FG Nürnberg, Urteil v. 03.06.2025 – 2 K 1521/19

Titel:

Umsatzsteuer: Organ- und Gremientätigkeiten ohne persönliche Einstandspflicht sind nicht selbständig i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG

Normenketten:

UStG § 4 Nr. 26 Buchst. a
UStG § 2 Abs. 1 Satz 1
UStG § 2 Abs. 2 Nr. 1
UStG § 3a Abs. 4 Nr. 3
UStG § 13 Abs. 1 Nr. 3
UStG § 14c Abs. 2
UStG § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1
UStG § 17 Abs. 1
MwStSystRL Art. 9 Abs. 1
MwStSystRL Art. 10
BGB § 26
BGB § 839
BGB § 89
BGB § 823

Leitsatz:

Tätigkeiten als Vorsitzende oder Mitglied einer Vertreterversammlung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts sowie als Mitglied eines Geschäftsführenden Vorstands eines Berufsverbands begründen keine Unternehmereigenschaft i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG, wenn die Tätige ihre Befugnisse nur als Teil eines Kollektivorgans ausübt, nicht nach außen vertretungsbefugt ist und kein eigenes wirtschaftliches Risiko trägt. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Unternehmereigenschaft, Selbständigkeit, wirtschaftliches Risiko, Kontrollorgan, Überwachungsaufgaben, Haftung, Vergütung, Körperschaft des öffentlichen Rechts

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – V R 40/25

Fundstellen:

EFG 2026, 1398
LSK 2025, 46232
MwStR 2026, 684

Tenor

1. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für 2009 bis 2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom xx, werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer für 2009 auf xx €, für 2010 xx für 2011 auf xx €, für 2012 auf xx €, für 2013 auf xx €, für 2014 auf xx €und für 2015 auf xx € herabgesetzt wird.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Tätigkeiten der Klägerin als Vorsitzende bzw. Mitglied der Vertreterversammlung zweier Körperschaften des öffentlichen Rechts (nachfolgend "KdöR") sowie als Vorstandsmitglied eines Berufsverbands.

2
Die Klägerin betreibt gemeinsam mit ihrem Ehemann ein Unternehmen. Daneben war sie in den Streitjahren Schriftführerin des Geschäftsführenden Vorstands eines im Vereinsregister eingetragenen Berufsverbands sowie ab 2011 Vorsitzende der Vertreterversammlung der KdöR 1 sowie aus dem Kreis der Berufsangehörigen gewähltes Mitglied der Vertreterversammlung der KdöR 2. Bei beiden Körperschaften des öffentlichen Rechts ist ein hauptamtlicher Vorstand und eine Vertreterversammlung als Selbstverwaltungsorgan gebildet. Sie unterliegen der staatlichen Rechtsaufsicht. Die Klägerin ist Pflichtmitglied der KdöR 1, die Amtsdauer der gewählten Organmitglieder beträgt satzungsgemäß x Jahre.

3
Der x Mitglieder umfassenden Vertreterversammlung der KdöR 1 obliegt insbesondere der Beschluss der Satzung und sonstigen autonomen Rechts, Überwachung des Vorstands, Entschlussfassung über alle Entscheidungen von grundsätzlicher Bedeutung für die Körperschaft, Feststellung des Haushaltsplans, Beschlussfassung über die Entlastung des Vorstandes wegen der Jahresrechnung, Vertretung der Körperschaft gegenüber dem Vorstand und dessen Mitgliedern sowie Beschluss über den Erwerb, die Veräußerung oder die Belastung von Grundstücken sowie über die Errichtung von Gebäuden. Ihre Beschlussfassung erfolgt mit einfacher Mehrheit, bei Stimmengleichheit gilt ein Antrag als abgelehnt. Satzungsänderungen bedürfen einer Mehrheit von zwei Dritteln der anwesenden Mitglieder der Vertreterversammlung, mindestens der Mehrheit der satzungsmäßigen Zahl der Vertreter. Die Verwaltung der KdöR 1 und deren gerichtliche und außergerichtliche Vertretung obliegt dem Vorstand und ist auf dessen Vorsitzenden, bei dessen Verhinderung auf den ersten stellvertretenden Vorsitzenden übertragen.

4
Die Klägerin erhielt für ihre ehrenamtliche Tätigkeit als Vorsitzende der Vertreterversammlung der KdöR 1 satzungsgemäß neben Sitzungsgeld pauschale Entschädigungen für Verdienstausfall und Reisekostenerstattung. Nach ihren Reisekostenabrechnungen war sie im Jahr 2011 an xx, im Jahr 2012 an xx, im Jahr 2013 an xx, im Jahr 2014 an xx Tagen und im Jahr 2015 an xx Tagen für die KdöR 1 tätig und nahm jährlich auch an durchschnittlich x Telefonkonferenzen teil. Die Zahlungen der KdöR 1 an die Klägerin summierten sich in den Streitjahren wie folgt:

Entschädigungen (€)	2011	2012	2013	2014	2015
Aufwandspauschale	xx	xx	xx	xx	xx
Reisekostenerstattung	xx	xx	xx	xx	xx
Summe	xx	xx	xx	xx	

5
Zu den Aufgaben der Vertreterversammlung der KdöR 2 mit insgesamt x Mitgliedern gehört insbesondere die Beschlussfassung über die Satzung, die Überwachung des Vorstands, Einsicht in die Geschäfts- und Verwaltungsunterlagen sowie die Befragung des Vorstands. Zudem trifft sie Entscheidungen von grundsätzlicher Bedeutung und stellt den Haushaltsplan fest (vgl. § xxx KdöR 2-Satzung). Die Vertreterversammlung der KdöR 2 ist nur dann beschlussfähig, wenn mindestens die Hälfte alle Mitglieder anwesend ist (§ xxx KdöR 2-Satzung), die Beschlussfassung erfolgt grundsätzlich mit einfacher Mehrheit der gültigen Stimmen (§ xxx KdöR 2-Satzung). Gemäß § xxx der KdöR 2-Satzung handelt es sich bei der Funktion als Mitglied der Vertreterversammlung um ein Ehrenamt. Demgegenüber ist der hauptamtliche Vorstand für die Erledigung aller Aufgaben der KdöR 2 zuständig und verantwortlich. Er führt die Geschäfte und vertritt die KdöR 2 gerichtlich wie außergerichtlich (§ xxx KdöR 2-Satzung). Die Mitglieder der Vertreterversammlung erhalten für die Sitzungs- und Reisetage Erstattung der Fahrtkosten, Tage- und Übernachtungsgelder sowie einen Ausgleich für Verdienstausfall nach den von der Vertreterversammlung beschlossenen Sätzen (§ xxx KdöR 2-Satzung). Die Klägerin erhielt eine Entschädigung im Rahmen einer Verdienstausfallvergütung von xx € pro Tag, eine pauschale Aufwandsentschädigung von xx € pro Tag sowie eine Erstattung der tatsächlich angefallenen Reisekosten für die vor Ort geleisteten Tätigkeiten. Sie war nach ihren Reisekostenabrechnungen im Jahr 2011 an xx, in den Jahren 2012 und 2013 jeweils xx Tage, im Jahr 2014 an xx und im Jahr 2015 an xx Tagen für die KdöR 2 tätig. Ihr flossen insoweit folgende Gesamtbeträge zu:

2011 2012 2013 2014 2015

Gesamtentschädigung KdöR 2 (€)	xx	xx	xx	xx	xx

6
Die Klägerin ist seit 20xx auch Vorstandsmitglied des Berufsverband und war in den Streitjahren Schriftführerin des von der Landesdelegiertenversammlung für eine Amtszeit von x Jahren gewählten Geschäftsführenden Vorstands (§ 8 xxx der Satzung des Berufsverband). Organe des Berufsverband sind die Landesmitgliederversammlung, die Landesdelegiertenversammlung sowie der Landesvorstand (vgl. § xxx der Satzung des Berufsverband mit Stand xx.xx.xxxx, nachfolgend "Berufsverband-Satzung"). Der Landesvorstand besteht aus dem xköpfigen Geschäftsführenden Vorstand, den jeweiligen Bezirksvorsitzenden der x Bezirke sowie den Ehrenvorsitzenden (§ xxx Berufsverband-Satzung). Vorstand i. S. d. § 26 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) sind der Landesvorsitzende und die stellvertretenden Landesvorsitzenden (§ xxx der Satzung des Berufsverband). Der Landesvorsitzende ist einzelvertretungsberechtigt, im Falle seiner Verhinderung sind dies auch der erste bzw. zweite stellvertretende Vorsitzende. Zu den Aufgaben des Geschäftsführenden Vorstands gehören insbesondere die Beratung und Unterstützung des Landesvorsitzenden in allen den Verband betreffenden berufspolitischen Angelegenheiten, in der Verbandsführung, zur Gewinnung neuer Mitglieder, zur Führung der Geschäftsstelle inkl. der Personalangelegenheiten, in der Wahrnehmung von Aufgaben in anderen Gremien auf Landes- und Bundesebene und die Information der Delegierten über die Zusammensetzung von Vertragsverhandlungskommissionen (vgl. § xxx Berufsverband-Satzung). Dem Landesvorstand obliegen insbesondere die Beratung und Unterstützung des Landesvorsitzenden bzw. des Geschäftsführenden Vorstandes, die Beschlussfassung über wichtige Verbandsangelegenheiten, insbesondere aller honorar-, struktur- und allgemeinpolitischen Angelegenheiten und die Überwachung der Finanzangelegenheiten des Verbandes und der laufenden Geschäftsführung (vgl. § xxx Berufsverband - Satzung). Für ihre Tätigkeit als Schriftführerin erhielt die Klägerin monatlich pauschale Entschädigungen von xx €. Daneben wurden Reisekostenerstattungen gezahlt, die u.a. Fahrtkosten, Sitzungsgelder und Honorarvergütungen für Vortragstätigkeiten beinhalteten. Weiter erhielt die Klägerin für ihre Tätigkeit als Bezirksvorstand monatlich xx €. Ihr Zeitaufwand betrug nach ihren Reisekostenabrechnungen xx Stunden in 2009, xx Stunden in 2010, xx Stunden in 2011, xx Stunden in 2012 und ab 2013 rund xx Stunden monatlich. Ihre Tätigkeiten für KdöR 1 und KdöR 2 stufte die Klägerin als steuerfrei nach § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG ein, weil sie für die Ausübung einer ehrenamtlichen Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts erfolgt seien. Ihre Tätigkeiten für den Berufsverband sah sie zunächst als umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG an, ab 2013 erklärte sie diesbezüglich aufgrund des BMF-Schreibens vom 27.03.2013 steuerpflichtige Umsätze, wobei sie ab März 2013 ihre Tätigkeit xx monatlich nach Leistungsstunden zzgl. Fahrtkosten abrechnete. Im Streitzeitraum summierten sich die Vergütungen des Berufsverband (netto) an die Klägerin wie folgt:

Zahlungen Berufsverband (€)	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gesamt netto	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx
USt 19%	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx

7
Der Berufsverband war seit 01.07.2013 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil er steuerfreie Leistungen im Sinne des § 4 Nr. x in der im Streitzeitraum geltenden Fassung erbrachte.

8
Daneben unterwarf die Klägerin in ihren Umsatzsteuererklärungen Umsätze aus verschiedenen, vorliegend nicht in Streit stehenden Tätigkeiten der Umsatzbesteuerung.

9
Nach Durchführung einer Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2009 bis 2012 sowie 2013 bis 2015 stufte das Finanzamt die vorgenannten drei Verbandstätigkeiten der Klägerin als umsatzsteuerpflichtig ein, da es schon angesichts der Höhe der gezahlten Vergütungen an einer ehrenamtlichen Tätigkeit im Sinne des § 4 Nr. 26 UStG fehle und erhöhte unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung mit Änderungsbescheiden vom 13.07.2016 bzw. 03.08.2018 die Umsätze zum Regelsteuersatz um xx € für 2009, xx € für 2010, xx € für 2011, xx € für 2012, xx € für 2013, xx € für 2014 und xx € für 2015. Den dagegen vom steuerlichen Berater eingelegten Einspruch der Klägerin wies es mit Einspruchsentscheidung vom 06.10.2021 zurück und verböserte dabei die Bescheide für die Umsatzsteuer für 2011 und 2012, indem es auch für diese Jahre die Zahlungen der KdöR 2 über xx € bzw. xx € der Besteuerung unterwarf.

10

Mit ihrer Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor, unter Heranziehung der Rechtsprechung des EuGH (EuGH-Urteil "IO" vom 13.06.2019 C-420/18 ECLI:EU:C:2019:490, HFR 2019, 729; EuGH-Urteil "TP" vom 21.12.2023 C-288/22, ECLI:EU:C:2023:1024, HFR 2024, 277, Mitglied des Verwaltungsrats einer AG nach luxemburgischem Recht) sowie des BFH (BFH-Urteil vom 27.11.2019 – V R 23/19 (V R 62/17), BFHE 267, 189, BStBl II 2021, 542) fehle es bei allen drei Verbandstätigkeiten bereits an einer selbständig ausgeübten Tätigkeit im Sinne von § 2 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG. Die Mitglieder beider KdöR-Vertreterversammlungen betätigten sich nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und könnten die der Vertreterversammlung übertragenen Befugnisse nicht individuell ausüben (EuGH, IO, a. a. O., Rn. 41). Dies ergebe sich aus den Regelungen zur Beschlussfassung und den Befugnissen der jeweiligen Vertreterversammlung. Die Klägerin könne allein keine Entscheidungen für die KdöR 1 oder innerhalb der KdöR 2 treffen, da deren Beschlussfähigkeit die Anwesenheit von mindestens der Hälfte der Vertreter voraussetze und die Beschlussfassung mindestens eine einfache Mehrheit erfordere. Die Mitglieder der Vertreterversammlung der KdöR 1 bezögen zwar nicht ausschließlich eine feste, von der Sitzungsteilnahme unabhängige Entschädigung, hätten auf ihre Einnahmen oder Ausgaben aber keinen nennenswerten Einfluss. Der Großteil der vereinnahmten Gelder (zwischen 100 % und 98,5 %) bestehe aus einer pauschalen Aufwandsentschädigung, die Auslagenerstattung (Reisekostenerstattung) sei insofern nicht relevant. Diese leistungsunabhängige Vergütung spreche gegen die Annahme eines Unternehmerrisikos. Weiter sei die Zahl der Sitzungen weitestgehend vorherbestimmt und nicht von einzelnen Mitgliedern der Vertreterversammlung frei bestimmbar. Entsprechendes gelte für die Mitglieder der KdöR 2, die ebenfalls lediglich pauschale, in ihrer Höhe nicht beeinflussbare Vergütungen sowie Reisekostenerstattungen erhielten. Überdies habe eine von einem Mitglied der jeweiligen Vertreterversammlung in Ausübung der Tätigkeit begangene Fahrlässigkeit keine unmittelbaren Auswirkungen auf dessen Entschädigung; die Satzungen von KdöR 1 und KdöR 2 enthielten keine dem § 116 AktG vergleichbare Regelung.

11
Das Merkmal der Selbständigkeit sei als Typusbegriff nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu beurteilen. Im Rahmen der erforderlichen Abwägung seien die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Umstände wertend gegeneinander abzuwägen. (EuGH-Urteil vom 13.06.2019, Rs. C-420/18 IO, MwStR 2019, 663, Rz 39; BFH-Urteil vom 27.11.2019 V R 23/19, BFH/NV 2020, 480, Rz 19). Auf eine hierarchische Unterordnung komme es nicht an (EuGH, a. a. O., Rz. 40 ff.; BFH, a. a. O., Rz 19) Entscheidend sei, ob der Betroffene seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübe und ob er dabei das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trage (EuGH, a. a. O., Rz 41; BFH, a.a.O., Rz 18 f.). Dass die Klägerin in geringem Umfang auch variable Sitzungs- und Tagegelder vereinnahmt habe, sei nicht relevant, der BFH habe in seinem Urteil BFHE 267, 189 nicht abschließend entschieden. Zudem sei die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache TP auf den Streitfall übertragbar. Das Urteil betreffe eine vom Unternehmenserfolg abhängige Tantieme und finde auch bei einer flexiblen Vergütung in Form von Sitzungsgeldern Anwendung. Der EuGH verlange für ein wirtschaftliches Risiko eines Verwaltungsratsmitglieds, dass es eine mögliche Fehlentscheidung unmittelbar treffe, indem es persönliche Verpflichtungen hinsichtlich der Verbindlichkeiten der Gesellschaft eingehe. Im deutschen Recht sei eine solche unmittelbare Verantwortung weder bei Personen- noch Kapitalgesellschaften vorgesehen. Auch die §§ xxx oder die Satzungen der KdöR 1 und KdöR 2 enthielten diesbezüglich keine Regelungen. Als Schriftführerin des Geschäftsführenden Vorstands des Berufsverband 1 gehöre die Klägerin nicht zum Vorstand im Sinne des § 26 BGB. Die Positionen als Vorsitzende der Vertreterversammlung der KdöR 1 und als Mitglieder der KdöR 2 seien mit der Verwaltungsratsmitgliedschaft von TP im EuGH-Urteil vergleichbar. Die Stimme der Klägerin sei bei x bzw. x Mitgliedern nicht ausschlaggebend. Die jeweilige Vertreterversammlung überwache den Vorstand, weshalb die Klägerin keine geschäftsführende Tätigkeit ausübe. Entsprechendes gelte für die Position der Klägerin als Schriftführerin im Geschäftsführenden Vorstand und Landesvorstand des Berufsverbands, wo der Klägerin ebenfalls keine ausschlaggebende Stimme zukomme. Sie trage auch kein eigenes wirtschaftliches Risiko, weil sie keine persönliche Verpflichtung in Bezug auf Verbindlichkeiten des Berufsverbands eingehe.

12
Auch das Finanzgericht Köln habe in seinem rechtskräftigen Urteil vom 15.11.2023 (9 K 1068/22) die Unternehmereigenschaft der Tätigkeit eines Aufsichtsratsvorsitzenden von Aktiengesellschaften festgestellt und Sitzungsgelder nicht als variable Vergütung eingestuft, weil – wie im vorliegenden Fall – die Anzahl der

Sitzungen nicht in dessen Belieben gestanden hätten. Bei der Ermittlung des variablen Entschädigungsanteils sei nicht das Verhältnis der Tage- und Sitzungsgelder zu den Reisekosten insgesamt, sondern dasjenige zur Gesamtentschädigung (inkl. der Aufwandspauschalen) unter Außerachtlassung der Reisekosten entscheidend. Bei der KdöR 1 liege dieser variable Anteil daher zwischen 0,00 % für 2011 und bis zu 13,02 % für 2014 und sei im Vergleich zum fixen Anteil zu vernachlässigen. Bei der KdöR 2 sei die gewährte Verdienstausfall- und Aufwandsentschädigung nicht mit variablen Sitzungs- und Tagegeldern vergleichbar. Schon nach dem Wortlaut der zugrundeliegenden Reisekostenordnung sollten diese anders als variable Zahlungen den durch die ehrenamtliche Tätigkeit eintretenden Verdienstausfall unabhängig von dessen tatsächlicher Höhe pauschal abgelten und hätten im Verhältnis zur Gesamtentschädigung (ohne Reisekosten) lediglich zwischen 2,6% und 3,4% betragen.

13
Auch die gleichzeitige Ausübung der Verbandstätigkeiten gegenüber drei verschiedenen Rechtsträgern stehe der fehlenden Unternehmereigenschaft nicht entgegen. Diese Sichtweise benachteilige die Klägerin gegenüber demjenigen, der nur eine Aufsichtsratstätigkeit ausübe. Zudem seien im Umsatzsteuerrecht sämtliche Rechts- bzw. Leistungsbeziehungen separat zu würdigen. Darüber hinaus sei es ohne Relevanz für das Unternehmerrisiko, dass die Einkünfte der Klägerin aus ihrem gemeinsam mit ihrem Ehemann geführten Unternehmen zwei Drittel und die streitgegenständlichen Tätigkeiten im Verhältnis dazu ein Drittel ausmachten. Auch hier verbiete sich eine Gesamtschau. Schließlich stütze auch die Gesetzeshistorie das Verständnis, dass ehrenamtlich Tätige wie auch Aufsichtsräte unter bestimmten Voraussetzungen einer nicht umsatzsteuerbaren Tätigkeit nachgehen (Verweis auf Protokollerklärung zu Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG).

14
Auch das Finanzgericht Niedersachsen (Urteil vom 19.11.2019 – 5 K 282/18) habe eine unternehmerische Tätigkeit des Vorsitzenden des Verwaltungsrats eines berufsständischen Versorgungswerks verneint.

15
Die getrennt zu betrachtenden Tätigkeiten der Klägerin für KdöR 1 und KdöR 2 seien jedenfalls ehrenamtlich und daher steuerbefreit nach § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG. Die Ehrenamtlichkeit ergebe sich aus der Satzung der KdöR 1 i. V. m. der Entschädigungsordnung der KdöR 1. Zwar habe der Bundesfinanzhof entschieden, dass materielle Gesetze in Form von Satzungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts nicht für eine Ehrenamtlichkeit kraft Gesetzes ausreichten (BFH-Urteil vom 17.12.2015 V R 45/14, BFHE 252, 511). Insoweit sei der Klägerin aber gemäß dem BMF-Schreiben vom 08.06.2017 III C 3- S 7185/09/10001-06 Vertrauensschutz zu gewähren. Die Klägerin übe diese Tätigkeiten auch nicht hauptberuflich aus. Das Finanzamt habe überschlägig einen Tätigkeitsumfang für KdöR 2 und KdöR 1 von 1,04 Arbeitstagen pro Woche ermittelt, dabei aber den nicht unerheblichen Teil der Arbeiten an Wochenenden nicht berücksichtigt. Der zeitliche Umfang der Betätigung für die KdöR 2 habe von 2011 bis 2015 durchschnittlich 13,4 Tage betragen. Auch bei Heranziehung des JVEG lasse sich keine hauptberufliche Tätigkeit ableiten. Die Klägerin übe mit ihrer Verbandstätigkeit auch keine eigennützige Tätigkeit aus. Aus der Entschädigungshöhe lasse sich nichts Gegenteiliges ableiten. § 4 Nr. 26 Buchst a UStG sehe kein Angemessenheitserfordernis vor. Auch nach dem allgemeinen Sprachgebrauch werde die Tätigkeit in der Vertreterversammlung einer KdöR als ehrenamtlich angesehen. Dies belege die gesetzliche Entwicklung, wonach seit Anfang xxxx der Vorstand von KdöR 1 und KdöR 2 hauptamtlich tätig sei. Weiter habe die Klägerin nicht mit eigenem Erwerbsstreben gehandelt. Ihr ehrenamtliches Engagement habe vorrangig dazu gedient, Fachwissen und Vorstellungen der KdöR-Mitglieder direkt in die Arbeit der jeweiligen KdöR einzubringen. Auch die Tätigkeit im Berufsverband sei jedenfalls nach § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG steuerfrei, da die Klägerin lediglich Auslagenersatz sowie eine angemessene Entschädigung für Zeitversäumnis erhalten habe. Der Ehrenamtsbegriff des § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG unterscheide sich nicht von dem des § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG. Eine zeitliche Befassung mit Belangen des Berufsverband von wöchentlich ca. sechs Stunden genügte nicht für die Begründung einer hauptberuflichen Tätigkeit.

16
Nach richterlichem Hinweis bezog die Klägerin in der mündlichen Verhandlung am 03.06.2025 auch ihre seit dem Jahr 2013 als umsatzsteuerpflichtig erklärten Umsätze an den Berufsverband in Höhe von jeweils netto xx € (2013), xx € (2014) und xx € (2015) in ihr Klagebegehren ein, da diese nach der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung des EuGH nicht steuerbar seien.

17
Die Klägerin beantragt,

die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.10.2019, dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2009 auf xx €, für 2010 auf xx €, für 2011 auf xx €, für 2012 auf xx €, für 2013 auf xx €, für 2014 auf xx € und für 2015 auf xx € herabgesetzt wird.

18
Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

19
Der Sachverhalt im EuGH-Urteil vom 13.06.2019 (Rs. C- 420/18, IO) stelle einen Sonderfall dar und sei auf den Streitfall nicht übertragbar. Die Klägerin sei bei ihren Tätigkeiten für KdöR 1 und KdöR 2 weisungsungebunden und könne ihre Stimmrechte unabhängig wahrnehmen, auch wenn sie alleine keine Entscheidungen treffen könne. Als Vorsitzende der Vertreterversammlung der KdöR 1 habe sie diese mindestens zweimal jährlich einzuberufen (§ xxx der Satzung der KdöR 1) und könne so Einfluss auf die Anzahl der Sitzungen und damit die Höhe ihrer variablen Vergütungen nehmen. Hinsichtlich der Umsätze aus der Tätigkeit für die KdöR 1 sei die Höhe der erstatteten Reisekosten von der Anzahl und tatsächlichen Teilnahme an Sitzungen sowie deren jeweiliger Dauer abhängig. Bereits aufgrund dieser "doppelten Variabilität" der Vergütung sei das BFH-Urteil vom 27.11.2019 (V R 23/19, BFH/NV 2020, 480, Rz 18) nicht anwendbar, bei dem die Entschädigung ausschließlich aus festen Pauschalsätzen bestanden habe. Der Anteil der variablen Erstattungen (Tage- und Sitzungsgelder) an den gesamten Reisekostenerstattungen durch die KdöR 1 für die Zeiträume 2011 bis 2015 betrage ca. 48 % und könne damit sowohl bei relativer als auch in absoluter Betrachtung nicht vernachlässigt werden. Es ergebe sich ein Verhältnis variabler Erstattungen zur Gesamtvergütung von bis zu 30 %. Entsprechendes gelte hinsichtlich der Tätigkeit der Klägerin für die KdöR 2 mit einem Anteil variabler Erstattungen (Verdienstausfall- und Aufwandsentschädigung) von ca. 74 %. Das vorgenannte BFH-Urteil V R 23/19 betreffe auch nur eine Tätigkeit als Aufsichtsrat, während die Klägerin drei Tätigkeiten ausübe. Die betreffenden Einnahmen hieraus prägten in nicht unerheblicher Weise die Summe der klägerischen Einkünfte. Ein Wegfall dieser Einnahmen führe zwar nicht zur Existenznot, stellte für die Klägerin aber einen wesentlichen Einschnitt dar. Vor diesem Hintergrund und angesichts der Vielzahl von Ehrenämtern liege bei der gebotenen Gesamtschau ein Unternehmerrisiko vor. Auch der nationale Gesetzgeber gehe grundsätzlich von einer Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern aus, wie deren ausdrückliche Nennung in § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG belege. Die im Laufe der Anhängigkeit des hiesigen Klageverfahrens ergangene Entscheidung des EuGH vom 21.12.2023 (TP, C-288/22) ändere schon deshalb nichts an der Sachlage, da die Klägerin zumindest beim Berufsverband auch Geschäftsführungstätigkeiten ausgeübt habe.

20
Die steuerbaren Umsätze seien auch nicht steuerfrei nach § 4 Nr. 26 Buchst. a bzw. b UStG. Eine Gewährung von Vertrauensschutz hinsichtlich der Frage der Ehrenamtlichkeit scheide im Hinblick auf deren Umfang aus. Die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten machten etwa ein Drittel der Summe aller Einkünfte der Klägerin aus. Dass sie bei einer Vollzeittätigkeit als Beruf X finanziell bessergestellt sei, stehe nicht entgegen; setze man einen Arbeitstag pro Woche für die Tätigkeit für KdöR 1 und KdöR 2 an, stelle sich diese im Verhältnis zur hauptberuflichen ärztlichen Tätigkeit finanziell sogar lukrativer dar, da ca. ein Drittel der Summe der jährlichen Einkünfte an einem Wochenarbeitstag erzielt würden. Auch mit Blick auf die absolute Höhe der Einkünfte sei von einer weiteren hauptberuflichen Tätigkeit auszugehen. Angesichts der Vergütungshöhe könne selbst bei Fehlen eines Angemessenheitserfordernisses nicht mehr von einem reinen Ehrenamt im Sinne des § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG gesprochen werden. Die kumulative Betrachtung der verschiedenen Verbandstätigkeiten laufe dem Wortlaut des § 4 Nr. 26 UStG nicht zuwider. Die Tätigkeit in der KdöR 1 sei notwendige Voraussetzung für die KdöR 2, auch wenn insoweit kein Automatismus bestehe.

Entscheidungsgründe

I.

21
Die zulässige Klage ist begründet. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –), da ihre Tätigkeiten als Vorsitzende der Vertreterversammlung der KdöR 1, als Mitglied der Vertreterversammlung der KdöR 2 und als Mitglied des Geschäftsführenden Vorstands des Berufsverbands keine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG begründen und sie somit keine umsatzsteuerbare Leistungen gegenüber der KdöR 1, der KdöR 2 und dem Berufsverband erbracht hat. Die Umsatzsteuerfestsetzungen waren daher im aus dem Tenor ersichtlichen Umfang herabzusetzen.

22
1. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

23
Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

24
Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL, wonach als Steuerpflichtiger gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt, auf Art. 9 Abs. 2 MwStSystRL, nach dem als wirtschaftliche Tätigkeit alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe gelten und nach dem als wirtschaftliche Tätigkeit insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen gilt, sowie auf Art. 10 MwStSystRL, wonach die selbständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung ausschließt, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2019, V R 23/19, V R 62/17, BFH/NV 2020, 480, Rz 16).

25
a) Bei der Beurteilung der Selbständigkeit im umsatzsteuerrechtlichen Sinne sind die einzelnen Merkmale, die für und gegen die Selbständigkeit i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG sprechen und unterschiedlich gewichtet werden können, unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall gegeneinander abzuwägen (BFH-Urteil vom 11.11.2015 V R 3/15 (NV), BFH/NV 2016, 795, Rz 20 m.w.N.). Für die Selbständigkeit sprechen Selbständigkeit in der Organisation und bei der Durchführung der Tätigkeit, Unternehmerrisiko, Unternehmerinitiative, Bindung nur für bestimmte Tage an den Betrieb, geschäftliche Beziehungen zu mehreren Vertragspartnern. Gegen die Selbständigkeit der Tätigkeit sprechen Weisungsgebundenheit bezüglich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit, feste Arbeitszeiten, Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort, feste Bezüge, Urlaubsanspruch, Anspruch auf sonstige Sozialleistungen, Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall, Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern, Eingliederung in den Betrieb, Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolgs, Ausführung von einfachen Tätigkeiten, die regelmäßig weisungsgebunden sind. Besondere Bedeutung kommt dem Handeln auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung und dem Unternehmerrisiko (Vergütungsrisiko) zu. Wird eine Vergütung für Ausfallzeiten nicht gezahlt, spricht dies für Selbständigkeit; ist der Steuerpflichtige von einem Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit grundsätzlich freigestellt, spricht dies gegen Selbständigkeit (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 19.01.2017 V R 47/15, BFH/NV 2020, 931, Rz 18), ebenso eine feste Entlohnung (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2019 V R 23/19 (V R 62/17), BStBl II 21, 542). Die Selbständigkeit im umsatzsteuerrechtlichen Sinne (§ 2 UStG) ist vor dem Hintergrund der Art. 9 bis 10 MwStSyst-RL nach unionsrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2019, V R 23/19, V R 62/17, BFH/NV 2020, 480 Rz 20), unabhängig vom nationalen

Ertragsteuer-, Zivil-, Arbeits- oder Sozialversicherungsrecht (vgl. Treiber in Sölch/Ringleb, UStG, Stand 03/2023, § 2 Rz 100 f.).

26
b) Auch unionsrechtlich ist für die Beurteilung der Selbständigkeit eine Abwägung der einschlägigen Kriterien erforderlich, wobei im ersten Schritt zu prüfen ist, ob die betroffene Person auf der Grundlage eines Arbeitsvertrags oder sonstigen Rechtsverhältnisses in einem Verhältnis der Unterordnung zum Arbeitgeber steht (Art. 10 MwStSystRL). Besteht kein solches Unterordnungsverhältnis gemäß Art. 10 MwStSystRL, ist im zweiten Schritt anhand Art. 9 MwStSystRL zu prüfen, ob die Person die Tätigkeit selbständig ausübt, sich also bei Ausübung dieser Tätigkeit nicht in einem Unterordnungsverhältnis befindet (EuGH-Urteil vom 29.09.2015 C-276/14, Gmina Wroclaw, HFR 2015, 1087, Rz 33 m.w.N.). Für die Beurteilung des Vorliegens dieses Unterordnungsverhältnisses ist zu prüfen, ob der Betroffene seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt, und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt. Zur Feststellung der Selbständigkeit der in Rede stehenden Tätigkeiten hat der Gerichtshof daher das Fehlen jeglichen hierarchischen Unterordnungsverhältnisses berücksichtigt sowie den Umstand, dass die betreffende Person für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelt, dass sie die Modalitäten der Ausübung ihrer Arbeit frei regelt und dass sie das Entgelt, das ihr Einkommen darstellt, selbst vereinnahmt (EuGH-Urteil vom 29.09.2015 C-276/14, Gmina Wroclaw, HFR 2015, 1087, Rz 33 m.w.N.; EuGH-Urteil vom 13.06.2019, IO, C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490, Rz 39 zu Tätigkeit als Mitglied des Aufsichtsrats einer niederländischen Stiftung; EuGH-Urteil "TP" vom 21.12.2023 C-288/22, ECLI:EU:C:2023:1024, HFR 2024, 277, Rz 52 zur Tätigkeit eine Mitglieds des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft nach luxemburgischen Recht).

27
In der Rechtssache IO verneinte der EuGH ein Handeln im eigenen Namen oder für eigene Rechnung oder in eigener Verantwortung, da das Mitglied des Aufsichtsrats die Befugnisse des Aufsichtsrats nicht individuell habe ausüben können, sondern für Rechnung und unter Verantwortung des Aufsichtsrats gehandelt habe. Folglich habe das Mitglied auch nicht die Verantwortung getragen, die sich etwa aus der Vertretung der juristischen Person ergeben könnten, sowie nicht für Schäden gehaftet, die es Dritten in Wahrnehmung seiner Aufgaben hätte zufügen können. Maßgeblich ist demnach, ob für das Aufsichtsratsmitglied mit der ausgeübten Tätigkeit ein wirtschaftliches Risiko verbunden ist. Jedenfalls dann, wenn das Mitglied eine feste Vergütung erhält, die weder von seiner Teilnahme an Sitzungen noch von seinen tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden abhängt, ist dies nicht der Fall. Dies gilt auch, wenn eine von einem Aufsichtsratsmitglied in Ausübung seiner Tätigkeit begangene Fahrlässigkeit keine unmittelbaren Auswirkungen auf seine Vergütung hat. Dieser EuGH-Entscheidung hat sich der Bundesfinanzhof unter Einschränkung seiner Rechtsprechung für den Fall angeschlossen, dass das Aufsichtsratsmitglied kein wirtschaftliches Risiko trägt (vgl. BFH, Urteil vom 27. November 2019 – V R 23/19 (V R 62/17), BStBl II 2021, 542). In welchen anderen Fällen die Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichtsrats demgegenüber weiterhin als unternehmerisch ausgeübt anzusehen sein könnte, hatte der Bundesfinanzhof im Streitfall nicht zu entscheiden. Im Anschluss an sein Urteil in der Rechtssache IO führte der EuGH in der Rechtssache TP zur Tätigkeit eines Verwaltungsratsmitglieds einer luxemburgischen Aktiengesellschaft mit Urteil vom 21.12.2023 zum Vorliegen eines wirtschaftlichen Risikos aus, dass dieses unmittelbar von der die Tätigkeit ausübenden Person getragen werde müsse. Nicht maßgeblich sei daher das von der Gesellschaft getragene wirtschaftliche Risiko, welches aus den Entscheidungen resultiere, an denen das Verwaltungsratsmitglied mitwirke (Rz 57). Das Verwaltungsratsmitglied treffe seine Entscheidung als Teil eines Kollektivorgans, so dass die Entscheidung der Gesellschaft als solcher zuzurechnen sei und nur diese für die Entscheidung haftet, nicht aber das einzelne Verwaltungsratsmitglied. Hierbei berücksichtigt der EuGH das jeweilige nationale Gesellschaftsrecht. Solange das Verwaltungsratsmitglied keine persönlichen Verpflichtungen in Bezug auf Verbindlichkeiten der Gesellschaft eingehe, scheide ein wirtschaftliches Risiko aus. Eine Haftung für Pflichtverletzungen bei der Geschäftsführung sowie Verstöße gegen Gesetz oder Satzung genügten nicht (Rz 57 bis 59 des Urteils). Eine variable Vergütung in Form einer Tantieme, die sich am Erfolg der Gesellschaft orientiere, begründe kein wirtschaftliches Risiko des Verwaltungsratsmitglieds. Es handele sich nur um eine Partizipation an einem fremden wirtschaftlichen Risiko, ähnlich dem Risiko eines Aktionärs.

28

2. Nach diesen Grundsätzen war die Klägerin bei ihren Tätigkeiten für die KdöR 1, die KdöR 2 und den Berufsverband zur Überzeugung des Senats nicht als Unternehmerin nach § 2 Abs. 1 UStG selbständig tätig.

29
Zwar sind diese Tätigkeiten als wirtschaftlich anzusehen, da die Klägerin diese nachhaltig jeweils für eine Amtszeit von x (Berufsverband) bzw. x Jahren (KdöR 1 und KdöR 2) und gegen eine regelmäßige, nach den Festsetzungsmodalitäten in den jeweiligen Satzungen vorhersehbare Vergütung ausübte (vgl. EuGH-Urteil vom 13.06.2019 – C-420/18, IO, ECLI:EU:C:2019:490, Rn. 27; EuGH-Urteil vom 21.12.2023 – C-288/22, TP, ECLI:EU:C:2023:1024, HFR 2024, 277, Rz 47). Sie sind aber nicht im Sinne der vorgenannten Rechtsprechung als selbständig anzusehen.

30
a) Dies ergibt sich allerdings nicht bereits aus Art. 10 MwStSystRL, da die Klägerin als gewählte Vorsitzende (KdöR 1) bzw. gewähltes Mitglied (KdöR 2) der jeweiligen Vertreterversammlung als legislatives Selbstverwaltungsorgan der jeweiligen Körperschaften des öffentlichen Rechts (vgl. § xxx) keinen Weisungen des hauptamtlichen Vorstands unterliegt (vgl. auch § xxx der KdöR 2-Satzung) und ihr u.a. dessen Überwachung und Entlastung wegen der Jahresrechnung obliegt (vgl. § xxx), so dass es hinsichtlich der Ausübung dieser Tätigkeit an einem hierarchischen Unterordnungsverhältnis gegenüber dem Vorstand der KdöR 1 bzw. KdöR 2 fehlt. Entsprechendes gilt für die Funktion der Klägerin als gewählte Schriftführerin und damit Mitglied des Geschäftsführenden Vorstands des Berufsverbands, in welchem sie unabhängig gegenüber den anderen Organen (Landesdelegiertenversammlung, Landesmitgliederversammlung) und unabhängig innerhalb des Vorstandsgremiums bei dessen Beschlussfassungen handeln konnte und die laufende Geschäftsführung durch den Landesvorsitzenden zu überwachen hatte (§ xxx der Satzung des Berufsverbands).

31
b) Jedoch erfüllt weder ihre Stellung als Vorsitzende der Vertreterversammlung der KdöR 1 noch als Mitglied der Vertreterversammlung der KdöR 2 noch als Schriftführerin und Mitglied des Geschäftsführenden Vorstands des Berufsverbands die Voraussetzungen eines Tätigwerdens der Klägerin im eigenen Namen und eigener Verantwortung noch trägt diese ein wirtschaftliches Risiko aus dieser Tätigkeit.

32
aa) Der erkennende Senat ist überzeugt, dass die Klägerin in ihren jeweiligen Funktionen nicht in eigenem Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung tätig war. Dies ergibt sich schon aus den gesetzlichen und satzungsmäßigen Regelungen über die Verteilung der Verantwortlichkeiten zwischen den jeweiligen Organen und den betreffenden Gesellschaften (vgl. EuGH-Urteil vom 21.12.2023 – C-288/22, TP, ECLI:EU:C:2023:1024, HFR 2024, 277, Rz 55), denen die Klägerin jeweils unterlag:

33
(1) Als Vorsitzende der Vertreterversammlung hatte die Klägerin diese mindestens x-mal jährlich, darüber hinaus bei Beantragung durch den Vorstand der KdöR 1 oder eines Drittels der gewählten Mitglieder einzuberufen (§ xxx der KdöR 1-Satzung), konnte in dieser Funktion an den Sitzungen verschiedener Fachausschüsse mit beratender Stimme teilnehmen und vertrat die KdöR 1 gegenüber den Vorstandsmitgliedern, u.a. beim Abschluss der Dienstverträge. Daneben wirkte sie sowohl als Vorsitzende als auch als Mitglied bei den zu treffenden Entscheidungen der Vertreterversammlung von KdöR 1 und KdöR 2 als Legislativorgan für die Angelegenheiten der Selbstverwaltung und als Kontrollorgan in Bezug auf den Vorstand (vgl. BSG-Urteil vom 30.10.2013 – B 6 KA 48/12 R BSGE 114, 274, Rz 26) mit (z.B. Beschluss der Satzung und sonstigen autonomen Rechts, Wahl und Überwachung des Vorstands, Entschlussfassung über alle Entscheidungen von grundsätzlicher Bedeutung für die Körperschaft, Feststellung des Haushaltsplans, Beschlussfassung über die Entlastung des Vorstandes wegen der Jahresrechnung, Vertretung der Körperschaft gegenüber dem Vorstand und dessen Mitgliedern) und nahm als Vorsitzende die Kontroll- und Vertretungsfunktion gegenüber dem Vorstand wahr (vgl. Hamdorf in Hauck/Noftz SGB V, § 79 Rz 30). Bei den jeweiligen Entscheidungen der Vertreterversammlung hatte die Klägerin auch als Vorsitzende keine ausschlaggebende Stimme, da diese von deren Mitgliedern mit einfacher Mehrheit getroffen wurden (vgl. §§ xxx der KdöR 1-Satzung in der Fassung vom xx.xx.xxxx und §§ xxx der KdöR 2-Satzung in der Fassung v. xx.xx.xxxx).

34
Das Recht, die KdöR 1 oder KdöR 2 zu verwalten und nach außen zu vertreten, gehörte hingegen zum originären Aufgabenbereich des hauptamtlichen Vorstandes als weiterem Organ der KdöR 1 bzw. KdöR 2 (vgl. § xxx). Nur dieser darf mit rechtlicher Wirkung für und gegen die KdöR 1 tatsächliche und rechtliche Handlungen im Verhältnis zu Dritten vornehmen (vgl. BSG-Urteil vom 30.10.2013 – B 6 KA 48/12 R BSGE 114, 274, Rz 25). Die Vertreterversammlung kann in diese Verwaltungs- und Vertretungskompetenz allenfalls im Innenverhältnis, z.B. in allen Angelegenheiten von grundsätzlicher Bedeutung (§ xxx), eingreifen und den Vorstand in seiner Gestaltungsfreiheit binden (vgl. SG Berlin, Urteil vom 19.03.2009 – S 72 KR 1620/07, juris, Rz 62).

35
Bereits die fehlende Vertretungsbefugnis der Klägerin nach außen sowie der Umstand, dass die Klägerin mangels ausschlaggebender Stimme und als Teil des Kollektivorgans Vertreterversammlung die dieser übertragenen Rechtsetzungs- und Überwachungsbefugnisse nicht individuell ausüben konnte (EuGH-Urteil vom 13.06.2019 – C-420/18, IO, ECLI:EU:C:2019:490, UR 2019, 576 Rz. 40 f.), sprechen gegen ein Handeln in eigener Verantwortung und damit gegen eine selbständige Ausübung ihrer Tätigkeit für KdöR 1 und KdöR 2.

36
(2) Entsprechendes gilt für ihre Tätigkeit der Klägerin als Schriftführerin bzw. Mitglied des geschäftsführenden Vorstands des Berufsverbands in den Jahren 2013 bis 2015. Auch in dieser Funktion war die Klägerin nicht zur Verwaltung des Vereins oder zu dessen rechtlichen Vertretung nach außen befugt. Der Geschäftsführende Vorstand setzt sich aus dem Landesvorsitzenden, dem ersten und zweiten stellvertretenden Vorsitzenden sowie Schatzmeister und Schriftführer zusammen und ist mit seinen fünf Mitgliedern Teil des Landesvorstands, dem zudem die x Bezirksvorsitzenden sowie Ehrenvorsitzende angehören (§ xxx der Berufsverband-Satzung). Während zu den Aufgaben des Geschäftsführenden Vorstands und damit auch der Klägerin insbesondere die Beratung und Unterstützung des Landesvorsitzenden gehören (§ xxx der Berufsverband -Satzung), wird der Berufsverband durch seinen Landesvorsitzenden und die beiden stellvertretenden Vorsitzenden (§ xxx der Satzung des Berufsverbands) als Vorstand im Sinne des § 26 BGB vertreten (§ xxx der Satzung des Berufsverbands). Die Klägerin besaß auch keine ausschlaggebende Stimme innerhalb des Gremiums, da die Entscheidungen im Landesvorstand grundsätzlich mit einfacher Mehrheit getroffen wurden und es selbst im Fall einer Beschlussfassung mit nur zwei Mitgliedern auf die Stimme des Landesvorsitzenden als Sitzungsleiter angekommen wäre (vgl. § xxx der Berufsverband-Satzung).

37
bb) Die Klägerin hat nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Zusammenhang mit ihren drei Verbandstätigkeiten aufgrund der einschlägigen Vergütungsbestimmungen in Gesetz, Satzungen und Geschäftsordnung auch kein wirtschaftliches Risiko getragen.

38
(1) Die Klägerin trug bei sämtlichen Tätigkeiten wie bereits festgestellt weder individuell die Verantwortung, die sich aus den Entscheidungen oder Maßnahmen der Vertreterversammlungen bzw. des Geschäftsführenden Vorstands des Berufsverbands ergaben, noch haftete sie unmittelbar persönlich für mögliche Schäden aus (fehlerhaften) Entscheidungen, die Dritten bei deren Umsetzung durch den nach außen allein vertretungsberechtigten hauptamtlichen Vorstand entstehen.

39
Für ihre Tätigkeiten in den beiden Vertreterversammlungen folgt dies aus § xxx, wonach sich die Haftung der Mitglieder der Selbstverwaltungsorgane bei Verletzung einer ihnen einem Dritten gegenüber obliegenden Amtspflicht nach § 839 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) und Artikel 34 des Grundgesetzes richtet. Für die Haftung im fiskalischen Bereich gelten für die beiden Körperschaften die allgemeinen zivilrechtlichen Vorschriften (§§ 278 und §§ 89, 30, 31, 831 BGB) und für die Mitglieder der Organe § 823 BGB. Die für das Tragen eines wirtschaftlichen Risikos allein maßgebende Haftung im Außenverhältnis für schuldhaftes hoheitliches Handeln von Mitgliedern der Vertreterversammlung oder aufgrund fiskalischen Fehlverhaltens von Amtsträgern der Körperschaft trifft damit die Körperschaft, der das Mitglied der Vertreterversammlung oder das Vorstandsmitglied angehört, im Streitfall also die KdöR 1 bzw. die KdöR 2, nicht aber die Klägerin. Diese haftet regelmäßig nur im Innenverhältnis gegenüber der

Körperschaft bei grob fahrlässiger oder vorsätzlicher Verletzung ihr obliegender hoheitlicher oder privatrechtlicher Pflichten (§ 79 Abs. 6 SGB V i.V.m. § 42 Abs. 1 SGB IV; Ziermann in Sodan, Handbuch des Krankenversicherungsrechts, 3. Aufl. 2018, § 20 Rz 100). Dies entspricht im Wesentlichen der Haftung eines Arbeitnehmers und deren Beschränkung nach den Grundsätzen des innerbetrieblichen Schadensausgleichs (vgl. BAG-Beschluss vom 27.09.1994 – GS 1/89 (A), BAGE 78, 56, Rz 29 ff; BAG-Urteil vom 18.01.2007 – 8 AZR 250/06, NZA 2007, 1230, Rz 30).

40
Auch hinsichtlich ihrer Aufgaben als Schriftführerin im Geschäftsführenden Vorstand des Berufsverbands scheidet eine unmittelbare Haftung der Klägerin für Verbindlichkeiten des Vereins oder für Pflichtverletzungen gegenüber Dritten und damit die Tragung eines wirtschaftlichen Risikos aus. Wie bereits festgestellt besaß die Klägerin trotz ihrer Zugehörigkeit zum Geschäftsführenden Vorstand schon keine Vertretungsbefugnis für den Berufsverband. Selbst bei Vorliegen einer solchen träfe sie ihre Entscheidung als Teil des Kollektivorgans "Geschäftsführender Vorstand", so dass die Entscheidung nur dem Berufsverband zuzurechnen wäre. Auch die Satzung des Berufsverbands sieht keine persönliche Haftung vor. Eine deliktische Haftung gem. § 823 BGB käme zwar in Betracht, ist aber insoweit nicht entscheidend, da diese jede Person oder auch Arbeitnehmer des Vereins treffen kann und deshalb kein typisch unternehmerisches wirtschaftliches Risiko darstellt (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 13.07.2023, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:590, Rz 34).

41
(2) Auch im Hinblick auf die Vergütung ihrer jeweiligen Tätigkeit hat die Klägerin kein wirtschaftliches Risiko getragen. Soweit das Finanzamt auf den erheblichen variablen Anteil ihrer Vergütungen verweist und unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 27.11.2019 V R 23/19 von einer fehlenden Selbständigkeit nur bei Vereinbarung einer ausschließlich oder nahezu ausschließlich (bis zu 10 %) fixen Vergütung ausgehen möchte, vermag der erkennende Senat dem nicht zu folgen. Denn zum einen ließ der BFH in diesem Urteil mangels Entscheidungsrelevanz ausdrücklich offen, in welchen sonstigen Fällen die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied als unternehmerisch ausgeübt anzusehen sein könnte (Rz 21). Zum anderen geht der EuGH in seiner nachfolgenden Entscheidung "TP" (EuGH-Urteil vom 21.12.2023 C-288/22, TP, ECLI:EU:C:2023:1024, HFR 2024, 277) von einem fehlenden wirtschaftlichen Risiko nicht nur bei Zahlung von festen Pauschalbeträgen, sondern auch dann aus, wenn die Höhe der Vergütung in Form von Tantiemen ausschließlich von den Gewinnen der Gesellschaft abhängt, da die Partizipation am Gewinn nicht mit der Tragung eines eigenen Verlustrisikos gleichgesetzt werden könne (vgl. Rz 59). Entscheidend sei, dass das Verwaltungsratsmitglied das mit seiner Tätigkeit verbundene wirtschaftliche Risiko nicht zu tragen habe, da sich die Gesellschaft selbst den negativen Folgen der Entscheidungen des Verwaltungsrats stellen müsse und somit das mit der Tätigkeit der Verwaltungsratsmitglieder einhergehende wirtschaftliche Risiko trage (Rz 58). Im schlimmsten Fall könne sich die Vergütung auf null bzw. auf einen eventuell zugesagten Fixbetrag reduzieren (vgl. Rz 38 der vom EuGH in Rz 58 in Bezug genommenen Ausführungen der Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen vom 13.07.2023 – C-288/22, ECLI:EU:C:2023:590). Ob die Vergütungen des Verwaltungsrats variabel oder fix erfolgten, spielte für den EuGH daher keine Rolle (vgl. so tendenziell auch Korn in Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 2 Rz 165). Die Unternehmereigenschaft hängt also nicht von der Variabilität der Vergütung ab. Ausschlaggebendes Kriterium für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit ist stattdessen die Tragung eines persönlichen Risikos.

42
Auch wenn die Entscheidung TP die Tätigkeit eines Verwaltungsratsmitglieds für verschiedene Aktiengesellschaften in der Rechtsform der S. A. nach luxemburgischem Recht mit monistischer Struktur betreffen dürfte (vgl. de Weerth, MwStR 2024, 98), bei der das Verwaltungsratsmitglied Geschäftsführungs- und Überwachungstätigkeiten übernehmen kann, hält der erkennende Senat diese auf deutsches Recht (ebenso Küffner/Claussen, UR 2024, 61, 63) und den vorliegenden Streitfall übertragbar. Denn die Tätigkeit des Verwaltungsratsmitglieds TP bestand nach dem Urteilssachverhalt insbesondere darin, Berichte von Führungskräften oder Vertretern der betreffenden Gesellschaften entgegenzunehmen, strategische Vorschläge, Entscheidungen der operativen Führungskräfte, Probleme im Zusammenhang mit der Rechnungslegung dieser Gesellschaften und ihrer Tochtergesellschaften sowie die für sie bestehenden Risiken zu erörtern (vgl. EuGH-Urteil vom 21.12.2023 C-288/22, TP, ECLI:EU:C:2023:1024, HFR 2024, 277, Rz 18). TP hatte in den jeweiligen Verwaltungsräten der Aktiengesellschaften keine ausschlaggebende Stimme und nahm weder die Vertretung oder die laufende Geschäftsführung dieser Gesellschaften wahr

noch war er Mitglied eines Geschäftsführungsausschusses (EuGH-Urteil vom 21.12.2023 C-288/22 a.a.O, Rz 49). Für den Streitfall kann nichts anderes gelten, da auch die Klägerin im Rahmen ihrer drei Verbandstätigkeiten nicht mit Geschäftsführungstätigkeiten, sondern in erster Linie mit Beratungs- und Überwachungsaufgaben betraut war. So nahm sie in ihrer Funktion als Vorsitzende der Vertreterversammlung der KdöR 1 an Sitzungen verschiedener Ausschüsse mit beratender Stimme teil, nahm als Vorsitzende die Kontroll- und Vertretungsfunktion gegenüber dem Vorstand wahr und wirkte sowohl als Vorsitzende als auch als Mitglied der Vertreterversammlung der KdöR 2 bei deren Entscheidungen mit, wobei ihr jeweils keine ausschlaggebende Stimme zukam. Weiter oblag ihr als Mitglied des Geschäftsführenden Vorstands des Berufsverbands, in welchem sie ebenfalls keine ausschlaggebende Stimme hatte (s.o. und § xxx der Berufsverband-Satzung), insbesondere die Beratung und Unterstützung des Landesvorsitzenden (§ xxx der Berufsverband-Satzung). Das vom EuGH als entscheidend eingestufte Kriterium der unmittelbaren persönlichen Einstandspflicht von Organmitgliedern für die Verbindlichkeiten einer Gesellschaft besteht im deutschen Recht regelmäßig nur für Personengesellschaften gemäß 128 HGB, während die oben genannten gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften hinsichtlich KdöR 1, KdöR 2 und Berufsverband nur eine Haftung für Pflichtverletzungen und Verstöße gegen diese Regelungen vorsehen, die nach dem EuGH aber gerade nicht genügt.

43
Auf die zwischen den Beteiligten diskutierte Frage, ob es sich bei Sitzungsgeldern um flexible Vergütungen handelt, kommt es daher nicht an. Überdies hat das Finanzgericht Köln mit rechtskräftigem Urteil vom 15.11.2023 – 9 K 1068/22, Rz 81 bis 83, dem der Senat folgt, insoweit bereits zu Recht festgestellt, dass Sitzungsgelder eines Aufsichtsratsvorsitzenden keine variable Vergütung darstellen, da deren Höhe nicht zu dessen Disposition stehen, sondern die Vorgaben in § 110 AktG sowie in der Gesellschaftssatzung eine zurückhaltende Sitzungspraxis vorgeben. Auch im Streitfall steht die Einberufung und Anzahl der Sitzungen der Klägerin nicht im Belieben der Klägerin, sondern unterliegt klaren gesetzlichen und satzungsrechtlichen Vorgaben (vgl. § xxx der KdöR 1-Satzung, §§ xxx der KdöR 2-Satzung und § xxx der Berufsverband-Satzung, hier werden die Sitzungen vom Landesvorsitzenden einberufen). Zudem sind bei der Abrechnung die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu beachten.

44
cc) Entgegen der Auffassung des Finanzamts spricht auch nicht die steuersystematische Auslegung im Kontext der besonderen Ortsbestimmungsregelung für die Tätigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern nach § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG für eine Unternehmereigenschaft der Klägerin. Diese Vorschrift enthält lediglich eine besondere Ortsbestimmungsvorschrift, wenn und soweit ein Aufsichtsratsmitglied als umsatzsteuerlicher Unternehmer einzuordnen ist. Hieraus lässt sich nicht der Schluss ziehen, dass ein Aufsichtsratsmitglied stets als Unternehmer anzusehen ist (vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 08.10.2020 – 5 K 162/19, Rz 55). Im Übrigen ist die Klägerin auch gar kein Aufsichtsratsmitglied.

45
dd) Für die fehlende Unternehmereigenschaft von Mitgliedern von Überwachungs- und Kontrollaufgaben wie der Klägerin spricht im Übrigen auch der Grundsatz der Rechtsformneutralität im Mehrwertsteuerrecht, soweit das entsprechende Gremium zwingend – wie im Streitfall die Vertreterversammlung für KdöR 1 und KdöR 2 gemäß § xxx) – vorgeschrieben ist, da anderenfalls ein Wettbewerbsnachteil gegenüber Einzelunternehmern und Personengesellschaften bestünde (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 13.07.2023 C-288/22, ECLI:EU:C:2023:590, Rz 47 ff mit Hinweis auf eine Protokollerklärung einer Ratstagung zu Art. 4 der Sechsten Richtlinie --77/388/EWG-- wonach es den Mitgliedstaaten freisteht, "Geschäftsführer, Verwalter, Aufsichtsratsmitglieder … von Gesellschaften in ihrer Beziehung zu den Gesellschaften und in ihrer Eigenschaft als Organe derselben nicht der Mehrwertsteuer zu unterwerfen"). Der EuGH hat diesen Rechtsgrundsatz in seinem Urteil vom 21.12.2023 allerdings nicht aufgegriffen.

46
ee) Dass, anders als das Finanzamt meint, eine gleichzeitige Ausübung der Verbandstätigkeiten gegenüber drei verschiedenen Rechtsträgern der fehlenden Unternehmereigenschaft nicht entgegenstehen kann, ergibt sich schon aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache "TP", wonach "TP" als selbständiger Rechtsanwalt M. von V. mehrerer Aktiengesellschaften war (vgl. EuGH-Urteil vom 21.12.2023 C-288/22, TP, ECLI:EU:C:2023:1024, HFR 2024, 277, Rz 17 und 49). Auch der Umstand, dass die Klägerin gemeinsam mit ihrem Ehemann eine Arztpraxis betreibt, steht diesem Ergebnis nicht entgegen, da es sich zum einen bei dieser Berufsausübungsgemeinschaft um ein gesondertes Unternehmen handelt und

andererseits selbst eine alleinige selbständige steuerpflichtige Berufsausübung eine andere, davon unabhängige und nicht selbständige ausgeübte wirtschaftliche Nebentätigkeit nicht als steuerbar infizieren könnte (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 13.07.2023, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:590, Rz 41 ff.). Soweit das Finanzamt eine Anwendung der EuGH-Entscheidung vom 21.12.2023 (TP, C-288/22) auf die Tätigkeit der Klägerin für den Berufsverband schon mit Hinweis auf eine dortige Geschäftsführungstätigkeit ablehnt, hat die Klägerin klargestellt, dass sie erst nach dem Streitzeitraum zweite stellvertretende Vorsitzende geworden ist.

47
3. Auf die weiter streitige Frage, ob die Klägerin ehrenamtlich tätig war und ihre Umsätze deshalb nach § 4 Nr. 26 Buchst. a oder b UStG steuerfrei sind, kommt es nach alledem nicht mehr an.

48
4. Der Herabsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2015 hinsichtlich der bisher nicht berücksichtigten Nichtsteuerbarkeit der Vergütungen des Berufsverbands steht § 14c Abs. 2 UStG nicht entgegen.

49
a) Nach dieser Vorschrift schuldet derjenige, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er zum gesonderten Ausweis der Steuer nicht berechtigt ist, den unberechtigt ausgewiesenen Betrag. Gleiches gilt, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt.

50
Eine Berichtigung dieser Beträge kann erfolgen, soweit die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist, § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG. Die Gefährdung des Steueraufkommens ist nach § 14c Abs. 2 Satz 3 UStG beseitigt, wenn ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist. Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags ist beim Finanzamt gesondert schriftlich zu beantragen und nach dessen Zustimmung in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist.

51
b) Danach schuldete die Klägerin zunächst die in den Rechnungen ausgewiesene Steuer, § 14c Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG.

52
Der Ausweis der Umsatzsteuer in den streitgegenständlichen Rechnungen der Klägerin an den Berufsverband erfolgte unberechtigt, da die Klägerin auch insoweit nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG tätig war. Zwar war die Klägerin aufgrund der damaligen Behandlung von Aufsichtsräten als umsatzsteuerpflichtige Unternehmer zunächst von einer entsprechenden Unternehmereigenschaft ausgegangen und hat entsprechende Rechnungen mit Steuerausweis erstellt. Diese Bewertung ist – und war bereits in den Streitjahren – nach Überzeugung des Senats jedoch unrichtig. Infolgedessen erfolgte der Umsatzsteuerausweis auch von Anfang an unberechtigt.

53
c) Die Berichtigung der geschuldeten Steuer erfolgt in teleologischer Reduktion des von § 14c Abs. 2 UStG in Bezug genommenen § 17 Abs. 1 UStG in den Streitjahren, da zu keiner Zeit eine Gefährdung des Vorsteuerabzugs vorgelegen hat.

54
§ 14c Abs. 2 UStG normiert eine steuerliche Gefährdungshaftung desjenigen, der als Unberechtigter Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erstellt und an Dritte weitergibt. Anknüpfungspunkt dieser Gefährdungshaftung ist die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs, die dem Empfänger einer solchen Rechnung nach § 15 UStG grundsätzlich zusteht. Von der Vorschrift erfasst werden soll grundsätzlich der Fall, dass der Rechnungsempfänger Vorsteuern aus einer Eingangsrechnung geltend macht, für die der Aussteller zwar dem Anschein nach Umsatzsteuer vereinnahmt, aber tatsächlich nicht an das Finanzamt abgeführt hat. Da theoretisch auf Grundlage jeder die gesetzlichen Formvorschriften erfüllenden Rechnung Vorsteuern in Anspruch genommen werden könnten, regelt § 14c UStG eine abstrakte Gefährdungshaftung

des Ausstellers, die durch einen eigenständigen Steueranspruch umgesetzt wird ("schuldet den ausgewiesenen Betrag", vgl. auch § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG).

55
Dieser Anspruch soll in entsprechender Anwendung des § 17 UStG nur dann berichtigt werden, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist. Dies ist nach der Rechtsprechung des BFH erst dann der Fall, wenn der Aussteller der Rechnungen diese gegenüber dem Empfänger korrigiert und – vor dem Hintergrund europarechtlich begründeter Direktansprüche des Rechnungsempfängers gegen das Finanzamt des Rechnungsausstellers – den vereinnahmten Steuerbetrag an diesen zurückgezahlt hat (vgl. Korn, in Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 14c Rz 94). Danach wäre vorliegend mangels Rechnungskorrektur und Rückerstattung der vereinnahmten Umsatzsteuer eine Korrektur (noch) nicht möglich.

56
Aufgrund der besonderen Umstände des Streitfalls ist nach Überzeugung des erkennenden Senats eine Berichtigung in den Streitjahren ("ex tunc") auch ohne vorherige Rechnungskorrektur und Rückerstattung der vereinnahmten Umsatzsteuer möglich und nötig (vgl. auch FG Köln, Urteil vom 15.11.2023 – 9 K 1068/22, EFG 2024, 511, Rz 94 ff).

57
Es ist nämlich zugunsten der Klägerin zu berücksichtigen, dass diese in den Streitjahren in Übereinstimmung mit Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erstellt und die vereinnahmte Umsatzsteuer an den Fiskus entrichtet hat. Wäre sie damals anders verfahren, hätte sie sich dem Vorwurf der Umsatzsteuerhinterziehung ausgesetzt.

58
Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass auch eine bereits abstrakte Gefährdung des Steueraufkommens schon deshalb nicht entstanden ist, weil der Berufsverband nach Mitteilung des Steuerberaters der Klägerin seit dem 01.07.2013 ausschließlich nach § 4 Nr. xxx UStG von der Umsatzsteuer befreite Umsätze tätigte, die nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Der Senat ist aufgrund dieser Mitteilung davon überzeugt, dass der Berufsverband aus den Rechnungen der Klägerin auch tatsächlich keinen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat. Dies gilt auch für den Zeitraum Januar bis Juni 2013, auf den zudem mit xx € netto lediglich ca. 18 % der gesamten Ausgangsrechnungen in Höhe von xx €. bis Ende 2015 entfielen.

59
Würde die Klägerin am (strengen) Berichtigungsverfahren festgehalten werden, hätte sie – trotz vermeintlich pflichtgemäßer umsatzsteuerpflichtiger Behandlung ihrer Tätigkeit in der Vergangenheit – wohl nur eine Berichtigung der unzutreffenden Festsetzungen mit Wirkung ab 2025 erreichen können, was (auch) entsprechende Zinsverluste zur Folge gehabt hätte. Um das Berichtigungsverfahren nach § 14c Abs. 2 Satz 5 i. V. m. § 17 UStG durchführen zu können, hätte sie aufgrund der Anforderungen des BFH hinsichtlich der an die Rechnungsempfänger (vorab) zurück zu gewährenden Umsatzsteuer in Vorleistung gehen und eventuell einen erneuten Zinsnachteil in Kauf nehmen müssen. Diesem Ergebnis steht auch nicht entgegen, dass die Klägerin die vom Berufsverband an sie zu Unrecht entrichtete Umsatzsteuer ausgezahlt bekommt, ohne dass die Weiterleitung des Betrages an den Berufsverband sichergestellt ist. Ob und inwieweit der Rechnungsempfänger die ungerechtfertigte Bereicherung der Klägerin in Höhe des Steuerbetrags geltend macht, ist für die Bewertung der steuerlichen Verhältnisse ohne Belang.

60
5. Unter Minderung des bisher vom Finanzamt für die Jahre 2013 bis 2015 bezüglich der Umsätze der Klägerin an die beiden KdöR in den angefochtenen Änderungsbescheiden gewährten Vorsteuerabzugs in Höhe von xx € (2013), xx € (2014) und xx € (2015) war die Umsatzsteuer daher für 2009 auf xx €, für 2010 auf xx €, für 2011 auf xx €, für 2012 auf xx €, für 2013 auf xx €, für 2014 auf xx € und für 2015 auf xx € festzusetzen.

II.

61
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

III.

62
Der Senat lässt die Revision zu, weil die Frage, in welchen Fällen die Tätigkeit für ein Kontroll- bzw. Überwachungsorgan einer Körperschaft des öffentlichen Rechts bzw. eines eingetragenen Vereins als unternehmerisch ausgeübt anzusehen ist, im Hinblick auf das EuGH-Urteil "TP" von grundsätzlicher Bedeutung ist (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO; vgl. auch FG Hamburg, Urteil vom 08.09.2020 6 K 131/18, EFG 2020, 1880, Rz 44; FG Niedersachsen, Urteile vom 19.11.2019 5 K 282/18, EFG 2020, 1012, Rz 39 und vom 08.10.2020 5 K 162/19, EFG 2021, 492, Rz 60; FG Köln, Urteile vom 26.11.2020 8 K 2333/18, Rz 65 und vom 15.11.2023 9 K 1068/22, EFG 2024, 511, Rz 100), sowie zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) im Hinblick auf die Frage der teleologischen Reduktion hinsichtlich § 14c Abs. 2 Satz 5 i. V. m. § 17 UStG bei tatsächlich fehlender Gefährdung des Steueraufkommens und verwaltungskonformen Vorverhaltens (vgl. FG Köln, Urteil vom 15.11.2023 9 K 1068/22, EFG 2024, 511, Rz 100).