweit erforderlichen Prüfungen sind nach Maßgabe der vorstehenden Beurteilung in einem zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 35** 5. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat auf Folgendes hin:

- 36** a) Bei der Prüfung ist zu berücksichtigen, dass der Vertrag über die Errichtung einer Stiftung in Form einer Schenkung unter Auflage oder in Form eines Treuhandverhältnisses geschlossen werden kann (BGH-Urteile vom 12.03.2009 - III ZR 142/08, BGHZ 180, 144, unter III.1. und vom 22.01.2015 - III ZR 434/13, Monatsschrift für Deutsches Recht 2015, 286, unter II.2.a aa; vgl. auch Stolte, Betriebs-Berater 2023, 2755, 2757; Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 5. Aufl., Rz 2.67; Schiffer/Pruns, Die Stiftung in der Beraterpraxis, 4. Aufl. 2015, § 12 Rz 18 ff.; Erman/Wiese, BGB, 17. Aufl., Vorbem. vor § 80 Rz 7; Staudinger/Hüttemann/Rawert (2017) BGB Vorbem. zu §§ 80 bis 88 Rz 332 bis 342). Sofern danach im Streitfall eindeutig Vermögen in Form eines Treuhandverhältnisses übertragen wurde und zwischen dem Kläger und dem jeweiligen Treugeber zusätzlich ein Entgelt für die Verwaltungstätigkeit sowie ein ordentliches Kündigungsrecht des Treuhandvertrages verbunden mit der Übertragung des treuhänderisch gebundenen Vermögens auf einen anderen Treuhänder vereinbart wurde, kann ebenfalls neben der Übertragung des treuhänderisch gebundenen Vermögens ein eigenständiger Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 BGB; vgl. hierzu Erman/Berger, BGB, 17. Aufl., § 675 Rz 90; Staudinger/Martinek/Omlor (2017) BGB § 675 Rz B 214) als Rechtsverhältnis, das einer entgeltlichen Leistung des Klägers an den Treugeber zugrunde liegt, vorliegen. Darüber hinaus hat das FG der Frage nachzugehen, ob in den Fällen, in denen der Kläger selbst als Mitstifter aufgetreten ist, wie es bei den "T-Stiftungen" der Fall war, und in den Fällen, die von der "Dachstiftung" erfasst waren, entgeltliche Leistungen des Klägers an die Stifter vorlagen.
- 37** b) Zudem ist zu prüfen, ob und inwieweit die von der Außenprüfung als steuerbar angesehenen Personal- und Sachkostenerstattungen als Entgelt für gegenüber den jeweiligen Stiftern erbrachte Leistungen anzusehen sind. Insoweit wird das FG aufzuklären haben, ob der Kläger aufgrund einer mit den (Mit-)Stiftern getroffenen Vereinbarung rechtlich oder aufgrund einer faktischen Übung berechtigt war, die bei ihm als getrennt zu verwaltende "Stiftungsvermögen" geführten Sondervermögen zu belasten oder ob es sich hierbei um einen unberechtigten Eingriff in das jeweilige Sondervermögen gehandelt haben könnte.
- 38** c) Soweit es an entgeltlichen Leistungen des Klägers fehlt, hat das FG zu prüfen, ob aufgrund dieser Tätigkeiten unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. EuGH-Urteil Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie vom 12.02.2009 - C-515/07, EU:C:2009:88, Rz 37, 38) eine Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG vorzunehmen ist oder ob es zu einer Einschränkung des Vorsteuerabzugs kommt.
- 39** d) Liegen steuerpflichtige Leistungen vor, ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG zu prüfen.
- 40** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de