

Umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch bei öffentlichen Zuschüssen?

BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008 V R 38/06

Tatbestand:

Im Januar 1997 wurde der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), ein eingetragener Verein (e.V.), von der Stadt S gegründet. Satzungszweck war die Vorbereitung und Durchführung des Stadtjubiläums 2006. In § 10 der Satzung wurde der Oberbürgermeister von S als geborenes Mitglied des Vorstandes zum Präsidenten des Klägers bestimmt. Ihm kam bei Stimmengleichheit im Vorstand die entscheidende Stimme zu.

Im Juli 1997 fasste der Stadtrat von S einen Beschluss, in dem der Oberbürgermeister beauftragt wurde, bis zum Stadtjubiläum im Jahr 2006 im August eines jeden Jahres für den Innenstadtbereich ein Stadtfest ausrichten zu lassen. Die konzeptionelle Vorbereitung, Organisation und Durchführung des Stadtfestes wurde dem Kläger übertragen. Der Beschluss sah darüber hinaus Folgendes vor:

"Der Verein ... hat zukünftig in Abstimmung mit den Dezernaten Kultur und Jugend sowie Wirtschaft und Wohnen bis zum Mai des Vorjahres der Durchführung des Stadtfestes eine Konzeption für dasselbe zu erarbeiten, die dem Stadtrat zur Beschlussfassung vorgelegt wird.

Die S fördert die Durchführung des '... Stadtfestes', indem sie dem Verein ... als dem lokalen Veranstalter auf Antrag einen jährlichen Zuschuss nach den zur Verfügung stehenden Haushaltsmitteln bis zu einer maximalen Höhe von 350 000 DM ausreicht. Die Fördermittel sind zusätzlich in den Haushalt des Dezernates für Wirtschaft und Wohnen einzustellen und werden in Höhe von 350 000 DM für das Jahr 1998 erstmals ausgereicht.

Nach Abschluss des 1. Stadtfestes 1998 ist eine Einschätzung nach finanziellen, kulturell-touristischen und wirtschaftlichen Ergebnissen vorzunehmen, spätestens mit der Konzeption im Mai 1999 für das Jahr 2000."

Die Finanzierung des Klägers erfolgte zum Teil durch Mitgliedsbeiträge, im Wesentlichen jedoch durch Zuwendungen der Stadt S. Der Kläger stellte hierzu Anträge auf Förderung bei der Stadt S. Der Kläger erhielt aufgrund von Zuwendungsbescheiden in den Streitjahren jeweils zum Einen eine Zuwendung für den Verein als Institution und zum Anderen für die jährlich vom Kläger durchgeführten Stadtfeste.

Die Stadt S setzte zugunsten des Klägers in den Streitjahren jeweils mittels Zuwendungsbescheiden die dem Kläger zu gewährenden Beträge wie folgt fest:

	Zuschuss für das jährliche Stadtfest	Zuschuss für den Verein als Institution
1998	350 000,- DM	200 000,- DM
1999	320 000,- DM	230 000,- DM
2000	239 040,- DM und 25 560,- DM	207 000,- DM
2001	267 000,- DM 16 500,- DM	178 000,- DM

Den Zuwendungsbescheiden zufolge setzte die Bewilligung eine zweckgebundene Verwendung der Zuwendung unter Beachtung der einschlägigen Stadtratsbeschlüsse voraus. Sie verpflichteten den Kläger, nach Ablauf des

Bewilligungszeitraums dem Dezernat Wirtschaft und Wohnen der Stadt S schriftlich einen prüffähigen Verwendungsnachweis, bestehend aus dem Sachbericht und einem zahlenmäßigen Nachweis, vorzulegen. Wegen einer durch den Beigeordneten der Finanzen der Stadt S für alle Haushaltsstellen verhängten Sperre auf alle Haushaltsstellen wurde der Zuschuss für das Jahr 2000 am 13. Juni 2000 entsprechend vermindert festgesetzt. Am 10. Juli 2000 erfolgte jedoch für das Stadtfest 2000 ein Nachtrag.

Für das Jahr 2001 berücksichtigte die S in ihrem Zuwendungsbescheid erstmals einen durch den Kläger vorgelegten Gesamtfinanzierungsplan.

In seinen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre behandelte der Kläger sämtliche Zahlungen der S als nicht steuerbare Zuschüsse. Im Anschluss an eine beim Kläger durchgeführte steuerliche Außenprüfung änderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt -FA-) die Umsatzsteuerbescheide und setzte die Umsatzsteuer für die Streitjahre 1998 bis 2001 anderweitig fest, wobei es sämtliche Zahlungen der S als Entgelt für steuerpflichtige Leistungen des Klägers behandelte.

Die Klage hatte nach erfolglosem Einspruchsverfahren zum Teil Erfolg. Das Finanzgericht (FG) setzte die Umsatzsteuer 1998 herab und wies die Klage wegen Umsatzsteuer 1999 bis 2001 ab. Das FG behandelte die Zahlungen der Stadt S als nicht steuerbare Zuschüsse, saldierte aber die sich daraus ergebenden geringeren Umsätze für die Jahre 1999 bis 2001 vollständig und für das Jahr 1998 zum Teil mit bisher nicht erklärten Umsätzen des Klägers aus Sponsorenverträgen.

Zur Begründung seines in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2006, 1862 veröffentlichten Urteils führte das FG im Wesentlichen aus, sowohl bei den Zuschüssen der Stadt S an den Kläger zu dessen institutioneller Förderung als Verein, als auch bei den Zuschüssen zur Durchführung des alljährlich stattfindenden Stadtfestes, habe es an einer Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung gefehlt. Deshalb habe es sich um echte Zuschüsse und nicht um Entgelt für Leistungen des Klägers gehandelt.

Sowohl hinsichtlich der Vorbereitungen des Stadtjubiläums 2006 als auch der jährlichen Stadtfeste 1998 bis 2001 sei im Zeitpunkt der Gewährung der jeweiligen Zuschüsse die Ausgestaltung der Veranstaltungen noch zu unbestimmt gewesen, um von einer Leistung des Klägers ausgehen zu können.

Die Stadt S habe maßgeblichen Einfluss auf die Gestaltung der vom Kläger eingerichteten Arbeitskreise weder nehmen wollen noch können. Aus den Auflagen, die institutionelle Förderung mit seiner Zweckbestimmung in Einklang zu bringen, ergebe sich keine konkrete Leistungsvorgabe. Eine konkrete inhaltliche Festlegung habe praktisch kaum stattgefunden. Die haushaltsrechtlich erforderliche Kontrolle der Einhaltung der Förderungsbedingungen sei insoweit ohne Bedeutung.

Auch die Tatsache, dass der Oberbürgermeister von S als geborenes Mitglied des Vorstandes des Klägers dessen Präsident sei, rechtfertige nicht die Annahme, S habe die Leistungen des Klägers bestimmt.

Gegen die Annahme eines Leistungsaustausches spreche auch, dass ausweislich der Zuwendungsbescheide die jeweilige Haushaltssituation maßgebend für die konkrete Höhe der Zuschüsse gewesen sei.

Mit der Revision macht das FA Verletzung materiellen Rechts geltend. Es trägt vor, auch bei der Übertragung freiwilliger Aufgaben einer Kommune an ein Privatrechtssubjekt komme ein Leistungsaustausch in Betracht. Eine konkretere Vorgabe an den Kläger, wie die Feste im Einzelnen auszugestalten seien, sei für die Annahme steuerpflichtiger Leistungen durch den Kläger nicht erforderlich. Auch wenn der Kläger einen breiten Gestaltungsspielraum zur Ausgestaltung der Stadtfeste gehabt habe, so sei doch durch die Beteiligung von S in den Arbeitskreisen und im Vorstand des Klägers die inhaltliche Ausgestaltung der Stadtfeste im Sinne der S sichergestellt gewesen.

Die Ausrichtung von Stadtfesten für eine bestimmte Dauer sei eine hinreichend konkrete Aufgabe, um eine Leistung annehmen zu können. Mit der Beauftragung des Klägers sei der S ein Vorteil erwachsen, weil sie nicht selbst Personal- und Sachkosten habe aufbringen müssen. Außerdem seien ihr die Stadtfeste im Hinblick auf ihr Ansehen als Kunst- und Kulturmetropole und als Anziehungspunkt für Einheimische und Touristen zugute gekommen.

Entscheidungsgründe:

Die Revision des FA ist hinsichtlich der Streitjahre 1999 und 2000 unzulässig, hinsichtlich der Streitjahre 1998 und 2001 ist sie zulässig und begründet; sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Anforderungen an die Annahme eines Leistungsaustausches bei der Übertragung freiwilliger Aufgaben durch eine Kommune an einen privaten Unternehmer anders (strenger) seien, als bei der Übertragung von Pflichtaufgaben.

1. Die Revision ist hinsichtlich der Streitjahre 1999 und 2000 unzulässig, weil das FA insoweit nicht beschwert ist.

a) Für die Zulässigkeit der Revision des FA kommt es auf dessen materielle Beschwerde an (Beschluss des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 23. Dezember 2003 IV R 7/99, BFH/NV 2004, 789). Diese liegt vor, wenn der rechtskräftige Inhalt der angefochtenen Entscheidung ohne Rücksicht auf die in der Vorinstanz gestellten Anträge für

den Rechtsmittelführer nachteilig ist (BFH-Beschluss vom 11. Dezember 1990 IX R 158/86, BFH/NV 1991, 391). Das ist für die Streitjahre 1999 und 2000 nicht der Fall. Das FG hat die Klage in vollem Umfang abgewiesen.

b) Dass das FG zu diesem Ergebnis nur über die Saldierung mit noch nicht berücksichtigten Steuerforderungen des FA aus Umsätzen des Klägers aus Sponsorenverträgen kam, ändert an dieser Beurteilung nichts. Die Saldierung ist für das FA nicht nachteilig, weil das FA diese Umsätze nach den Feststellungen des FG aufgrund der Änderungssperre des § 173 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) gegenüber dem Kläger nicht mehr durch Erlass eines Änderungsbescheides, sondern nur im Rahmen einer Saldierung nach § 177 Abs. 1 AO – wie im FG-Urteil geschehen – berücksichtigen durfte.

aa) Nach § 173 Abs. 2 AO können Steuerbescheide, die aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt.

bb) Nach den Feststellungen des FG sind die streitigen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 1998 bis 2000 aufgrund der beim Kläger in der Zeit vom 10. Dezember 2002 bis 23. Januar 2003 durchgeführten Außenprüfung ergangen. Die bisher bei der Außenprüfung nicht entdeckten un versteuerten Umsätze aus entgeltlichen Leistungen gegenüber Sponsoren durfte das FA deshalb nach § 173 Abs. 2 AO nur noch dann durch Erlass eines Änderungsbescheides berücksichtigen, wenn insoweit eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorlag. Anhaltspunkte hierfür hat das FA nicht vorgetragen.

2. Für 1998 und 2001 ist die Revision zulässig. Für 1998 ergibt sich die Beschwer des FA schon daraus, dass das FG dem Antrag des FA nicht entsprochen hat. Für 2001 hat das FG die Klage zwar ebenfalls aufgrund einer Saldierung mit Einnahmen aus Sponsorenverträgen abgewiesen. Anders als für die Streitjahre 1999 und 2000 kommt aber nach den Feststellungen des FG, denen zufolge sich die Außenprüfung auf die Jahre 1998 bis 2000 erstreckt hat, eine Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO für das nicht von der Prüfung umfasste Streitjahr 2001 nicht in Betracht. Das FA hätte deshalb für 2001 die Einnahmen aus den Sponsorenverträgen im Rahmen einer geänderten Steuerfestsetzung berücksichtigen können und ist deshalb durch die Saldierung materiell beschwert.

3. Die Revision des FA ist für 1998 und 2001 auch begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass es sich bei den Zahlungen der S um einen nicht steuerbaren Zuschuss gehandelt hat. Bei den Zahlungen hat es sich vielmehr um Entgelt für steuerpflichtige Leistungen des Klägers gehandelt.

a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung, die in Übereinstimmung mit Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist, sind nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH), der sich der BFH angeschlossen hat, im Wesentlichen folgende gemeinschaftsrechtlich geklärten Grundsätze zu berücksichtigen:

aa) Zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen (EuGH-Urteil vom 21. März 2002 C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, Slg. 2002, I-3293, BFH/NV Beilage 2002, 95 Rn. 39; BFH-Urteile vom 19. Februar 2004 V R 10/03, BFHE 205, 495, BStBl II 2004, 675; vom 5. Dezember 2007 V R 60/05, BFHE 219, 455, BFH/NV 2008, 1072, jeweils m.w.N.).

bb) Der unmittelbare Zusammenhang muss sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergeben, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (EuGH-Urteile Kennemer Golf & Country Club in Slg. 2002, I-3293, BFH/NV Beilage 2002, 95 Rn. 39; vom 17. September 2002 C-498/99, Town & County Factors Ltd., Slg. 2002, I-7173, BFH/NV Beilage 2003, 35 Rn. 18; BFH-Urteile in BFHE 205, 495, BStBl II 2004, 675, und in BFHE 219, 455, BFH/NV 2008, 1072). Steuerbar sind danach z.B. auch Leistungen, die gegen Gewährung von Aufwendersersatz erfolgen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7. März 1996 V R 29/93, BFH/NV 1996, 858; vom 11. April 2002 V R 65/00, BFHE 198, 233, BStBl II 2002, 782; vom 16. Januar 2003 V R 92/01, BFHE 201, 339, BStBl II 2003, 732; vom 18. März 2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798; vom 1. Februar 2007 V R 69/05, BFH/NV 2007, 1205; vom 8. November 2007 V R 20/05, BFH/NV 2008, 900, und in BFHE 219, 455, BFH/NV 2008, 1072).

cc) Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinn des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. EuGH-Urteile vom 29. Februar 1996 Rs. C-215/94, Mohr, Slg. 1996, I-959; vom 16. Oktober 1997 Rs. C-258/95, Fillibeck, Slg. 1997, I-5577, Umsatzsteuer-Rundschau -UR- 1998, 61; vom 18. Dezember 1997 Rs. C-384/95, Landboden, Slg. 1997, I-7387; BFH-Urteile vom 22. Juli 1999 V R 74/98, BFH/NV 2000, 240; vom 20. Dezember 2001 V R 81/99, BFHE 197, 352, BStBl II 2003, 213; vom 9. November 2006 V R 9/04, BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285; in BFH/NV 2008, 900).

dd) Deshalb kann es an einem Leistungsaustausch bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen (wie Bund, Ländern, Kommunen) fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers allgemein – aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen – dient und nicht der Gegenwert für

eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber ist (BFH-Urteile in BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285; in BFH/NV 2008, 900, jeweils m.w.N.). Der Zuschuss wird in diesen Fällen zur Förderung des leistenden Unternehmers und nicht im überwiegenden Interesse des Leistungsempfängers gezahlt. Auch der Umstand, dass die Zuschüsse aus haushaltsrechtlichen Gründen an die Erfüllung der Auflage einer zweckentsprechenden Verwendung oder einer Erfolgskontrolle geknüpft werden (Zweckbestimmung), führt allein nicht zu einem Leistungsaustausch (BFH-Urteil vom 28. Juli 1994 V R 19/92, BFHE 176, 66, BStBl II 1995, 86). Anders ist es jedoch, wenn die Zahlungen zur Ausführung bestimmter Umsätze geleistet werden.

ee) Allein der Umstand, dass eine Leistung im öffentlichen oder allgemeinen Interesse liegt, steht der Steuerbarkeit nicht schon entgegen; entscheidend ist vielmehr, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann (vgl. BFH-Urteile in BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285; vom 13. November 1997 V R 11/97, BFHE 184, 137, 141, BStBl II 1998, 169, 171). Soll der Zahlungsempfänger mit dem Zuschuss nur unterstützt werden, damit er seine Tätigkeit ausüben kann, fehlt es an der erforderlichen Verknüpfung von Leistung und Zuschusszahlung zu einem steuerbaren Umsatz (BFH-Urteile in BFH/NV 2000, 240; vom 25. Januar 1996 V R 61/94, BFH/NV 1996, 715). Dabei bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung ("Zuschuss") verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet.

Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor (BFH-Urteile vom 8. November 2007 V R 20/05, BFHE 219, 403; in BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285, m.w.N.).

b) Das Urteil des FG hält einer revisionsrechtlichen Prüfung unter Zugrundelegung dieser Grundsätze nicht stand. Sowohl bei den "Zuschüssen für das Stadtfest" als auch bei den "Zuschüssen für den Kläger als Institution" hat es sich um Entgelte für steuerpflichtige Leistungen des Klägers gehandelt, weil ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Zahlungen der Stadt S und den Leistungen des Klägers bestand.

Die Stadt S hat für die Zahlungen als identifizierbarer Leistungsempfänger einen Vorteil erhalten. Bei der Ausrichtung eines Stadtfestes handelt es sich um eine konkrete Aufgabe, die mit einer Vielzahl logistischer und organisatorischer Aufgabenstellungen einhergeht. Hätte die Stadt S die Zahlungen nicht an den Kläger geleistet, sondern die Durchführung von Stadtfesten bei einem anderen mit der Organisation von Großveranstaltungen befassten gewerblichen Unternehmer eingekauft, wäre hierin eine der Stadt S als identifizierbarem Leistungsempfänger zurechenbare Organisationsleistung zu sehen.

Unerheblich ist, dass die Durchführung der Feste im Einzelnen dem Kläger obliegen hat und er inhaltlich keinen Bindungen unterworfen gewesen ist. Denn nach den Umständen des Einzelfalles kann es gerade zum Wesen einer konkreten Leistung gehören, dass der Auftraggeber dem Auftragnehmer neben der Umsetzung eigener Vorstellungen auch in der Wahl der einzusetzenden Mittel freie Hand lässt und das Entgelt gerade auch für das Entwickeln eigener Ideen gezahlt wird.

Für die Steuerbarkeit einer Leistung ist weiter nicht entscheidend, ob sie letztlich im öffentlichen Interesse liegt. Ein Interesse der Allgemeinheit, das dem Handeln jeder Körperschaft innewohnt, schließt die Identifizierbarkeit des Leistungsempfängers nicht aus. Entscheidend ist vielmehr, dass ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen konkreten Vorteil zieht (BFH-Beschluss vom 29. Juni 2007 V B 28/06, BFH/NV 2007, 1938).

Die Leistungen des Klägers beruhen auch auf einem Rechtsverhältnis, nämlich dem jeweiligen Zuwendungsbescheid der Stadt S. Dass dieses Rechtsverhältnis öffentlich-rechtlicher Natur war, ist unerheblich. Nicht entscheidend ist, ob die Zahlung auf einen Haushaltsbeschluss der Stadt S zurückzuführen ist. Denn für die Frage, ob zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, ist ohne Bedeutung, dass die öffentlich-rechtliche Körperschaft die Mittel nicht frei oder nur auf der Grundlage eines entsprechenden Haushaltsbeschlusses vergeben darf. Durch Letzteren wird lediglich die interne Befugnis zur Mittelverwendung geregelt. Ob die durch einen Haushaltsbeschluss gedeckte Ausgabe mit einer steuerbaren Gegenleistung in Zusammenhang steht, ergibt sich nicht aus der haushaltsrechtlichen Erlaubnis zur Ausgabe, sondern aus dem Grund der Zahlung. Soweit in Abschn. 150 Abs. 8 der Umsatzsteuer-Richtlinien geregelt ist, dass in Zuwendungen aus öffentlichen Kassen, die ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts vergeben werden, "grundsätzlich echte Zuschüsse" zu sehen seien, schließt sich der Senat dem nicht an (ebenso schon BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1938).



WINHELLER Rechtsanwälte

Corneliusstr. 34
D-60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80
Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com
Internet: <http://www.winheller.com>

Zweigstellen: Karlsruhe, Shanghai

- ▶ Wirtschaftsrecht
- ▶ Gewerblicher Rechtsschutz
- ▶ Medienrecht & Sportrecht
- ▶ Kapitalanlagerecht
- ▶ Stiftungsrecht
- ▶ Nonprofitrecht

**Weitere Informationen finden
Sie auf unserer Website**

www.winheller.com