

USt & Zuschüsse

Umsatzbesteuerung von Zuschüssen: BMF aktualisiert den UStAE
BMF-Schreiben 11.06.2024.

Bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuschüssen gibt es immer wieder Unsicherheiten, weil die Abgrenzung von Leistungsentgelt und echtem Zuschuss nicht immer einfach ist. Das BMF hat jetzt auf die neuere Rechtsprechung reagiert, seine Rechtsauffassung zugunsten der Zuwendungsempfänger korrigiert und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) in Abschnitt 10.2 geändert. Wir bringen Sie auf den Stand der Dinge.

So sind Zuschüsse umsatzsteuerlich einzuordnen

Zuschüsse können unabhängig davon, wie sie im Einzelfall bezeichnet werden umsatzsteuerlich in drei Fälle eingeordnet werden. Nämlich

- als echte Zuschüsse, die nicht steuerbar sind,
- als Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (unechte Zuschüsse) oder
- als Entgelt von dritter Seite.

Wichtig Entgelte von dritter Seite spielen bei gemeinnützigen Einrichtungen nur eine geringe Rolle, weil hier der Zuschuss pro Leistungseinheit gewährt werden muss. Das gilt z. B. für Zuschüsse für Schülermensen pro ausgegebenem Essen oder Zahlungen des Jugendamts für eine Jugendfreizeit pro Teilnehmer. In beiden Fällen sind die Zuschüsse aber steuerbefreit.

Förderziel und Zuwendungsgeber stehen jetzt im Fokus

Neu und wichtig ist die Klarstellung des BMF, dass nicht allein auf die bezuschusste Tätigkeit abgehoben werden darf, sondern vor allem auf die Person des Zuwendungsempfängers und das Förderungsziel.

Finanzverwaltung ändert Auffassung

Bisher vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die Zwecke, die der Zahlende mit den Zahlungen verfolgt, allenfalls Aufschlüsse darüber geben können, ob der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Zahlung vorliegt (UStAE, Abschnitt 10.2, Abs. 1, S. 3). Dass der Zuwendungsempfänger mit dem Zuschuss eine Leistung an den Zuwendungsgeber erbringt, ist also nicht allein ausschlaggebend. Entscheidend ist vielmehr, ob die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers für den Zahlenden als Leistungsempfänger bestimmt ist. Indiz dafür ist u. a. der vom Zahlenden verfolgte Zweck.

Dieser BFH-Fall liegt der Änderung zugrunde

Das BMF bezieht sich dabei auf folgenden Rechtsprechungsfall (BFH, Urteil vom 18.11.2021, Az. V R 17/20): Eine Gemeinde hatte einem Verein eine Sportanlage für zunächst 25 Jahre zur kostenfreien Nutzung zur Verfügung gestellt. Laut Nutzungsvertrag übernahm der Verein gegen eine pauschale

Kostenerstattung die Bewirtschaftung, Instandhaltung und Pflege der gesamten Sportanlage. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Zahlungen der Gemeinde Entgelt für Leistungen seien, die der Verein an die Gemeinde erbrachte.

Der BFH gab dem Verein im Ergebnis Recht. Die Abgrenzung zwischen Entgelt und einem nicht steuerbaren „echten“ Zuschuss muss sich auf die Person des Zuwendungsempfänger und das Förderziel beziehen. Im konkreten Fall lag ein nicht steuerbarer „echter“ Zuschuss vor, weil

- der Verein nicht verpflichtet war, bestimmte Sportangebote vorzuhalten;
- es der Gemeinde gerade nicht darum ging, konkrete Betreiberleistungen für sich zu beziehen. Vielmehr wollte sie den Verein aus strukturpolitischen Gründen in die Lage versetzen, eigenverantwortlich seiner gemeinnützigen Tätigkeit im Sinne der örtlichen Gemeinschaft nachzugehen.

Das BMF zitiert dieses Urteil und hebt die Tatsache hervor, dass der Verein an die Gemeinde keine konkreten Betreiberleistungen wie z. B. die Vorhaltung bestimmter Sportangebote erbringen musste. Die Gemeinde verfolgte mit diesen Zahlungen vielmehr den Zweck, die Tätigkeit des Vereins allgemein zu fördern und ihn in die Lage zu versetzen, seine gemeinnützige Tätigkeit auszuüben. Deswegen lag ein echter nicht steuerbarer Zuschuss vor.

Finanzämter legten Steuerbarkeit

oft weit aus

Diese Rechtsauffassung stärkt die Zuschussempfänger auch gegenüber teils abwegigen Argumentationen der Finanzämter. So hatte das Finanzamt einen Zuschuss an einen Sportverein für die Errichtung eines Kunstrasenplatzes als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Begründung: Bei der Errichtung des Kunstrasenplatzes auf fremden Grund und Boden seien die dafür gezahlten Zuschüsse der Grundstückseigentümerin eine Vorauszahlung auf eine spätere Weiterlieferung bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses, weil der Kunstrasenplatz nach Ende der Nutzungsdauer an die Gemeinde fällt.

Auch hier hatte das Finanzgericht Niedersachsen klargestellt, dass die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein diene und deshalb nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung stand (Urteil vom 10.01.2023, Az. 11 K 147/22).

Vertrag führt nicht immer zu Zuschuss

Bisher vertrat das BMF die Auffassung, dass ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegen kann, wenn die Bewilligung der Zuwendungen über die Allgemeinen Nebenbestimmungen hinaus mit besonderen Nebenbestimmungen verknüpft ist. Das erwies sich in der Praxis als problematisch, weil eine genaue Definition der geförderten Leistung bei öffentlichen Zuschüssen der Regelfall ist. Die Finanzämter

geschlossen deswegen aus konkreten Leistungsbeschreibungen auf unechte Zuschüsse. Denn bei Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt so die bisherige Auffassung des BMF grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor (UStAE, Abschnitt 10.2, Abs. 9 S. 5).

Hier korrigiert das BMF seine Auffassung: Ein Leistungsaustausch liegt nicht vor, wenn

- der Zahlungsempfänger die Zahlungen lediglich erhält, um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig zu werden oder seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können,
- vertraglich vereinbarte Zahlungen dem leistenden Zahlungsempfänger vorrangig zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden.

Damit stellt das BMF klar, dass Förderauflagen, die bestimmte Leistungen des Zuwendungsempfängers vorsehen, nicht zwingend zu einem Leistungsaustausch mit dem Zuwendungsgeber führen. Immer muss geprüft werden, welche Förderziele im Vordergrund stehen und welche, z. B. gemeinwohlorientierte, Ausrichtung die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers insgesamt hat.

Wann ist die Grenze zum Leistungsaustausch überschritten?

Diese Einschränkung gilt aber nicht unbegrenzt. Ein Leistungsaustausch kann insbesondere vorliegen, wenn der Zuwendungsempfänger Aufgaben übernimmt, die sonst vom Zuwendungsgeber erbracht werden. Das gilt z. B., wenn eine Einrichtung im Rahmen einer Zuschussförderung Geschäftsbesorgungsleistungen für den öffentlichen Zuwendungsgeber übernimmt.

Das BMF führt hier folgenden Rechtsprechungsfall an: Eine Gemeinde hat im Wege eines Geschäftsbesorgungsvertrags die Bewirtschaftung und den Erhalt einer Sporthalle auf einen Sportverein übertragen. Der Verein durfte die Halle selbst nutzen und sollte sie für den Vereins- und Betriebssport im Namen und auf Rechnung der Gemeinde vermieten. Zu seinen Aufgaben gehörte auch das Inkasso und das Mahnwesen.

Weil die Gemeinde die Verwaltung der Sporthalle und das Einziehen der Hallenmieten an den Verein übertrug, war die Grenze zum Leistungsaustausch überschritten (BFH, Urteil vom 05.08.2010, Az. V R 54/09). Charakteristisches Merkmal der Tätigkeit war nicht die Vermietung an den Verein, sondern die organisatorische Abwicklung von Nutzungsverhältnissen. Das ist eine Tätigkeit, die ihrer Art nach auch von gewerblichen Immobilienverwaltern ausgeführt wird.

Wichtig Der BFH hat dabei klargestellt, dass es nicht entscheidend ist, ob es sich bei der übernommenen Aufgabe um eine Pflichtaufgabe oder eine freiwillige Aufgabe der Gemeinde als öffentlich-rechtliche Körperschaft handelt.

FAZIT Das BMF übernimmt den Tenor der neueren Rechtsprechung zu Zuschüssen und

stellt damit klar, dass Zuschüsse gerade an gemeinnützige Einrichtungen regelmäßig nicht umsatzsteuerbar sind. Das ist wichtig, weil Zuwendungsverträge oft Leistungsbeschreibungen enthalten, die als Hinweise auf einen steuerbaren Leistungsaustausch ausgelegt werden können.