

Zuschüsse von der öffentlichen Hand

Öffentliche Gelder: Echter Zuschuss oder umsatzsteuerpflichtiges Entgelt?

von Dipl.-Kfm. Carsten Leverenz, Steuerberater, Kanzlei Dr. Steinmetz & Fiedler, Henstedt-Ulzburg

Öffentliche Zuschüsse – meist werden sie von Landkreisen, Städten und Gemeinden gewährt – gehören nach wie vor zu den wichtigsten Finanzierungsquellen von Vereinen. Neben den „klassischen“ Zuschussformen, der Fehlbedarfsfinanzierung und der institutionellen Finanzierung (mit festen jährlichen Beträgen) werden dabei Leistungsverträge immer wichtiger: Der Verein erhält nicht einfach Geld für seine Arbeit, sondern der Zuschuss wird an konkrete Leistungskriterien gebunden. Das kann die Durchführung bestimmter Veranstaltungen, zum Beispiel eines Kulturfestivals, sein oder die Betreuung einer bestimmten Zahl von Klienten.

Das rückt Einnahmen aus den Zuwendungen der öffentlichen Hand vermehrt ins Blickfeld der Finanzämter. Liegt nämlich ein echter Leistungsaustausch zwischen Verein und Geldgeber vor, werden die Zahlungen umsatzsteuerpflichtig. Ein erheblicher Teil der Einnahmen geht damit an den Fiskus. Auch Rechtsprechung und finanzbehördliche Erlässe befassen sich zunehmend mit diesem Thema. Der folgende Beitrag bringt Sie auf den Stand der Dinge.

Bei Leistungsaustausch ist Zuschuss steuerpflichtig

Entwarnung für die meisten Fälle

Die gute Nachricht vorweg lautet: Für die meisten Fälle kann Entwarnung gegeben werden. Die üblichen haushaltsrechtlichen Vorgaben sprechen nicht automatisch für einen Leistungsaustausch. Zuwendungen aus öffentlichen Kassen, die ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts und den dazu erlassenen Allgemeinen Nebenbestimmungen vergeben werden, sind grundsätzlich echte Zuschüsse. Die in den Nebenbestimmungen festgeschriebenen Auflagen reichen nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums (BMF) nicht aus, um ein Leistungsaustauschverhältnis anzunehmen (Schreiben vom 15.8.2006, Az: IV A 5 – S 7200 – 59/06; Abruf-Nr. [062598](#)).

Aktuelles Schreiben aus dem Bundesfinanzministerium

Dass der Verein nach dem Zuwendungsvertrag in bestimmten Fällen zur Rückzahlung der Zuwendung verpflichtet ist, spielt dabei keine Rolle (Bundesfinanzhof [BFH], Urteil vom 28.7.1994, Az: V R 19/92).

Zwei Fälle

Bei der steuerlichen Bewertung von Zuschüssen der öffentlichen Hand sind zwei Fälle zu unterscheiden:

1. Der Verein erbringt seine Leistung für den Zuschussgeber oder für eine nicht näher definierte Öffentlichkeit (so zum Beispiel bei der Finanzierung eines Forschungsprojekts).

2. Der Verein erbringt seine Leistungen, ganz oder teilweise durch den Zuschuss finanziert, für eine mehr oder weniger fest umgrenzte Gruppe von Einzelpersonen. Das wäre zum Beispiel der Fall, wenn eine Stadt einen lokalen Jugendclub bezuschusst.

1. Leistungen für Zuschussgeber oder die Öffentlichkeit

Vereine erbringen Leistungen oft mehr oder weniger im Auftrag der öffentlichen Hand. Das gilt für Touristik- und Stadtmarketingvereine ebenso wie für gemeinnützige Kultureinrichtungen oder Jugendhilfeträger. Zu der Frage, ob Zuschüsse, die die öffentliche Hand dafür leistet, umsatzsteuerpflichtig sind, hat der BFH folgenden Grundsatz aufgestellt: Eine Leistung gegen Entgelt liegt nur vor, wenn die Leistung erkennbar um der Gegenleistung willen erbracht wird (Urteil vom 23.2.1989, Az: V R 141/84).

Zuschuss vorrangiger Grund für Leistung des Vereins?

Einzelfallprüfung erforderlich

Es kommt hier immer auf den Einzelfall an, also welche Vereinbarungen zwischen Verein und Zuschussgeber konkret getroffen worden sind. Ob die Leistung des Vereins derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf den Erhalt einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, ergibt sich aus den Vergaberichtlinien. Die Zwecke, die der Zahlende mit den Zahlungen verfolgt, können – so das BMF – allenfalls Aufschlüsse darüber geben, ob die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Zahlung vorliegt.

Das spricht für das Vorliegen eines Leistungsaustausches

„Zuschüsse“ der öffentlichen Hand können also ein Entgelt für eine steuerbare Leistung sein, wenn der Zahlungsempfänger eine Aufgabe aus dem Kompetenzbereich des öffentlichen Geldgebers um der versprochenen Zahlung willen übernimmt. Für gemeinnützige Vereine ist das durchaus möglich, wenn sie zum Beispiel Kultureinrichtungen oder Schulen betreiben.

Wichtig: Für das Vorliegen eines Leistungsaustausches spricht es, so das BMF in seinem Schreiben vom 15. August 2006, wenn

- sich der Zuwendungsgeber die Nutzung von Verwertungsrechten vorbehält. Das gälte zum Beispiel für die Nutzung der Ergebnisse aus einem Forschungsprojekt,
- der Zuschussempfänger die Resultate seiner Arbeit nicht frei nutzen kann, weil die Veröffentlichung der Ergebnisse der Zustimmung des Zuwendungsgebers bedarf;
- der Zuwendungsgeber die fachliche Arbeit des Vereins im Detail steuert;
- die Zuschüsse an Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft gehen und diese voll finanzieren.

BMF stellt Kriterien auf

Unser Tipp: Dienen die zuwendungsvertraglichen Bestimmungen aber nur dazu, die Tätigkeit des Vereins zu optimieren und die Ergebnisse für die Allgemeinheit zu sichern, liegt kein Leistungsaustausch vor. In diesem Fall ist der Zuschuss nicht umsatzsteuerpflichtig, so das BMF einschränkend.

Das spricht gegen das Vorliegen eines Leistungsaustausches

Kein Entgelt liegt aber vor, wenn der Zuschuss lediglich der Förderung des Zuschussnehmers im allgemeinen Interesse dienen soll und nicht der Gegenwert für eine erbrachte Leistung ist (BFH, Urteil vom 22.7.1999, Az: V R 74/98). Wenn die Förderung im allgemeinen Interesse liegt – etwa aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen – und nicht die Vergütung für die Leistung im Vordergrund steht, handelt es sich also um einen echten Zuschuss. Gerade für die Leistungen gemeinnütziger Vereine wird das in der Regel zutreffen.

Förderung des Vereins ist im allgemeinen Interesse

Konkreter Fall: Zuschuss für Kulturveranstaltung

Zu einem ganz konkreten Fall, nämlich wenn die öffentliche Hand einem Verein einen Zuschuss für eine Kulturveranstaltung gibt, hat sich das Finanzgericht (FG) Sachsen vor kurzem geäußert (Urteil vom 8.6.2006, Az: 3 K 2006/03; Abruf-Nr. **062619**). Im behandelten Fall wurde ein Verein mit der Durchführung der Festveranstaltung zu einem Stadtjubiläum beauftragt. Das FG kam zum Ergebnis, dass die Zahlung der Stadt, die dafür an den Verein ging, ein echter Zuschuss sei. Das Gericht begründet seine Entscheidung damit, dass

FG Sachsen verneint Leistungsaustausch

- die Stadt keinen maßgeblichen Einfluss auf den Inhalt der Veranstaltungen hatte,
- die Höhe des Zuschusses vorab nicht feststand und
- der Verein nicht ausschließlich im Interesse des Zuschussgebers tätig war.

Das FG ging vielmehr davon aus, dass die Zuschüsse aus allgemeinen (kultur-)politischen Gründen gewährt wurden. Zwar schloss es nicht aus, dass auch eine solche institutionelle Förderung eines Vereins eine umsatzsteuerbare Leistung darstellen kann – etwa wenn der Verein ausschließlich im Interesse des Zuschussgebers tätig ist und der Zuschussgeber davon ausgeht, dass der Verein für ihn eine konkrete Leistung erbringt. An genau dieser konkreten Leistung fehlte es aber nach Ansicht des Gerichts.

2. Bezuschusste Leistungen für Dritte

Häufig erbringen Vereine ihre bezuschussten Leistungen nicht für den Zuschussgeber oder eine allgemeine Öffentlichkeit, sondern für Dritte. Dann liegt zwar kein Leistungsaustausch zwischen Geldgeber und Verein vor. Nach § 10 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) gilt aber: „Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt.“

Regelung aus Umsatzsteuergesetz gilt auch für Vereine

Voraussetzungen für Umsatzsteuerpflicht des Zuschusses

Solche Zahlungen der öffentlichen Hand sind aber nur umsatzsteuerpflichtig, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Zuschuss kommt dem Dritten zu Gute, der die Leistung erhält.
- Der Zuschuss wird gerade für diese konkrete Leistung gezahlt.
- Der Zuschuss wird fällig, wenn der Verein die Leistung erbracht hat (BFH, Urteil vom 9.10.2003, Az: V R 51/02; Abruf-Nr. **040208**).

Für die Tätigkeiten von Vereinen – besonders gemeinnützigen – dürfte das aber recht untypisch sein.

Beispiel

Das Jugendtheater Bretterwelt e.V. hat mit der Stadt einen Zuwendungsvertrag geschlossen, der ihm pro verkaufter Eintrittskarte einen festen Betrag zusagt. Der Zuschuss kann nur abgerufen werden, wenn das Theater genau nachweist, für welche Vorstellungen es wie viele Karten verkauft hat. Ein solches Verfahren entspräche den genannten Kriterien, ist aber für die Kulturförderung hierzulande bis dato völlig untypisch. Schon die Förderung pro Sitzplatz oder Aufführung wäre dagegen in aller Regel ein echter – umsatzsteuerfreier – Zuschuss.

Wichtig: Nicht zum Entgelt gehören die Zuschüsse, wenn sie zur allgemeinen Förderung des Vereins bestimmt sind und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers für eine bestimmte Leistung erfolgen. Die Abgrenzung von Entgelt und „echtem Zuschuss“ wird somit nach der Person des Bedachten und dem Förderungsziel vorgenommen (BFH, Urteil vom 9.10.2003, Az: V R 51/02).

Förderungsziel und Person des Empfängers als Abgrenzungskriterien

Fazit: Nach der bisherigen Rechtsprechung müssen gemeinnützige Vereine in aller Regel nicht davon ausgehen, dass ihre öffentlichen Zuschüsse steuerpflichtig sind – zumindest dann nicht, wenn die Gelder für satzungsmäßige Tätigkeiten bezahlt werden.