

Steuerliche Probleme beim Kontraktmanagement mit freien Trägern

Umsatzsteuerpflicht bei Zuwendungen durch Leistungsverträge

s 1

Klaus Terbrack

Magister Kommunikation Ästhetik,
Büro für Kulturberatung, Osnabrück

Inhalt	Seite
Handreichungen für die Praxis	1
1. Veränderungen bei Zuwendungen an freie Träger: Problematik und Möglichkeiten	1
2. Zuwendungsformen	3
2.1 Zuwendungsbescheid	3
2.2 Leistungsvertrag	4
2.3 Zuwendungsvertrag	5
3. Umsatzsteuerrechtliche Bewertung unterschiedlicher Zuwendungsformen	5
4. Verbindliche Auskunft	13
5. Umsatzsteuerbefreiung	14
6. Schlussbemerkungen	14

Handreichungen für die Praxis

1. Veränderungen bei Zuwendungen an freie Träger: Problematik und Möglichkeiten

S 2

Mit den „neuen Steuerungsmodellen“ und der Reform der öffentlichen Verwaltung hat auch eine Veränderung bei Zuwendungen an freie Träger begonnen.

Neben der lang geübten Praxis, Zuwendungen auf Grund von Zuwendungsbescheiden zu vergeben, werden heute in vielen Fällen **Zuschüsse durch vertragliche Vereinbarungen geregelt**. Statt der Rolle des untergeordneten Zuwendungsempfängers sollen die freien

Träger zu **gleichberechtigten Partnern** der Zuwendungsgeber der öffentlichen Hand werden – mit einem angestrebten partnerschaftlichen Verhältnis auf Augenhöhe.

Die Aufgabenübertragung durch vertragliche Vereinbarungen und Kontrakte soll beiden Seiten Klarheit bieten

- | über Art und Umfang der Tätigkeiten, für die die Förderung vereinbart wird,
- | über die Höhe der Zuwendung,
- | über die Laufzeit.

Zuwendungsvereinbarungen mit einer mehrjährigen Laufzeit garantieren den freien Trägern eine längerfristige finanzielle Planungssicherheit.

Mit einer vertraglichen Vereinbarung statt eines Zuwendungsbescheides können jedoch **Probleme** mit einer möglichen Auslösung der Umsatzsteuerpflicht für die Zuwendungen beginnen. Dann nämlich, wenn aus der beabsichtigten Bezuschussung ein Leistungsaustausch wird: für die vereinbarte Durchführung einer qualitativ und quantitativ bestimmten Leistung an den Zahlenden erhält der Leistende ein Entgelt in bestimmter Höhe.

Hier bewegt man sich häufig vielleicht etwas unbedarft im Bereich der Begriffe – Leistung, Leistungsaustausch, Entgelt für eine Leistung – **Begriffe aus dem Umsatzsteuergesetz, die ein Indiz für die Abgrenzung von umsatzsteuerfreien „echten Zuschüssen“** von umsatzsteuerpflichtigen Entgelten für eine Leistung oder „unechten Zuschüssen“ darstellen.

Wird im Nachhinein ein vermeintlicher Zuschuss vom Finanzamt als **Leistungsaustausch und damit als umsatzsteuerpflichtige Einnahme** gewertet, hat die nachträglich geforderte Umsatzsteuerzahllast der Zahlungsempfänger, also freie Träger, zu tragen. Das bedeutet, dass aus den zugewendeten Summen die enthaltene Umsatzsteuer herausgerechnet würde und an das Finanzamt abzuführen wäre.

Steuerberater mit Schwerpunkt im Kulturbereich berichten bereits von Fällen, in denen sich solche Auseinandersetzungen abzeichnen.

Will man eine **Zuwendung als „echten Zuschuss“** vertraglich vereinbaren und nicht unbeabsichtigt die Annahme eines Leistungsaustausches begründen, muss man über die entsprechenden umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen Bescheid wissen.

- | Beispielsweise ist ein Zuwendungsvertrag, der ausschließlich auf der Grundlage des öffentlichen Haushaltsrechts und seiner allgemeinen Nebenbestimmungen beruht in der Regel unbedenklich, ebenso wie Zuwendungen, die den Zahlungsempfänger lediglich in die Lage versetzen sollen, im Rahmen seiner Aufgabenbestimmung (Satzung, Gesellschaftszweck) tätig zu werden, also die Herstellung der Leistungsbereitschaft.
- | Detaillierte Vereinbarungen über die Quantität und Qualität der zu erzielenden Ergebnisse können problematisch sein.
- | Die Festlegung eines Verwendungszwecks der Zuwendungen sowie Regelungen zur Überprüfung der zweckgemäßen Verwendung in Zuwendungsverträgen sind unbedenklich.¹
- | Eine Möglichkeit der Absicherung ist, **vor Abschluss eines Vertrages** beim örtlichen Finanzamt eine **verbindliche Auskunft** einzuholen (s.u.). Kommt diese Auskunft zu dem Ergebnis, dass die Zuwendungen im Rahmen der Vereinbarungen umsatzsteuerrechtlich einen echten Zuschuss darstellen, ist dies abschließend rechtsgültig und bei einer späteren Umsatzsteuerprüfung nicht mehr angreifbar.
- | Es wäre sinnvoll, wenn die Zuwendungsgeber, z.B. ein kommunales Kulturamt, die nötige steuerjuristische Klärung mit dem örtlichen Finanzamt herbeiführt.

Dieser Beitrag kann lediglich auf eine Problematik und die wichtigsten Rahmenfaktoren aufmerksam machen. Der rechtliche Hintergrund ist diffizil, wenig konsistent und häufig nur auf den jeweiligen Einzelfall anwendbar. Es gibt eine Vielzahl von Urteilen und Möglichkeiten für unterschiedliche Auslegungen. Die Konsultation eines Steuerberaters ist in jedem Falle sinnvoll.

2. Zuwendungsformen

2.1 Zuwendungsbescheid

Der **Zuwendungsbescheid** war für viele Jahrzehnte das Standardinstrument der Kulturfinanzierung freier Träger seitens der öffentlichen Hand.

Es handelt sich um einen hoheitlichen Rechtsakt; die verwaltungsrechtlichen Regelungen für die Gewährung sind sehr weit entwickelt: es gelten Willkürverbot, Gleichbehandlungsgebot, Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung und Vertrauensschutz. In der Regel

¹ vgl. BFH Urteil vom 28.7.1994 (V R 19/92) Bundessteuerblatt 1995 II S. 86

garantieren diese Bestimmungen eine weitgehende Rechtssicherheit für die Zuwendungsempfänger. Einmal erteilt, begründet der Zuwendungsbescheid einen rechtlich bindenden Anspruch auf Zahlung der Zuwendung im Rahmen der Bedingungen der Gewährung. Diese Bedingungen sind üblicherweise in den allgemeinen Nebenbestimmungen festgehalten, bundesweit weitgehend übereinstimmenden Vorschriften, die eine ordnungsgemäße Abwicklung eines Zuwendungsverfahrens regeln. An die Zahlung sind also verschiedene verwaltungsrechtliche Bedingungen und Auflagen geknüpft (wie z.B. der ordnungsgemäße Nachweis der Verwendung), die bei Nichtbeachtung zur rückwirkenden Aufhebung des Bescheides und zur Rückzahlungspflicht führen können. Diese allgemeinen Nebenbestimmungen kann man bei jeder öffentlichen Behörde, die Zuwendungen vergibt, erhalten. In der Regel werden Zuwendungen auf Grund von Zuwendungsbescheiden nur für das laufende Haushaltsjahr gewährt. Zwar besteht grundsätzlich auch die Möglichkeit, eine Zuwendung per Bescheid über mehrere Jahre zu gewähren, dies wird aber in der Praxis nicht gemacht.

Obwohl grundsätzlich auch über mehrere Jahre möglich, beschränken sich Zuwendungen auf Grund von Zuwendungsbescheiden in der Regel auf ein Haushaltsjahr, womit eine mittel- bis langfristige Planungssicherheit nicht gegeben ist und das ist ihr gravierendste Nachteil.

2.2 Leistungsvertrag

Der **Leistungsvertrag** vereinbart in einem Vertrag ein bestimmtes Entgelt für die Ausführung bestimmter Leistungen, die in Quantität sowie (soweit im Kulturbereich überhaupt möglich) in Qualität festgelegt werden. Diese Verträge können auf unbestimmte Zeit abgeschlossen werden. Mit den neuen Steuerungsmodellen sind in einigen Regionen vertraglich Vereinbarungen über eine Zuwendung der Standard in der Kulturfinanzierung der Kommunen geworden.

Diese Entwicklung steht in Zusammenhang mit der Einführung der neuen Steuerungsmodelle und Kosten- und Leistungsrechnung in den Kommunen. Diese erfüllen unter anderem die Funktionen, den Kosten entsprechende Leistungen gegenüber zu stellen – Transparenz und Kriterien für eine Bewertung des Kosten / Nutzen Verhältnisses von Leistungen und Produkten zu gewinnen.

Mit Leistungsverträgen wird das Ziel einer dezentralen Ressourcen- und Ergebnisverantwortung verfolgt, indem der Zuschuss direkt zu einer Leistung in Verhältnis gesetzt wird. Es soll gewährleistet werden, dass sich die Ausgaben in kulturpolitischer wie ökonomischer Hinsicht rechnen.

Inwieweit hier eine Umsatzsteuerpflicht der Zahlungen ausgelöst wird, ist steuergesetzlich unscharf und stark vom Einzelfall abhängig (s.u.). Die bisher ergangenen Urteile der Finanzgerichte, die herangezogen werden können, beziehen sich auf andere Aufgaben- und Wirtschaftsbereiche wie zum Beispiel die Forschung.

2.3 Zuwendungsvertrag

Eine Art **Mittelweg zwischen Zuwendungsbescheid und Leistungsvertrag** stellt der **Zuwendungsvertrag** dar: auf Grund der Richtlinien für die Vergabe von Zuwendungen wird statt eines Bescheides (in der Regel Bindung an das Haushaltsjahr) ein Vertrag über die Gewährung einer Zuwendung geschlossen, der auch über mehrere Jahre laufen kann. Ein solcher Vertrag legt die Verwendungszwecke der Zuwendungen fest und wird mancherorts durch Zielvereinbarungen ergänzt. Der Zuwendungsvertrag liegt juristisch im Bereich des Verwaltungsrechts, für ihn gelten die gleichen verwaltungsrechtlichen Regeln wie für den Zuwendungsbescheid.

Ein **mehrfähriger Zuwendungsvertrag mit automatischer Verlängerung, der ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts und seiner allgemeinen Nebenbestimmungen beruht**, ist meines Erachtens die zur Zeit beste Form der Zuwendung.

Im für den Empfänger idealen Fall wird die Zuwendung als **Festbetragsfinanzierung** vereinbart, das heißt erwirtschaftete Überschüsse können unter bestimmten Umständen beim Empfänger verbleiben und sind auf die Folgejahre übertragbar.

3. Umsatzsteuerrechtliche Bewertung unterschiedlicher Zuwendungsformen

Für eine Beurteilung von Zuwendungsvereinbarungen hinsichtlich einer Umsatzsteuerpflicht, müssen die umsatzsteuerrechtlich relevanten Begriffe – **Leistung, Entgelt, Zuwendung und Zuschuss** – deutlich sein.

Leistung:

In § 1 Absatz 1 des UStG heißt es:

„Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder

behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt;“.

Und entsprechend die Umsatzsteuerrichtlinie 1:

„Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht. Für die Annahme eines Leistungsaustausches müssen Leistung und Gegenleistung (Entgelt) in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen.“²

Wie weiter unten aufgezeigt, enthält nun gerade ein **Leistungsvertrag** teilweise die hier geschilderten Indikatoren für einen Leistungsaustausch und **löst damit potentiell die Umsatzsteuerpflicht aus** (zu möglicherweise greifenden Umsatzsteuerbefreiungen siehe gleichnamigen Abschnitt). **Relevant ist hier unter Anderem das Eingehen einer einklagbaren Rechtsverpflichtung auf beiden Seiten:** Zahlung des vertraglich vereinbarten Entgelts gegen Ausführung oder Lieferung der vertraglich vereinbarten Leistung.

Die oben zitierte Unternehmereigenschaft tritt mit der nachhaltigen Vereinnahmung von Entgelten automatisch ein, also auch, wenn das Finanzamt vermeintliche Zuschüsse als Entgelt wertet. Dies gilt unabhängig von der Rechtsform.³

Die Anwendung der Begriffe **Zuwendung und Zuschuss** wird in der Umsatzsteuerrichtlinie 150 beschrieben.

Demnach können **Zuschüsse** entweder

- | Entgelte für eine Leistung an den Zuschussgeber“,
- | „zusätzliches Entgelt eines Dritten“ oder
- | „echter, nicht steuerbarer Zuschuss“ sein.

Kriterien für ein **Entgelt** sind:

- | Leistungsaustausch
- | unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Zuschuss; „... wenn der Zahlungsempfänger seine Leistung – **insbesondere bei gegenseitigen Verträgen** – erkennbar um der Gegenleistung willen erbringt.“

² Handbuch zur Umsatzsteuer 2000, Schriften des Deutschen wissenschaftlichen Steuerinstituts der Steuerberater e.V., 2001 München, S. 73 ff

³ vgl. a.a.O. S. 139 f bzw. Umsatzsteuer Richtlinie Nr. 22 Absatz 1

- | wenn der Zahlende als Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung angesehen werden kann.⁴

Kriterien für einen **nicht steuerbaren, echten Zuschuss** sind:

- | Es liegt kein Leistungsaustauschverhältnis vor, die Zahlung erfolgt im überwiegenden öffentlich – rechtlichen Interesse oder
- | Die Zahlung erfolgt **ausschließlich** auf Grundlage des öffentlichen Haushaltsrechts und der allgemeinen Nebenbestimmungen.

- | die Zahlung soll den Zahlungsempfänger lediglich ganz allgemein in die Lage versetzen, überhaupt tätig werden zu können.

S 8

„So sind Zahlungen echte Zuschüsse, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden.“⁵

Ein Indiz für einen unbedenklichen, „**echten Zuschuss**“ ist insbesondere, wenn die Zahlung eher den Charakter einer institutionellen Förderung hat:

„Echte Zuschüsse liegen auch vor, wenn der Zahlungsempfänger die Zahlung 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.“⁶

Der folgende Absatz 8 der Umsatzsteuerrichtlinie 150 beginnt hierzu zunächst mit einer klaren Aussage, um dann ab Satz 5 wieder viel Raum für Interpretationen zu lassen.

„Zuwendungen aus öffentlichen Kassen, die ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts und den dazu erlassenen allgemeinen Nebenbestimmungen vergeben werden, sind grundsätzlich echte, nicht steuerbare Zuschüsse. Allgemeine Nebenbestimmungen enthalten keine konkreten Hinweise für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung. **Die dort normierten Auflagen für den Zuschussempfänger reichen für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht aus. Sie**

⁴ vgl. a.a.O. S. 391 ff bzw. Umsatzsteuer Richtlinie 150 Absatz 2 Satz 1

⁵ a.a.O. S. 393 bzw. Umsatzsteuer Richtlinie 150 Absatz 7, Satz 4

⁶ a.a.O. S. 393 bzw. Umsatzsteuerrichtlinie 150, Absatz7, Satz 4

haben den Sinn, den Zuwendungsgeber über den von ihm erhofften und erstrebten Nutzen des Projekts zu unterrichten und die sachgerechte Verwendung der eingesetzten Fördermittel sicherzustellen. Wird die Bewilligung der Zuwendungen darüber hinaus mit besonderen Nebenbestimmungen verknüpft, kann ggf. ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegen. Besondere Nebenbestimmungen sind auf den jeweiligen Einzelfall abgestellte Regelungen, die Bestandteil jeder Zuwendung sein können (...).⁷

Bisher gibt es weitergehende Auslegungen der relevanten Umsatzsteuerbestimmungen nur in Finanzgerichtsurteilen, die nicht direkt den Kulturbereich betreffen. Im Folgenden werden einige dieser Urteile zitiert. Diese Zitate sind jeweils aus einem Zusammenhang entnommen, dessen ganzen Hintergrund man in diesem Beitrag nicht vorstellen kann. Aber sie illustrieren die oben vorgestellten Begriffe und schaffen einen Eindruck über **die möglichen Probleme und die Sichtweise des höchsten deutschen Finanzgerichts.**

So könnte man in Übertragung eines ergangenen Urteils des Bundesfinanzhofes auf die Förderung eines lokalen Kulturprojekts durch die dortige Kommune argumentieren, dass die Leistung (das Kulturangebot) nicht unmittelbar der zahlenden Kommune als „identifizierbarem Verbraucher“ zugute kommt. Empfänger der Leistung wäre der Besucher bzw. der Bürger und insofern mangelt es an einem direkten Leistungsaustausch:

„Der Leistende muss seine Leistung an einen identifizierbaren Verbraucher erbringen...“⁸

„Eine Leistung im Sinne des §1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt voraus, dass sie an einen bestimmbar Leistungsempfänger erbracht wird.“⁹

In diesem Fall könnte die Zahlung immer noch als zusätzliches Entgelt eines Dritten umsatzsteuerpflichtig sein. „Der Zahlende kann ein Dritter sein (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG), der selbst nicht Leistungsempfänger ist.“¹⁰

Doch wenn diese Zahlung wiederum ausschließlich zur allgemeinen Förderung des Empfängers erfolgt, ist sie ein echter Zuschuss.

⁷ a.a.O. S.3939 bzw. Umsatzsteuer Richtlinie 150 Absatz 8

⁸ vgl. BFH Urteil vom 26. Oktober 2000, V R 12 /00

⁹ vgl. BFH Urteil vom 11.04.2002 V R 65/00

¹⁰ Handbuch zur Umsatzsteuer 2000, S. 391 bzw. Umsatzsteuerrichtlinie 150 (1) Satz 3

Auch wenn einiges dafür spricht, dass Zuschüsse der öffentlichen Hand für kulturelle Einrichtungen und Projekte, die über leistungsvertragsähnliche Vereinbarungen geregelt sind, keinen Leistungsaustausch begründen und damit als nicht steuerbare echte Zuschüsse zu behandeln sind: hier sollte man keinen Raum für Interpretationen zulassen.

s 10

Das sieht man an den Fällen in denen der Bundesfinanzhof als letzte deutsche Instanz mit Fragen der Umsatzbesteuerung von Zuwendungen beschäftigt ist.

Die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses „Leistung gegen Entgelt“ kann Steuerbescheide mit den Folgen der Umsatzbesteuerung der Zuwendung nach sich ziehen.

In Umsatzsteuerrichtlinie 149 heißt es:

„Vereinbaren die Beteiligten rechtsirrtümlich die Gegenleistung ohne Umsatzsteuer ist der ursprünglich vereinbarte Betrag in Entgelt und darauf entfallende Umsatzsteuer aufzuteilen.“¹¹

Das heißt, das finanzielle Risiko liegt auf der Seite des Zuwendungsempfängers!

Selbst wenn Einsprüche gegen die Bescheide und spätere Gerichtsurteile über die Berechtigung dieser Forderungen für den betroffenen Träger positiv ausgehen, ist dem unter Umständen jahrelange finanzielle Unsicherheit und ein langes steuerjuristisches Tauziehen voraus gegangen.

In einem Urteil des Bundesfinanzhofes aus dem Jahre 1997 findet sich eine etwas längere, aber sehr instruktive weitergehende Darstellung der steuerrechtlich relevanten Faktoren.

„Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1980 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1980 setzt einen Leistungsaustausch voraus. Der Leistende muss seine Leistung erkennbar um der Gegenleistung willen erbringen; die Leistung muss auf die Erlangung der Gegenleistung gerichtet sein (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 7. Mai 1981 V R 47/76, BFHE 133, 133, BStBl II 1981, 495; vom 26. Juni 1986 V R 93/77, BFHE

¹¹ Handbuch zur Umsatzsteuer 2000, S. 386 bzw. Umsatzsteuer Richtlinie 149 Absatz 3, Satz 2

147, 79, BStBl II 1986, 723, und vom 28. Juli 1994 VR 19/92, BFHE 176, 66, BStBl II 1995, 86). Zahlungen, durch die lediglich eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers gefördert werden soll, sind kein Entgelt für eine steuerbare Leistung (BFH-Urteil vom 30. Januar 1997 V R 133/93, BStBl II 1997, 335). **Wird einem Unternehmer für seine Tätigkeit ein so genannter Zuschuss gezahlt, ist für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung (Zuschuss) verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden abzustellen. Danach ist zu beurteilen, ob die Zahlungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs oder außerhalb eines Leistungsaustauschs erfolgen** (vgl. BFH in BFHE 176, 66, BStBl II 1995, 86).

Die bezeichnete Auslegung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1980 stimmt mit der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 2 Nr. 1, Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) überein. Nach ihr ist eine Leistung gegen Entgelt zu bejahen,

- | wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden,
- | wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Entgelt besteht,
- | wenn der Leistungsempfänger einen Gegenstand oder einen sonstigen Vorteil erhält, aufgrund dessen er als Empfänger einer Lieferung oder Dienstleistung angesehen werden kann,
- | wenn (beim Leistungsempfänger oder am Ende der Unternehmerkette) ein Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts vorliegt (vgl. die Nachweise in BStBl II 1997, 335).¹²

Auch nach der Recherche von diversen Urteilen des Bundesfinanzhofes kommt man einer eindeutigeren Aussage als der in diesem Urteil dargestellten Umschreibungen kaum näher.

Hier gilt:

- | je mehr und detaillierter vereinbart wird,
- | je festgelegter der Anspruch auf Ausführung einer bestimmten Leistung,

¹² BFH-Urteil vom 13.11.1997 (V R 11/97) BStBl. 1998 II S. 169

| je eher der Zuwendende etwas für seine Zuwendung erhält oder als der Empfänger einer Leistung anzusehen ist, desto eher wird die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses möglich.

Und noch ein letztes Zitat aus einem Urteil, bei dem es um einen Zuschuss einer Stadt an einen Verein ging, der für die Kommune Aufgaben im Bereich Fremdenverkehr übernommen hatte. Das Finanzamt war der Meinung, diese Zuschüsse seien Entgelt für eine Leistung:

„Als Indiz für die Beurteilung der Frage, ob der Leistende seine Aktivitäten um des Entgelts willen durchführt, dient u.a. der Zweck, den der Zahlende mit der Zahlung verfolgt. Soll der Zahlungsempfänger mit dem Zuschuss nur unterstützt werden, damit er seine Tätigkeit ausüben kann, fehlt es an der erforderlichen Verknüpfung von Leistung und Zuschusszahlung zu einem steuerbaren Umsatz. (...)“

Demnach ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG (Finanzgericht) auch im vorliegenden Fall einen Leistungsaustausch aufgrund eines gegenseitigen Vertrages verneint und einen echten Zuschuss bejaht hat. Eine derartige Gesamtwürdigung der Verhältnisse scheint unter anderem möglich, weil sich die Vertragsparteien nicht auf ein festes Entgelt für die vom Kläger wahrgenommenen Aufgaben geeinigt haben, der Zuschuss vielmehr grundsätzlich jährlich unter Berücksichtigung der Haushaltssituation der Stadt und der Einnahmen und Ausgaben des Klägers festgesetzt werden sollte. Hinzu kommt, dass der Kläger seiner Zweckbestimmung nicht nur im Interesse und im Auftrag der Stadt, sondern auch im Interesse der zahlreichen Mitglieder und des von ihnen verfolgten Gemeinwohls nachkam, so dass es zweifelhaft erscheint, ob die Aktivitäten des Klägers insgesamt oder zum Teil als individuelle Leistungen an die Stadt A qualifiziert werden können.¹³

Dieses Urteil ist nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht, d.h. es wird nicht als allgemein bedeutsam eingestuft. Nichtsdestotrotz wird es in vielen weiteren Finanzgerichtsurteilen zitiert.

Interessant und für mich überraschend sind die am Ende genannten Argumente für einen Zuschuss:

¹³ BFH Urteil vom 22.07.1999 – V R 74/98 (NV)

Es war kein festes Entgelt vereinbart, sondern der Zuschuss variierte nach den finanziellen Möglichkeiten und Anforderungen. Der Verein kam seiner Zweckbestimmung im Interesse mehrerer Mitglieder und des von ihnen verfolgten Gemeinwohls nach.

Checkliste: Vereinbarungen über Zuwendungen

unbedenklich:

- r Zuwendungen auf der Grundlage eines Zuwendungsbescheids, der ausschließlich auf der Grundlage des öffentlichen Haushaltsrechts und seiner allgemeinen Nebenbestimmungen beruht
- r Zuwendungsvertrag, der ausschließlich auf der Grundlage des öffentlichen Haushaltsrechts und seiner allgemeinen Nebenbestimmungen beruht
- r Zuwendungen, die den Zahlungsempfänger lediglich in die Lage versetzen sollen, im Rahmen seiner Aufgabenbestimmung (Satzung, Gesellschaftszweck) tätig zu werden, Herstellung der Leistungsbereitschaft
- r die Festlegung eines Verwendungszwecks der Zuwendungen sowie Regelungen zur Überprüfung der zweckgemäßen Verwendung

bedenklich:

- r vertragliche Vereinbarungen in denen ein Leistungsaustausch vereinbart wird
- r wenn der Zuwendungsgeber als Empfänger einer Leistung angesehen werden kann
- r detaillierte Vereinbarungen über die Quantität und Qualität der für die Zuwendung zu erzielenden Ergebnisse
- r unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Zuschuss; „... wenn der Zahlungsempfänger seine Leistung – insbesondere bei gegenseitigen Verträgen – erkennbar um der Gegenleistung willen erbringt.“

ratsam:

- r Zuwendungsgeber, z.B. ein kommunales Kulturamt, führt die nötige steuerliche Klärung mit dem örtlichen Finanzamt herbei
- r Konsultation eines Steuerberaters
- r verbindliche Auskunft vom zuständigen Finanzamt vor Abschluss eines Vertrages

4. Verbindliche Auskunft

Eine **Möglichkeit, einer Auseinandersetzung über eine Umsatzsteuerpflicht zuvor zu kommen**, ist die Einholung einer so genannten verbindlichen Auskunft beim zuständigen, örtlichen Finanzamt vor Abschluss eines Zuwendungs- oder Leistungsvertrages.

Die Anfrage muss die Klärung beinhalten, ob die vertraglichen Vereinbarungen aus Sicht des Finanzamtes einen Leistungsaustausch begründen oder ob es sich um einen echten Zuschuss handelt, der lediglich in Form eines Vertrages vereinbart wird.

Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft :

- | der Sachverhalt, um den es geht, darf noch nicht verwirklicht sein
- | der Auskunftsuchende muss ein besonderes Interesse an dieser Auskunft deutlich machen können, z.B. erhebliche steuerliche Auswirkungen
- | der in Frage stehende Sachverhalt darf nicht Gegenstand eines laufenden Finanzgerichtsverfahrens sein oder einem Finanzgericht zur Entscheidung vorliegen

Der Antrag muss eine wahrheitsgemäße Darstellung aller relevanten Fakten enthalten, ebenso wie die ausführliche Darstellung der rechtlichen Position des Antragstellers.

Wird diese verbindliche Auskunft erteilt und fällt im Sinne des Antragstellers aus, sind die Finanzbehörden nach Treu und Glauben an diese Aussage gebunden, es sei denn die relevanten gesetzlichen Bestimmungen änderten sich.

5. Umsatzsteuerbefreiung

Der § 4 Nr. 20a des Umsatzsteuergesetzes befreit unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuerpflicht. Sollten Sie mit Ihren kulturellen Tätigkeiten unter die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung fallen, entsteht auch bei potentieller Umsatzsteuerpflicht einer Zuwendung der öffentlichen Hand, die vom Finanzamt als Leistungsentgelt gewertet werden könnte, kein Problem. Die Zuwendung wäre dann zwar grundsätzlich steuerbar, fällt aber unter die Umsatzsteuerbefreiung. Die unbedingte Voraussetzung für diese Umsatzsteuerbefreiung ist, wie es im Gesetz steht, die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätze sind steuerfrei:

§ 4 Nr. 20. a) die Umsätze folgender Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände: Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen, botanische Gärten, zoologische Gärten, Tierparks, Archive, Büchereien sowie Denkmäler der Bau- und Gartenkunst. 2 Das gleiche gilt für die Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer, **wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in Satz 1 bezeichneten Einrichtungen erfüllen.**¹⁴

6. Schlussbemerkungen

Die öffentlichen Verwaltungen reformieren sich; durch Kontrakte an Stelle von Zuwendungsanträgen und –bescheiden soll mehr Kostentransparenz, Planungssicherheit und Qualitätssicherung erreicht werden. Detaillierte Verträge sollen gewährleisten, dass die öffentliche Hand für ihre Zuwendungen ein optimales Ergebnis erhält. Eine gute Entwicklung, wären da nicht einige Paragraphen im Umsatzsteuergesetz, die hiermit überhaupt nicht zusammen passen. Das Umsatzsteuergesetz ist eben nicht mit einigen Entwicklungen der Verwaltungsreform harmonisiert. Das kann für freie Träger fatal sein, die irgendwann im Nachhinein die finanziellen Folgen dieser Diskrepanz zu tragen haben.

¹⁴ Handbuch zur Umsatzsteuer 2000, S. 306 f bzw. UStG §4 Nr. 20a, Satz 1 & 2

Quellennachweise