

ProMemoria-Info-Brief (Oktober 2015)

- Kommentierte Finanzrechtsprechung -

BFH-Urteil vom 22. April 2015

(XI R 10/14 – UR 2015 S. 710)

„Umsatzsteuerliche Behandlung von Maßnahmen der Arbeitsmarktförderung“

Leitsätze:

1. Führt ein Verein u.a. für Langzeitarbeitslose Arbeitsförderungs-, Qualifizierungs- und Weiterbildungsmaßnahmen durch, die durch Zahlungen eines Landkreises, eines Bundeslandes bzw. der Bundesagentur für Arbeit finanziert werden, handelt es sich um umsatzsteuerbare Leistungen des Vereins, wenn dessen Leistungen derart mit den Zahlungen verknüpft sind, dass sie sich auf die Erlangung der Zahlungen richten.
2. Für die Annahme eines Leistungsaustauschs ist ohne Bedeutung, ob der (gemeinnützige) Unternehmer damit auch einen seiner Satzungszwecke verwirklicht; die wirtschaftliche Tätigkeit wird nicht durch eine gleichzeitig verfolgte ideelle Betätigung verdrängt.
3. Zu dem bei einer Vorsteueraufteilung zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Tätigkeiten im Rahmen einer Schätzung maßgeblichen „Gesamtumsatz“ gehören auch Zuschüsse.

Gesetzliche Grundlagen:

UStG: § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 10 Abs. 1 Satz 3, § 15 Abs. 4

► Volltext der Entscheidung:

http://www.kommunsense.de/index.php3?site=promemoria_dl&id=2275

A. Problemstellung

Der BFH hatte zu klären, wie von einem Verein ausgeführte und von Dritten finanzierte Maßnahmen der Arbeitsmarktförderung umsatzsteuerrechtlich zu behandeln sind.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger ist ein eingetragener Verein. Er realisierte in den Jahren 2003 und 2004 Arbeitsförderungs-, Qualifizierungs- und Weiterbildungsprojekte für Frauen, Jugendliche, Schwerbehinderte, Langzeitarbeitslose und andere Teilnehmer, die jeweils durch Zuschüsse des Landkreises X (Landkreis), des Landes Y (Land) und der Bundesanstalt für Arbeit (BA) finanziert wurden (Leistungen I). Im Rahmen der Projekte beschäftigte der Kläger im Jahr mehrere Hundert Teilnehmer beim Kommunalbau, im Rahmen des Naturschutzes sowie bei Projekten, in denen die Teilnehmer in sozialen Fragen oder hinsichtlich ihrer Eignung für berufliche Tätigkeiten geschult und fortgebildet wurden. Mit dem Verkauf von hergestellten Produkten, der Erteilung von Unterricht für Dritte, dem Betrieb einer Kantine sowie eines „Dritte-Welt-Ladens“ (Leistungen II) führte der Kläger daneben weitere Leistungen aus. Ab dem Jahr 2003 wurden Verwaltungs- und Projektbearbeitungsleistungen für den Kläger von der zu diesem Zweck gegründeten Z.-GmbH (GmbH) übernommen, an der der Kläger zu 70% beteiligt war. Daneben führte die GmbH auch Leistungen an externe Auftraggeber aus.

Der Kläger ging davon aus, dass er nur mit den Leistungen II unternehmerisch tätig sei, während es sich bei den Leistungen I um nichtunternehmerische Tätigkeiten handele. Weiter nahm er an, er sei Organträger der GmbH, und nahm u.a. aus den Eingangsleistungen „der GmbH“ den vollen Vorsteuerabzug vor. Dem folgte das Finanzamt hinsichtlich des vollen Vorsteuerabzugs aus den genannten Leistungen nicht, sondern vertrat die Auffassung, dass die Vorsteuer aufzuteilen sei. Es stellte dabei auf das Verhältnis der nicht steuerbaren Innenumsätze zu den Ausgangsumsätzen der GmbH ab. Die Einsprüche des Klägers hatten keinen Erfolg (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 30.04.2013 - 2 K 2191/08). Die hiergegen eingelegte Revision des Klägers führte zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Der BFH führte im Wesentlichen Folgendes aus:

Da der Kläger seine Revision auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt habe, habe der Senat gemäß dem Grundsatz der Vollrevision das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts zu prüfen, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 7. Mai 2014 - X R 19/11 - BFH/NV 2014, 1736). Danach könne die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts reichten nicht für seine Annahme aus, der Kläger sei mit den Leistungen I nicht unternehmerisch tätig geworden. Auch habe das Finanzgericht keine ausreichenden tatsächlichen Feststellungen getroffen, um beurteilen zu können, ob die Zuschüsse

der BA, des Landes und des Landkreises möglicherweise Entgelt von dritter Seite für Leistungen an die Teilnehmer oder die Begünstigten der Projekte sein könnten.

I. Die konkludente Annahme des Finanzgerichts, die Leistungen I, die durch Zuschüsse des Landkreises, des Landes und der BA finanziert worden seien, seien nicht steuerbar, werde von den bisherigen tatsächlichen Feststellungen nicht getragen.

1. Wenn ein anderer die Erfüllung der Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts übernehme und im Zusammenhang damit Geldzahlungen erhalte, sei für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung (Zuschuss) verknüpft sei, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richte, in erster Linie auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden (BFH-Urteil vom 13.11.1997 - V R 11/97 - BStBl II 1998, 169, m.w.N.), den Bewilligungsbescheid (BFH-Urteil vom 27.11.2008 - V R 8/07 - BStBl II 2009, 397, unter II.2.e) oder die Vereinssatzung (BFH-Urteil vom 29.10.2008 - XI R 59/07 - BFH/NV 2009, 324) abzustellen.

2. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet hätten, liege der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (BFH-Urteil vom 08.11.2007 - V R 20/05 - BStBl II 2009, 483). Zahlungen der öffentlichen Hand könnten auch dann Entgelt für eine steuerbare Leistung sein, wenn der Zahlungsempfänger im Auftrag des Geldgebers eine Aufgabe aus dessen Kompetenzbereich übernehme und die Zahlung damit zusammenhänge (BFH-Urteil vom 29.10.2008 - XI R 76/07 - BFH/NV 2009, 795). In der Rechtsprechung des BFH seien daneben vielfältige andere „Zuschüsse“ als Entgelt für eine steuerbare Leistung angesehen worden (z. B., BFH-Urteil vom 25.03.1993 - V R 84/89 - BFH/NV 1994, 59 - Luftaufsicht; BFH-Urteil vom 18.01.1995 - XI R 71/93 - BStBl II 1995, 559 - Rettungswache; BFH-Urteil vom 13.11.1997 - V R 11/97 - BStBl II 1998, 169 - Tiefgarage; BFH-Urteil vom 20.12.2001 - V R 81/99 - BStBl II 2003, 213 - Abwasserbeseitigung; BFH-Urteil vom 11.04.2002 - V R 65/00 - BStBl II 2002, 782 - Wirtschaftsentwicklungsgesellschaft; BFH-Urteil vom 20.08.2009 - V R 30/06 - BStBl II 2010, 863 - Entsorgung von Klärschlamm; Anm. Grube, jurisPR-SteuerR 5/2010 Anm. 6; BFH-Urteil vom 19.11.2009 - V R 29/08 - BFH/NV 2010, 701 - Schwimmbad; BFH-Urteil vom 19.06.2011 - XI R 8/09 - BFH/NV 2011, 2184 - Lieferung von Zeitungen gegen Zustellgebühr; BFH-Urteil vom 28.05.2013 - XI R 32/11 - BStBl II 2014, 411 - Naturschutz; BFH-Urteil vom 29.01.2014 - XI R 4/12 - BFH/NV 2014, 992 - Betriebskantine).

Keine Leistung gegen Entgelt liege vor, wenn der „Zuschuss“ lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse diene und nicht Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sein solle (z.B. BFH-Urteil vom 26.10.2000 - V R 10/00 - BFH/NV 2001, 400; BFH-Urteil vom 18.12.2008 - V R 38/06 - BStBl II 2009, 749).

3. Für die Annahme eines Leistungsaustauschs sei ohne Bedeutung, ob der (gemeinnützige) Unternehmer damit auch einen seiner Satzungszwecke verwirkliche; die wirtschaftliche Tätigkeit werde nicht durch eine gleichzeitig verfolgte ideelle Betätigung verdrängt (BFH-Urteil vom 24.09.2014 - V R 54/13 - BFH/NV 2015, 364,

Rz 31). Unerheblich sei auch, ob der Unternehmer ein Verein sei; denn auf die Rechtsform, in der Leistungen gegen Entgelt erbracht würden, komme es grundsätzlich nicht an (BFH-Beschluss vom 11.12.2013 - XI R 38/12 - BStBl II 2014, 428, m. Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 21/2014 Anm. 5). Ebenso nicht von Bedeutung sei die Bezeichnung der Zuwendung (BFH-Beschluss vom 29.03.2007 - V B 208/05 - BFH/NV 2007, 1542, zur „Spende“). Ob das Entgelt dem Wert der Leistung entspreche, sei für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ebenfalls unerheblich. Nicht entscheidend sei im Fall der Aufgabenübernahme auch, ob es sich um eine Pflichtaufgabe oder eine freiwillige Aufgabe der betreffenden Körperschaft des öffentlichen Rechts handele (BFH-Beschluss vom 06.05.2014 - XI B 4/14 - BFH/NV 2014, 1406).

4. Der BFH habe in Anwendung dieser Grundsätze Leistungen einer als gemeinnützig anerkannten Gesellschaft zur Arbeitsförderung, Beschäftigung und Strukturentwicklung, die durch Zuschüsse geförderte Projekte zur Arbeitsförderung durchgeführt habe, als steuerbar angesehen (vgl. BFH-Beschluss vom 29.06.2007 - V B 28/06 - BFH/NV 2007, 1938; vgl. auch BFH-Urteil vom 21.03.2007 - V R 28/04 - BStBl II 2010, 999, zu Fortbildungsmaßnahmen im Auftrag der BA; Anm. Grube, jurisPR-SteuerR 34/2007 Anm. 6; BFH-Urteil vom 23.07.2009 - V R 93/07 - BFH/NV 2009, 2073, zu Leistungen an das Bundesamt für Zivildienst gegen Aufwendungsersatz).

5. Die mögliche Steuerbarkeit der hier zu beurteilenden Leistungen des Klägers belege das Handeln des Gesetzgebers: Zum 01.01.2015 sei mit § 4 Nr. 15b UStG (BGBl I 2014, 1266) eine Steuerbefreiung für Eingliederungsleistungen nach dem SGB II, Leistungen der aktiven Arbeitsförderung nach dem SGB III und vergleichbare Leistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht würden, geschaffen worden. Dies zeige, dass auch der Gesetzgeber von der Steuerbarkeit solcher Leistungen ausgehe.

Soweit demgegenüber das BMF Leistungen der Arbeitsförderung bisher ohne Angabe von Gründen in weitem Umfang als nicht steuerbar ansehe (vgl. bereits BMF-Schreiben vom 21.03.1983 - IV A 2 S 7200 25/83 - BStBl I 1983, 262; jetzt: Abschn. 10.2 Abs. 7 UStAE), handele es sich um die Gerichte nicht bindende norminterpretierende Verwaltungsanweisungen (z.B. BFH-Urteil vom 03.07.2014 - V R 1/14 - BFH/NV 2014, 2014).

6. Ob angesichts dieser Grundsätze die übereinstimmende Annahme der Beteiligten, die Leistungen I seien nicht steuerbar, zutreffend sei, könne nicht beurteilt werden. Das Finanzgericht habe nämlich keine Feststellungen zu dem konkreten Inhalt der Projekte des Klägers, zu den zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen mit den Zahlenden (BA, Land und Landkreis), den (vom Finanzgericht nicht festgestellten) Begünstigten (eventuell z.B. Kommunen, Vereine oder Landwirte) und den Teilnehmern (z.B. Langzeitarbeitslose) sowie zu den Grundlagen für die „Zuschüsse“ getroffen. Könne anhand der Feststellungen des Finanzgerichts nicht nachgeprüft werden, ob das Finanzgericht zu Recht zu einem bestimmten Ergebnis gelangt sei, liege ein materieller Fehler vor, der ohne Rüge zur Aufhebung der Vorentscheidung führe (vgl. BFH-Urteil vom 01.02.2001 - III R 12/98 - BFH/NV 2001, 899).

II. Auch sei das Finanzgericht nicht der Frage nachgegangen, ob die Zuschüsse des Landkreises, des Landes und der BA Entgelt von dritter Seite für steuerbare Umsätze des Klägers an die Begünstigten oder die Teilnehmer der Projekte sein könnten.

1. Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG gehöre „zum Entgelt auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt“. Diese Vorschrift setze Artikel 11 Teil A lit. a Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Artikel 73 MwStSystRL) um, wonach zur Besteuerungsgrundlage alles zähle, was den Wert der Gegenleistung bilde, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhalte oder erhalten solle, „einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen“ (vgl. EuGH-Urteil vom 15.07.2004 - C-463/02 - EuGHE I 2004, 7335 „Kommission/Schweden“). Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 20.03.2014 - V R 4/13 - BFH/NV 2014, 1470) gehörten Zahlungen der öffentlichen Hand an einen Unternehmer, der Leistungen an Dritte erbringe - unabhängig von der Bezeichnung als „Zuschuss“ - gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG zum Entgelt für diese Umsätze, wenn

- der Zuschuss dem Leistungsempfänger zugutekomme,
- der Zuschuss gerade für die Erbringung einer bestimmten Leistung gezahlt werde und
- mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers (Unternehmers) auf Auszahlung des Zuschusses einhergehe, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt habe.

2. Der BFH habe angenommen, dass Zahlungen der Träger der Sozialhilfe an eine gemeinnützige Einrichtung Entgelt für eine Leistung der Einrichtung an die Nutzer der Einrichtung seien (BFH-Urteil vom 06.10.1988 - V R 101/85 - BFH/NV 1989, 327). Der BFH habe dies für Zahlungen an einen Verein als Betriebshelfereinrichtung bejaht (BFH-Urteil vom 27.06.1996 - V R 35/95 - BFH/NV 1997, 155). Ob gemessen daran die Zuschüsse des Landkreises, des Landes und der BA Entgelt von dritter Seite für eine steuerbare Leistung des Klägers an die Teilnehmer oder ggf. an die Begünstigten der Projekte sein könnten, was das Finanzgericht konkludent verneint habe, könne ebenfalls nicht beurteilt werden; denn das Urteil des Finanzgerichts enthalte dazu keine ausreichenden Feststellungen.

III. Die Sache sei nicht spruchreif. Das Finanzgericht werde die zur Beurteilung der genannten Vorfragen notwendigen tatsächlichen Feststellungen nachholen und die bestehenden Rechtsverhältnisse würdigen müssen. Sollten die Leistungen des Klägers steuerbar sein, werde das Finanzgericht der Frage nachgehen müssen, ob die Umsätze nach nationalem Recht (z.B. § 4 Nr. 21 oder 22 UStG) oder - sollte sich der Kläger darauf berufen - ggf. nach Unionsrecht (z.B. Artikel 13 Teil A Abs. 1 lit. g oder i der Richtlinie 77/388/EWG, nunmehr Artikel 132 Abs. 1 lit. g oder i der MwStSystRL) steuerfrei seien. Der als gemeinnützig anerkannte Kläger, dem die Kosten von Sozialleistungsträgern erstattet worden seien, könnte eine anerkannte Einrichtung sein.

Käme es danach für den Erfolg oder Misserfolg der Klage noch auf die zwischen den Beteiligten streitige Rechtsfrage an, weise der Senat auf Folgendes hin: Zu dem bei einer Vorsteueraufteilung analog § 15 Abs. 4 UStG im Rahmen einer Schätzung maßgeblichen „Gesamtumsatz“ gehörten auch Zuschüsse, weil sie den Umfang der nicht steuerbaren Tätigkeit des Unternehmers widerspiegeln. Die konkrete Würdigung, ob ein dazu vorrangiger, direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen bestehe, obliege dem Finanzgericht (vgl. BFH-Urteil vom 24.09.2014 - V R 54/13 - BFH/NV 2015, 364).

C. Kontext der Entscheidung

Für die Beteiligten kam die Entscheidung des BFH im Besprechungsurteil sicherlich überraschend, weil aus deren Sicht ja „nur“ noch die nachgelagerte Rechtsfrage der Aufteilung der Vorsteuerbeträge in entsprechender Anwendung von § 15 Abs. 4 UStG streitig war. Der BFH führt im Einzelnen aus, dass und weshalb bei von einem Verein ausgeführten und von Dritten finanzierten Maßnahmen der Arbeitsmarktförderung zunächst wichtige Vorfragen zu klären sind, wozu in erster Linie das in der Praxis häufig nicht leicht zu lösende Problem gehört, ob durch Zuschüsse finanzierte von einem Verein erbrachte Leistungen steuerbar sind. Im Besprechungsurteil gibt der BFH ausführliche Hinweise zu der einschlägigen Rechtsprechung. Die übereinstimmende Annahme der Beteiligten im Streitfall, hier sei keine Steuerbarkeit gegeben, genügt insoweit nicht. Vielmehr muss diese Annahme von entsprechenden tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts – insbesondere zu den zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen – getragen sein. Bei vergleichbaren Sachverhalten ist ferner zu prüfen, ob die Zuschüsse als Entgelt von dritter Seite i.S.v. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG zu behandeln sind, was das Finanzgericht im Besprechungsurteil stillschweigend verneint hat; auch zur insoweit maßgeblichen Rechtsprechung enthält das Besprechungsurteil entsprechende Hinweise. Zu der zwischen den Beteiligten „eigentlich“ streitigen Rechtsfrage der etwaigen Aufteilung des Vorsteuerabzugs konnte der BFH auf die inzwischen ergangene Rechtsprechung Bezug nehmen, wonach zu den bei einer Vorsteueraufteilung analog § 15 Abs. 4 UStG im Rahmen einer Schätzung maßgeblichen „Gesamtumsatz“ auch Zuschüsse gehören (BFH-Urteil vom 24.09.2014 - V R 54/13 - BFH/NV 2015, 364).

Ergänzend ist auf das beim BFH noch anhängige Verfahren XI R 27/13 hinzuweisen, dem die Rechtsfrage der Aufteilung des Vorsteuerabzugs bei Eingangsleistungen für den wirtschaftlichen und den nicht wirtschaftlichen gemeinnützigen Tätigkeitsbereich zugrunde liegt (Vorinstanz FG München, Urteil vom 24.04.2013 - 3 K 734/10 - EFG 2013, 1532).

D. Auswirkungen für die Praxis

Für die Zukunft ist zu beachten, dass die vom Kläger erbrachten Leistungen ab dem 01.01.2015 nach Maßgabe von § 4 Nr. 15b UStG steuerfrei sein können. Im Übrigen bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung an ihrer Auffassung festhalten wird, dass Leistungen der Arbeitsförderung nicht steuerbar seien (vgl. Abschn. 10.2 Abs. 7 UStAE) oder den UStAE entsprechend ändern wird.

Autorin und Fundstelle:

Ri'inBFH Dr. **Friederike Grube** - **jurisPR-SteuerR** 39/2015 Anm 6