

# VOLLTEXTSERVICE

## *Besteuerung von Zuschüssen im Umsatzsteuerrecht*

*BFH, Beschluss v. 18.12.2019 - XI R 31/17*

### Gründe

I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein eingetragener Verein, dessen satzungsmäßiger Zweck es ist, den Fremdenverkehr in X-Stadt zu fördern und dadurch der Stadt zu dienen und nützlich zu sein. Er hält mehrheitlich eine Beteiligung an der K GmbH (K), mit der eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft besteht.

Am 13.06.2001 schloss der Kläger mit der Stadt X einen Geschäftsbesorgungsvertrag, wonach er für die X im Einzelnen definierte Aufgaben und Dienstleistungen im Bereich Stadt-Marketing, Kongress und Touristik übernahm. Im Gegenzug verpflichtete sich die X, einen jährlichen "Sachkostenzuschuss" in Höhe von 450.000 DM (Bruttobetrag) und einen jährlichen "Miet- und Mietnebenkostenzuschuss" in Höhe von 90.000 DM (Bruttobetrag) zu zahlen. Der Kläger war befugt, Inventar der X (des Geschäftsfeldes Öffentlichkeitsarbeit) während der Laufzeit des Vertrags kostenlos zu nutzen. Außerdem war vereinbart, dass die X dem Kläger zur Erfüllung der Aufgaben drei Mitarbeiter überlässt oder ersatzweise sich die Sachkosten um 70.000 DM je Jahr und Mitarbeiter (höchstens 210.000 DM) erhöhen.

Am 20.11.2001 schloss der Stadtverband X (später: Regionalverband X —RVX—) mit K einen Kooperationsvertrag, wonach K im Bereich "Tourismus" sowie "Tagungen und Kongresse" als offizieller Dienstleister hinsichtlich der in § 2 dieses Vertrags genannten Aufgaben tätig werden sollte. Im Gegenzug sollte der RVX einen jährlichen "allgemeinen Zuschuss" in Höhe von 15.500 € brutto (ab 01.01.2002; vorher 30.000 DM) zahlen.

Die Zahlung der Zuschüsse sollte jeweils von der jährlichen Prüfung im Rahmen des Haushaltsplans abhängig sein.

Im Jahr 2012 (Streitjahr) erhielt der Kläger von der X Zuschusszahlungen in Höhe von 336.888,07 € brutto und K erhielt von dem RVX Zuschusszahlungen in Höhe von 101.633 € brutto, die von ihnen jeweils als "echte Zuschüsse" behandelt und insofern vom Kläger nicht als steuerpflichtige Umsätze erklärt wurden.

In einem Prüfungsbericht einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für Januar bis Juli 2006 (vom 05.01.2007) wurde angeregt, dass die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der von der X gezahlten Zuschüsse überprüft werde. Dies erfolgte im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für 2007 bis 2011, bei der der Prüfer zu dem Ergebnis kam, dass die Zahlungen der X keine echten Zuschüsse, sondern Entgelt im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustauschs darstellten.

### WINHELLER

#### Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

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

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

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)

Internet: [www.winheller.com](http://www.winheller.com)

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—), wobei er im Änderungsbescheid zur Umsatzsteuer des Streitjahres vom 17.04.2014 nicht nur die Zuschüsse von der X an den Kläger, sondern auch die Zahlungen des RVX an K als Entgelt ansah.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 23.02.2015) wies das Finanzgericht des Saarlandes (FG) die Klage mit Urteil vom 30.08.2017 – 1 K 1109/15 ab, da es sich bei den Zahlungen nicht um echte Zuschüsse handele.

Mit seiner Revision macht der Kläger einen Verstoß gegen materielles Recht geltend.

Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 23.02.2015 den Umsatzsteuerbescheid für 2012 vom 17.04.2014 dahingehend zu ändern, dass die dem Regelsteuersatz unterliegenden Umsätze um 368.505 € vermindert werden.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) . Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

Das FG hat im Streitfall rechtsfehlerfrei die Voraussetzungen für einen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch als erfüllt angesehen.

1. Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung bildet (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 10.08.2016 – XI R 41/14 , BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 32; vom 22.02.2017 – XI R 17/15 , BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812, Rz 22; Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union —EuGH— Sudaçor vom 29.10.2015 – C-174/14,EU:C:2015:733, Umsatzsteuer-Rundschau —UR— 2015, 901, Rz 32; Ntp. Nagyszénás vom 22.02.2018 – C-182/17,EU:C:2018:91, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung —HFR— 2018, 335, Rz 32). Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein; er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch i.S. des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 32; in BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812, Rz 22).

Dabei kommt es für die Beantwortung der Frage, ob eine Leistung derart mit einer Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden an (vgl. BFH-Urteile vom 13.11.1997 – V R 11/97 , BFHE 184, 137, BStBl II 1998, 169, unter II.1., Rz 22; vom 22.07.1999 – V R 74/98 , BFH/NV 2000, 240, unter II., Rz 28; vom 26.10.2000 – V R 12/00 , BFH/NV 2001, 494, unter II.1.a, Rz 16; vom 22.04.2015 – XI R 10/14 , BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 19). Bei Leistungen, zu

deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 20; in BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 33). Dies gilt auch für eine Tätigkeit, die darin besteht, dass ein Unternehmer aufgrund eines Vertrags zwischen ihm und einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gegen Entgelt bestimmte öffentliche Aufgaben wahrnimmt (vgl. EuGH-Urteil Ntp. Nagyszénás, EU:C:2018:91, HFR 2018, 335, Rz 35 ff.; BFH-Beschluss vom 21.03.2018 – XI B 113/17, BFH/NV 2018, 739, Rz 15). Eine Leistung gegen Entgelt liegt dagegen nicht vor, wenn ein "Zuschuss" lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse dient und nicht Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sein soll (z.B. BFH-Urteile in BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 21; in BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590 [BFH 10.08.2016 - XI R 41/14], Rz 34, jeweils m.w.N.).

2. Gemessen daran ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass im Streitfall jeweils ein Leistungsaustausch zwischen dem Kläger und der X bzw. der K und dem RVX vorliegt.

a) Die Würdigung des FG, ob ein unmittelbarer Zusammenhang i.S. eines Leistungsaustauschs besteht, liegt auf tatsächlichem Gebiet (BFH-Urteil in BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812 [BFH 22.02.2017 - XI R 17/15], Rz 28) und bindet —wie die Auslegung von Verträgen— das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO. Das Revisionsgericht prüft, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet hat, d.h. die Auslegung jedenfalls möglich ist; ferner prüft das Revisionsgericht, ob die Vorinstanz die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590 [BFH 10.08.2016 - XI R 41/14], Rz 38; vom 14.11.2018 – XI R 16/17, BFHE 263, 71, Rz 25; vom 14.02.2019 – V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 27; BFH-Beschluss in BFH/NV 2018, 739 [BFH 21.03.2018 - XI B 113/17], Rz 17, jeweils m.w.N.).

b) Das FG ist von den vorstehend dargelegten Rechtsgrundsätzen zum Vorliegen eines Leistungsaustauschs ausgegangen und hat den Streitfall dahingehend gewürdigt, dass nach dem Geschäftsbesorgungsvertrag bzw. dem Kooperationsvertrag ein für die Annahme einer Leistung erforderlicher Zusammenhang zwischen der Übernahme der im jeweiligen Vertrag genannten Aufgaben und der Zahlung der "Zuschüsse", zu der sich die X bzw. der RVX verpflichtet habe, bestehe. Insbesondere hat es den vertraglich beschriebenen Leistungsinhalt als ausreichend konkret und aufgrund der Umstände des Vertragsschlusses als verpflichtend gewürdigt. Insofern hat sich das FG auch von der Deutung der Sachumstände im Fall des Urteils des FG Köln vom 21.11.2012 – 4 K 526/11 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 888) abgegrenzt und ist unter Würdigung des Vertragsinhalts (der Delegierbarkeit von Aufgaben an Dritte) zu dem Ergebnis gekommen, dass der Kläger (bzw. K) nicht institutionell gefördert werden sollte.

Bei dieser Würdigung ist das FG zutreffend von der dargelegten ständigen Rechtsprechung des BFH ausgegangen, dass bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichten, grundsätzlich ein Leistungsaustausch vorliegt, und dass für die Annahme eines Leistungsaustauschs die Bezeichnung der Zuwendung ohne Bedeutung ist (vgl. BFH-Beschluss vom 29.03.2007 – V B 208/05, BFH/NV 2007, 1542, unter II.1., Rz 9; BFH-Urteil in BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 35). Ebenfalls hat das FG berücksichtigt, dass der Umstand, dass die Zahlungen gegebenenfalls nicht nach Maßgabe individueller Leistungen, sondern pauschal und auf jährlicher Basis zur Deckung der Betriebskosten des Klägers (bzw. von K) erfolgen, für sich allein nichts am unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung ändert (s. allgemein EuGH-Urteil Sudaçor, EU:C:2015:733, UR 2015, 901, Rz 36), zumal für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs unerheblich ist, ob das Entgelt dem Wert der Leistung entspricht (vgl. BFH-Urteile vom 19.06.2011 – XI R 8/09, BFHE 234, 455, BStBl II 2016, 185, Rz 11; in BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590 [BFH 10.08.2016 - XI R

41/14] , Rz 35). Insofern ist unerheblich, dass der Vertrag mit dem "Haushaltsvorbehalt" eine Klausel enthält, anhand derer unter bestimmten Umständen die Zahlungen nachverhandelt und für die Zukunft angepasst werden können (vgl. EuGH-Urteil Ntp. Nagyszzenas,EU:C:2018:91,HFR 2018, 335, Rz 38, m.w.N.).

Schließlich hat das FG zu Recht beachtet, dass für die Annahme eines Leistungsaustauschs ohne Bedeutung ist, ob der (gemeinnützige) Unternehmer damit auch einen seiner Satzungszwecke verwirklichen will; die wirtschaftliche Tätigkeit wird nicht durch eine gleichzeitig verfolgte ideelle Betätigung verdrängt (vgl. BFH-Urteile vom 18.03.2004 – V R 101/01 , BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798; vom 24.09.2014 – V R 54/13 , BFH/NV 2015, 364, Rz 31; in BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 22), zumal die Motive für die Begründung eines Leistungsaustauschs den für den Leistungsaustausch erforderlichen Zusammenhang nicht in Frage stellen (vgl. BFH-Beschluss vom 06.05.2014 – XI B 4/14 , BFH/NV 2014, 1406, Rz 24; BFH-Urteil vom 13.02.2019 – XI R 1/17 , BFHE 263, 560, Rz 35, jeweils m.w.N.). Da zudem nicht entscheidend ist, ob die ausgeübten Tätigkeiten in der Wahrnehmung von gesetzlich übertragenen und geregelten Aufgaben im Allgemeininteresse bestehen (vgl. EuGH-Urteile Lajver vom 02.06.2016 – C–263/15,EU:C:2016:392,HFR 2016, 665, Rz 41 f.; Ntp. Nagyszzenas,EU:C:2018:91,HFR 2018, 335, Rz 39), konnte das FG schlussfolgern, dass der Annahme eines Leistungsaustauschs zwischen dem Kläger bzw. K und den Trägern öffentlicher Aufgaben (X bzw. RVX) nicht entgegensteht, dass die Allgemeinheit, d.h. Bürger, Vereinsmitglieder oder die Wirtschaft der Stadt, Vorteile aus den streitgegenständlichen Leistungen ziehen sollen (vgl. allgemein EuGH-Urteil Landboden-Agrardienste vom 18.12.1997 – C–384/95,EU:C:1997:627,UR 1998, 102, Rz 20; BFH-Urteil in BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 20, m.w.N.). Nicht zuletzt konnte das FG zugrunde legen, dass ein Interesse der Allgemeinheit, das dem Handeln jeder Körperschaft innewohnt, die Identifizierbarkeit des Leistungsempfängers nicht ausschließt; entscheidend ist vielmehr, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann ( BFH-Urteile vom 18.12.2008 – V R 38/06 , BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.b, Rz 38; vom 20.03.2014 – V R 4/13 , BFHE 245, 397, Rz 20, jeweils m.w.N.), und insoweit hatte das FG festgestellt, dass die X bzw. der RVX jeweils individuell Vorteile aus den Leistungen dadurch zogen, dass sie nicht die jeweiligen Leistungen erbringen bzw. externe Dienstleister hiermit kostenpflichtig beauftragen mussten.

c) Dass der Kläger mit seinen Einwendungen im Kern lediglich die nach den Umständen des Streitfalls rechtlich nicht zu beanstandende Würdigung der Sachumstände durch das FG angreift, reicht für einen Erfolg der Revision nicht aus (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 13.11.2013 – XI R 24/11 , BFHE 243, 471, Rz 42 ff.; in BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590 [BFH 10.08.2016 - XI R 41/14] , Rz 42).

3. Das FG hat auch zu Recht entschieden, dass sich der Kläger nicht mit Erfolg auf Vertrauensschutz berufen kann, denn weder wurde ihm eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt, noch hat das FA durch sein Verhalten einen Vertrauenstatbestand geschaffen.

a) Ein Vertrauenstatbestand besteht in einem bestimmten Verhalten des einen Teils, aufgrund dessen der andere bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, jener werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten (vgl. BFH-Urteile vom 18.03.2015 – XI R 8/13 , BFHE 249, 369, BStBl II 2016, 788, Rz 64; vom 23.08.2017 – VI R 70/15 , BFHE 259, 295, BStBl II 2018, 174, Rz 22, jeweils m.w.N.).

b) Der Kläger konnte aufgrund der während der Prüfung aufgeworfenen Frage zur Behandlung der "Zuschüsse" nicht davon ausgehen, dass das FA an der bisherigen Praxis festhalte, zumal ihm —nach eigenem Vorbringen— bis Anfang 2012 keine abschließende Stellungnahme hierzu in Form eines Prüfungsberichts zur Kenntnis gelangt ist.

c) Im Übrigen entspricht es dem von der Rechtsprechung entwickelten Grundsatz der Abschnittbesteuerung, dass das FA —wie hier— in jedem Veranlagungs- bzw. Besteuerungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen hat; dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine rechtsirrig, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hatte, es sei denn, sie hat eine entsprechende Behandlung in den Folgejahren zugesagt. Dabei ist die Finanzbehörde an eine bei einer früheren Veranlagung zugrunde gelegte Rechtsauffassung selbst dann nicht gebunden, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert hat (BFH-Urteile in BFHE 249, 369, BStBl II 2016, 788 [BFH 18.03.2015 - XI R 8/13] , Rz 66; vom 07.09.2016 – I R 23/15 , BFHE 255, 190, BStBl II 2017, 472, Rz 19; vom 08.03.2017 – IX R 16/16 , BFH/NV 2017, 1306, Rz 24; in BFHE 259, 295, BStBl II 2018, 174 [BFH 23.08.2017 - VI R 70/15] , Rz 24, jeweils m.w.N.).

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO .