

# Urteil vom 18. December 2019, XI R 21/18

## Rabattberechtigung beim Einkauf im Supermarkt

ECLI:DE:BFH:2019:U.181219.XIR21.18.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 1, UStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 12. June 2018, Az: 7 K 7226/15

## Leitsätze

1. Die entgeltliche Einräumung des Rechts zum betragsmäßig nicht begrenzten verbilligten Warenbezug in Form einer "Mitgliedschaft" stellt eine selbständige steuerbare Leistung und nicht eine Nebenleistung oder einen Zwischenschritt zum Warenkauf dar.
2. Die Einräumung dieser Rabattberechtigung unterliegt vollumfänglich dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG, wenn die Waren des Warensortiments sowohl dem Regelsteuersatz als auch dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.06.2018 - 7 K 7226/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von sog. Mitgliedsbeiträgen, die Kunden der K-GmbH einen verbilligten Wareneinkauf ermöglichten.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist infolge Verschmelzung Gesamtrechtsnachfolgerin der K-GmbH. Diese GmbH war Mitglied der B-Gruppe und betrieb im Streitjahr mit ihren Schwestergesellschaften, die ebenfalls auf die Klägerin verschmolzen wurden, jeweils Bio-Supermärkte an verschiedenen Standorten in X unter einer gemeinsamen Dachmarke (B).
- 3 Kunden konnten in diesen Märkten entweder zum Normalpreis einkaufen; möglich war aber auch ein betragslich unbeschränkter verbilligter Einkauf als "Mitglied" in allen Märkten der B-Gruppe. Im Jahr 2010 (Streitjahr) warb die B-Gruppe außerdem damit, dass "Mitglieder" Rabatte zwischen 3 % und 20 % bei bestimmten Partnern erhielten. Für die "Mitgliedschaft" zahlten die Kunden eine einmalige Kautions (51,13 €), die sie bei Beendigung der "Mitgliedschaft" zurückerhalten sollten, und einen monatlichen festen Mitgliedsbeitrag (je nach Einkommen und Familienstand zwischen 10,20 € und 20,40 €). Die Mitglieder erhielten einen personalisierten Mitgliedsausweis. Auf Antrag konnte ein Mitglied seine Mitgliedschaft ruhend stellen (z.B. bei Urlaubsabwesenheit) und erhielt für die betreffende Zeit den Monatsbeitrag in Form eines Warengutscheins erstattet. Der "Aufnahmevertrag", der die Kautionsbedingungen und monatlichen Zahlungen regelte, wurde zwischen dem Kunden und einer der Gesellschaften der B-Gruppe geschlossen.
- 4 Die K-GmbH sah die Mitgliedsbeiträge (brutto 477.035,69 €) als Entgelt für eine steuerbare Nebenleistung zu den Warenverkäufen an. Da ihre Warenlieferungen zu über 80 % dem ermäßigten Steuersatz unterlagen, teilte sie die Beiträge im Verhältnis der Nettoumsätze aus Warenverkäufen zu beiden Steuersätzen (18,6 % zu 81,4 %) auf und

unterwarf somit Umsätze in Höhe von brutto 96.651 € dem Regelsteuersatz (netto 81.219,56 €) und in Höhe von brutto 380.384,41 € (netto 355.499,45 €) dem ermäßigten Steuersatz.

- 5 Nach einer Außenprüfung kam das vormals zuständige Finanzamt für Körperschaften III (FA X) zu der Auffassung, dass die Mitgliedsbeiträge Gegenleistungen für eigenständige Leistungen seien, die in voller Höhe dem Regelsteuersatz unterlägen, und setzte die Umsatzsteuer des Streitjahres durch entsprechend geänderten Bescheid vom 04.07.2013 fest. Der dagegen erhobene Einspruch, mit dem auch geltend gemacht wurde, dass die Aufteilung der Mitgliedsbeiträge nach dem Verhältnis der Umsätze der Warenlieferungen an Mitglieder (ca. 75 %) vorzunehmen sei, wurde vom FA X mit Einspruchsentscheidung vom 11.09.2015 als unbegründet zurückgewiesen.
- 6 Nach Klageerhebung ging die Zuständigkeit für die Besteuerung der K-GmbH im Zuge einer Neuorganisation der Finanzämter (vgl. § 2 Abs. 2 der Verordnung über besondere Zuständigkeitsregelungen im Bereich der Finanzverwaltung des Landes Berlin vom 17.11.2015, Gesetz- und Verordnungsblatt 2015, 445) auf den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) über. Dieser setzte mit Bescheid vom 08.03.2016 die Umsatzsteuer 2010 um 6.811,12 € niedriger auf 61.292,23 € fest, wobei es den Berechnungsfehler bei der Umrechnung der als dem ermäßigten Steuersatz unterliegend erklärten Mitgliedsbeiträge in Höhe von (netto) 355.500 € in regelbesteuerte Umsätze korrigierte.
- 7 Mit Urteil vom 13.06.2018 - 7 K 7226/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1491) wies das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg die Klage als unbegründet ab, da die gesonderte steuerbare Leistung der K-GmbH durch die Einräumung der Rabattberechtigung dem Regelsteuersatz unterliege. Soweit die K-GmbH § 163 der Abgabenordnung in ihren Schriftsätzen erwähnt habe, habe sie keinen entsprechenden Klageantrag gestellt. Ein solcher wäre aber auch unzulässig, weil insoweit zum Zeitpunkt der Entscheidung noch kein Ablehnungsbescheid vorläge und auch kein Vorverfahren --ggf. im Wege des Untätigkeitseinspruchs-- durchgeführt worden sei.
- 8 Einen Tatbestandsberichtigungsantrag vom 02.07.2018 hat das FG durch Beschluss vom 16.07.2018 abgelehnt.
- 9 Mit der Revision macht die Klägerin im Wesentlichen die Verletzung materiellen Rechts geltend, da das FG verkannt habe, dass es sich bei der Gewährung des "Mitgliedschaftsrechts" um eine Nebenleistung zu den Wareneinkäufen handele. Zudem rügt sie eine Gehörsverletzung, da erstmalig im Urteil des FG auf das Fehlen eines Klageantrags auf Erlass einer Billigkeitsmaßnahme hingewiesen worden sei.
- 10 Die Klägerin beantragt,  
unter Aufhebung der Vorentscheidung und Änderung des Umsatzsteuerbescheids für das Jahr 2010 vom 08.03.2016 die Umsatzsteuer auf 25.443,54 € festzusetzen.
- 11 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 12 Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 08.03.2016 rechtmäßig ist. Eine Billigkeitsmaßnahme ist nicht Verfahrensgegenstand.
- 14 I. Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die K-GmbH durch Einräumung der "Mitgliedschaften" eine steuerbare und dem Regelsteuersatz unterliegende Leistung an ihre Kunden erbracht hat.
- 15 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterliegen der Umsatzsteuer u.a. die sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
- 16 a) Dazu muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Dabei wird eine Leistung dann "gegen Entgelt" erbracht, wenn zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Entgelt ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Leistung bildet (vgl. z.B. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--).

MacDonald Resorts vom 16.12.2010 - C-270/09, EU:C:2010:780, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2011, 225, Rz 16, 26; Air France - KLM u.a. vom 23.12.2015 - C-250/14 und C-289/14, EU:C:2015:841, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2016, 93, Rz 22; Marcandi vom 05.07.2018 - C-544/16, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 36 f.; Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia vom 22.11.2018 - C-295/17, EU:C:2018:942, UR 2018, 944, Rz 39; Senatsurteile vom 13.02.2019 - XI R 1/17, BFHE 263, 560, Rz 16 f.; vom 10.04.2019 - XI R 4/17, BFHE 264, 382, BStBl II 2019, 635, Rz 16, jeweils m.w.N.).

- 17** Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch i. S. des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.01.2014 - V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, Rz 20; Senatsurteil in BFHE 264, 382, BStBl II 2019, 635, Rz 16).
- 18** b) Es bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis, ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, die derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet (vgl. z.B. EuGH-Urteile Kennemer Golf vom 21.03.2002 - C-174/00, EU:C:2002:200, BFH/NV 2002, Beilage 3, 95, Rz 39; Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, UR 2018, 944, Rz 68 f.; Senatsurteil in BFHE 264, 382, BStBl II 2019, 635, Rz 17 f., jeweils m.w.N.).
- 19** c) Zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen, die den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO binden, gehört auch die Auslegung von Verträgen und die sich daraus ergebende Bestimmung des Leistungsgegenstands. Das Revisionsgericht prüft insofern nur, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet hat; ferner prüft das Revisionsgericht, ob die Vorinstanz die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (BFH-Urteil vom 06.09.2016 - IX R 44/14, BFHE 255, 148, BStBl II 2018, 323, Rz 23 ff.; Senatsurteil vom 14.11.2018 - XI R 27/16, BFH/NV 2019, 423, Rz 21, m.w.N.).
- 20** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass die K-GmbH durch die Einräumung des Rechts zum verbilligten Warenbezug in Form einer "Mitgliedschaft" den Kunden gegenüber selbständige steuerbare Leistungen gegen Entgelt ("Mitgliedsbeiträge") erbracht hat.
- 21** a) Das FG hat die Vertragsbeziehungen zwischen der K-GmbH und den Mitgliedern dahingehend gewürdigt, dass der Leistungsgegenstand der Dienstleistung der K-GmbH darin bestehe, den Mitgliedern die Inanspruchnahme der angebotenen Rabatte in den Märkten der Gesellschaften der B-Gruppe in einem bestimmten Zeitraum zu ermöglichen. Dies stelle einen verbrauchsfähigen Vorteil dar. Leistende ist nach den Feststellungen des FG die K-GmbH, denn bei Abschluss der Verträge, für welche die K-GmbH Mitgliedsbeiträge vereinnahmt hat, habe sie im eigenen Namen gehandelt und sei nach der maßgeblichen objektiven Empfängersicht dabei auch nicht zugleich im Namen der anderen Gesellschaften der B-Gruppe oder eines eigenständigen Zusammenschlusses der Gesellschaften der B-Gruppe aufgetreten.
- 22** Im Übrigen handelt es sich nach der Würdigung des FG bei den gezahlten Mitgliedsbeiträgen nicht um Anzahlungen für Warenlieferungen der K-GmbH, da die künftigen Lieferungen weder hinsichtlich der Menge, hinsichtlich der Art noch hinsichtlich des Leistenden zum Zeitpunkt der Zahlung der Mitgliedsbeiträge bestimmt waren. Ebenso wenig handele es sich um nicht steuerbare Gesellschaftereinlagen bzw. sog. "echte" Mitgliedsbeiträge, da schon keine Personenmehrheit in diesem Sinne vorliege, an der die von der K-GmbH als "Mitglieder" bezeichneten Kunden beteiligt wären. Vielmehr nähmen die "Mitglieder" nur ein von der K-GmbH vorgegebenes System in Anspruch, seien aber nicht Träger dieses Systems.
- 23** b) Diese vorinstanzliche Sachverhaltswürdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und bindet daher den BFH (s. allgemein z.B. Senatsurteile vom 01.03.2016 - XI R 11/14, BFHE 253, 438, BStBl II 2016, 753, Rz 21; vom 13.06.2018 - XI R 2/16, BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, Rz 7; vom 14.11.2018 - XI R 16/17, BFHE 263, 71, Rz 24, m.w.N.). Im Übrigen steht das Ergebnis in Einklang mit der neueren Rechtsprechung des EuGH (z.B. Urteil Marcandi, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 48), die das FG bei seiner Urteilsfindung noch nicht berücksichtigen konnte.
- 24** aa) Mit der Berechtigung zum verbilligten Einkauf erhält der Kunde von dem Unternehmer, der diese Berechtigung verkauft, einen wirtschaftlichen Vorteil (Leistung), da er nun Zugang zur Inanspruchnahme vergünstigter Warenlieferungen hat.
- 25** Insbesondere stellte die Berechtigung nicht lediglich die Verschaffung eines "Gutscheins" oder "Punktes" dar, der als Zahlungsart für den Erwerb von anderen Leistungen dient, wie bei Gutscheinen mit bezifferbarem Wert (vgl. EuGH-Urteile Elida Gibbs vom 24.10.1996 - C-317/94, EU:C:1996:400, BStBl II 2004, 324, Rz 34; Argos Distributors vom

24.10.1996 - C-288/94, EU:C:1996:398, HFR 1997, 113, Rz 19; BFH-Urteil vom 26.06.2019 - V R 64/17, BFHE 264, 542, BStBl II 2019, 640, Rz 12), denn eine Anrechnung der gezahlten Mitgliedsbeiträge beim späteren Kauf von Waren erfolgt nicht (vgl. EuGH-Urteil Marcandi, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 31). Dementsprechend handelt es sich auch nicht lediglich um die spätere Ersparnis eines bestimmbareren Geldbetrags, die --wie die Zuwendung von Geld-- keinen verbrauchbaren Vorteil darstellen könnte.

- 26** bb) Zu Recht hat das FG angenommen, dass der von den Kunden gezahlte Betrag keine Gegenleistung für die von der K-GmbH bzw. deren Schwestergesellschaften (oder weiteren Unternehmen) ggf. gelieferten Waren ist (vgl. EuGH-Urteil Granton Advertising vom 12.06.2014 - C-461/12, EU:C:2014:1745, HFR 2014, 756, Rz 20, m.w.N.).
- 27** (1) Zwar würde einem "Gegenleistungscharakter" nicht entgegen stehen, dass sich die Zahlung eines (Pauschal-) Betrags nicht auf eine individualisierte bzw. gezielte Leistung bezieht, die auf Verlangen eines Auftraggebers erbracht worden ist. Denn allein die dauerhafte Bereitschaft des Dienstleistungserbringers, die vom Auftraggeber benötigte Leistung zum gegebenen Zeitpunkt zu erbringen, wäre insofern ausreichend (vgl. EuGH-Urteile Le Rayon d'Or vom 27.03.2014 - C-151/13, EU:C:2014:185, HFR 2014, 458, Rz 36 f.; Asparuhovo Lake Investment Company vom 03.09.2015 - C-463/14, EU:C:2015:542, HFR 2015, 987, Rz 39).
- 28** (2) Jedoch besteht im Streitfall kein Zusammenhang zwischen der Zahlung des Kunden für den Erhalt der "Mitgliedschaft" und dem Wert der Preisnachlässe, die er erhält. Denn die Höhe der eventuellen Preisnachlässe, die vom Umfang der Einkäufe bei der K-GmbH bzw. deren Schwestergesellschaften abhängt, ist zufällig und kann im Voraus praktisch nicht bestimmt werden (vgl. entsprechend EuGH-Urteile Lebara vom 03.05.2012 - C-520/10, EU:C:2012:264, HFR 2012, 672, Rz 38; Granton Advertising, EU:C:2014:1745, HFR 2014, 756, Rz 21).
- 29** (3) Außerdem haben die Kunden vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität, die ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vgl. z.B. EuGH-Urteile Newey vom 20.06.2013 - C-653/11, EU:C:2013:409, UR 2013, 628, Rz 42, m.w.N.; Marcandi, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 45; Senatsurteil in BFHE 264, 382, BStBl II 2019, 635, Rz 23), an dieser Dienstleistung ein vom Erwerb von Produkten im jeweiligen Supermarkt gesondertes Interesse (vgl. allgemein EuGH-Urteil Everything Everywhere vom 02.12.2010 - C-276/09, EU:C:2010:730, HFR 2011, 224, Rz 27). Denn als Erwerber dieser Berechtigung ("Mitglieder") erhalten sie die Chance, Gegenstände zu einem verbilligten Preis zu erwerben (vgl. EuGH-Urteil Marcandi, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 30).
- 30** (4) Insbesondere erfolgt keine (auch nicht eine anteilige) Anrechnung des gezahlten Mitgliedschaftsbeitrags beim Erwerb von Waren und die Kunden können auch ohne Einsatz ihrer Berechtigung Waren in den angeschlossenen Unternehmen --dann zum regulären Preis-- kaufen (vgl. allgemein EuGH-Urteil Marcandi, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 41, 46 f.).
- 31** (5) Insofern stellen die Mitgliedsbeiträge die tatsächliche Gegenleistung für die Einräumung der Berechtigung zum verbilligten Erwerb in den Märkten der B-Gruppe dar, und zwar unabhängig davon, dass nach den Feststellungen des FG zwischen den Kunden, die ihre Mitgliedschaft bei der K-GmbH erworben hatten und den übrigen Rabattgewährenden kein Vertrag besteht und dass diese Betriebe keinen Anteil an den aus dem Verkauf der Mitgliedschaften erlösten Einnahmen erhalten (vgl. allgemein EuGH-Urteil Granton Advertising, EU:C:2014:1745, HFR 2014, 756, Rz 21).
- 32** c) Daher kann offen bleiben, ob zwischen den Kunden, der K-GmbH und den Schwestergesellschaften eine GbR mit dem gemeinsamen Zweck eines finanzierungs- bzw. bankenunabhängigen Wareneinkaufs und -verkaufs bestand. Denn das FG hat zu Recht angenommen, dass es sich bei den "Mitgliedsbeiträgen" um Entgelt für Leistungen der K-GmbH an die Kunden handelt und nicht um nicht steuerbare Gesellschafterbeiträge, die die GbR lediglich in die Lage versetzen sollten, einen gemeinsamen Zweck zu erfüllen (vgl. allgemein Senatsurteil vom 29.10.2008 - XI R 59/07, BFHE 223, 493, Rz 18 f.).
- 33** d) Dementsprechend ist der Wert der "Mitgliedschaft" --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- auch nicht, z.B. als Anzahlung, in der Gegenleistung enthalten, die die K-GmbH als Entgelt für die --im Übrigen zum Zeitpunkt der Zahlungen der Mitgliedsbeiträge jeweils noch unbestimmten-- Lieferungen von Gegenständen im Rahmen ihres Supermarktbetriebs erhalten hat (vgl. allgemein EuGH-Urteil Marcandi, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 50 ff.).
- 34** 3. Der Einwand der Klägerin, es handele sich bei der Einräumung der Berechtigung ("Mitgliedschaft") um eine unselbständige Nebenleistung bzw. einen Zwischenschritt zum Produktkauf oder insgesamt um eine komplexe einheitliche Leistung, hat keinen Erfolg.

- 35** a) Im Hinblick auf die Mehrwertsteuer ist jeder Umsatz in der Regel als eigene und selbständige Leistung zu betrachten. Unter bestimmten Umständen sind aber mehrere formal eigenständige Leistungen, die getrennt erbracht werden, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Zwecks dieses Umsatzes und des Interesses der Leistungsempfänger als einheitlicher Umsatz anzusehen (vgl. EuGH-Urteile Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22, HFR 2018, 252, Rz 22; Volkswagen Financial Services (UK) vom 18.10.2018 - C-153/17, EU:C:2018:845, HFR 2018, 1004, Rz 31; Mailat vom 19.12.2018 - C-17/18, EU:C:2018:1038, HFR 2019, 72, Rz 32; Srf konsulterna vom 13.03.2019 - C-647/17, EU:C:2019:195, HFR 2019, 442, Rz 26; Senatsurteil vom 21.01.2015 - XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, Rz 28; BFH-Urteile vom 02.08.2018 - V R 6/16, BFHE 262, 272, BStBl II 2019, 293, Rz 13; vom 14.02.2019 - V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 16 ff., jeweils m.w.N.).
- 36** b) Ob im Fall eines Leistungsbündels umsatzsteuerrechtlich eine einheitliche Leistung vorliegt oder ob mehrere, getrennt zu beurteilende Leistungen gegeben sind, ist Ergebnis einer Tatsachenbeurteilung (vgl. EuGH-Urteil Mailat, EU:C:2018:1038, HFR 2019, 72, Rz 35; Senatsurteil in BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, Rz 5, jeweils m.w.N.), die nach nationalem Verfahrensrecht dem FG obliegt und den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich bindet, wobei der BFH revisionsrechtlich nachzuprüfen hat, ob das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und zutreffend gewürdigt hat (z.B. Senatsurteil in BFHE 263, 71, Rz 23 f.; BFH-Urteil in BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 27, jeweils m.w.N.).
- 37** c) Das FG hat unter Berücksichtigung der vertraglichen Gestaltung die Einräumung der Rabattberechtigung und den späteren Wareneinkauf als jeweils selbständige Leistungen gewürdigt.
- 38** aa) Dabei hat es die Interessenlage der Kunden berücksichtigt. Zwar erwirbt ein Kunde die "Mitgliedschaft" zwangsläufig in der Absicht, in unterschiedlichem Umfang bei der K-GmbH bzw. den angeschlossenen Unternehmen einzukaufen. Allerdings haben die Kunden am Erwerb dieses Rechts ein gesondertes Interesse, da nur die Mitgliedschaft das Recht auf einen Rabatt einräumt. Die Mitgliedschaft ist insbesondere auch keine Zahlungsart für den Erwerb der in den Supermärkten angebotenen Gegenstände, da insofern keine "Anrechnung" auf den Preis erfolgt (vgl. allgemein EuGH-Urteil Marcandi, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 31). Insofern hat das FG den Streitfall zu Recht von der EuGH-Entscheidung MacDonald Resorts (EU:C:2010:780, HFR 2011, 225) abgegrenzt.
- 39** bb) Außerdem können Kunden die Waren auch ohne "Mitgliedschaft" bei den jeweiligen Supermärkten (zum regulären Preis) erwerben. Dies bestätigt, dass der Verkauf der Mitgliedschaft und die Lieferung von Gegenständen nicht als eine einzige, untrennbare Leistung angesehen werden kann (vgl. allgemein EuGH-Urteil Marcandi, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 48 mit Verweis auf Rz 58 der Schlussanträge des Generalanwalts Tanchev vom 07.03.2018 in der Sache C-544/16).
- 40** d) Da die vorinstanzliche Sachverhaltswürdigung frei von Verfahrensfehlern ist und weder Widersprüche noch einen Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze enthält, bindet sie den BFH. Im Übrigen stimmt sie auch überein mit der vom EuGH vorgenommenen Würdigung in der Entscheidung Marcandi (EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 48), wonach es sich bei der Ausgabe von "Guthabepunkten", die zur Teilnahme an Auktionen berechtigen, und der Lieferung von Gegenständen weder um eine einheitliche komplexe Leistung noch um Nebenleistungen im jeweiligen Verhältnis zueinander handelt.
- 41** 4. Das FG hat zutreffend die Voraussetzungen der Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG und § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG als nicht erfüllt angesehen.
- 42** 5. Das FG hat auch zu Recht angenommen, dass die Leistung weder ganz noch teilweise dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Die jeweils selbständigen Leistungen in Form der "Mitgliedschaft" und des Warenverkaufs sind dementsprechend auch hinsichtlich des Steuersatzes getrennt zu behandeln.
- 43** a) Nach § 12 Abs. 1 UStG beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 % der Bemessungsgrundlage. Allerdings ermäßigt sich die Steuer nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG auf 7 % für Lieferungen der in der Anlage zum UStG bezeichneten Gegenstände.
- 44** b) Während die Warenverkäufe entweder gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG dem ermäßigten oder gemäß § 12 Abs. 1 UStG dem Regelsteuersatz unterliegen, unterfällt die Einräumung der "Mitgliedschaft" in der vorliegenden Form vollumfänglich dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG, da ein Ermäßigungstatbestand nicht erfüllt ist.

- 45** c) Dieser Beurteilung stehen -- entgegen der Auffassung der Klägerin-- die Grundsätze zur Besteuerung von Vereinsmitgliedschaftsbeiträgen nicht entgegen.
- 46** aa) Nach der dazu ergangenen Rechtsprechung kann der Mitgliedsbeitrag als (steuerbares) Entgelt für die Nutzungsmöglichkeit von Vereinsanlagen oder anderen Dienstleistungen und damit verbundener Vorteile im Individualinteresse des jeweiligen Mitglieds zu beurteilen sein (EuGH-Urteil Kennemer Golf, EU:C:2002:200, BFH/NV 2002, Beilage 3, 95, Rz 40; Senatsurteil vom 12.10.2016 - XI R 5/14, BFHE 255, 457, BStBl II 2017, 500, Rz 21; BFH-Urteil vom 13.12.2018 - V R 45/17, BFHE 263, 375, BStBl II 2019, 460, Rz 15, jeweils m.w.N.). Dabei ist als Leistung auch eine (fortbestehende) Leistungsbereitschaft zu würdigen, so dass es auf den Umfang der Inanspruchnahme nicht ankommt (vgl. EuGH-Urteile Air France - KLM u.a., EU:C:2015:841, UR 2016, 93, Rz 28; Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, UR 2018, 944, Rz 40; Marcandi, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 32; UniCredit Leasing vom 03.07.2019 - C-242/18, EU:C:2019:558, HFR 2019, 824, Rz 74; BFH-Urteil vom 02.08.2018 - V R 37/17, BFHE 263, 63, Rz 17).
- 47** bb) In einem weiteren Schritt ist dann jeweils zu beurteilen, ob eine Leistung, die in der Einräumung der Möglichkeit zum (hier: verbilligten) Leistungsbezug besteht, unter eine Steuerbefreiung fällt und welcher Steuersatz anwendbar ist (vgl. BFH-Urteile vom 09.08.2007 - V R 27/04, BFHE 217, 314, unter II.3.a, Rz 20; vom 11.10.2007 - V R 69/06, BFHE 219, 287, unter II.2.c bb, Rz 45; vom 03.04.2008 - V R 74/07, BFHE 221, 451, unter II., Rz 13; vom 20.03.2014 - V R 4/13, BFHE 245, 397, Rz 12 ff., 32; BFH-Beschluss vom 21.06.2018 - V R 20/17, BFHE 262, 260, BStBl II 2018, 558, Rz 31 ff., jeweils zu Fällen des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG bzw. Steuerbefreiung aufgrund Unionsrechts). Dabei geht es immer um eine einheitliche Leistung, deren steuerliche Behandlung zu beurteilen ist. Ist die zu besteuende Leistungsbereitschaft auf ermäßigt zu besteuende Leistungen gerichtet, gilt die Steuerermäßigung auch hierfür.
- 48** cc) Nicht zu entscheiden ist hier über einen Fall, in dem die eingeräumte Berechtigung nur zum Bezug von ermäßigten Leistungen berechtigt. Vielmehr ist hier eine selbständige Leistung (die Einräumung der Berechtigung zum verbilligten Einkauf) steuerrechtlich zu beurteilen, die auf das gesamte Warensortiment der Klägerin gerichtet ist, das auch Artikel enthält, die dem Regelsteuersatz unterliegen, und die mit den nachfolgenden Wareneinkäufen nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang steht.
- 49** d) Soweit von der Klägerin ein Verstoß gegen die Proportionalität der Umsatzsteuer geltend gemacht wird, führt dies im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis.
- 50** aa) Eines der Grundprinzipien, auf denen das Mehrwertsteuersystem beruht, ist die Neutralität in dem Sinne, dass gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden (EuGH-Urteile Elida Gibbs, EU:C:1996:400, BStBl II 2004, 324, Rz 20; Boehringer Ingelheim Pharma vom 20.12.2017 - C-462/16, EU:C:2017:1006, UR 2018, 166, Rz 33) bzw. dass Steuerpflichtige proportional zum Gesamtbetrag der für steuerpflichtige Umsätze erhaltenen Beträge zur Zahlung der Mehrwertsteuer beitragen (EuGH-Urteil PSM "K" vom 10.04.2019 - C-214/18, EU:C:2019:301, HFR 2019, 444, Rz 49 f.).
- 51** bb) Im vorliegenden Fall wird dagegen jedoch nicht verstoßen.
- 52** Zwar kann es --je nach Warenkorb, Höhe des Mitgliedsbeitrags und Einkaufsvolumen-- bei einigen Kunden sein, dass der Kunde für das Recht zum verbilligten Bezug von Waren (zum Regelsteuersatz) und die Lieferung der Waren gegen einen verbilligten Preis (ganz oder teilweise zum ermäßigten Steuersatz) mehr Umsatzsteuer zahlt, als er zahlen würde, wenn er die Waren ohne Rabattberechtigung erworben hätte.
- 53** Entgegen einer in der Literatur vertretenen Auffassung (Jacobs, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht 2018, 947; Prätzler, jurisPraxisReport Steuerrecht 41/2018 Anm. 6; allgemein: Reiß, UR 2011, 729, 737; s. dazu auch EuGH-Urteile Astra Zeneca UK vom 29.07.2010 - C-40/09, EU:C:2010:450, HFR 2010, 1116, Rz 26, trotz gegenteiliger Auffassung der Kommission, insbesondere im Hinblick auf sich daraus ergebenden unterschiedlichen Steuersätze, vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi vom 22.04.2010 zu C-40/09, Rz 22 f.; Marcandi, EU:C:2018:540, UR 2018, 706, Rz 32) handelt es sich dabei aber nicht um den gleichen Verbrauchsvorgang; denn der Kunde verbraucht nicht nur die Waren, sondern auch die Berechtigung zum verbilligten Warenbezug. Damit ist --vergleichbar mit der regelbesteuerten Inanspruchnahme einer Vermittlungsleistung für die Erlangung einer befreiten oder ermäßigt besteuerten Leistung (vgl. Reiß, UR 2011, 729, 736)-- eine im Endergebnis unterschiedliche Mehrwertsteuerbelastung gerechtfertigt.

- 54** cc) Darauf, dass bei zahlreichen anderen Kunden die Umsatzsteuer in der Summe niedriger sein wird als bei Kauf ohne Rabattgewährung, kommt es deshalb nicht mehr an.
- 55** II. Ob die Klägerin ihr Begehren im Billigkeitswege erfolgreich verfolgen kann, hat der Senat im vorliegenden Revisionsverfahren nicht zu entscheiden, da dies weder Streitgegenstand des Verfahrens ist noch die diesbezügliche Verfahrensrüge Erfolg hat.
- 56** 1. Mit ihrer Revision macht die Klägerin zwar auch geltend, ihre auf eine Billigkeitsmaßnahme gerichtete Klage sei vom FG zu Unrecht als unzulässig abgewiesen worden. Wenn dies zuträfe, läge darin ein Verfahrensfehler (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 04.06.2014 - VII B 180/13, BFH/NV 2014, 1723, Rz 7; vom 19.09.2017 - IV B 85/16, BFH/NV 2018, 51, Rz 2; Senatsbeschluss vom 11.12.2018 - XI B 123/17, BFH/NV 2019, 565, Rz 12).
- 57** 2. Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz jedoch ausdrücklich nicht über eine Klage, die einen Billigkeitsantrag zum Gegenstand hatte, entschieden.
- 58** a) Gegenstand des Einspruchs und der Einspruchsentscheidung war nur die Steuerfestsetzung durch den Umsatzsteuerbescheid vom 04.07.2013. Auch die dagegen erhobene Klage betraf nach der Klageschrift lediglich diese. Dementsprechend stellte die K-GmbH als Klägerin ihren Antrag auf Erlass einer Billigkeitsmaßnahme während des Klageverfahrens auch ausdrücklich beim FA, wobei ihr klar war, dass es sich um getrennte Verfahren handelte und sie lediglich nach einer ablehnenden Entscheidung des FA eine Verbindung dieser Verfahren anstrebte. Obwohl das FA eindeutig mitgeteilt hatte, dass es erst nach Abschluss des Klageverfahrens über die Billigkeitsmaßnahme entscheiden werde, machte die Klägerin in ihren weiteren Schriftsätzen zwar ihr Interesse an einer zeitnahen Entscheidung hierüber und an einer Verbindung der Verfahren deutlich, stellte in der mündlichen Verhandlung vor dem FG vom 13.06.2018 jedoch keinen entsprechenden Antrag.
- 59** b) Damit hat das FG das klägerische Interesse insofern rechtsschutzgewährend ausgelegt, als es gerade nicht von einem entsprechenden Antrag ausging, denn ein solcher wäre --wie es in einem obiter dictum darstellt-- wegen fehlendem Vorverfahren aus seiner Sicht unzulässig gewesen. Damit liegt jedoch kein Prozessurteil vor, das einen Verfahrensmangel begründen könnte.
- 60** 3. Ist die Billigkeitsmaßnahme nicht Verfahrensgegenstand, liegen auch die von der Klägerin insoweit gerügten Verfahrensmängel nicht vor.
- 61** III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)