

Zuschüsse auf dem Prüfstand



VON STEFAN SCHICK

Prof. Dr. Stefan Schick arbeitet als Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in Stuttgart. Vorher war er bei der Ernst & Young AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft tätig. Er ist seit langem Mitglied des Beirats der Zeitschrift SOZIALwirtschaft und des Informationsdienstes SOZIALwirtschaft aktuell.
www.reithschick.de

Fragen der Umsatzsteuer werden in der Sozialwirtschaft immer wichtiger. Ein neues Urteil des Bundesfinanzhofes könnte nun sogar Zuschüsse der öffentlichen Hand an gemeinnützige Sozialunternehmen betreffen. Ein Prüfschema in drei Schritten kann Klarheit bringen.

Man hätte es fast übersehen können: Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. März 2014 (Az.: V R 4/13), veröffentlicht im Juli 2014. Jedenfalls dann, wenn man weniger im Bereich des Sports, sondern in der Besteuerung der Sozialwirtschaft unterwegs ist. Und doch: Es hat erhebliche Auswirkungen auch für die Sozialwirtschaft.

Die Entscheidung

Im Kern setzt sich das Urteil zunächst mit der Besteuerung öffentlicher Zuschüsse auseinander. Diese ist von erheblicher Bedeutung für Bereiche, in denen keine Umsatzsteuerbefreiungen eingreifen: Zahlungen der öffentlichen Hand können als Zuschüsse Entgelt für die Umsätze des Zahlungsempfängers, beispielsweise eines Sozialunternehmens, mit Dritten sein, wenn der Zuschuss dem Leistungsempfänger (dem Dritten) zugutekommt, der Zuschuss gerade für die Erbringung einer bestimmten Leistung bezahlt wird und mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers (Sozialunternehmen) einhergeht, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.

Nicht zum Entgelt gehören dagegen Zahlungen der öffentlichen Hand, wenn sie zur allgemeinen Förderung des leistenden Unternehmers (Sozialunternehmens) und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers (Dritten) für eine bestimmte Leistung bewirkt werden. An einem Leistungs-

austausch kann es insbesondere dann fehlen, wenn die Zahlung aus öffentlichen Kassen lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers aus strukturellen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen dient, so das Gericht. Dabei ist erkennbar, dass die Finanzverwaltung zunehmend einen engen Standpunkt vertritt und im Zweifel die Umsatzsteuerpflicht von Zuschüssen annimmt.

Eine überraschende Position vertritt das Gericht dagegen zur Frage des Steuerersatzes. Diese ist auch für die Sozialwirtschaft bei umsatzsteuerbaren, nicht von der Umsatzsteuer befreiten Leistungen von Bedeutung: Nach dem Wortlaut des § 12 Nr. 8a) UStG unterliegen solche Leistungen dem Umsatzsteuersatz von 19%, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Zweckbetriebsumsätze unterliegen dem Regelsteuersatz, wenn der Zweckbetrieb in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch Leistungen dient, bei denen eine Wettbewerbssituation besteht und der Leistende dadurch nicht seine satzungsmäßigen Zwecke verwirklicht.

Aus dieser – sehr komplizierten – Regelung wurde geschlossen, dass Umsätze der Vermögensverwaltung der Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, es sei denn, sie sind von der Umsatzsteuer befreit. Dem widerspricht der Bundesfinanzhof nun unter Berufung auf EU-Recht und kommt zu dem Ergebnis, dass Umsätze aus der Vermögensverwaltung nicht unmittelbar sozialen Zwecken dienen und

damit voll umsatzsteuerpflichtig werden. Dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen damit künftig nur noch bestimmte Zweckbetriebsleistungen, soweit sie nicht von der Umsatzsteuer befreit sind. Die Auswirkungen der vorstehenden Umsatzsteuerproblematik können erheblich sein, wie Beispiele zeigen sollen:

- Eine Jugendhilfeeinrichtung baut eine Kletterhalle, in der die Jugendlichen gegen Bezahlung eines geringen Eintrittsgeldes klettern können. Eine

chenden Vertragsänderung an den Mieter weiterbelastet werden, der die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann. Erfolgt die Steuerfestsetzung rückwirkend, so bleibt für die Pflegeeinrichtung die Belastung aus der Verzinsung der Steuerschuld.

- Eine Kommune gewährt einer Behinderteneinrichtung einen Zuschuss zum Bau eines Schwimmbekens mit der Maßgabe, dass dieses zu bestimmten Zeiten unentgeltlich für den Schwimmunterricht der Schule zu öffnen ist.

»Die Finanzverwaltung wird bei Zuschüssen zunehmend hellhöriger bei Fragen der Umsatzsteuerpflicht«

Betreuung erfolgt nicht. Sie erhält zu den Baukosten von 1,5 Millionen Euro von der Gemeinde einen Zuschuss in Höhe von 500.000 Euro. Hier stellt sich zunächst die Frage nach der Umsatzsteuerpflicht des Zuschusses. Verpflichtet sich die Jugendhilfeeinrichtung zu einer bestimmten Kalkulation oder erhält die Gemeinde umfangreiche Mitspracherechte im Betrieb, spricht vieles dafür, dass ein grundsätzlich umsatzsteuerpflichtiger Zuschuss vorliegt. Da es sich nicht um eine langfristige Überlassung handelt, liegt gemeinnützigkeitsrechtlich keine Vermögensverwaltung vor, da keine Betreuung stattfindet, ist der Betrieb dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Folge: Umsatzsteuerpflicht des Eintrittsgeldes und gegebenenfalls des Zuschusses zum Regelsteuersatz von 19%, Vorsteuerabzug auf die Baukosten.

- Eine Pflegeeinrichtung hat ihren Kiosk langfristig an einen gewerblichen Betreiber vermietet. Um in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu gelangen, hat sie zur Umsatzsteuerpflicht optiert. Im Mietvertrag ist im Hinblick auf die Zuordnung zur Vermögensverwaltung eine Miete zuzüglich Umsatzsteuer von 7% vereinbart. Im Hinblick auf die neue Bundesfinanzhof-Rechtsprechung setzt das Finanzamt eine Umsatzsteuer von 19% fest. Gegebenenfalls kann die Umsatzsteuer nach einer entspre-

Der Zuschuss ist Gegenleistung für die Nutzung des Bades für die Schule. Da die Nutzungsüberlassung langfristig erfolgt, ist sie gemeinnützigkeitsrechtlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Nach dem neuen Bundesfinanzhof-Urteil beträgt die Umsatzsteuer 19% anstelle der bisherigen Besteuerung, die von 7% ausging. Da die Kommune nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist, entsteht eine Zusatzbelastung in Höhe der Differenz von 12%-Punkten.

Brennpunkte der Umsatzbesteuerung von Unternehmen der Sozialwirtschaft

Die Frage der Umsatzsteuerpflicht von Zuschüssen der öffentlichen Hand wird immer wichtiger. Hier ist eine Verschärfung der Praxis der Finanzverwaltung zu befürchten. Umsatzsteuerpflichtig sind

- Zuschüsse, für die der Leistungsempfänger eine Gegenleistung an den Zuwendungsgeber erbringt.
- Zuschüsse, für die der Leistungsempfänger eine Gegenleistung an einen Dritten erbringt, die also einer Reduzierung des Entgelts des Dritten dienen.

Auf der Grundlage des neuen Bundesfinanzhof-Urteils ergibt sich im Hinblick auf die Umsatzbesteuerung von Leis-

tungsbeziehungen folgendes Prüfungsschema in drei Fragen:

1. Ist die Leistung des sozialwirtschaftlichen Unternehmens im Kernbereich von der Umsatzsteuer befreit? Für Leistungen – v. a. Pflege, Behindertenhilfe, Jugendhilfe, aber auch Wohlfahrtswesen – sind wie bisher die Umsatzsteuerbefreiungen des § 4 Nr. 14 ff. UStG von zentraler Bedeutung.

2. Liegen die Voraussetzungen einer anderen Umsatzsteuerbefreiung vor, insbesondere im Bereich der Vermögensverwaltung? Dies betrifft insbesondere Kapitalanlagen und die Vermietung von Grundstücken und Gebäuden, es sei denn, es wurde im Hinblick auf den Vorsteuerabzug zur Umsatzsteuerpflicht der Vermietung optiert. Das setzt aber voraus, dass der Mieter den Mietgegenstand zu mindestens 95% für umsatzsteuerpflichtige Umsätze nutzt.

3. Liegt eine umsatzsteuerpflichtige Leistung, insbesondere Nutzungsüberlassung, vor, die der Vermögensverwaltung zuzurechnen ist? Dann besteht weiterhin die Berechtigung zum Abzug der eingekauften Vorsteuer. Die Nutzungsüberlassung unterliegt aber nach dem neuen Bundesfinanzhof-Urteil der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz von 19%. In der Regel dürfte der Leistungsempfänger vorsteuerabzugsberechtigt sein. Hier muss die höhere Umsatzsteuer abgeführt und geprüft werden, ob die erhöhte Umsatzsteuer an den Vertragspartner weiterberechnet werden kann. Gegebenenfalls muss der Vertrag angepasst werden.

Unterliegt ein Zuschuss grundsätzlich der Umsatzsteuer, so gilt für die Steuerbefreiung und den Steuersatz dasselbe wie für die Leistung des Sozialunternehmens, für die der Zuschuss gewährt wird: Gewährt die öffentliche Hand im Rahmen einer sogenannten Freiwilligkeitsleistung einen Zuschuss dafür, dass ein Sozialunternehmen ein bestimmtes, im Interesse des Zuschussgebers liegendes Angebot der Jugendhilfe unterhält, so unterliegt der Zuschuss zwar grundsätzlich der Umsatzsteuer – er ist umsatzsteuerbar –, ist aber unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit. ■