

Kommunale Steuer-Zeitschrift

Zeitschrift für das gesamte Gemeindeabgabewesen

HEFT 12

DEZEMBER 2009

58. JAHRGANG

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Zuschüsse von Gemeinden an Unternehmen für den Betrieb einer kommunalen Einrichtung

Von Andreas Köster-Böckenförde, Christian Möser, Frankfurt a. M.

Die Finanznot der Gemeinden hat diese seit mehreren Jahren dazu veranlasst, gemeindliche Aufgaben, beispielsweise das Betreiben von Sportanlagen, Schwimmbädern und Grünanlagen, Kläranlagen oder den öffentlichen Nahverkehr, auf Kapitalgesellschaften zu übertragen. Die unternehmerische Tätigkeit solcher Gesellschaften ermöglicht den sonst unter Umständen nicht möglichen Vorsteuerabzug und entlastet dadurch den Gemeindehaushalt. Da diese Tätigkeiten oftmals defizitär sind, muss die Gemeinde die Kapitalgesellschaft ständig finanzieren, d. h. die Verluste ausgleichen. Die gleiche Problematik stellt sich natürlich auch in den Fällen, in denen eine Gemeinde durch Ausschreibung bestimmte Aufgaben an einen Unternehmer vergibt und diesen für die übernommenen Tätigkeiten bezuschusst.

Erbringt ein Unternehmer, also z. B. eine GmbH, für eine Gemeinde öffentlich-rechtliche Aufgaben und erhält der Unternehmer von der Gemeinde Zahlungen in Form von Zuschüssen, Prämien, Beihilfen, Ausgleichsbeträgen o. ä., stellt sich in der Praxis die Frage, ob diese Zahlung durch den Empfänger des Geldes der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist. Dies ist zu bejahen, sofern hierin ein umsatzsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) gesehen werden kann und keine Steuerbefreiungsvorschrift eingreifen würde. Andernfalls liegt möglicherweise nur ein nicht steuerbarer Zuschuss vor.

1. Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 18. 6. 2009

Jüngst hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 18. 6. 2009¹⁾ mit dieser Thematik auseinandergesetzt. Die Frage war, ob ein steuerbarer Umsatz dann vorliegt, wenn eine Gesellschaft für entstandene Verluste aus dem Betrieb einer kommunalen Einrichtung Ausgleichszahlungen von der Stadt erhält.

Anlass für die Entscheidung war folgender Sachverhalt: Die Klägerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), an der die Stadt als Gesellschafterin beteiligt war, übernahm aufgrund eines mit der Stadt geschlossenen Geschäftsbesorgungsvertrags die Bewirtschaftung eines Schwimmbades, des Tierparks und zweier Sportplätze, die bis dahin von der Stadt in Eigenregie betrieben wurden. Die Stadt verpflichtete sich, die Verluste, die aus der Verrechnung mit den aus dem Betrieb der Einrichtungen erzielten Einnahmen verblieben, zu erstatten. Die GmbH unterwarf die Einnahmen aus der Benutzung der Einrichtungen durch

die Nutzer der Umsatzsteuer, behandelte die von der Stadt geleisteten Ausgleichszahlungen aber als nicht der Umsatzsteuer unterliegende Zuschüsse. Nachdem das Finanzamt nach einer Außenprüfung für die geleisteten Ausgleichszahlungen Umsatzsteuer für die entsprechenden Streitjahre festgesetzt hatte, erhob die GmbH gegen die Umsatzsteuerbescheide Einspruch und Anfechtungsklage. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, dass es sich bei den von der Stadt geleisteten Ausgleichszahlungen um Entgelte für steuerpflichtige Leistungen gehandelt habe. Die Ausgleichszahlungen seien keine nichtsteuerbaren Zuschüsse, sondern gezahltes Entgelt für den Betrieb der Einrichtungen im Interesse der Stadt.

Der BFH hat die Annahme eines Leistungsaustauschs nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) bestätigt. Der für die Steuerbarkeit erforderliche Leistungsaustausch sei bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen nur dann zu verneinen, wenn die Zahlungen lediglich dazu dienen, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein zu fördern, nicht aber als Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Träger der öffentlichen Kasse anzusehen seien. Erbringe der Unternehmer aufgrund eines gegenseitigen Vertrages Leistungen zur Erfüllung der von ihm übernommenen Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gegen Entgelt, sei grundsätzlich von einem Leistungsaustausch auszugehen. Der Leistungsaustausch ergebe sich nicht bereits aus der bloßen Übernahme von Aufgaben, sondern aus der tatsächlichen Führung der Geschäfte und der Vornahme der Tätigkeiten, die im übertragenen Aufgabenbereich anfallen.

2. Einstufung von Zuschüssen als steuerbare Umsätze

Die Entscheidung gibt Anlass kurz darzustellen, unter welchen Voraussetzungen derartige Zahlungen der Gemeinde umsatzsteuerbar sind oder nicht. Leistet die Gemeinde Zahlungen an Unternehmen, die kommunale Betriebe übernommen haben, kann es sich entweder um ein Entgelt für eine Leistung an die Gemeinde, um ein sog. zusätzliches Entgelt von dritter Seite nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG oder um einen echten nichtsteuerbaren Zuschuss (Subvention) handeln.

a) Die Ausgleichszahlungen sind dann Entgelt für eine Leistung an die Gemeinde, wenn zwischen dem leistenden Unternehmer und der Gemeinde ein Leistungsaustauschverhältnis besteht. Ein derartiges Leistungsaustauschverhältnis wird angenommen, wenn ein unmittelbarer Zusam-

1) Urteil des BFH v. 18. 6. 2009, Az.: V R 4/08.

menhang zwischen der erbrachten Leistung und der Zahlung besteht, wenn die zahlende Gemeinde einen Gegenstand oder sonstigen Vorteil erhält, auf Grund dessen sie als Empfängerin einer Lieferung oder sonstigen Leistung angesehen werden kann und am Ende der Verbraucherkette ein Verbrauch vorliegt²⁾.

Ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht, ergibt sich aus den Vereinbarungen zwischen Gemeinde und Unternehmer. Dabei können die mit der Zahlung verfolgten Zwecke der Gemeinde Aufschluss darüber geben, ob Leistung und Zahlung miteinander verknüpft sind³⁾. Werden die Zahlungen zur Ausführung bestimmter Leistungen im Interesse der Gemeinde geleistet, ist ein Leistungsaustausch zu bejahen⁴⁾.

Beispiel 1:

Eine Gemeinde beauftragt ein Unternehmen zum Betrieb einer Sporthalle. Weiterhin soll aber in der Sporthalle das Schulturnen möglich sein. Zu diesem Zweck soll die Sporthalle wochentags zwischen 8 und 13 Uhr den Schulen zur Verfügung stehen. Die Gemeinde ist bereit, dem Unternehmen einen jährlichen Betriebskostenzuschuss zu gewähren. Der Unternehmer erbringt gegenüber der Gemeinde eine steuerbare Leistung, denn es liegt ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem Betrieb der Sporthalle und dem jährlichen Betriebskostenzuschuss vor. Dieser dient dazu, den Betrieb der Sporthalle für Schulturnen zu ermöglichen und liegt damit im Interesse der Gemeinde.

b) Zusätzliches Entgelt nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG sind Zahlungen, die von einem anderen als den Leistungsempfänger für die Lieferung oder sonstige Leistung des leistenden Unternehmers gewährt werden. Ein zusätzliches Entgelt kommt in der Regel nur in Betracht, wenn ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen dem Unternehmer und der Gemeinde zu verneinen ist⁵⁾. Ein zusätzliches Entgelt liegt dann vor, wenn der Leistende einen Rechtsanspruch auf die Zahlung hat, die Zahlung in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung gegenüber dem Leistungsempfänger oder zumindest im Interesse des Leistungsempfängers gewährt wird⁶⁾. Ein zusätzliches Entgelt ist anzunehmen, wenn die Zahlung die Entgeltzahlung des Leistungsempfängers ergänzt und sie damit preisauffüllenden Charakter hat.

Beispiel 2:

Ein Busunternehmen befördert verbilligt Schulkinder morgens zur Schule und zurück. Die Gemeinde erstattet dem Beförderungsunternehmen die Fahrgeldausfälle. Ein Leistungsaustauschverhältnis besteht zwischen dem Beförderungsunternehmen und dem Fahrgast. Der Fahrgast entrichtet ein Entgelt, das der Umsatzsteuer unterliegt. Die erstatteten Fahrgeldausfälle durch die Gemeinde sind Entgelt eines Dritten, da die Zahlungen das Fahrgeld abgelten sollen, das die Schulkinder ansonsten als Leistungsempfänger entsprechend dem geltenden Tarif hätten aufwenden müssen.

2) Husmann in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 1 Rn. 385.

3) Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer Kommentar, § 1 Rn. 49.

4) Urteil des BFH v. 27. 11. 2008, Az.: V R 8/07, BStBl. II 2009, 397.

5) Urteil des BFH v. 20. 2. 1992, Az.: V R 107/87, BStBl. II 1992, 705.

6) Urteil des BFH v. 25. 11. 1986, Az.: V R 109/78, BStBl. II 1987, 228.

c) Sofern die Zahlung nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht wird, liegt ein nicht steuerbarer echter Zuschuss vor. Ein derartiger Zuschuss ist nach bisheriger Rechtsprechung dann anzunehmen, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern erbracht werden, weil der leistende Unternehmer einen Anspruch auf die Zahlung hat oder weil in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung bzw. im überwiegenden öffentlich-rechtlichen Interesse an ihn gezahlt wird. Zuschüsse liegen auch bei Zahlungen vor, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden⁷⁾. Zuschüsse sind auch gegeben, die den Zahlungsempfänger erst in die Lage versetzen, überhaupt tätig zu werden oder seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben zu erfüllen⁸⁾.

Beispiel 3:

Ein Unternehmen betreibt gemeinnützig eine Bücherei, in der alle Bürger der Gemeinde unentgeltlich Bücher ausleihen können. Die Gemeinde leistet dem Unternehmen eine finanzielle Unterstützung zur Sanierung des Büchereigebäudes. Dabei verfolgt die Gemeinde das allgemeine Ziel, die öffentliche Bücherei zu erhalten und den Bürgern der Gemeinde weiter einen Anreiz zur Nutzung zu bieten. Die Zuwendung an das private Unternehmen ist als nicht steuerbarer Zuschuss einzustufen.

In der Praxis sind auch Mischformen der drei Beispielfälle möglich.

3. Organschaft zwischen Gemeinde und Unternehmen

Der BFH hat in der Entscheidung vom 18. 6. 2009 auch die Frage des Vorliegens einer Organschaft zwischen Gemeinde und Unternehmen angesprochen. Die Bejahung einer Organschaft ist für das Unternehmen von großer Bedeutung, da der Umsatz des Unternehmens nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UStG der Gemeinde zugerechnet würde. Als Organträger kommt auch eine Gemeinde in Betracht. Der BFH verlangt aber, dass die Gemeinde nicht nur über die eingegliederte Gesellschaft, sondern durch eigene entgeltliche Leistungstätigkeit unternehmerisch tätig ist⁹⁾.

Darüber hinaus muss das Unternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in die Gemeinde eingegliedert sein. Während die Kriterien der finanziellen und organisatorischen Eingliederung wegen des Haltens von Mehrheitsbeteiligungen der Gemeinde am Unternehmen bzw. personaler Identität in der Regel unproblematisch sind, erweist sich die wirtschaftliche Eingliederung als das Kriterium, was für das Unternehmen mit großer Unsicherheit verbunden ist.

Die Rechtsprechung fordert zur Bejahung einer wirtschaftlicher Eingliederung einen vernünftigen wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung — sei es auch in verschiedenen Wirtschaftszweigen. Die Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft müssen aufeinander abgestimmt sein, so dass sie sich fördern und ergänzen. Wirt-

7) Urteil des BFH v. 13. 11. 1997, Az.: V R 11/97, BStBl. II 1998, 169.

8) Klenk in Sölch/Ringleb, a. a. O. (Rn. 3), § 1 Rn. 50.

9) Urteil des BFH v. 9. 10. 2002, Az.: V R 64/99, BStBl. II 2003, 375.

schaftliche Eingliederung setzt entgeltliche Leistungen der Gemeinde an das Unternehmen voraus, so dass es für das Unternehmen zu einer mehr als unbedeutenden Entlastung führt¹⁰⁾. So hat beispielsweise die unentgeltliche Überlassung von Grundstücken oder Betriebsvorrichtungen von geringer Bedeutung für das Unternehmen ebenso nicht ausgereicht¹¹⁾ wie reine Buchführungs- und Personalverwaltungsleistungen für das Unternehmen¹²⁾. Andererseits soll es auch nicht erforderlich sein, dass alle drei Merkmale der Eingliederung sich gleichermaßen deutlich feststellen lassen. Treten zwei Eingliederungsmerkmale, wie beispielsweise die finanzielle Eingliederung durch eine 90-prozentige Beteiligung der Gemeinde an der GmbH und die organisatorische Eingliederung durch personale Identität des Bürgermeisters und Geschäftsführers, deutlich hervor, so steht es der Annahme einer Organschaft nicht entgegen, wenn das dritte Eingliederungsmerkmal weniger stark ausgeprägt ist¹³⁾.

Beispiel:

Ein Unternehmen in der Rechtsform der GmbH betreibt im Auftrag der Gemeinde den gemeindlichen öffentlichen Busverkehr. Die Gemeinde ist zu 75 % an dem Unternehmen beteiligt. Darüber hinaus betreibt die Gemeinde ein Stromversorgungsunternehmen. Der Bürgermeister der Gemeinde ist alleiniger Geschäftsführer der GmbH. Damit die Ticketpreise für die Kunden gering gehalten werden, zahlt die Gemeinde dem Busunternehmen dafür einen jährlichen Zuschuss. Des Weiteren verpachtet die Gemeinde dem Busunternehmen gegen ein jährliches marktübliches Entgelt das Busbetriebsgelände. Die Gemeinde übernimmt außerdem unentgeltlich für das Unternehmen die Wartung der Haltestellen und Busfahrzeuge. Außerdem erledigt sie die Buchhaltung und Personalverwaltung. Das verpachtete Betriebsgelände ist der alleinige Standort des Unternehmens, von wo aus alle wesentlichen Entscheidungen des Unternehmens getroffen werden. In diesem Fall sind alle drei Eingliederungsmerkmale erfüllt, so dass die verwirklichten Umsätze der Gemeinde als Organträger zugerechnet werden. Die Tätigkeiten von Gemeinde und Unternehmen sind derart miteinander abgestimmt, dass sie sich gegenseitig fördern und ergänzen. Die Leistungen der Gemeinde führen beim Unternehmer zu einer nicht unerheblichen Entlastung. Würde die Gemeinde lediglich geringe Personal- und Buchhaltungsarbeiten für das Unternehmen durchführen, so würde dies allein nicht zur Bejahung einer wirtschaftlichen Eingliederung des Unternehmens ausreichen.

4. Eingreifen von Steuerbefreiungsvorschriften

Der steuerbare und damit auch grundsätzlich steuerpflichtige Teil muss allerdings dann nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden, wenn der Umsatz steuerbefreit ist. Steuerbefreiungen sind in § 4 UStG enumerativ aufgezählt und knüpfen in erster Linie an die Art der Leistung an.

10) Urteil des BFH v. 25. 6. 1998, Az.: V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534.

11) Urteil des BFH, a. a. O. (Rn. 1).

12) Urteil des BFH, a. a. O. (Rn. 10), zuletzt auch Urteil des BFH v. 20. 8. 2009, Az.: V R 30/06.

13) Beschluss des BFH v. 20. 9. 2006, Az.: V B 138/05; Urteile des BFH v. 1. 4. 2004, Az.: V R 24/03, BStBl. II 2004, 905; v. 3. 4. 2003, Az.: V R 63/01, BStBl. II 2004, 434; v. 17. 1. 2002, Az.: V R 37/00, BStBl. II 2002, 373.

So ist beispielsweise der Betrieb von Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles und Chören, Museen, Botanischen Gärten, Zoologischen Gärten und Tierparks, Archiven und Büchereien sowie Kunstdenkmälern durch Privatunternehmen nach § 4 Nr. 20 Buchst. a) Satz 2 UStG steuerbefreit, wenn eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde über die Vergleichbarkeit mit den Einrichtungen der Gemeinde vorliegt. Dagegen ist der bloße Betrieb von Schwimmhallen bzw. Sporthallen weder teilweise nach § 4 Nr. 12a UStG¹⁴⁾, noch nach § 4 Nr. 22a UStG steuerbefreit, da es sich beim Betrieb nicht um eine Veranstaltung wissenschaftlicher oder belehrender Art handelt¹⁵⁾.

Für die Praxis bedeutet dies, dass es im Einzelfall untersucht werden sollte, ob die Grundsätze dieser neuen BFH-Entscheidung wirklich zu einer finanziellen Mehrbelastung einer betroffenen Gemeinde führen. Dies hängt von den konkreten Tätigkeiten der von der Gemeinde eingeschalteten Gesellschaft ab.

5. Anwendung des richtigen Steuersatzes

Letztendlich ist auch die Anwendung des richtigen Steuersatzes auf den steuerpflichtigen Teil der Zuschüsse von der verwirklichten Leistung abhängig.

Die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern, Heilbädern und Kureinrichtungen (sofern Kurtaxe zu entrichten ist) verbundenen Umsätze sind begünstigt und werden mit einem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 7 % besteuert (§ 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG). Auch die Beförderung von Schulkindern innerhalb einer Gemeinde kann ein nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b) UStG begünstigter Umsatz sein. Ebenso unproblematisch ist die Veranstaltung von Theatervorführungen, Konzerten und Museen (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a) UStG) sowie Zirkusvorführungen und die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbundenen Umsätze (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d) UStG), sofern diese Umsätze nicht bereits steuerbefreit sind. Die Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG auf die Umsätze durch den Betrieb von Sporthallen, Eisbahnen o. ä. wird in der Regel daran scheitern, dass die Benutzung der Sporteinrichtung gegen Entgelt gestattet wird und damit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.

Fazit:

Die umsatzsteuerrechtliche Einordnung einer „Subvention“ durch die Gemeinde ist für das betreibende Unternehmen von großer Bedeutung. Sofern die Zahlung als umsatzsteuerliche Gegenleistung beurteilt wird, muss der Unternehmer von der Zahlung Umsatzsteuer abführen. Von einem echten nicht umsatzsteuerbaren Zuschuss kann nur gesprochen werden, wenn die Zahlung nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgt. Bei dauerdefinierten Briefen erhöht sich durch eine Umsatzsteuerbelastung die Ausgleichszahlung der Gemeinden. In diesen Fällen sind die Leistungsbeziehungen sorgfältig zu strukturieren und die finanzielle Belastung der Gemeinden zu verringern.

14) Urteil des BFH v. 31. 5. 2001, Az.: V R 97/98, DStR 2001, 1345.

15) Heidner in Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 9. Auflage, § 4 Nr. 22 Rn. 4; Urteil des BFH v. 30. 3. 2000, Az.: V R 30/99, DStR 2000, 1256, dort entschieden für die Eintrittsgelder für die Benutzung einer Eisbahn.