

Finanzen

Umsatzsteuerpflicht bei öffentlichen Zuschüssen

Ein Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) beschäftigt sich mit der Umsatzsteuerbarkeit öffentlicher Zuschüsse und zeigt eine typische Problemkonstellation. Ein Fremdenverkehrsverein schloss mit der Stadt einen Geschäftsbesorgungsvertrag ab, wonach er für die Stadt im Einzelnen definierte Aufgaben und Dienstleistungen im Bereich Stadt-Marketing, Kongress und Touristik übernahm. Im Gegenzug verpflichtete sich die Stadt, einen jährlichen Sach- und Mietkostenzuschuss zu zahlen. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass die Zahlungen der Stadt keine echten Zuschüsse seien, sondern Entgelt im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustauschs. Der BFH (Beschluss vom 18.12.2019, XI R 31/17) hat diese Auffassung bestätigt. Der Fall zeigt sehr anschaulich die umsatzsteuerliche Problematik bei öffentlichen Zuschüssen.

Zunächst gelten hier allgemeine Kriterien für die Umsatzsteuerbarkeit von Leistungen:

- Es muss ein Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger bestehen. Das ergibt sich aus dem Zuwendungsvertrag. Ohne Bedeutung ist dabei, dass es sich um hoheitliche Aufgaben handelt.
- Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Hier ist das der Verein als Zuwendungsempfänger.

Schwieriger ist die Bewertung bei den folgenden Kriterien:

- Die Zahlung muss der Gegenwert für die erbrachte Leistung sein.
- Die Leistung muss derart mit der Zahlung (Zuschuss) verknüpft sein, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung richtet.
- Es müssen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden.
- Der Zahlende erhält einen Gegenstand oder einen sonstigen Vorteil, auf Grund dessen er als Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung angesehen werden kann.

Wer ist Leistungsempfänger?

Unklar ist bei Zuwendungsverträgen oft, wer Empfänger der vom Bezuschussten erbrachten Leistungen ist. Vielfach richten sich die Leistungen – gerade gemeinnütziger – öffentlich bezuschusster Einrichtungen an eine unbestimmte Öffentlichkeit. Auch wenn die Nutznießer einer Leistung einzeln bekannt sind, heißt das nicht, dass kein Leistungsaustausch mit dem Zuwendungsempfänger vorliegt.

Auch wenn der tatsächliche Nutznießer der Leistung nicht der Zuwendungsgeber ist, hebt die Rechtsprechung meist auf das vertragliche Verhältnis mit ihm ab und bewertet die geförderte Tätigkeit als mehr oder weniger komplexe organisatorische und Dienstleistung im Auftrag des Zuwendungsgebers.

Ein Interesse der Allgemeinheit, das bei einer Auftragsvergabe durch die öffentliche Hand meist unterlegt ist, schließt die Identifizierbarkeit des Leistungsempfängers nicht aus. Entscheidend ist vielmehr, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand

Vorstand

eines Leistungsaustauschs sein kann. Dabei handelt es sich meist um den Zuwendungsgeber und nicht um eine allgemeine nicht näher identifizierbare „Öffentlichkeit“.

Zuschuss als Gegenwert für die erbrachte Leistung

Unterliegt ein Leistungsaustausch, ist die Frage nach Wert und Gegenwert in der Praxis kaum strittig. Es kommt für die Steuerbarkeit ausdrücklich nicht darauf an, ob Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen wirtschaftlichen Verhältnis stehen.

Verknüpfung von Zahlung und Leistung

Ob eine Verknüpfung von Zahlung und Leistung besteht, ergibt sich aus dem Zuwendungsvertrag. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor. Wie die Zahlung bezeichnet wird (als Zuwendung, Zuschuss, Vergütung usf.) ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs ohne Bedeutung.

Ein Leistungsaustausch liegt also grundsätzlich vor, wenn der Vertrag zu erbringende Leistungen des Zuwendungsempfängers definiert und der Zuschuss an diese Leistungen geknüpft ist.

Um nicht steuerbare echte Zuschüsse handelt es sich dagegen meist dann, wenn der Zuwendungsempfänger durch die Zahlungen nur unterstützt werden soll, ohne dass konkrete Gegenleistungen vereinbart sind.

Zuwendungsempfänger erhält eine Leistung

Eine weitere Voraussetzung für die Steuerbarkeit ist, dass der Zahlende einen Gegenstand oder einen sonstigen Vorteil erhält, auf Grund dessen er als Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung angesehen werden kann.

Wer der eigentliche Leistungsempfänger ist, ist neben der Identifizierbarkeit des Empfängers ebenfalls eine nicht immer ganz leicht zu beantwortende Frage. Die Rechtsprechung hebt hier aber weniger auf die praktischen Nutznießer der Leistung ab, sondern auf das Verhältnis vom Zuwendungsgeber und Empfänger. Dabei ist das Argument, dass die öffentliche Hand als Zuwendungsgeber insofern individuelle Vorteile aus den Leistungen zieht, als sie die jeweiligen Leistungen nicht selbst erbringen bzw. externe Dienstleister damit kostenpflichtig beauftragen muss.

Auch wenn die Allgemeinheit, d.h. Bürger, Vereinsmitglieder oder die Wirtschaft der Stadt, Vorteile aus den streitgegenständlichen Leistungen zieht, schließt das einen Leistungsaustauschs zwischen öffentlicher Hand und dem Zuschussempfänger nicht aus.

Fazit

Zuwendungsverträge sollten immer auf möglich umsatzsteuerliche Folgen geprüft werden. Nicht selten besteht eine Steuerbarkeit. Bei gemeinnützigen Zuwendungsempfängern sind die Zuschüsse aber meist nach den Regelungen des § 4 Nr. 16 bis 26 UStG steuerbefreit.