

1. Problemlage

Seit den 2000er-Jahren sind Ministerien, Kommunalverwaltungen und andere Kulturförderer dazu übergegangen, bei der Vergabe von Fördermitteln mit Förderverträgen, Zuwendungsvereinbarungen oder Zielvereinbarungen zu operieren. Der Form nach handelt es sich entweder um Zuwendungsverträge nach Haushaltsrecht oder um separate Verträge, die einen Zuwendungsbescheid flankieren bzw. Voraussetzung für dessen Erteilung sind. Dabei kann es sich auch um eine Aufgabe der kommunalen Selbstverwaltung handeln.

In diesen Vereinbarungen werden dann zum einen Ziele oder Aufgaben vorgegeben, die eine Kultureinrichtung zu erfüllen hat und die den kulturpolitischen Prioritäten des Geldgebers entsprechen. Sie sind meist nicht mit messbaren Indikatoren versehen, so dass der Grad der Zielerreichung oder die Umsetzung nicht im Detail überprüft werden kann. In der Regel stellen dies aber Verpflichtungen und Leistungen dar, die für den Geförderten einen Mehraufwand bedeuten und die er ohne eine solche Förderung nicht im gleichen Umfang erbringen würde.

Zum anderen enthalten solche Förderverträge aber auch oft sehr konkrete Vereinbarungen über die Nutzung und Betreuung von Immobilien, zweckgebundene Weitergabe von Geldern, Beratungsarbeit für eine bestimmte Klientel usw. Häufig sind dies dann Leistungen, die ursprünglich von einer öffentlichen Verwaltung erbracht worden waren – oder zu erbringen wären –, aus Gründen der Effizienz aber delegiert werden. Für solche konkreteren Verpflichtungen ließe sich der Geldwert prinzipiell berechnen.

Ob mehr oder weniger konkret: Den Beteiligten ist in den meisten Fällen nicht bewusst, dass dies eine Umsatzsteuerpflicht beim Empfänger des Zuschusses auslösen kann, der dann im steuerrechtlichen Sinn als Entgelt für einen Leistungsaustausch zu werten wäre.

Einige Beispiele für solche Förderverträge sind beigefügt. Es sind jeweils nur die in diesem Zusammenhang relevanten Abschnitte der Schriftwerke wiedergegeben:

- *Fördervertrag Kulturstiftung des Bundes (Anlage 1)*
- *Zielvereinbarung Land Niedersachsen (Anlage 2)*
- *Zuwendungsvertrag Stadt Göttingen (Anlage 3)*
- *Fördervertrag Stadt Achim - KASCH (Anlage 4)*

Beurteilt man diese Vertragswerke anhand der entsprechenden Kriterien des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (dort Pkt. 10.2, siehe Anlage 5) besteht zumindest der dringende Verdacht auf einen steuerpflichtigen Leistungsaustausch, da in allen Fällen die Normen der Anbest-P/-I durch umfangreiche Regelungen ergänzt werden.

Während im Sozial- und Sportbereich bei ähnlichen Konstellationen die Umsatzsteuerproblematik schon größere Aufmerksamkeit gefunden hat und bei Zuwendungsgebern wie -nehmern immer öfter berücksichtigt wird, ist dies im Kulturbereich nur für Experten ein Thema. Als konkreter Problemfall ist den Verfassern bisher nur das Verfahren beim Kulturzentrum KASCH in Achim bei Bremen bekannt.

Der Fördervertrag zwischen der Stadt Achim und dem KASCH (Anlage 4) wurde vom Finanzamt Verden in Teilen als umsatzsteuerpflichtig eingestuft. Gegen den Steuerbescheid hatte das Kulturzentrum geklagt, sich hiermit aber beim Finanzgericht nicht durchsetzen können (Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 30.09.2016, Az. 11 K 13/16). Der Vorgang hatte

immerhin so viel Beachtung gefunden, dass hierzu im April 2014 im Niedersächsischen Landtag eine Kleine Anfrage an den Finanzminister gerichtet wurde (Anlage 6). Wie so oft, führen allerdings die speziellen Umstände dieses Falls zu einer nur eingeschränkten Übertragbarkeit auf andere Orte und Konstellationen.

Bei einer früheren Zielvereinbarung mit dem Land Niedersachsen – von der die aktuelle Version (Anlage 2) deutlich abweicht – hatte der Geförderte 2005 eine verbindliche Auskunft von seinem Finanzamt erhalten, das die Landesförderung als nicht steuerbaren Zuschuss einstufte (Anlage 7).

2. Bisheriger Umgang mit dem Problem

Die öffentliche Kulturförderung gehört zu den freiwilligen Leistungen des Staates und der Kommunen. Die Zuschussempfänger können also regelmäßig kein Anrecht auf diese Förderung geltend machen, sondern sind auf den politischen Willen der Geldgeber angewiesen. Selbst in den Fällen, in denen Vertretern von Kultureinrichtungen die Problematik bewusst ist, wird der Empfehlung des Niedersächsischen Finanzministers, eine verbindliche Auskunft des Finanzamtes zu beantragen (vgl. Anlage 6), nicht gefolgt:

1. Keine Kultureinrichtung kann es sich politisch und finanziell leisten, die Verhandlungen um einen Fördervertrag durch den Antrag auf eine verbindliche Auskunft um mehrere Monate zu verzögern.
2. Eine Stadtverwaltung oder ein Ministerium hat kein Interesse an einer solchen Klärung und wird das informell dem Antragsteller auch deutlich machen. Für den durchaus wahrscheinlichen Fall, dass ein Finanzamt den Vertragsentwurf als Vereinbarung eines steuerbaren Leistungsaustauschs einstuft, müsste der Zuwendungsgeber entweder seinen Zuschuss um den Steuersatz erhöhen oder aber auf seine Detailvereinbarungen verzichten.
3. Solche Förderverträge kommen schon seit etlichen Jahren zur Anwendung und wurden bei den meisten Kultureinrichtungen von den Finanzämtern nie beanstandet. Das ermuntert Zuwendungsgeber wie -nehmer, besser „keine schlafenden Hunde zu wecken“ und weiterhin auf diese Handhabung zu vertrauen.

Da also Problemfälle im Kulturbereich nur selten auftreten oder bekannt werden, fehlt es den Gestaltern solcher Verträge, die überwiegend in den Verwaltungen angesiedelt sind, nicht nur an steuerlichem Fachwissen – woraus man Kulturverwaltungen keinen Vorwurf machen kann –, sondern auch an Problembewusstsein.

Vertreter von Kultureinrichtungen und ihre Fachverbände entwickeln inzwischen zwar ein Problembewusstsein, haben aber gegenüber der Geberseite wenig, auf das sie sich berufen könnten, um grundlegend andere Förderverfahren durchzusetzen. Einzelfälle wie das KASCH lassen sich leicht als „nicht vergleichbar“ einstufen und ignorieren; Hinweise von steuerrechtlichen Laien auf die abstrakten Regelungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses werden von Verhandlungspartnern aus den Verwaltungen nicht ernst genommen. Wegen dieses Machtgefälles sehen auch sensibilisierte Kulturvertreter meist davon ab, das Problem offen zu thematisieren.

Im Übrigen stellt sich dieses Problem auch für die Förderverfahren vieler Stiftungen, die formal wie politisch diese Praxis öffentlicher Zuwendungsgeber nachvollziehen oder ihnen darin sogar vorangegangen sind.

Wie das Beispiel KASCH zeigt, liegt bei dieser verbreiteten Praxis das ganze Risiko aber auf Seiten des Zuwendungsempfängers. Jederzeit und jederorts ist es möglich, dass ein Finanzamt diese Förderpraxis doch genauer prüft und dies für eine oder mehrere Kultureinrichtungen dann sofort zum existenziellen Problem wird. Diese unbefriedigende Situation ist der Hintergrund

für die Initiative einiger Kultur- und Verbandsvertreter sowie von Herrn Fritz Güntzler MdB, die zu diesem Fachgespräch geführt haben.

3. Erste und denkbare Schritte zu einer Lösung

1. Durch Vermittlung des Bundestagsabgeordneten Fritz Güntzler und mit Beteiligung von Vertretern des Städte- und Gemeindebundes, des Deutschen Landkreistags und weiteren Bundestagsabgeordneten aus der Arbeitsgemeinschaft Kommunalpolitik der CDU/CSU-Bundestagsfraktion führten die Verfasser am 22.11.2016 in Berlin ein Fachgespräch mit Vertretern des Bundesfinanzministeriums (BMF) unter der Leitung des Parlamentarischen Staatssekretärs Dr. Michael Meister. Die Vertreter des BMF und der Kommunen machten dabei deutlich, dass dieses Problem im Sozialwesen und im Sport mindestens ebenso dringlich und grundsätzlich bekannt ist. Einer Änderung der Gesetzeslage stehen jedoch im Umsatzsteuerrecht sehr hohe Hürden entgegen, weil dieses weitgehend in die Kompetenz der EU fällt. Eine entsprechende Präzisierung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses und/oder ein klärendes Schreiben an die Oberfinanzdirektionen würde mutmaßlich keine dauerhafte Lösung des Problems bringen, weil 1. mit zunehmender Detailliertheit der Vorgaben und Steuerrechtsauslegungen die Reibungsflächen für Einzelfallprobleme zunehmen und 2. für die Finanzgerichte diese Regelungen keine Verbindlichkeit haben, sondern nur der Gesetzestext, und in der Rechtsprechung der letzten Jahre ein klarer Trend zu erkennen ist, im Zweifel für Leistungsaustausch und Steuerbarkeit zu entscheiden. Die BMF-Vertreter kündigten an, bei den Finanzverwaltungen der Länder abzufragen, ob und inwieweit diese in diesem Bereich bereits mit Problemfällen befasst waren und welche Lösungsmöglichkeiten dort ggf. entwickelt wurden. Bringt diese Erhebung kein befriedigendes Ergebnis, sollte – wie in solchen Fällen üblich – eine Arbeitsgruppe gebildet werden, der Vertreter des BMF, Bundestagsabgeordnete und externe Fachleute angehören und die in informellen Beratungen Lösungsmodelle entwickeln könnten. Das würde aber nicht vor Mitte 2017 der Fall sein.

2. Ein Nachgespräch mit dem an diesem Termin verhinderten Referenten für Steuerrecht des Deutschen Städtetages ergab, dass dieser Verband ähnlich wie die beiden anderen kommunalen Spitzenverbände den Klärungsbedarf auf Seiten des Bundesgesetzgebers sieht. Die bei kommunalen Kulturverwaltungen üblich gewordenen Förderverträge oder Zielvereinbarungen werden als Fortschritt betrachtet. Es sei gute Praxis des Städtetages, seine Mitglieder erst dann auf Probleme aufmerksam zu machen, wenn man für diese auch eine Lösung vorschlagen oder zumindest brauchbare Empfehlungen abgeben könne; genau das sei hier aber nicht der Fall.

3. Sollte sich im Zuge einer weiteren Klärung die Vermutung der Verfasser bestätigen, dass die weithin üblichen Förderverträge und Zielvereinbarungen im Kulturbereich beim Zuwendungsempfänger eine Umsatzsteuerpflicht auslösen, wäre jetzt schon zu überlegen, welche Alternative sich stattdessen anbietet. Nach Meinung der Verfasser kann diese nur darin bestehen, sich bei Förderverfahren auf einfache Förderverträge oder Zuwendungsbescheide zu beschränken, denen außer den Anbest-P/-I keine weiteren Regelungen hinzugefügt werden. Alle kulturpolitischen Erwägungen sind in das Vorfeld einer Förderentscheidung zu verlegen und strikt vom Zuwendungsverfahren zu trennen. Es wäre in dieser Verhandlungsphase Sache des Antragstellers, den Zuschussgeber von seiner Leistungsfähigkeit zu überzeugen. Gelingt ihm das, bekommt er einen einfachen Zuwendungsbescheid ohne weitere Vorgaben. Er weiß auch ohne diese, was von ihm erwartet wird und was geleistet werden muss, um einen künftigen Anschlussvertrag zu erhalten. Diese Lösung wäre grundsätzlich auch schon jetzt anwendbar.

4. In den Fällen, in denen in den bisherigen Verträgen – wie beim KASCH – auch ganz konkrete Dienstleistungen für den Zuwendungsgeber oder Dritte vereinbart werden, müssten künftig speziell für diese Leistungen privatrechtliche Geschäftsbesorgungsverträge abgeschlossen werden, die in keinem Zusammenhang mit den Förderverfahren stehen dürfen und die dann wohl unvermeidbar bei der beauftragten Einrichtung eine Umsatzsteuerpflicht auslösen. Selbstverständlich müssten dann vom Geldgeber die Zahlungen entsprechend erhöht werden.

Olaf Martin (*Landschaftsverband Südniedersachsen e. V./AK Kulturregionen in Deutschland*)
in Abstimmung mit

Christiane Mielke (*Kulturzentrum Musa e. V., Göttingen/Vorstand LAG Soziokultur Niedersachsen e. V.*),

Georg Halupczok (*Vorstand Bundesvereinigung Soziokultureller Zentren e. V.*),

Rainer Bode (*LAG Soziokultureller Zentren NRW e. V./Vorstand Bundesvereinigung Soziokultureller Zentren e. V./Fachausschuss Steuern im Deutschen Kulturrat e. V.*)

Auszug aus einem Fördervertrag der **Kulturstiftung des Bundes** von 2015:

[...] In der „Entwicklungsphase“ stellt die Kulturstiftung des Bundes mit diesem Fördervertrag Mittel für die Erarbeitung eines Konzepts zur Verfügung, das dem Stiftungsrat der Kulturstiftung des Bundes zur Förderung vorgelegt werden soll.

[...]

Als Vertragsbestandteil gelten folgende Anlagen:

1. Projektskizze inkl. Arbeitsplan vom XX.XX.2015

[...]

9. Vertragsbedingungen für die Förderung mit einer Festbetragsfinanzierung durch die Kulturstiftung des Bundes 04/2015

[...]

Auszug aus den zum Vertrag gehörenden „Vertragsbedingungen für die Förderung mit einer Festbetragsfinanzierung durch die Kulturstiftung des Bundes 04/2015“:

1. Durchführung

Der Projektträger gewährleistet die eigenständige Durchführung des Projekts; ihm obliegen die inhaltliche Strukturierung, künstlerische Leitung, die Organisation, die technische und finanzielle Durchführung sowie die Abrechnung des Projektes.

[...]

Auszug aus einer Zielvereinbarung des Niedersächsischen Ministeriums für Wissenschaft und Kultur von 2014:

[...]

II. Vereinbarung gemeinsamer Ziele von Land und Xxxx

Das Land Niedersachsen ist sich der Bedeutung von Xxxx bewusst. Land und Xxxx wollen gemeinsam Kunst und Kultur vor Ort stärken. Dabei sollen folgende Ziele Beachtung finden:

- Ermöglichung von Teilhabe möglichst aller Bevölkerungsgruppen an Kunst und Kultur.
- Förderung kultureller Integration und Steigerung der Teilhabe von Mitbürgerinnen und Mitbürgern anderer kultureller Herkunft an Kulturangeboten.
- Förderung kultureller Inklusion und Steigerung der Teilhabe von Menschen mit Behinderungen an Kulturangeboten.
- Erweiterung der Angebote kultureller Bildung besonders für Kinder und Jugendliche.
- Berücksichtigung der Folgen des demografischen Wandels für Nachfrage, Produktion und Vermittlung von Kultur.
- Publikumsentwicklung als Bestandteil von Kulturentwicklung ermöglichen.
- Förderung bzw. Entwicklung von mobilen Kulturangeboten, insbesondere in ländlichen Räumen.
- Entwicklung und Verstärkung tragfähiger Strukturen bürgerschaftlichen Engagement.
- Zeitgemäßer Umgang mit der niederdeutschen Sprache.
- Stärkung eines innovativen und zeitgemäßen Ansatzes der Heimatpflege.
- Stärkung regionaler Identität mit zeitgemäßem Ansatz.
- Bewahrung des kulturellen Erbes.
- Berücksichtigung von breitenkulturellen Elementen.
- Initiierung von spartenübergreifenden Projekten bzw. hybriden innovativen Projektformen unter Einbeziehung Neuer Medien.
- Verbindung von Kulturprojekten zum Kulturtourismus und zur Kulturwirtschaft stärken.
- Vernetzung der Landschaften und Landschaftsverbände.
- Kooperation mit regionalen Kultureinrichtungen zur Bildung von Netzwerkstrukturen.

[...]

IV. Förderung und Finanzierung

Allgemein

(1) Die Zuwendung an den regionalen Träger ist für regional bedeutende Kulturprojekte und Strukturmaßnahmen – einschließlich Vorhaben der kulturellen Bildung – im jeweiligen Zuständigkeitsgebiet zu verwenden. Sie ist ausschließlich für Projekte des professionellen Freien Theaters, der Theater- und Tanzpädagogik, der Amateurtheater, der Museumsarbeit der nichtstaatlichen Museen, der Musik, der Literatur, der niederdeutschen Sprache, der innovativen Heimatpflege, der Soziokultur, der Bildenden Kunst (ohne individuelle Künstlerförderung), der Neuen Medien (keine Filmförderung), der Kunstschulen, der außerschulischen kulturellen Jugendbildung sowie für sparten- und generationsübergreifende Projekte bzw. hybride Projektformen

bestimmt.

(2) Brauchtumsfeste, Druckkostenzuschüsse für Heimatchroniken, kommerzielle Druckerzeugnisse oder CDs als Einzelprojekt, investive Maßnahmen sowie Maßnahmen der Denkmalpflege und Erwachsenenbildung werden nicht aus Landesmitteln gefördert.

[...]

Finanzierung

(1) Der regionale Träger erhält die Mittel zur regionalen Kulturförderung für die Jahre 2015-2017 jeweils eine institutionelle Förderung in Höhe von XX Euro in Form einer Zuwendung als Festbetragsfinanzierung gemäß § 44 LHO. Die Aufteilung der Mittel der regionalen Kulturförderung in Niedersachsen auf die regionalen Träger erfolgt je zur Hälfte nach Einwohnerzahl und nach Fläche des Zuständigkeitsgebietes. Zusätzlich zu den regionalisierten Kulturmitteln erhält Xxxx einen Sockelbetrag in Höhe von jährlich XX Euro für Personal- und Sachausgaben der Geschäftsstelle.

(2) Die Zuwendung ist jährlich vor Beginn des jeweiligen Haushaltsjahres beim MWK zu beantragen. Dem Antrag ist ein Haushaltsplan(-entwurf) sowie ein Stellenplan des Landschaftsverbandes für den jeweiligen Förderzeitraum beizufügen.

[...]

Auszug aus einem Zuwendungsvertrag der Stadt Göttingen von 2007:

§ 1 Gegenstand

Der Zuwendungsempfänger betreibt in Göttingen die kulturelle Einrichtung
Xxxx

§ 2 Zuwendung

(1) Zur Förderung des Betriebs (und der Mietaufwendungen) auf Grundlage des vorgelegten Haushalts-/Wirtschaftsplans gewährt die Stadt Göttingen dem Zuwendungsempfänger für die Jahre 2007-2011 einen jährlichen zweckgebundenen Zuschuss.

(2) Der Festbetragszuschuss dient der teilweisen Deckung der nicht durch eigene Einnahmen und anderweitige Zuwendungen gedeckten Ausgaben.

[...]

§ 4 Zielvereinbarungen

(1) Zur Erreichung der gemeinsamen Ziele, die künstlerische Ausstrahlung und die wirtschaftliche Effizienz über das bisherige Maß hinaus zu steigern, das Kulturmarketing zu verbessern sowie den Bildungsauftrag zu unterstützen, werden folgende kulturpolitische Maßnahmen angestrebt, die der Zuwendungsempfänger gemäß der Anlage zu dieser Vereinbarung umsetzen wird:

1. Förderung der kulturellen Kinder- und Jugendarbeit
2. Erschließung neuer Publikumsschichten
3. Kooperationen mit anderen Kultur-, Bildungs- und sonstigen Einrichtungen

(2) Die Anlage wird Bestandteil dieses Zuwendungsvertrages.

[...]

Anlage zu § 4 Abs. 2

Zielvereinbarungen mit Xxxx 2007 - 2011

[...]

Die allgemeinen Zielvereinbarungen sollen insbesondere erfüllt werden durch:

Zu 1. Förderung der kulturellen Kinder- und Jugendkulturarbeit:

- [folgt detaillierte Aufzählung von Kulturprojekten und -dienstleistungen, die fortgesetzt oder weiterentwickelt werden sollen]

Zu 2. Erschließung neuer Publikumsschichten:

- [folgt detaillierte Aufzählung von Kulturprojekten und -dienstleistungen, die fortgesetzt oder weiterentwickelt werden sollen sowie von geplanten investiven Maßnahmen]

Zu 3. Kooperation mit anderen Göttinger Kultureinrichtungen und/oder mit Dritten:

- [folgt detaillierte Aufzählung von anderen Institutionen, z. T mit Benennung der Kooperationsfelder und -projekte]

Auszug aus dem Fördervertrag der Stadt Achim mit dem Kulturzentrum Alter Schützenhof (KASCH) vom 17.9.2001 (ausgelaufen 28.10.2014):

[...]

§3

Verantwortung für die Unterhaltung

1. Der Verein übernimmt ab 01.01.2002 die Verantwortung und die eigenständige Unterhaltung der Gebäude und technischen Anlagen sowie die Versicherung des Gebäudes einschließlich des Inventars. Für die hieraus entstehenden Kosten wird dem Verein eine zusätzliche Zuwendung gewährt. Diese Zuwendung errechnet sich aus den bisherigen Aufwendungen, die die Stadt Achim für Gebäudeunterhaltung und Versicherungsprämien erbracht hat. Dieser jährliche Zuwendungsbetrag beträgt ab 01.01.2002 30.000 DM. Der Zuwendungsbetrag erhöht sich in den Folgejahren entsprechend den Steigerungen der allgemeinen Lebenshaltungskosten gemäß den Indices des Statistischen Bundesamtes.

2. Die Grundsteuer zahlt ab 01.01.2002 der Verein.

[...]

10.2. Zuschüsse

Allgemeines

(1) ¹Zahlungen unter den Bezeichnungen „Zuschuss, Zuwendung, Beihilfe, Prämie, Ausgleichsbetrag u. ä.“ (Zuschüsse) können entweder

1. Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden);
2. (zusätzliches) Entgelt eines Dritten oder
3. echter Zuschuss

sein. ²Der Zahlende ist Leistungsempfänger, wenn er für seine Zahlung eine Leistung vom Zahlungsempfänger erhält. ³Der Zahlende kann ein Dritter sein (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG), der selbst nicht Leistungsempfänger ist.

Zuschüsse als Entgelt für Leistungen an den Zahlenden

(2) ¹Zuschüsse sind Entgelt für eine Leistung an den Zahlenden,

1. wenn ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem leistenden Unternehmer (Zahlungsempfänger) und dem Zahlenden besteht (vgl. dazu Abschnitte 1.1 bis 1.6);
2. wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Zuschuss besteht, d.h. wenn der Zahlungsempfänger seine Leistung – insbesondere bei gegenseitigen Verträgen – erkennbar um der Gegenleistung willen erbringt;
3. wenn der Zahlende einen Gegenstand oder einen sonstigen Vorteil erhält, auf Grund dessen er als Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung angesehen werden kann;
4. wenn (beim Zahlenden oder am Ende der Verbraucherkette) ein Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts vorliegt.

²Ob die Leistung des Zahlungsempfängers derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf den Erhalt einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, ergibt sich aus den Vereinbarungen des Zahlungsempfängers mit dem Zahlenden, z.B. den zu Grunde liegenden Verträgen oder den Vergaberichtlinien (vgl. BFH-Urteil vom 13. 11. 1997, V R 11/97, BStBl 1998 II S. 169). ³Die Zwecke, die der Zahlende mit den Zahlungen verfolgt, können allenfalls Aufschlüsse darüber geben, ob der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Zahlung vorliegt. ⁴Die Annahme eines Leistungsaustauschs setzt weder auf der Seite des Zahlenden noch auf der Seite des Zahlungsempfängers rechtlich durchsetzbare Ansprüche voraus (vgl. BFH-Urteile vom 23. 2. 1989, V R 141/84, BStBl II S. 638, und vom 9. 10. 2003, V R 51/02, BStBl 2004 II S. 322). ⁵Zuwendungen im Rahmen von Vertragsnaturschutzmaßnahmen, die für die Bearbeitung von Flächen des Zuwendungsgebers erfolgen, werden im Rahmen eines Leistungsaustauschs gezahlt; erfolgt die Zuwendung dagegen für eigene Flächen des Land- und Forstwirts, liegt im Allgemeinen ein nicht der Umsatzsteuer unterliegender echter Zuschuss vor. ⁶Zahlungen für die Übernahme der Erfüllung von Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, zu deren Ausführung sich die Parteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, erfolgen grundsätzlich im Rahmen eines Leistungsaustauschs. ⁷Die Zuwendung erfolgt in diesem Fall nicht lediglich zur Subventionierung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen, wenn der Zuwendungsgeber damit auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt. ⁸Gewährt eine juristische Person des öffentlichen Rechts in diesem Zusammenhang eine als „Starthilfe“ bezeichnete Zuwendung neben der Übertragung des für die Durchführung der Aufgabe erforderlichen Vermögens zu einem symbolischen Kaufpreis, ist diese Zuwendung Entgelt für die Entbindung aus der Durchführung der öffentlichen Aufgabe (vgl. BFH-Urteil vom 21. 4. 2005, V R 11/03, BStBl 2007 II S. 63). ⁹Besteht auf Grund eines Rechtsverhältnisses ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Zahlungsempfängers und der Zahlung, ist die Zahlung Entgelt für die Leistung des Zahlungsempfängers.

Beispiel 1:

Zuschüsse einer Gemeinde an einen eingetragenen Verein, z.B. eine Werbegemeinschaft zur vertragsgemäßen Durchführung einer Werbeveranstaltung in der Vorweihnachtszeit.

Beispiel 2:

¹Ein Bauherr errichtet ein Geschäftshaus mit einer Tiefgarage und verpflichtet sich gegenüber der Stadt, einen Teil der Stellplätze der Allgemeinheit zur Verfügung zu stellen. ²Er erhält dafür ein Entgelt von der Stadt (vgl. BFH-Urteil vom 13. 11. 1997, V R 11/97, a.a.O.).

Beispiel 3:

Anfertigung von Auftragsgutachten gegen Entgelt, wenn der öffentliche Auftraggeber das Honorar für das Gutachten und nicht dafür leistet, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers zu ermöglichen oder allgemein zu fördern; zum Leistungsaustausch bei der Durchführung von Forschungsvorhaben, zu der die öffentliche Hand Zuwendungen bewilligt hat, vgl. BFH-Urteil vom 23. 2. 1989, V R 141/84, a.a.O.

Beispiel 4:

¹Eine Gemeinde bedient sich zur Erfüllung der ihr nach Landesrecht obliegenden Verpflichtung zur Abwasserbeseitigung einschließlich der Errichtung der dafür benötigten Bauwerke eines Unternehmers.

²Dieser erlangt dafür u.a. einen vertraglichen Anspruch auf die Fördermittel, die der Gemeinde zustehen.

³Der Unternehmer erbringt eine steuerbare Leistung an die Gemeinde. ⁴Ein für Rechnung der Gemeinde vom Land an den Unternehmer gezahlter Investitionszuschuss für die Errichtung der Kläranlage ist Entgelt (vgl. BFH-Urteil vom 20. 12. 2001, V R 81/99, BStBl 2003 II S. 213).

Zuschüsse als zusätzliches Entgelt eines Dritten

(3) ¹Zusätzliches Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG sind solche Zahlungen, die von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Lieferung oder sonstige Leistung des leistenden Unternehmers (Zahlungsempfängers) gewährt werden. ²Ein zusätzliches Entgelt kommt in der Regel nur dann in Betracht, wenn ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen dem Zahlungsempfänger und dem zahlenden Dritten zu verneinen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. 2. 1992, V R 107/87, BStBl II S. 705). ³Der Dritte ist in diesen Fällen nicht Leistungsempfänger. ⁴Ein zusätzliches Entgelt liegt vor, wenn der Leistungsempfänger einen Rechtsanspruch auf die Zahlung hat, die Zahlung in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung gegenüber dem Leistungsempfänger oder zumindest im Interesse des Leistungsempfängers gewährt wird (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 1986, V R 109/78, BStBl 1987 II S. 228). ⁵Diese Zahlung gehört unabhängig von der Bezeichnung als „Zuschuss“ zum Entgelt, wenn der Zuschuss dem Abnehmer des Gegenstands oder dem Dienstleistungsempfänger zugutekommt, der Zuschuss gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstands oder die Erbringung einer bestimmten sonstigen Leistung gezahlt wird und mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers (des Leistenden) auf Auszahlung des Zuschusses einhergeht, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat (vgl. BFH-Urteil vom 9. 10. 2003, V R 51/02, BStBl 2004 II S. 322).

Beispiel 1:

¹Die BA gewährt einer Werkstatt für behinderte Menschen pauschale Zuwendungen zu den Sach-, Personal- und Beförderungskosten, die für die Betreuung und Ausbildung der behinderten Menschen entstehen.

²Die Zahlungen sind Entgelt von dritter Seite für die Leistungen der Werkstatt für behinderte Menschen (Zahlungsempfänger) an die behinderten Menschen, da der einzelne behinderte Mensch auf diese Zahlungen einen Anspruch hat.

Beispiel 2:

¹Ein Bundesland gewährt einem Studentenwerk einen Zuschuss zum Bau eines Studentenwohnheims. ²Der Zuschuss wird unmittelbar dem Bauunternehmer ausgezahlt.

³Es liegt Entgelt von dritter Seite für die Leistung des Bauunternehmers an das Studentenwerk vor.

⁶Wird das Entgelt für eine Leistung des Unternehmers wegen der Insolvenz des Leistungsempfängers uneinbringlich und zahlt eine Bank, die zu dem Leistungsempfänger Geschäftsbeziehungen unterhalten hat, an den Unternehmer gegen Abtretung der Insolvenzforderung einen Betrag, der sich – unter Berücksichtigung von Gewährleistungsansprüchen – an der Höhe des noch nicht bezahlten Entgelts orientiert, kann diese Zahlung Entgelt eines Dritten für die Leistung des Unternehmers sein (vgl. BFH-Urteil vom 19. 10. 2001, V R 48/00, BStBl 2003 II S. 210, zur Abtretung einer Konkursforderung).

(4) ¹Nicht zum zusätzlichen Entgelt gehören hingegen Zahlungen eines Dritten dann, wenn sie dem leistenden Unternehmer (Zahlungsempfänger) zu dessen Förderung und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers gewährt werden. ²Die Abgrenzung von zusätzlichem Entgelt und echtem Zuschuss wird somit nach der Person des Bedachten und nach dem Förderungsziel vorgenommen (BFH-Urteil vom 8. 3. 1990, V R 67/89, BStBl II S. 708). ³Ist die Zahlung des Dritten an den Zahlungsempfänger ein echter Zuschuss, weil sie zur Förderung des Zahlungsempfängers gewährt wird, ist es unbeachtlich, dass der Zuschuss auch dem Leistungsempfänger zugute kommt, weil er nicht das Entgelt aufzubringen hat, das der Zahlungsempfänger - ohne den Zuschuss - verlangen müsste (vgl. BFH-Urteil vom 9. 10. 1975, V R 88/74, BStBl 1976 II S. 105).

(5) ¹Ein zusätzliches Entgelt ist anzunehmen, wenn die Zahlung die Entgeltzahlung des Leistungsempfängers ergänzt und sie damit preisauflüllenden Charakter hat. ²Die Zahlung dient der Preisauflüllung, wenn sie den erklärten Zweck hat, das Entgelt für die Leistung des Zahlungsempfängers an den Leistungsempfänger auf die nach Kalkulationsgrundsätzen erforderliche Höhe zu bringen und dadurch das zu Stande kommen eines

Leistungsaustauschs zu sichern oder wenigstens zu erleichtern (vgl. BFH-Urteil vom 24. 8. 1967, V R 31/64, BStBl III S. 717).³Die von Versicherten der gesetzlichen Krankenkassen nach § 31 Abs. 3 SGB V zu entrichtende Zuzahlung bei der Abgabe von Arzneimitteln ist Entgelt von dritter Seite für die Lieferung des Arzneimittels durch die Apotheke an die Krankenkasse.⁴Hinsichtlich der den Verlagen zugewendeten Druckkostenzuschüsse bei der Vervielfältigung und Verbreitung von Druckwerken gilt:

1. ¹Der Druckkostenzuschuss des Autors an den Verlag ist grundsätzlich Entgelt für die Leistung des Verlags an den Autor, wenn zwischen dem Verlag und dem Autor ein Leistungsaustauschverhältnis z.B. auf Grund eines Verlagsvertrags besteht. ²Dabei ist es unerheblich, ob der Autor den Druckkostenzuschuss aus eigenen Mitteln oder mit Fördermitteln finanziert. ³Zahlt der Dritte die Fördermittel für den Autor unmittelbar an den Verlag, liegt ein verkürzter Zahlungsweg vor.
2. Der Druckkostenzuschuss eines Dritten an den Verlag, der nicht im Namen und für Rechnung des Autors gewährt wird, ist grundsätzlich dann Entgelt von dritter Seite für die Leistung des Verlags an den Autor, wenn zwischen dem Verlag und dem Autor ein Leistungsaustauschverhältnis z.B. auf Grund eines Verlagsvertrags besteht.
3. Druckkostenzuschüsse eines Dritten an den Verlag sind grundsätzlich dann Entgelt für die Leistung des Verlags an den Dritten, wenn zwischen dem Verlag und dem Dritten ein Leistungsaustauschverhältnis z.B. auf Grund eines gegenseitigen Vertrags besteht.

⁵Entgelt von dritter Seite liegt auch dann vor, wenn der Zahlungsempfänger in pauschalierter Form das erhalten soll, was ihm vom Begünstigten (Leistungsempfänger) für die Leistung zustünde, wobei eine Kostendeckung nicht erforderlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 26. 6. 1986, V R 93/77, BStBl II S. 723). ⁶Wegen der Rechnungserteilung bei der Vereinnahmung von Entgelten von dritter Seite vgl. Abschnitt 14.10 Abs. 1. ⁷Liefert der Vermittler eines Mobilfunkvertrags im eigenen Namen an den Kunden ein Mobilfunkgerät oder einen sonstigen Elektronikartikel und gewährt das Mobilfunkunternehmen dem Vermittler auf Grund vertraglicher Vereinbarung eine von der Abgabe des Mobilfunkgeräts oder sonstigen Elektronikartikels abhängige Provision bzw. einen davon abhängigen Provisionsbestandteil, handelt es sich bei dieser Provision oder diesem Provisionsbestandteil insoweit nicht um ein Entgelt für die Vermittlungsleistung an das Mobilfunkunternehmen, sondern um ein von einem Dritten gezahltes Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Lieferung des Mobilfunkgeräts oder des sonstigen Elektronikartikels (vgl. BFH-Urteil vom 16. 10. 2013, XI R 39/12, BStBl 2014 II S. 1024). ⁸Dies gilt unabhängig von der Höhe einer von dem Kunden zu leistenden Zuzahlung.

(6) ¹Nach den vorstehenden Grundsätzen ist auch dann zu verfahren, wenn bei der Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts der eingeschaltete Unternehmer einen eigenen gesetzlichen oder sonstigen Anspruch auf die Zahlung hat. ²Auch wenn es nach den Vergabebedingungen im Ermessen des Zuwendungsgebers steht, ob er die Mittel der juristischen Person des öffentlichen Rechts oder unmittelbar dem eingeschalteten Unternehmer gewährt, ist entscheidend, dass der Unternehmer einen eigenen Anspruch auf die Zuwendung hat (vgl. BMF-Schreiben vom 27. 12. 1990, BStBl 1991 I S. 81).

Beispiel 1:

¹Erstattung von Fahrgeldausfällen für die unentgeltliche Beförderung schwer behinderter Menschen im öffentlichen Personenverkehr nach §§ 145 ff. SGB IX.

²Die erstatteten Fahrgeldausfälle sind Entgelt eines Dritten, da die Zahlungen das Fahrgeld abgelten sollen, das die begünstigten Personen ansonsten als Leistungsempfänger entsprechend dem geltenden Tarif hätten aufwenden müssen. ³Nicht entscheidungserheblich ist, dass die Erstattungen pauschaliert erfolgen.

⁴Maßgeblich ist vielmehr, dass die Zuwendungen nach einem Prozentsatz der Fahrgeldeinnahmen berechnet werden und damit in geschätzter Höhe die erbrachten Beförderungsleistungen abgelten sollen. ⁵Inwieweit mit der Erstattung eine Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung erreicht wird, ist nicht entscheidend (vgl. BFH-Urteil vom 26. 6. 1986, BStBl II S. 723).

Beispiel 2:

¹Eine Gemeinde bedient sich zur Erfüllung ihrer hoheitlichen Aufgaben im Bereich der Abfallwirtschaft einer GmbH. ²Die GmbH übernimmt die Errichtung und den Betrieb von Entsorgungseinrichtungen. ³Hierfür gewährt das Land Zuwendungen, die nach den Förderrichtlinien von den abfallbeseitigungspflichtigen Gemeinden oder den mit der Abfallbeseitigung beauftragten privaten Unternehmern beantragt werden können.

a) ¹Die Gemeinde ist Antragstellerin.

²Das Land zahlt die Zuwendungen an die antragstellende Gemeinde aus. ³Die Gemeinde reicht die Gelder an die GmbH weiter.

⁴Die GmbH erbringt steuerbare und steuerpflichtige Leistungen (Errichtung und Betrieb der Entsorgungseinrichtungen) an die Gemeinde. ⁵Zum Entgelt für diese Leistungen gehören auch die von der Gemeinde an die GmbH weitergeleiteten Zuwendungen des Landes.

⁶Selbst wenn das Land auf Antrag der Gemeinde die Mittel direkt an die GmbH überwiesen hätte, wären diese Teil des Entgelts für die Leistungen der GmbH.

b) ¹Die GmbH ist Antragstellerin.

²Das Land zahlt die Zuwendungen an die antragstellende GmbH aus.

³Die GmbH erbringt auch in diesem Fall steuerbare und steuerpflichtige Leistungen an die Gemeinde.

⁴Die Zahlungen des Landes an die GmbH sind zusätzliches Entgelt eines Dritten für die Leistungen der GmbH an die Gemeinde, da die Zahlungen im Interesse der Gemeinde geleistet werden.

Echte Zuschüsse

(7) ¹Echte Zuschüsse liegen vor, wenn die Zahlungen nicht auf Grund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden (vgl. BFH-Urteile vom 28. 7. 1994, V R 19/92, BStBl 1995 II S. 86, und vom 13. 11. 1997, V R 11/97, BStBl 1998 II S. 169). ²Das 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 (vgl. BFH-Urteile vom 24. 8. 1967, V R 31/64, BStBl III S. 717, und vom 25. 11. 1986, V R 109/78, BStBl 1987 II S. 228). ³Echte 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. ⁴So sind Zahlungen echte Zuschüsse, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden (BFH-Urteil vom 13. 11. 1997, V R 11/97, a.a.O.). ⁵Dies gilt auch für Beihilfen in der Landwirtschaft, durch die Strukturveränderungen oder Verhaltensänderungen z.B. auf Grund von EG-Marktornungen gefördert werden sollen. ⁶Ebenso stellen Marktprämie einschließlich Managementprämie (§ 33g EEG) bzw. Flexibilitätsprämie (§ 33i EEG) echte, nichtsteuerbare Zuschüsse dar, vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 24. ⁷Vorteile in Form von Subventionen, Beihilfen, Förderprämien, Geldpreisen und dergleichen, die ein Unternehmer als Anerkennung oder zur Förderung seiner im allgemeinen Interesse liegenden Tätigkeiten ohne Bindung an bestimmte Umsätze erhält, sind kein Entgelt (vgl. BFH-Urteil vom 6. 8. 1970, V R 94/68, BStBl II S. 730). ⁸Die bloße technische Anknüpfung von Förderungsmaßnahmen an eine Leistung des Zahlungsempfängers führt nicht dazu, dass die Förderung als zusätzliches Entgelt für die Leistung zu beurteilen ist, wenn das Förderungsziel nicht die Subvention der Preise zugunsten der Abnehmer (Leistungsempfänger), sondern die Subvention des Zahlungsempfängers ist (vgl. BFH-Urteil vom 8. 3. 1990, V R 67/89, BStBl II S. 708).

Beispiel 1:

¹Zuschüsse, die die BA bestimmten Unternehmern zu den Löhnen und Ausbildungsvergütungen oder zu den Kosten für Arbeitserprobung und Probebeschäftigung gewährt.

²Damit erbringt die BA weder als Dritter zusätzliche Entgelte zugunsten der Vertragspartner des leistenden Unternehmers, noch erfüllt sie als dessen Leistungsempfänger eigene Entgeltverpflichtungen.

Beispiel 2:

¹Zuschüsse, die von den gesetzlichen Trägern der Grundsicherung für Arbeitssuchende für die Teilnehmer an Arbeitsgelegenheiten mit Mehraufwandsentschädigung zur Abdeckung des durch die Ausübung des Zusatzjobs entstehenden tatsächlichen Mehraufwands gezahlt werden, sind echte Zuschüsse. ²Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer erbrachten Leistung und der Zuwendung besteht nicht.

Beispiel 3:

¹Für die Einrichtung von Zusatzjobs können den Arbeitsgelegenheiten mit Mehraufwandsentschädigung die entstehenden Kosten von den gesetzlichen Trägern der Grundsicherung für Arbeitssuchende erstattet werden. ²Die Erstattung kann sowohl Sach- als auch Personalkosten umfassen und pauschal ausgezahlt werden.

³Diese Maßnahmekostenpauschale stellt einen echten Zuschuss an die Arbeitsgelegenheit dar, sie soll ihre Kosten für die Einrichtung und die Durchführung der Zusatzjobs abdecken. ⁴Ein individualisierbarer Leistungsempfänger ist nicht feststellbar.

Beispiel 4:

¹Qualifizierungsmaßnahmen, die eine Arbeitsgelegenheit mit Mehraufwandsentschädigung selbst oder von einem externen Weiterbildungsträger durchführen lässt.

²Qualifizierungsmaßnahmen, die von der Arbeitsgelegenheit selbst durchgeführt werden und bei denen deren eigenunternehmerisches Interesse im Vordergrund steht, sind keine Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn; ebenso begründet die Vereinbarung zur Durchführung von

Qualifizierungsmaßnahmen, bei denen deren eigenunternehmerisches Interesse im Vordergrund steht, durch externe Weiterbildungsträger keinen Vertrag zugunsten Dritter.³Die von den gesetzlichen Trägern der Grundsicherung für Arbeitssuchende insoweit geleisteten Zahlungen sind kein Entgelt für eine Leistung der Arbeitsgelegenheit gegenüber diesen Trägern oder dem Weiterzubildenden, sondern echte Zuschüsse.⁴Für die Beurteilung der Leistungen der externen Weiterbildungsträger gelten die allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätze.

Beispiel 5:

¹Zuwendungen des Bundes und der Länder nach den vom Bundesministerium des Innern (BMI) herausgegebenen Grundsätzen zur Regelung von Kriterien und Höhe der Förderung des Deutschen Olympischen Sportbundes – Bereich Leistungssport – sowie den vom BMI entworfenen Vereinbarungs-/Vertragsmuster, die bundesweit zur Weiterleitung der Bundeszuwendung bei der Förderung der Olympiastützpunkte und Bundesleistungszentren verwendet werden sollen, zu den Betriebs- und Unterhaltskosten ausgewählter Sportstätten.

²Im Allgemeinen liegt kein Leistungsaustausch zwischen dem Träger der geförderten Sportstätte und dem Träger des Olympiastützpunkts vor, auch wenn Nutzungszeiten für einen bestimmten Personenkreis in den Zuwendungsbedingungen enthalten sind, denn die Zuwendungen werden im Regelfall für die im allgemeinen Interesse liegende Sportförderung zur Verfügung gestellt.³Dies gilt auch für die Förderung des Leistungssports.⁴Die normierten Auflagen für den Zuwendungsempfänger reichen für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht aus.⁵Sie haben lediglich den Zweck, den Zuwendungsgeber über den von ihm erhofften und erstrebten Nutzen des Projekts zu unterrichten und die sachgerechte Verwendung der eingesetzten Fördermittel sicherzustellen und werden daher als echte Zuschüsse gewährt.

Zuwendungen aus öffentlichen Kassen

(8) ¹Ob Zuwendungen aus öffentlichen Kassen echte Zuschüsse sind, ergibt sich nicht aus der haushaltsrechtlichen Erlaubnis zur Ausgabe, sondern allein aus dem Grund der Zahlung (vgl. BFH-Urteile vom 27. 11. 2008, V R 8/07, BStBl 2009 II S. 397, und vom 18. 12. 2008, V R 38/06, BStBl 2009 II S. 749).²Werden 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.³Denn die in den Allgemeinen Nebenbestimmungen normierten Auflagen für den Zuwendungsempfänger reichen grundsätzlich für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht aus.⁴Sie 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.⁵Grund der Zahlung ist in diesen Fällen die im überwiegenden öffentlichen Interesse liegende Förderung des Zuwendungsempfängers, nicht der Erwerb eines verbrauchsfähigen Vorteils durch den Zuwendungsgeber.

(9) ¹Wird die Bewilligung der Zuwendungen über die Allgemeinen Nebenbestimmungen hinaus mit besonderen Nebenbestimmungen verknüpft, kann ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegen.²Besondere Nebenbestimmungen sind auf den jeweiligen Einzelfall abgestellte Regelungen, die Bestandteil jeder Zuwendung sein können und im Zuwendungsbescheid oder -vertrag besonders kenntlich zu machen sind.³Dort können Auflagen und insbesondere Vorbehalte des Zuwendungsgebers hinsichtlich der Verwendung des Tätigkeitsergebnisses geregelt sein, die auf einen Leistungsaustausch schließen lassen.⁴Entsprechendes gilt für vertraglich geregelte Vereinbarungen.⁵Denn bei Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor (vgl. BFH-Urteil vom 18. 12. 2008, V R 38/06, BStBl 2009 II S. 749).⁶Regelungen zur technischen Abwicklung der Zuwendung und zum haushaltsrechtlichen Nachweis ihrer Verwendung sind umsatzsteuerrechtlich regelmäßig unbeachtlich (vgl. BFH-Urteil vom 28. 7. 1994, V R 19/92, BStBl 1995 II S. 86).

(10) ¹Zuwendungen, die zur Projektförderung oder zur institutionellen Förderung auf der Grundlage folgender Nebenbestimmungen gewährt werden, sind grundsätzlich als nicht der Umsatzsteuer unterliegende echte Zuschüsse zu beurteilen:

1. Nebenbestimmungen für Zuwendungen auf Kostenbasis des Bundesministeriums für Bildung und Forschung (BMBF) an Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben (NKBF 98); diese gelten z.B. auch im Geschäftsbereich des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie (BMWi) und des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU);
2. Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung (ANBest-P) – Anlage 2 der VV zu § 44 BHO;
3. Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung an Gebietskörperschaften und Zusammenschlüsse von Gebietskörperschaften (ANBest-GK) – Anlage 3 der VV zu § 44 BHO;
4. Besondere Nebenbestimmungen für Zuwendungen des BMBF zur Projektförderung auf Ausgabenbasis (BNBest-BMBF 98); diese gelten z.B. auch im Geschäftsbereich des BMWi und des BMU;

5. Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung auf Kostenbasis (ANBest-P-Kosten) – Anlage 4 der VV zu § 44 BHO;
6. Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur institutionellen Förderung (ANBest-I) – Anlage 1 der VV zu § 44 BHO;
7. Finanzstatut für Forschungseinrichtungen der Hermann von Helmholtz-Gemeinschaft Deutscher Forschungszentren e.V. (FinSt-HZ).

²Entsprechendes gilt für Zuwendungen, die nach Richtlinien und Nebenbestimmungen zur Förderung bestimmter Vorhaben gewährt werden, die inhaltlich den o.a. Förderbestimmungen entsprechen (z.B. Zuwendungen im Rahmen der Programme der Biotechnologie- und Energieforschung sowie zur Förderung des Forschungs- und Entwicklungspersonals in der Wirtschaft). ³Diese Beurteilung schließt im Einzelfall eine Prüfung nicht aus, ob auf Grund zusätzlicher Auflagen oder Bedingungen des Zuwendungsgebers oder sonstiger Umstände ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen dem Zuwendungsgeber und dem Zuwendungsempfänger begründet worden ist. ⁴Dabei ist bei Vorliegen entsprechender Umstände auch die Frage des Entgelts von dritter Seite zu prüfen. ⁵Eine Prüfung kommt insbesondere in Betracht, wenn die Tätigkeit zur Erfüllung von Ressortaufgaben des Zuwendungsgebers durchgeführt wird und deshalb z.B. folgende zusätzliche Vereinbarungen getroffen wurden (vgl. auch BFH-Urteile vom 23. 2. 1989, V R 141/84, BStBl II S. 638, und vom 28. 7. 1994, V R 19/92, BStBl 1995 II S. 86):

1. Vorbehalt von Verwertungsrechten für den Zuwendungsgeber;
2. Zustimmungsvorbehalt des Zuwendungsgebers für die Veröffentlichung der Ergebnisse;
3. fachliche Detailsteuerung durch den Zuwendungsgeber;
4. Vollfinanzierung bei Zuwendungen an Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft.

⁶Die Vorbehalte sprechen nicht für einen Leistungsaustausch, wenn sie lediglich dazu dienen, die Tätigkeit zu optimieren und die Ergebnisse für die Allgemeinheit zu sichern. ⁷Nach den vorstehenden Grundsätzen ist auch bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Zuwendungen zur Projektförderung sowie zur institutionellen Förderung auf Grund entsprechender Bestimmungen der Bundesländer zu verfahren.

Kleine Anfrage zur schriftlichen Beantwortung mit Antwort

Anfrage der Abgeordneten Michael Höntsch, Bernd Lynack, Matthias Möhle, Dr. Silke Lesemann, Ulf Prange, Dr. Thela Wernstedt und Dr. Alexander Saipa (SPD), eingegangen am 31.03.2014

Sind kommunale Zuschüsse an Vereine und Verbände umsatzsteuerpflichtig?

Kunst- und Kulturvereine stellen in ihrer Vielfalt vielerorts das Rückgrat der örtlichen Gemeinschaft dar. Gerade in ländlich geprägten Teilen des Landes sind sie die Garanten für eine kulturelle Infrastruktur. Die Vereine und Organisationen leisten kulturelle Bildung für Erwachsene, Kinder und Jugendliche im schulischen und außerschulischen Bereich und bauen darüber hinaus auch zum Teil vorhandene Zugangsbarrieren für Kinder und Jugendliche aus sogenannten bildungsfernen Schichten ab.

Neben einem außerordentlich hohen ehrenamtlichen Engagement sind für die kulturellen Einrichtungen öffentliche - und insbesondere auch kommunale Zuschüsse - unerlässlich. Eine Absenkung der Zuwendungen geht daher oftmals mit einer Verringerung bzw. kompletten Einstellung des vorgehaltenen Angebots einher.

Seitens des Finanzamts Verden soll der kommunale Zuschuss der Stadt Achim an ein Kulturzentrum mit Umsatzsteuer belegt werden. Eine Umsetzung dieser Forderung würde bedeuten, dass der Trägerverein des Kulturzentrums einem Auftragnehmer der Stadt gleichgesetzt werden würde. Tatsächlich gäbe es das Kulturzentrum nicht ohne das bürgerschaftliche Engagement des Trägervereins, der damit seine Satzungszwecke erfüllt. Eine nachträgliche Besteuerung der kommunalen Zuschüsse würde dazu führen, dass der Trägerverein sein Engagement mangels finanzieller Mittel einstellen müsste.

Der Fall ist mit unzähligen weiteren - nicht ausschließlich kulturellen - Einrichtungen in Niedersachsen vergleichbar.

Vor diesem Hintergrund fragen wir die Landesregierung:

1. Ist der v. g. Steuerfall um den Trägerverein des Kulturzentrums in Achim bekannt, und, wenn ja, welche gegebenenfalls besonderen Umstände führen hier zur Erhebung der Umsatzsteuer, und seit wann ist dieser Fall bekannt?
2. Sind kommunale Zuschüsse an Vereine und Verbände generell umsatzsteuerpflichtig?
3. Welche Voraussetzungen müssen gegebenenfalls erfüllt sein, damit Vereine und Verbände von der Umsatzsteuerpflicht befreit werden können?
4. Teilt die Landesregierung die Einschätzung, dass infolge einer Umsatzsteuerpflicht für kommunale Zuschüsse an Vereine und Verbände eine Vielzahl der Angebote in ihrer Existenz bedroht ist?

(An die Staatskanzlei übersandt am 07.04.2014 - II/725 - 679)

Antwort der Landesregierung

Niedersächsisches Finanzministerium
- S 7200 - 271/9 - 32 1 -

Hannover, den 30.04.2014

Soweit in der Kleinen Anfrage bestimmte Personen oder Organisationen genannt werden, wird einleitend darauf hingewiesen, dass die Landesregierung nach § 30 der Abgabenordnung (AO) zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet ist und zu den steuerlichen Verhältnissen von Bürgern oder einzelnen Unternehmern keinerlei Auskünfte geben darf. Daher wird nachfolgend allein die allgemeine Rechts- und Sachlage dargestellt.

Zahlungen einer Gemeinde an einen Verein (oder Verband) können entweder

1. Entgelt für eine Leistung des Vereins,
2. (zusätzliches) Entgelt für eine Leistung des Vereins an einen Dritten oder
3. sogenannter echter Zuschuss sein, welcher allein nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Die Annahme eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches zwischen der Gemeinde und dem Verein nach Tz. 1 setzt voraus, dass der Verein eine konkrete Leistung an die Gemeinde erbringt, der die Zahlung der Gemeinde als Gegenleistung gegenüber steht. Hierfür reicht es aus, dass die Gemeinde einen (beliebigen) Vorteil erhält, der einen Kostenfaktor in ihrer Tätigkeit bilden könnte und damit bei ihr zu einem Verbrauch im Sinne des Umsatzsteuerrechts führt. Diese Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch sind bei gegenseitigen Verträgen grundsätzlich erfüllt; das versprochene Tun, Dulden oder Unterlassen ist der Vorteil, den die Gemeinde für ihre Zahlung erhält. Einzelheiten hierzu enthält Abschnitt 10.2 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE).

Ist ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde und dem Verein zu verneinen, ist zu prüfen, ob in den Zahlungen der Gemeinde ein Entgelt von dritter Seite nach Tz. 2 zu sehen ist. Ein solches Entgelt von dritter Seite liegt vor, wenn die Zahlungen der Gemeinde konkrete Leistungen des Vereins an einen Dritten subventionieren sollen, indem sie entweder das vom Dritten aufzuwendende Entgelt mindern oder aber in seinem überwiegenden Interesse erfolgen. Einzelheiten dazu ergeben sich aus Abschnitt 10.2 Abs. 3 bis 6 UStAE.

Von einem echten Zuschuss nach Tz. 3 ist nur auszugehen, wenn kein Fall der Tzn. 1 und 2 gegeben ist (siehe dazu Abschnitt 10.2 Abs. 7 bis 10 UStAE)

Dies vorausgeschickt, beantworte ich die Fragen der Abgeordneten im Namen der Landesregierung wie folgt:

Zu 1:

Die Anfrage betrifft ausschließlich die steuerlichen Verhältnisse eines Einzelfalls und darf zur Wahrung des Steuergeheimnisses nicht beantwortet werden.

Zu 2:

Die umsatzsteuerliche Behandlung von kommunalen Zuwendungen an Vereine und Verbände richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall, wobei neben der Person des Bedachten und dem Ziel der Zuwendungen insbesondere die getroffenen vertraglichen oder sonstigen Zuwendungsbedingungen zu berücksichtigen sind. Unter Beachtung der einleitend genannten Besteuerungsgrundsätze sind danach kommunale Zuwendungen an Vereine und Verbände umsatzsteuerbar, wenn sich aus den Gesamtumständen ergibt, dass sie entweder das Entgelt für eine Leistung des Vereins (oder des Verbandes) an die Kommune oder aber ein zusätzliches Entgelt für eine Leistung des Vereins an einen Dritten darstellen. Sie sind umsatzsteuerpflichtig, sofern keine Steuerbefreiung (z. B. für bestimmte Bildungs-, Betreuungs- oder Jugendhilfeleistungen) greift. In

allen anderen Fällen unterliegen die Zuwendungen als sogenannte echte Zuschüsse nicht der Umsatzsteuer.

Zu 3:

Nach den Anweisungen in Abschnitt 10.2 Abs. 7 und 8 UStAE stellen Zahlungen an Vereine (oder Verbände) insbesondere dann echte Zuschüsse dar, wenn sie nicht an bestimmte Leistungen des Vereins anknüpfen, sondern

- den Verein „nur ganz allgemein“ in die Lage versetzen sollen, überhaupt tätig zu werden oder seine nach dem Vereinszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können,
- der Verein als solcher aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gefördert werden soll,
- mit den Zahlungen Strukturveränderungen oder Verhaltensänderungen z. B. aufgrund von EU-Marktverordnungen angestrebt werden,
- der Verein die Zahlungen als Anerkennung oder zur Förderung seiner im allgemeinen Interesse liegenden Tätigkeit erhält,
- das Zahlungsziel nicht die Subventionierung des Preises, sondern die Subventionierung des Vereins ist,

und sich dies aus den Zuwendungsbedingungen und den sonstigen Verhältnissen eindeutig ergibt. Der UStAE enthält darüber hinaus in seinem Abschnitt 10.2 Abs. 8 bis 10 spezielle Hinweise für Zuwendungen aus öffentlichen Kassen, bei deren konsequenter Beachtung eine Umsatzsteuerbelastung von kommunalen Zuwendungen vermieden werden kann.

Zu 4:

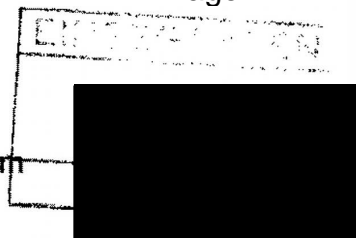
In der Praxis treten bei Vereinen und Verbänden existenzbedrohende Situationen besonders häufig auf, wenn die Umsatzsteuerpflicht kommunaler Zuwendungen erst geraume Zeit nach Zuwendungsbeginn festgestellt wird und deshalb Umsatzsteuer für mehrere Jahre von den Vereinen oder Verbänden nachgefordert werden muss. Sollen kommunale Fördermaßnahmen ohne Umsatzsteuerbelastung erfolgen, ist deshalb den Beteiligten dringend zu empfehlen, vor Umsetzung der Maßnahmen eine verbindliche Auskunft des zuständigen Finanzamts nach § 89 Abs. 2 Abgabenordnung einzuholen.

Peter-Jürgen Schneider



Finanzamt Northeim * Postfach 12 61 * 37142 Northeim

Finanzamt Northeim



[Redacted]
 [Redacted]
 [Redacted]
 [Redacted]
 [Redacted]

 Bearbeitet von
 Herrn Schaper

 ZINr.
 E.11

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vom

Mein Zeichen: (Bei Antwort angeben)

 Durchwahl (05551) 704 -
 303

Northeim

24. Februar 2005

Umsatzsteuerliche Beurteilung von Zahlungen des Landes Niedersachsen; verbindliche Auskunft

Schreiben vom 9. 12. 2004

Sehr geehrter Herr [Redacted]

zu Ihrer Anfrage teile ich Ihnen Folgendes verbindlich mit:

Leistet das Land Niedersachsen an [Redacted] Zahlungen nach der Zielvereinbarung entsprechend der Entwurfsfassung vom 21. 12. 2004, liegen echte nicht steuerbare Zuschüsse vor.

Die weitere Frage, wie Zahlungen des Vereins für zu fördernde Maßnahmen zu beurteilen sind, ist nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen (Abschnitt 150 UStR). Maßgebend ist der Sachverhalt im jeweiligen Einzelfall. Eine allgemein gültige Aussage kann ich deshalb nicht treffen.

Ich weise Sie darauf hin, dass

- die Auskunft nach Treu und Glauben Bindungswirkung nur entfaltet, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht abweicht;
- das Finanzamt bis zu der von der Auskunft abhängigen Disposition einen anderen rechtlichen Standpunkt einnehmen und die Auskunft entsprechend widerrufen kann;
- die Auskunft außer Kraft tritt,

 Dienstgebäude
 Graf-Otto-Straße 31
 37154 Northeim

 Telefon
 (05551) 704 - 0
 Telefax
 (05551) 70 42 21

 Sprechzeiten
 Infothek (alle Bereiche): Graf-Otto-
 Str. 31, Mo. - Fr. 8.30 - 12.30 Uhr,
 Do. 14.00 - 17.00 Uhr

 Überweisung an
 Deutsche Bundesbank Fil. Göttingen (BLZ 260 000 00) Konto 262 015 00
 IBAN: DE62 2600 0000 0026 2015 00; BIC: MARKDEF1260
 Kreissparkasse Northeim (BLZ 262 600 01) Konto 208

 E-Mail: Poststelle@fa-nor.niedersachsen.de

- wenn die Rechtsvorschriften, auf denen die Auskunft beruht, geändert werden,
- wenn das Finanzamt die Auskunft zulässigerweise mit Wirkung für die Zukunft widerruft oder
- wenn das Finanzamt die Auskunft rückwirkend aufhebt, weil sie von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen oder durch unlautere Mittel wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist.

Mit freundlichem Gruß



(Schäfer)