

Hinweise Umsatzsteuerreform

„Echte“ und „unechte“ Zuschüsse



Liebe Leserinnen, liebe Leser,

in der 7. Ausgabe unseres Newsletter werden wir uns mit (echten und unechten) Zuschüssen beschäftigen. Damit die unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen gedanklich nachvollzogen werden können, müssen wir uns zunächst (wieder) einmal mit Definitionen befassen. Aber keine Angst: Es wird auch ein paar Beispiele aus der Praxis geben.

Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre!

Erläuterungen zur Umsatzsteuerpflicht bei Zuschüssen

Begrifflichkeiten

Der Begriff „Zuschuss“ ist im Umsatzsteuergesetz nicht explizit definiert, sondern fällt dort unter den Begriff des „Entgeltes“.

Das Umsatzsteuerrecht unterscheidet allerdings zwischen einem echten Zuschuss, der mangels Leistungsaustausch nicht der Umsatzsteuer unterliegt, und dem unechten Zuschuss, bei dem die Gegenleistung ein Entgelt für eine erbrachte Leistung darstellt.

Die zu klärende Frage ist also stets, ob es sich bei der Zuschussgewährung um einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch handelt oder ob es einen solchen Leistungsaustausch gar nicht gibt, weil die Zahlung ganz allgemein die Tätigkeit der Einrichtung unterstützen soll. Zu letzteren zählen v.a. Zahlungen aus öffentlichen Kassen, die ausschließlich auf Grundlage des Haushaltsrechts vergeben werden (Globalzuschüsse) oder Zahlungen als Anerkennung oder zur Förderung von im allgemeinen Interesse liegenden Tätigkeiten durch eine andere Juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR)¹ – ohne dass eine Gegenleistung erwartet wird!

Ein „**echter**“ **Zuschuss** (= **Zuschuss als öffentlich-rechtliche Förderung!**) liegt also nur vor, wenn die zahlende jPöR Gelder zur Verfügung stellt, damit der Zahlungsempfänger mit dem Zuschuss ganz allgemein **in die Lage versetzt wird, seinen (!) Aufgaben nachgehen zu können**. Nur dann handelt es sich um keinen Leistungsaustausch. Ein „echter“ Zuschuss ist nicht steuerbar².

Beim „**unechten**“ **Zuschuss** (= **Zuschuss als Entgelt vom Leistungsempfänger oder als Entgelt von dritter Seite**) hingegen erbringt die Einrichtung eine konkrete **Gegenleistung**, die sie **im Auftrag des Zuschussgebers** ausführt. Ein solcher „Zuschuss“ ist steuerbar.

¹ Hierunter fallen v.a. Zahlungen der öffentlichen Hand (Bund, Land, Landkreise, Städte, Ortsgemeinden), aber auch Zuschüsse der Landeskirche oder des Kirchenkreises (z.B. Zuschüsse, Zuweisungen, Baubehilfen etc. aus dem innersynodalen Finanzausgleich)

² Zur Unterscheidung zwischen „steuerbar“ und „nicht steuerbar“ wird auf Newsletter Nr. 2 verwiesen.

Der USt-Anwendungserlass unterscheidet 3 (sehr detaillierte) Fallkonstellationen, auf die an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden kann. Die v.g. (allgemeine) Differenzierung nach „gegen Entgelt...“ und „als öffentlich-rechtliche Förderung“ sollte genügen, um die wesentlichen Unterscheidungsmerkmale herauszustellen.

Für die Durchführung unserer Angebote in der Kinder- und Jugendarbeit erhalten wir regelmäßig (pauschale) Zuschüsse der Kommunen. Des Weiteren haben wir nach unserer Ferienfreizeit mehrere Zuschüsse des Landkreises, der Ortsgemeinde und der Landeskirche i.H.v. ca. 7,50 € pro Teilnehmer und Tag erhalten.

Handelt es sich hierbei um Zuschüsse als Entgelt oder um Zuschüsse als öffentlich-rechtliche Förderung?

(Unechter) Zuschuss als Entgelt

Im Fall eines unechten Zuschusses besteht zwischen dem Zuschussempfänger und dem Zuschussgeber ein Rechtsverhältnis, im Rahmen dessen der Zuschussempfänger eine Leistung erbringt und der Zuschuss hierfür den tatsächlichen Gegenwert bildet.

Der Zuschussempfänger muss also eine **Leistung** erbringen. Unerheblich ist, für welchen Zweck (z. B. für die Übernahme von öffentlichen Aufgaben) der Zuschuss gezahlt wird.

Außerdem muss ein Rechtsverhältnis bestehen. Diese innere Verknüpfung ist regelmäßig bei Vorliegen eines gegenseitigen (Zuschuss)Vertrags anzunehmen (Leistung <=> Gegenleistung). Entspricht der „Zuschuss“ inhaltlich eher einem Entgelt für eine bestimmte Leistung, kann auch das Vorliegen eines Bewilligungsbescheides bereits für die Annahme eines solchen Rechtsverhältnisses sprechen.

(Echter) Zuschuss als öffentlich-rechtliche Förderung

In Abgrenzung zu den unechten Zuschüssen, steht der echte Zuschuss nicht im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch. Der Zuschussgeber verfolgt mit der Zuschussgewährung strukturpolitische, volkswirtschaftliche oder allgemeine öffentliche Interessen. Gefördert werden soll die Tätigkeit des Zuschussempfängers als solche.

Die Finanzverwaltung vermutet in Abschnitt 10.2 Abs. 8 UStAE in großzügiger Weise, dass Zuschüsse aus öffentlichen Kassen auf Grundlage des Haushaltsrechts grundsätzlich echte Zuschüsse sind. Auflagen des Zuschussgebers in allgemeinen Nebenbestimmungen begründen keinen Leistungsaustausch. Lediglich besondere Nebenbestimmungen (z. B. fachliche Detailvorgaben) könnten im Einzelfall zu einer anderen Beurteilung führen.

Ergebnis:

Kommunale Zuschüsse für die Kinder- und Jugendarbeit einer Kirchengemeinde können sowohl als steuerbar (Zuschuss als Entgelt für eine vereinbarte Gegenleistung) als auch als nichtsteuerbar (öffentlich-rechtliche Förderung) ausgestaltet werden.

Falls es sich um einen steuerbaren Zuschuss handelt, kann hilfsweise eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG in Betracht kommen.

Beispiel 1:

Eine Kommune schließt mit einer Kirchengemeinde einen „Zuschussvertrag“. Der Zuschussempfänger verpflichtet sich gemäß einer detaillierten Zielbeschreibung zur Durchführung von Maßnahmen der Jugendarbeit (z.B. Ferienaktion, Jugendfreizeiten) als Träger im Sinne von § 11 SGB VIII. Der Zuschuss wird auf Basis des kommunalen Haushaltsrechts gewährt.

Vorliegend ist bereits das Vorliegen eines Vertrags mit Laufzeit- und Kündigungsregelung ein starkes Indiz für einen unechten Zuschuss. Aber auch dann, wenn die Kommune statt eines Vertrages das Mittel eines Bewilligungsbescheides wählen würde, käme man zu demselben Ergebnis.

Bei Zuschüssen aus öffentlichen Kassen sieht die Finanzverwaltung einen entgeltlichen Leistungsaustausch als gegeben, wenn der Zuschussgeber Vorgaben im Sinne einer fachlichen Detailsteuerung macht.

Im gewählten Beispiel ist der steuerbare (unechte) Zuschuss jedoch steuerfrei gem. § 4 Nr. 25 UStG.

Beispiel 2:

Gleicher Sachverhalt wie in Beispiel 1, aber der Zuschussgeber (die Kommune) verzichtet auf den Abschluss eines Vertrages und auf eine Vorgabe i.S. einer detaillierten Zielbeschreibung / Detailsteuerung.

Es handelt sich jetzt um einen (pauschalen) Globalzuschuss, der die Kirchengemeinde in die Lage versetzen soll, eigene Maßnahmen der Jugendarbeit durchzuführen. Dieser echte Zuschuss unterliegt nicht der Steuerbarkeit!

Zusammenfassung

Allgemein lässt sich sagen, dass das Risiko, dass ein der Umsatzsteuer unterliegender Leistungsaustausch angenommen wird, sinkt, wenn ein Zuwendungsverhältnis möglichst allgemein und einseitig ausgestaltet ist. Eine inhaltlich, örtlich oder zeitlich bestimmbare Leistung führt hingegen regelmäßig zu einem identifizierbaren Leistungsempfänger und damit zur Annahme einer steuerbaren Leistung.

Entsprechend werden Zuwendungen grundsätzlich dann als echte Zuschüsse betrachtet, wenn der Zuwendungsempfänger die Zahlungen lediglich erhält, um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig zu werden oder seine gesetzlichen Aufgaben erfüllen zu können. Dies ist dann der Fall, wenn die Zuschüsse zur allgemeinen Erhaltung oder zur Aufrechterhaltung des Betriebes gewährt werden (z.B. Betriebskostenzuschüsse).

In der Praxis ist nicht immer eindeutig erkennbar, ob es sich um einen echten (nicht steuerbaren) Zuschuss oder einen versteckten Leistungsaustausch („unechter“ Zuschuss) handelt. Um die Natur der Zuschusszahlung richtig einordnen zu können, ist deshalb auf der Grundlage des USt-Anwendungserlasses i.d.R. eine umfassende Einzelfallprüfung (sowohl beim Zuschussgeber als auch beim Zuschussempfänger!) durchzuführen.

Damit wir Sie in Zweifelsfällen als Zuschussempfänger und -geber beraten können, bitten wir Sie, Kontakt mit uns unter steuer-simtra@ekir.de aufzunehmen! Legen Sie uns hierzu bitte auch alle Verträge, Förderbescheide und sonstigen Schriftverkehr vor.

Die Ortsgemeinde hat uns einen Zuschuss zur Innenrenovierung der Kirche und einen Anschaffungskostenzuschuss für neue Tische gewährt. Müssen wir hier Umsatzsteuer zahlen?

Baukostenzuschüsse sind in der Regel echte Zuschüsse und nicht umsatzsteuerbar, weil es sich um reine Investitionszuschüsse³ handelt und es auf der Empfängerseite an einer Leistung und damit an einem Leistungsaustausch fehlt.

Gleiches gilt übrigens, wenn ein Förderverein in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins (e.V.) einen Baukostenzuschuss an die Kirchengemeinde zahlt.

Unsere Gemeindegruppen erhalten auf Antrag immer wieder einmal einen Zuschuss zur Anschaffung von Arbeitsmaterialien. Ist die Gewährung dieser Zuschüsse umsatzsteuerrelevant?

Die meisten Gemeindegruppen sind rechtlich unselbständige Gruppierungen. Die Gewährung von Zuschüssen an rechtlich unselbständige Gemeindegruppen der eigenen Kirchengemeinde sind als sogenannte Innenumsätze nicht steuerbar.

Vorsicht bei der Gewährung eines Zuschusses an eine rechtlich selbständige Gemeindegruppe (z.B. Posaunenchor e.V. oder Frauenhilfe e.V.). Sollte mit der Zuschussgewährung eine Gegenleistung verknüpft sein (z.B. monatliche oder quartalsweise Mitwirkung an einem Gemeindegottesdienst), könnte ein steuerbarer Leistungsaustausch entstehen. Auf die Ausführungen zu „unechten“ Zuschüssen wird hingewiesen.

Ausblick auf den nächsten Newsletter

In der nächsten Ausgabe werden wir uns der inner- und außerkirchlichen Kooperation mit Dritten widmen. Hier gilt es zahlreiche „Fallstricke“ zu vermeiden, die zu nicht gewollten steuer- und haftungsrechtlichen Konsequenzen führen können.

War Ihnen bspw. schon bekannt, dass eine „einfache“ Kostenaufteilung zwischen zwei oder drei benachbarten Kirchengemeinden zu einer sogenannten BGB-Gesellschaft, also zu einem „neuen“ Steuersubjekt, führen kann?

Es wird in der nächsten Ausgabe deshalb v.a. darum gehen, welche Gestaltungsmöglichkeiten im Bereich der Kooperationen existieren und welche „Rechtsformen“ zu empfehlen sind.

³ vgl. OFD Frankfurt vom 18.03.2009 S 7200 A – 246 – St 111

Bei Fragen, Anregungen, Kritik oder Ideen bitten wir Sie, sich direkt an die Mitglieder des **Projektteams** zu wenden.

Das Projektteam ist unter der E-Mail-Anschrift steuer-simtra@ekir.de zu erreichen.

Dem Projektteam gehören an:

Andreas Eck, Verwaltungsleitung

Cornelia Hahn, Fachbereichsleitung Finanzen

Diana Frank, Sachbearbeitung Steuern

Karina Herz, Sachbearbeitung Steuern

Dieser Newsletter soll bis zum Jahresende in regelmäßigen Abständen erscheinen, mit dem Ziel, die dringlichsten Themen aufzuzeigen und zu erklären.

Kirchberg, den 14.09.2022

Das Projektteam