



STEUEREXPERTISE

zu praxisrelevanten Tätigkeitsfeldern öffentlich-rechtlicher Betriebe und Einrichtungen

Auslegungen - Erläuterungen - Klarstellungen (Stand: 10. April 2024)

Beschreibung und Kommentierung komplexer Strukturen innerhalb
öffentlich-rechtlicher Trägerkörperschaften



„Umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen bzw. Subventionen sowie ähnlichen Leistungen“

Ministerialrat Dr. Christian Sterzinger
(Referatsleiter im Finanzministerium Sachsen-Anhalt)

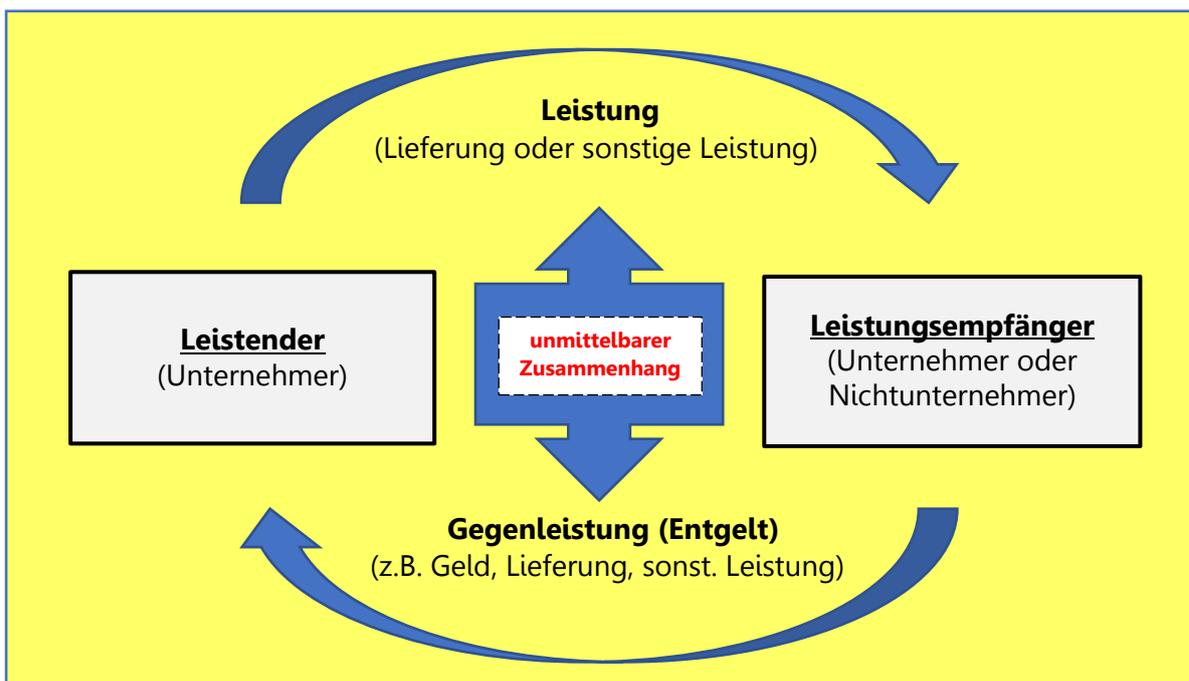
- Begutachtung erfolgt nicht in dienstlicher Eigenschaft -

Der Begriff Zuschuss kann eine Vielzahl von Zuwendungen aus unterschiedlicher Motivation und Motivlage umfassen. Das Umsatzsteuerrecht knüpft nicht an die Bezeichnung als Zuschuss an, sondern unterscheidet danach, ob die Zuwendung Entgelt für eine Leistung an den Zuwendungsgeber, Entgelt von Dritter Seite für die Leistung an eine andere Person als den Zuwendungsgeber oder echter (nicht-steuerbarer) Zuschuss ist.

Als Zahlender (Zuschussgeber) kommen der Leistungsempfänger oder ein anderer (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG) in Betracht, der selbst nicht Leistungsempfänger ist.¹

Übt der Steuerpflichtige mehrere Tätigkeiten aus, ist die Abgrenzung für jede einzelne Tätigkeit vorzunehmen.²

Es gibt keine Sonderregel oder explizite gesetzliche Normierung für Zuschüsse im Umsatzsteuerrecht.³ Bei Gestaltungen mit zwei Beteiligten, nämlich einem Leistenden und dem Zahlenden, kommen die allgemeinen Regelungen zur Steuerbarkeit (weil Leistungsaustausch) oder Nichtsteuerbarkeit (weil kein Leistungsaustausch) zur Anwendung.



Kommunensense-Abbildung: „Steuerbarer Leistungsaustausch“
(§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG i.V. mit Abschnitt 1 Abs. 1 und 3 UStAE)

Bei Fallgestaltungen mit drei Beteiligten, dem Leistenden, dem Leistungsempfänger und dem Dritten, der den ‚Zuschuss‘ zahlt, liegt ein zusätzliches Entgelt vor, wenn die Zahlung dem Entgelt für die Leistung zuzurechnen ist. Das kommt so-

¹ Abschn. 10.2 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 UStAE.

² EuGH v. 22.11.2001, Rs. C-184/00, Office des produits wallons, UR 2002, 177.

³ Prätzler/Stuber, UStB 2013, 94 (95).

wohl bei Zuschusszahlungen an den Leistungsempfänger als auch bei Zahlungen unmittelbar an den Leistenden in Betracht. Handelt es sich um die Subvention des leistenden Unternehmers, scheidet die Annahme zusätzlichen Entgelts aus.

Zuschüsse/Subventionen können in Geldmitteln oder Sachmitteln bestehen. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 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 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.

Zahlungen, die lediglich eine Tätigkeit des Zahlungsempfängers fördern sollen, die aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünscht ist, sind kein Entgelt für eine steuerbare Leistung.⁴

Wird einem Unternehmer für seine Tätigkeit (Leistung) ein Geldbetrag gezahlt, ist daher abzugrenzen, ob die Leistung derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet. Dabei ist insbesondere auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden abzustellen.

Das Entgelt als Gegenleistung muss nicht vom Leistungsempfänger selbst erbracht werden, wenn nur eine innere Verknüpfung zwischen der steuerbaren Leistung und der Entgeltzahlung seitens eines Dritten besteht. Der Zuschuss muss geeignet sein, die für den Leistungsaustausch erforderliche Wechselbeziehung zwischen Leistung und Zuschuss herzustellen.

Besteht kein Leistungsaustausch, spricht man herkömmlicherweise von einem echten Zuschuss⁵, ansonsten von einem unechten Zuschuss. 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.⁶

Zahlungen unter den Bezeichnungen „Zuschuss, Zuwendung, Beihilfe, Prämie, Ausgleichsbetrag (Zuschüsse)“ können sein:⁷

⁴ Huschens, UVR 2021, 204.

⁵ Vgl. Abschn. 10.2 Abs. 7 UStAE.

⁶ BFH v. 22.7.1999 - V R 74/98, BFH/NV 2000, 240; BFH v. 25.1.1996 - V R 61/94, UR 1997, 432.

⁷ Sterzinger in: Küffner/Zugmaier, UStG, § 1 UStG Rz. 371 (Stand: 12/2023); Hundt-Eßwein in: Küffner/Zugmaier, UStG, § 10 UStG Rz. 33 (Stand: 3/2022); Weber, UVR 2019, 182; Abschn. 10.2 Abs. 1 UStAE.

Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden)	Es besteht ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem Zahlungsempfänger (leistender Unternehmer) und dem Zahlenden (Abschnitt 10.2 Abs. 2 UStAE).
Zusätzliches Entgelt eines Dritten	<p>Es besteht ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem Zahlungsempfänger (leistender Unternehmer) und einem anderen als dem Zahlenden (Abschnitt 10.2 Abs. 3 UStAE).</p> <p>Die Zahlung hat Preisauffüllungscharakter. Sie soll das Entgelt für die Leistung des Zahlungsempfängers an den Leistungsempfänger auf die nach Kalkulationsgrundsätzen erforderliche Höhe bringen und dadurch das Zustandekommen eines Leistungsaustausches sichern oder wenigstens erleichtern.</p>
Echter Zuschuss	Die Zahlungen werden nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht (Abschnitt 10.2 Abs. 7 UStAE). Das ist der Fall, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden.

DER AUTOR:

Dr. Christian Sterzinger (Jahrgang 1967): Ministerialrat, ist 1998 nach Ausbildung zum Diplom Finanzwirt (FH) und Studium der Rechtswissenschaften und Referendariat in den höheren Dienst der Steuerverwaltung des Landes Sachsen-Anhalt eingetreten. Er ist - nach mehreren Stationen als Sachgebietsleiter in verschiedenen Finanzämtern und als Referatsleiter in der Oberfinanzdirektion Magdeburg – als Referatsleiter im Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt tätig.

Promotion an der Universität Augsburg im Jahr 2019 bei Prof. Zugmaier zu dem Thema: "Umsatzsteuerliche Beurteilung von gesellschaftsrechtlichen Leistungsbeziehungen".

Mitautor im Birkenfeld/Wäger: „Das große Umsatzsteuerhandbuch“, im Umsatzsteuerkommentar Küffner/Zugmaier, im Grundlagenwerk Hidien/Jürgens: „Die Besteuerung der öffentlichen Hand“ und bei Eisele/Seitz/Sterzinger/Vogt: „Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft“.

Regelmäßiger Autor besonders in umsatzsteuerlichen Fachzeitschriften (z. B. UR, USt direkt digital, DStRK), Mitglied im Fachbeirat des UStB und ständiger Mitarbeiter in der MwStR.

Langjähriger Dozent an der Bundesfinanzakademie und regelmäßige bundesweite Vortragstätigkeit zum Umsatzsteuerrecht.

	Gliederung:	Seite:
I.	Abgrenzung eines Leistungsaustauschs	8
	1. Zuschüsse/Subventionen als Entgelt für Leistungen an den Zahlenden 2. Zuschüsse/Subventionen als zusätzliches Entgelt eines Dritten 3. Echte Zuschüsse 4. Besonderheiten bei Zuwendungen aus öffentlichen Kassen	
II.	Anwendungsfälle im Bereich der Zuschüsse der öffentlichen Hand	16
	1. <u>Nebenbestimmungen bei einer Zuwendung</u> a) Ausgangssituation b) Forschungsfinanzierung	17
	2. <u>Dauerdefizitäre Einrichtungen</u> a) Ansicht der Finanzverwaltung b) Ansicht der Rechtsprechung	19
	3. <u>Erstattung von Errichtungs- und Unterhaltskostenersatz sowie Weitergabe von Fördermitteln</u>	24
	4. <u>Zuschüsse im öffentlichen Personennahverkehr</u> a) Zahlungen der Aufgabenträger im Ausbildungsverkehr b) Ausgleichszahlungen der Aufgabenträger im Ausbildungsverkehr c) Zahlungen der Aufgabenträger für die Beförderung Schwerbehinderter d) Zahlungen der Aufgabenträger für andere Leistungen	26
	5. <u>Qualifizierungsmaßnahmen der Bundesagentur für Arbeit</u>	30
	6. <u>Interkommunale Zusammenarbeit</u> a) Ausgangssituation b) Kommunale Arbeitsgemeinschaften c) Zweckverbände d) Öffentlich-rechtliche Vereinbarungen e) Kommunale Anstalten f) Abgrenzung zwischen Delegation und Mandatierung und daraus resultierende umsatzsteuerliche Folgen g) Ausgestaltung als steuerfreie Kostentragungsgemeinschaft	31
	7. <u>Sponsoring</u> a) Das Wesen des Sponsorings b) Unternehmereigenschaft nach § 2b UStG c) Umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch d) Bemessungsgrundlage	41
	8. <u>Kommunale Zuschüsse an Sportvereine</u> a) Zuschüsse für die Errichtung einer Sportanlage b) Zuschüsse zur Bewirtschaftung einer Sportanlage	47
III.	Ermittlung des abziehbaren Vorsteuerabzugs	51
	1. Vorsteueraufteilung 2. Vorsteuerpauschalierung	
IV.	ANHANG (Abschnitt 10.2 UStAE)	55