

Zuschüsse können müssen aber nicht umsatzsteuerbefreit sein. Das hat nun das Bundesministerium für Finanzen (BMF) erklärt.

Das Vereins- und Stiftungszentrum weist jünger auf eine neue Regelung hin, die vor allem Vereine betreffen kann, die Zuschüsse zum Unterhalt z.B. von Veranstaltungsräumen erhalten.

„Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit **Schreiben vom 11.06.2024** über Änderungen des **Umsatzsteuer-Anwendungserlasses** (UStAE) informiert und entsprechende Hinweise zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuschüssen gegeben.

Dabei geht es insbesondere um die Abgrenzung zwischen einem Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (in dem Fall der Zahlende) und einem nicht der Umsatzsteuer unterliegenden „echten“ Zuschuss unter Bezugnahme auf die Bedeutung des mit der Zahlung verbundenen Zwecks.

Allgemeines zu Zuschüssen

Im steuerrechtlichen Sinne werden Zuschüsse gemäß dem UStAE grundsätzlich in drei Kategorien unterteilt. Unabhängig von der konkreten Bezeichnung des jeweiligen Zuschusses im Einzelfall, wie etwa „Zuwendung“, „Beihilfe“ oder „Prämie“, können Zahlungen entweder

- Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden);
- (zusätzliches) Entgelt eines Dritten oder
- echter Zuschuss

sein. Der Zahlende ist Leistungsempfänger, wenn er für seine Zahlung eine Leistung vom Zahlungsempfänger erhält. Der Zahlende kann auch ein Dritter sein, der selbst nicht Leistungsempfänger ist. Ob im Zusammenhang mit Zuschüssen (umsatzsteuer-)pflichtige Umsätze vorliegen, richtet sich nach der jeweiligen Ausprägung im Einzelfall.

Zuschüsse als Entgelt für eine Leistung an den Zahlenden

Derartige Zuschüsse liegen insbesondere dann vor,

- wenn ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem Zahlenden und dem

Zahlungsempfänger besteht,

- wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Zuschuss besteht (d.h., wenn der Zahlungsempfänger die Leistung erkennbar um der Gegenleistung willen erbringt),
- wenn der Zahlende einen Gegenstand oder einen sonstigen Vorteil erhält und er deshalb als Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung angesehen werden kann,
- wenn beim Zahlenden oder am Ende der Verbraucherkette ein Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts vorliegt.

Liegt ein Leistungsaustauschverhältnis vor bzw. besteht hier ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang und wird ein Zuschuss gewährt, um eine andere Leistung zu erhalten, unterliegen die Umsätze in der Regel der Umsatzsteuer.

Echte Zuschüsse

Echte Zuschüsse im Sinne des neu gefassten UStAE liegen hingegen insbesondere dann vor,

„[...] wenn die Zahlungen nicht auf Grund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden. [...] Das ist der Fall, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, weil z. B. der leistende Unternehmer (Zahlungsempfänger) einen Anspruch auf die Zahlung hat oder weil in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung bzw. im überwiegenden öffentlich-rechtlichen Interesse an ihn gezahlt wird. [...] Echte Zuschüsse liegen auch 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. So sind Zahlungen echte Zuschüsse, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden.“

BMF-Schreiben gibt Hinweis zur Abgrenzung von Zuschüssen

Das BMF-Schreiben weist zur besseren Abgrenzbarkeit zwischen einem Entgelt für eine Leistung an den Zahlenden und einem nicht steuerbaren echten Zuschuss auf das Folgende hin:

„Die Abgrenzung zwischen einem Entgelt für eine Leistung an den Zahlenden und

einem nicht steuerbaren echten Zuschuss ist vor allem nach der Person des Bedachten und dem Förderungsziel vorzunehmen.“

Weiter heißt es:

„Dementsprechend ist bei Zuschüssen entscheidend, ob dem Zuschussgeber eine bestimmte Leistung zugewendet werden soll oder ob vielmehr die Tätigkeit des Zuwendungsempfängers nicht für den Zahlenden als Leistungsempfänger bestimmt ist, wobei als Indiz u. a. der vom Zahlenden verfolgte Zweck dient.“

Neue Beispiele sollen Klarheit geben

Das BMF-Schreiben führt zur besseren Verdeutlichung noch folgende Beispiele auf. Zunächst eines zu einem Szenario, bei welchem von steuerbaren Leistungen auszugehen ist:

„Die Gemeinde G hat im Wege eines Geschäftsbesorgungsvertrages die Bewirtschaftung und den Erhalt einer im Gemeindegebiet belegenen Sporthalle auf den Sportverein V übertragen. Nach diesem Vertrag übertrug G die Befugnis an V, die Sporthalle zur regelmäßigen oder einmaligen Ausübung von Vereins- und Betriebssport und zur gewerblichen und nicht gewerblichen privaten Nutzung zu sportlichen Zwecken im Namen und auf Rechnung der G zu vermieten. G zahlte aufgrund des Geschäftsbesorgungsvertrags an V jährlich einen bestimmten Betrag. Die Geschäftsbesorgung umfasste das Einziehen des Mietzinses unter Einschluss etwaiger Mahn- und Vollstreckungsverfahren.

Aufgrund der Abgabe der Verwaltung der Sporthalle durch G an V sowie des Einziehens der Hallenmieten einschließlich des Mahn- und Vollstreckungswesens durch V wird die Grenze zum Leistungsaustausch überschritten [...] V erbringt – unter Berücksichtigung des von G verfolgten übergeordneten Zwecks – eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung (Bewirtschaftung und Erhalt der Liegenschaft) an G. Zum Entgelt gehören die Zuwendungen der G.“

Mit Blick auf echte Zuschüsse wird folgendes Beispielszenario vorgegeben:

„Dem Verein V wird nach einem mit der Gemeinde G geschlossenen Nutzungsvertrag eine Sportanlage zur langfristigen Eigennutzung unentgeltlich zur Verfügung gestellt. V hat gegenüber G keine konkreten Betreiberleistungen wie z. B. die Vorhaltung bestimmter Sportangebote zu erbringen. V erhält von G eine

pauschale Kostenerstattung für die Bewirtschaftung. Die Zahlungen von G stellen einen echten nicht steuerbaren Zuschuss dar. G verfolgt mit diesen Zahlungen den Zweck, die Tätigkeit von V allgemein zu fördern und V in die Lage zu versetzen, seine gemeinnützige Tätigkeit auszuüben“

Zuwendungen aus öffentlichen Kassen

Mit Blick auf die steuerliche Einordnung von Zuwendungen aus öffentlichen Kassen beschreibt der neugefasste UStAE das Folgende:

„Ob Zuwendungen aus öffentlichen Kassen echte Zuschüsse sind, ergibt sich nicht aus der haushaltsrechtlichen Erlaubnis zur Ausgabe, sondern allein aus dem Grund der Zahlung. [...] Werden Zuwendungen aus öffentlichen Kassen ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts in Verbindung mit den dazu erlassenen Allgemeinen Nebenbestimmungen vergeben, liegen in der Regel echte Zuschüsse vor. Denn die in den Allgemeinen Nebenbestimmungen normierten Auflagen für den Zuwendungsempfänger reichen grundsätzlich für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht aus. Sie 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. Grund der Zahlung ist in diesen Fällen die im überwiegenden öffentlichen Interesse liegende Förderung des Zuwendungsempfängers, nicht der Erwerb eines verbrauchsfähigen Vorteils durch den Zuwendungsgeber.“

Zum Vorliegen eines etwaigen Leistungsaustausches wird das Folgende thematisiert:

„Wird die Bewilligung der Zuwendungen über die Allgemeinen Nebenbestimmungen hinaus mit besonderen Nebenbestimmungen verknüpft, kann ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegen. Besondere Nebenbestimmungen sind auf den jeweiligen Einzelfall abgestellte Regelungen, die Bestandteil jeder Zuwendung sein können und im Zuwendungsbescheid oder -vertrag besonders kenntlich zu machen sind. Dort können Auflagen und insbesondere Vorbehalte des Zuwendungsgebers hinsichtlich der Verwendung des Tätigkeitsergebnisses geregelt sein, die auf einen Leistungsaustausch schließen lassen. Entsprechendes gilt für vertraglich geregelte Vereinbarungen. Denn bei Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor. [...]“ Mit dem vorbezeichneten BMF-Schreiben kam hier nunmehr folgende Ergänzung hinzu: „Das ist nicht der Fall,

wenn vertraglich vereinbarte Zahlungen aus den in Absatz 7 Sätze 3 und 4 genannten Gründen gewährt werden [...]“ Die hier genannten Fälle beziehen sich auf die obigen Ausführungen, bei denen Zuwendungen in Form echter Zuschüsse gewährt werden,

- *„um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig zu werden oder seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können.“* sowie zur
- *„Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden.“*

Der UStAE nennt ebenfalls noch einige Nebenbestimmungsarten, bei den Zuwendungen zur Projektförderung bzw. zur institutionellen Förderung als echte Zuschüsse nicht der Umsatzsteuer unterliegen. An dieser Stelle verweisen wir auf die konkreten Ausführungen unter Absatz 10 zu Punkt 10.2.

Neue Grundsätze sofort anwendbar

Wie im Rahmen des BMF-Schreibens abschließend aufgeführt, sind die entsprechend dargelegten Grundsätze in allen offenen Fällen anzuwenden.“

