

werden. Bei Rückgabe der Wirtschaftsgüter ist auch hier ein sich ergebender Differenzbetrag in Geld auszugleichen³⁶⁸.

b) Gründungsbelastungen

- 76 Zu den Vermögenswerten der Körperschaft gehören zunächst auch deren **Gründungsverbindlichkeiten**. Zur Verfügung für gemeinnützige Zwecke steht daher nur das Nettovermögen nach deren Abzug. Damit muss die Erfüllung von Verbindlichkeiten, die zur Vermögensausstattung einer Stiftung gehören, weder als Zuwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO noch als solche nach § 58 Nr. 5 AO gesehen werden³⁶⁹. Daraus folgt, dass die Erfüllung auch dann nicht gemeinnützigkeitsschädlich ist, wenn sie fast das gesamte Aktivvermögen verbraucht³⁷⁰.
- 77–80 (frei)

2. Die „Mittel“ der Körperschaft

- 81 Das nach Abzug von „durchlaufenden“ Vermögenswerten nach Rz. 73 ff. und den Gründungsbelastungen verbleibende Vermögen – die „Mittel“ des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO – wird zunächst aus Mitgliederbeiträgen und Spenden, aus Einnahmen aus einem steuerfreien Zweckbetrieb oder einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb³⁷¹, aber auch aus Einnahmen aus der steuerfreien Vermögensverwaltung der Körperschaft stammen. Der Begriff der Mittel steht für die früher gebräuchlichen Begriffe „etwaige Gewinne“ bzw. „etwaige Einkünfte“. Durch die neuen Begriffe sollte klargestellt werden, dass auch Spenden nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden dürfen³⁷². Damit wurde der Begriff der Mittel aber nicht auf den der Einnahmen nach § 8 EStG reduziert, vielmehr sind **sämtliche** (freien) **Vermögenswerte** der Körperschaft als **Mittel** anzusehen³⁷³ einschließlich der Gewinne aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb³⁷⁴.
- 82 Die **Verwendungspflicht** nach § 55 Abs. 1 AO geht von einer tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeit der Mittelverwendung aus, die satzungsmäßig gesichert sein muss³⁷⁵, erstreckt sich also **nicht** auf Mittel, die durch Gesetz oder Vertrag auf Dauer **gebunden** sind. Damit wird ausgeschlossen, dass das Vereinsvermögen langfristig verbraucht wird und der Verein seine

³⁶⁸ AEAO Nr. 31 S. 4 zu § 55.

³⁶⁹ BFH v. 21. 1. 1998 II R 16/95 BStBl. 1998 S. 758 (von Stiftung fortgeführtes Einzelunternehmen); anders BMF v. 6. 11. 1998 (Nichtanwendung) BStBl. 1998 I S. 1466; Einzelheiten bei Jost in D/J/P/W § 5 Rz. 55 d.

³⁷⁰ Anders noch BFH v. 24. 3. 1993 I R 27/92 BStBl. 1993 II S. 637 (Stiftung zur Verschönerung eines Ortes – daneben Rente als Stiftungszweck).

³⁷¹ So ausdrücklich BFH v. 15. 7. 1998 I R 156/94 BStBl. 2002 II S. 162 (von Stiftung fortgeführtes Unternehmen) und FG München v. 24. 2. 2000 EFG 2000 S. 774 rkr. (trotz zugelassener Revision).

³⁷² Vgl. Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf der AO 1977 BT-Drs. 7/4292 zu § 55 AO.

³⁷³ BFH v. 23. 10. 1991 I R 19/91 BStBl. 1992 II S. 62 (s. o.).

³⁷⁴ AEAO Nr. 2 S. 1 zu § 55.

³⁷⁵ FG Nds. 21. 12. 1994 EFG 1995 S. 536 rkr.

Tätigkeit einstellen müsste. Bis zur Verwendung ist es allerdings im Rahmen der Vermögensverwaltung rentierlich anzulegen³⁷⁶.

3. Zeitnahe Mittelverwendung

Aus der gesetzlichen Forderung, dass steuerbegünstigte Körperschaften ihre Mittel nur für satzungsmäßige und damit steuerbegünstigte Zwecke verwenden dürfen, und den detaillierten Bestimmungen über die Bildung von Rücklagen (§ 58 Nr. 6 und 7, § 63 Abs. 4 AO) ist schon immer abgeleitet worden, dass die Mittel der Körperschaft nicht thesauriert werden dürfen, sondern zeitnah zu verwenden sind³⁷⁷. Durch das Stiftungsförderungsgesetz wurde eine Klarstellung in das Gesetz aufgenommen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Eine auf **Vermögensbildung** gerichtete Tätigkeit ist grundsätzlich **unzulässig**³⁷⁸, was auch nicht dadurch umgangen werden kann, dass die Mittel an eine andere begünstigte Körperschaft weitergegeben werden, um dort zur Vermögensbildung zu dienen³⁷⁹. Zeitnah bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Mittel, sofern über sie disponiert werden kann, möglichst umgehend dem gemeinnützigen Zweck zugeführt werden. Die Finanzverwaltung und nunmehr auch § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO verlangen eine Verwendung zumindest im **folgenden Kalenderjahr**³⁸⁰. Es gilt das Zu- bzw. Abflussprinzip (§ 11 EStG), wie sich aus dem Gesetzeswortlaut ergibt³⁸¹. Bilanzierende Körperschaften werden um eine ergänzende Einnahme-/Ausgaberechnung nicht herum kommen³⁸².

Die **Folgen** dieser recht rigiden Vorschriften zur zeitnahen Mittelverwendung, nach der eigentlich jeder Verstoß zum Verlust der Steuerbegünstigung in den betreffenden Zeiträumen führt³⁸³, werden dadurch gemildert, dass ab 1990 bei der Ansammlung freier Mittel, die aus der Sicht der Finanzverwaltung unzulässig lange gehalten werden, nach § 63 Abs. 4 AO der begünstigten Körperschaft eine Frist für die Verwendung zu setzen ist, bevor Folgerungen aus einer Mittelfehlverwendung gezogen werden können.

³⁷⁶ BFH v. 23. 10. 1991 I R 19/91 BStBl. 1992 II S. 62 (Verein nach Dr. Rudolf Steiner).

³⁷⁷ BFH v. 13. 9. 1989 I R 19/85 BStBl. 1990 II S. 28 (Spendensammelverein für Verbände); grundlegend dazu Thiel DB 1992 S. 1900.

³⁷⁸ BFH v. 26. 4. 1989 I R 209/85 BStBl. 1989 II S. 670 (Betriebsärzteverein); v. 11. 2. 1998 I R 26/97 BStBl. 1998 II S. 576 (landwirtschaftliche eG: Produktion und Handel mit Rinder- und Schweinesperma) ist für Genossenschaften ergangen und auf gemeinnützige Körperschaften nicht anwendbar (vgl. Scholz KFR 1998 S. 433).

³⁷⁹ AEAO Nr. 26 S. 5 zu § 55; OFD Frankfurt v. 23. 3. 1998 StEK AO § 55 Nr. 17 (Vermögensausstattung einer Stiftung); OFD Rostock v. 12. 7. 2002 StEK AO § 55 Nr. 26; vgl. auch Rz. 148 (Beteiligungsgesellschaften).

³⁸⁰ BMF v. 14. 12. 1994 BStBl. 1995 I S. 40; OFD Hannover v. 23. 8. 2000 StEK AO § 55 Nr. 21 zum Stiftungsförderungsg v. 14. 7. 2000 BGBl. 2000 I S. 1034: Keine materielle Änderung.

³⁸¹ „Zufluss“ in § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO.

³⁸² So etwa Thiel DB 1992 S. 1900; Buchna S. 125; Orth DB 1997 S. 1341; Ley StbJb 1998/99 S. 306; offen bei Hüttemann DB 2000 S. 1584.

³⁸³ Vgl. BFH v. 13. 9. 1989 I R 19/85 BStBl. 1990 II S. 28 (unzulässige Rücklagenbildung bei Förderverein).

4. Ausnahmen vom Grundsatz zeitnaher Mittelverwendung

85 Vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung gibt es jedoch zahlreiche Ausnahmen, die ihn schwer praktikabel machen. Sieht man einmal von den gesetzlichen Bestimmungen für die **Rücklagenbildung**³⁸⁴ ab, so unterliegt eine ganze Reihe „freier Mittel“ nicht diesem Gebot. Das Gesetz nennt bestimmte Zuwendungen, deren Zweckbestimmung in der **Vermögensausstattung** gesehen wird und die damit nicht „verwendet“ werden sollen (§ 58 Nr. 11 AO) und Investitionen, die den Satzungszwecken dienen, wie etwa der Bau eines Altenheims oder der Kauf medizinischer oder sportlicher Geräte (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO), die keine Ausgabe iS eines Verbrauchs darstellen. Diese Bestimmungen sind nicht abschließender Art³⁸⁵. Da diese Mittel als Vermögenswerte aktiviert und daher technisch mittels einer Rücklage thesauriert werden müssen, kann man auch von der Möglichkeit weiterer, über das Gesetz hinausgehender Rücklagen sprechen³⁸⁶. Die Beweislast der korrekten Mittelverwendung liegt bei der Körperschaft³⁸⁷, weshalb eine Mittelverwendungsrechnung üblich ist, aus der dann auch die folgenden Ausnahmen ersichtlich sind³⁸⁸.

a) Mittelzuführungen zum Vermögen

85a Ganz allgemein ist zunächst davon auszugehen, dass das **Ausstattungs-kapital** einer gemeinnützigen Körperschaft (insb. bei Stiftungen) als vorhandenes Vermögen nicht zu „verwenden“ ist, sondern gehalten werden kann, selbst wenn es sich um liquide Mittel handelt. Nur die Erträge dieses Ausstattungskapitals unterliegen der Verwendungspflicht. Entsprechendes gilt für die gesetzlichen Haftkapitalien ggf. gemeinnütziger Kapitalgesellschaften (Grund- bzw. Stammkapital) einschließlich Aufgeld. Davon zu unterscheiden ist die Kapitalausstattung einer Stiftung, die durch Ausgliederung aus einer gemeinnützigen Organisation entsteht und die nur unter einschränkenden Bedingungen aus deren Vermögen erfolgen kann³⁸⁹.

86 Mit dem Stiftungsförderungsgesetz sind die Verwaltungsregelungen³⁹⁰ zuzätzlich **Vermögenszuführung** in das Gesetz übernommen worden (§ 58 Nr. 11 AO)³⁹¹. Eine Rechtsänderung sollte damit nicht erfolgen, sondern lediglich eine Klarstellung aus Gründen der Rechtssicherheit³⁹². Daraus folgt auch, dass es sich hier nicht um eine abschließende³⁹³, sondern nur um eine beispielhafte Aufzählung von Vermögenszuwendungen handeln kann. Es ist

³⁸⁴ Dazu ausführlich **Rz. 133ff.**

³⁸⁵ Vgl. **Hüttemann** DB 2000 S. 1584, 1585, der übergreifend den „Willen des Zuwendenden“ als entscheidend sieht.

³⁸⁶ Vgl. dazu **Rz. 144ff.** unter „Rücklagen“.

³⁸⁷ FG Nürnberg v. 30. 9. 1997 EFG 1998 S. 121 rkr. (unter Hinweis auf **Thiel** DB 1992 S. 1900).

³⁸⁸ Modell bei **Thiel** DB 1992 S. 1900; vgl. AEAO Nr. 27 S. 3 zu § 55.

³⁸⁹ Vgl. FM Bbg v. 22. 12. 2004 DStR 2005 S. 290 (unter 6.).

³⁹⁰ In AEAO Nr. 10 (aF) zu § 55.

³⁹¹ Einzelheiten OFD Frankfurt v. 9. 9. 2003 DStR 2003 S. 2071 und v. 2. 12. 2004 KStK § 5 K. h 71.

³⁹² BR-Drs. 629/99 v. 12. 11. 1999 (Gesetzentwurf Ba-Wü).

³⁹³ So aber AEAO Nr. 21 S. 2 zu § 58.

die gesetzliche Beschreibung des Grundsatzes, dass es Sache des Zuwendenden ist, wie die Empfängerkörperschaft mit seiner Zuwendung umgeht³⁹⁴.

Betroffen sind zunächst Zuwendungen, d.h. Spenden und Mitgliederbeiträge, bei denen sich nach dem **Willen des Zuwendenden** eine Verwendung „für den laufenden Aufwand der Körperschaft“ verbietet. Bei Schenkungen muss dazu eine ausdrückliche Erklärung des Schenkers vorliegen (§ 58 Nr. 11 Buchst. b AO), in Erbfällen wird ein solcher Wille des Erblassers unterstellt, falls sich nicht aus der letztwilligen Verfügung Gegenteiliges ergibt (§ 58 Nr. 11 Buchst. a AO). Wichtig ist diese Klarstellung insbesondere für die Vermögensbildung der Stiftungen, die nicht aus der Erstaussstattung, sondern auch aus Zustiftungen erfolgt³⁹⁵. Auch wenn einer gemeinnützigen Stiftung weiteres Vermögen zugewendet wird, gehört dieses zum Stiftungsvermögen und nicht zu den Mitteln iSd § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO. Dieser Grundsatz erstreckt sich auch auf die Vermögenswerte, die jeweils nach zulässiger Umschichtung bei der Stiftung liegen³⁹⁶.

Weiter sind von der alsbaldigen Verwendung ausgenommen Zuwendungen, die nach dem **Spendenaufruf** dem Vermögen zugeführt werden sollen. Die gegenüber der früheren Verwaltungsregelung engere Gesetzesformulierung „Spendenaufruf der Körperschaft“³⁹⁷ dürfte keine ändernde Bedeutung haben, da zumindest davon auszugehen ist, dass ein Spendenaufruf Dritter von der Empfängerkörperschaft spätestens mit Annahme der Spendenmittel akzeptiert wird. Letztlich sind Sachzuwendungen ausgenommen, bei denen sich aus ihrer Beschaffenheit die Unzulässigkeit alsbaldigen Verbrauchs ableitet. Die Gesetzesformulierung in § 58 Nr. 11 Buchst. d AO wird nur verständlich³⁹⁸, wenn man die ursprüngliche Verwaltungsanordnung³⁹⁹ zur Auslegung heranzieht, deren Beispiel – die Schenkung eines Mietwohngrundstücks – erst erklärt, was man sich unter der „**Natur**“ einer **Sachzuwendung** vorzustellen hat.

b) Nutzungsgebundenes Kapital

Die **Anschaffung** oder Herstellung von **Vermögensgegenständen**, die satzungsgemäßen Zwecken dienen, gilt als zeitnahe Verwendung von Mitteln, obwohl sie nicht für den Satzungszweck verbraucht werden, sondern Vermögen des ideellen Bereichs bilden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO). Es handelt sich um das sog. nutzungsgebundene Kapital⁴⁰⁰. Da alle Vermögenswerte zunächst Mittel sind, die eigentlich zeitnah zu verwenden sind, muss – da kein Ver-

³⁹⁴ Jachmann S. 132 FN 409; Hüttemann DB 2000 S. 1584 (S. 1585).

³⁹⁵ FinVerw Berlin v. 5. 6. 1987 StEK AO § 59 Nr. 1; OFD Köln v. 20. 6. 1980 StEK AO § 55 Nr. 3.

³⁹⁶ OFD Münster v. 11. 1. 1982 StEK AO § 58 Nr. 3.

³⁹⁷ Nr. 10 Buchst. b in AEAO aF zu § 55 formulierte: „Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs, wenn aus dem Spendaufruf ersichtlich ist ...“, betraf also auch Spendenaufrufe Dritter.

³⁹⁸ Hüttemann DB 2000 S. 1584, 1585: „... Formulierung ist für sich genommen ganz unverständlich“.

³⁹⁹ AEAO Nr. 10 Buchst. d aF zu § 55.

⁴⁰⁰ Bezeichnung von Thiel DB 1992 S. 1900 (S. 1902); vgl. AEAO Nr. 26 S. 5 zu § 55.

brauch, sondern nur ein **Aktivtausch** erfolgt – in einer Vermögensaufstellung und damit auch in der Mittelverwendungsrechnung ein Gegenposten etwa in Form einer Investitionsrücklage in Höhe der getätigten Ausgaben, d.h. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gebildet werden, der solange geführt wird, wie der zugehörige Vermögensgegenstand vorhanden ist. Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen verringert er sich um die Abschreibungsbeträge, die allerdings der Rücklage aus Abschreibungen zugeführt werden, so dass sich zusammen die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ergeben⁴⁰¹.

c) Zeitnahe Mittel vor Verwendung

- 89 § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO bestimmt heute ausdrücklich, dass freie Mittel, sofern sie nicht durch eine Rücklage gebunden sind, spätestens am Ende des Folgejahres für Satzungszwecke verbraucht worden sein müssen. Damit steht der gemeinnützigen Organisation in Höhe der jährlichen Erhöhung freier Mittel ein Guthaben mit einer Laufzeit von einem Jahr zu Verfügung, das am Ende des Folgejahres durch ein entsprechendes, neues Guthaben ersetzt wird. Diese einem „**Revolving-Kredit**“ vergleichbaren Mittel können beliebig – also auch im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – verwendet werden⁴⁰². Sie werden meist aus dem vermögenserhöhenden Gewinn des abgelaufenen Jahres stammen, der zugleich die Mittel der Organisation vermehrt⁴⁰³.
- 90 Das vorstehend erläuterte, nicht gebundene Vermögen unterliegt der zeitnahen Verwendung, sofern es nicht in Rücklagen thesauriert werden kann. Näheres siehe unter „Rücklagen“ in **Rz. 133ff.**

5. Problemfälle

a) Hohe Verwaltungskosten

- 91 Entgegen dem scheinbar strikten Wortlaut des § 55 Abs. 1 S. 1 AO können gemeinnützige Organisationen aus ihren Mitteln auch ihre innere **Organisation** und Maßnahmen der **Werbung** zB für Spenden bezahlen⁴⁰⁴. Ein Verstoß gegen die Selbstlosigkeit wird nicht erkennbar sein, solange diese Ausgaben in angemessener Relation zu denen stehen, die unmittelbar entsprechend dem Satzungszweck ausgegeben werden. Für die relative Höhe der Verwaltungsausgaben, zu denen immer die Ausgaben für einen bezahlten Manager gehören⁴⁰⁵, kommt es daher auf den Einzelfall an, und diese Ausgaben – insbesondere im Bereich der Werbung – werden in der Phase nach Gründung höher sein können als in späteren Jahren, wenn die Organisation auf eine etablierte innere Struktur zurückgreifen kann⁴⁰⁶. Auch wird immer

⁴⁰¹ Vgl. **Rz. 147e.**

⁴⁰² Vgl. AEAO Nr. 7 S. 1 zu § 55.

⁴⁰³ Denkbar sind auch andere Vermögenszuführungen, die zeitnah zu verwenden sind, etwa Erbzuwendungen mit der ausdrücklichen Maßgabe des Verbrauchs zu Satzungszwecken (§ 58 Nr. 11 Buchst. a AO).

⁴⁰⁴ Vgl. BFH v. 18. 12. 2002 I R. 60/01 BFH/NV 2003 S. 1025; *Geserich* DStR 2001 S. 604.

⁴⁰⁵ AEAO Nr. 21 § 55.

⁴⁰⁶ Vgl. *Hagemann* St & Sp 2001 Heft 4 S. 23 und Heft 5 S. 22 („kein Orientierungsmaßstab für die wirksame Mittelverwendung“); *Schauhoff* DStR 2002 S. 1694.

zu prüfen sein, ob die Aufwendungen zugleich den satzungsmäßigen Zwecken dienen.

Nachdem zunächst sehr niedrige Grenzen genannt worden waren⁴⁰⁷, hat der BFH⁴⁰⁸ für einen karitativen Verein, dessen Einnahmen praktisch nur aus Spenden stammten, erstmals die **Obergrenze** von 50%⁴⁰⁹ genannt, die aus den Einnahmen höchstens für Verwaltung und Spendenwerbung ausgegeben werden dürfen und dem Verein eine Anlaufphase von 4 Jahren⁴¹⁰ eingeräumt, in der diese Grenze zunächst überschritten werden darf. Die-ser großzügigen Ansicht, die auf einen Vorschlag von *Herbert*⁴¹¹ zurück-geht, wird mE allgemeine Bedeutung zukommen⁴¹². Der BFH wird sich mit dieser Grenze wohl nochmals beschäftigen, formuliert aber recht allgemein, dass „das Ausgabeverhalten der Körperschaft angemessen“ zu sein hat⁴¹³.

In diese Ausgaben sind mE auch Provisionszahlungen für Mitgliederwerbung einzubeziehen, die zwar grundsätzlich möglich sind, aber nicht wesentliche Teile der Finanzmittel verbrauchen dürfen, welche durch die geworbenen Mitglieder zur Verfügung stehen⁴¹⁴. Eine feste prozentuale Beteiligung an den Beiträgen geworbener Mitglieder für Werbeagenturen ist bedenklich⁴¹⁵. Besonders kritisch ist dabei die Einschaltung sog. Druckerkolonnen, deren Tätigkeit sittenwidrig⁴¹⁶ und damit schon nach allgemeinen Grundsätzen

⁴⁰⁷ FG Köln v. 28. 1. 1998 EFG 1998 S. 755 (10%), aufgehoben mit BFH v. 23. 2. 1999 XI B 128/98 BFH/NV 1999 S. 1055.

⁴⁰⁸ BFH v. 23. 9. 1998 I B 82/98 BStBl. 2000 II S. 320 (christlicher Unterstützungsverein), dazu Anm. *Klos* KFR 1999 S. 35; vgl. nunmehr auch BMF v. 15. 5. 2000 BStBl. 2000 I S. 814.

⁴⁰⁹ 50%-Grenze auch bei OFD Magdeburg v. 15. 4. 2004 DB 2004 S. 1236.

⁴¹⁰ Vereinsgründung 1995, 50%-Grenze nach 1998, d.h. im 4. Jahr (vgl. AEAO Nr. 19 Abs. 2 zu § 55).

⁴¹¹ BB 1991 S. 178; so auch *Schleder* S. 98 unter Hinweis auf FG Ba-Wü v. 6. 12. 1990 10 K 236/86 nv; anders *Wöring* KFR 1995 S. 235 (keine prozentuale Grenzziehung, in den ersten Jahren können alle Einnahmen zB für Mitgliederwerbung wieder ausgegeben werden).

⁴¹² Siehe auch AEAO Nr. 18–22 zu § 55.

⁴¹³ BFH v. 23. 2. 1999 XI B 130/98 BFH/NV 1999 S. 1089 (Verein für Gesundheitspflege u. a.). Das „Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen“ (DZI), Berlin, hält die Grenze von max. 35% angemessen (www.dzi.de: DZI-Spenden-Tipps).

⁴¹⁴ *Hüttemann* FR 2002 S. 1337 (S. 1341); vgl. aber FG Ba-Wü v. 6. 12. 1990 10 K 236/86 nv: 70% Provision; FM Bayern v. 11. 7. 1994 KStK § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG K 20.1: mehr als 10% der Mitgliederbeiträge überhöht; so auch FG Köln v. 28. 1. 1998 EFG 1998 S. 755 (aufgeh. durch BFH v. 23. 2. 1999 XI B 128/98 BFH/NV 1999 S. 1055) und nunmehr auch AEAO Nr. 22 zu § 55.

⁴¹⁵ FG München v. 7. 5. 2001 EFG 2001 S. 1178 mit einem Hinweis auf den Verstoß gegen die guten Sitten. Der Agentur waren 29–42% der Mitgliederbeiträge zugesagt; großzügiger die Revisionsentscheidung BFH v. 18. 12. 2002 I R 60/01 BFH/NV 2003 S. 1025.

⁴¹⁶ OLG Stuttgart v. 19. 12. 1984 DB 1985 S. 911; der BGH (v. 10. 11. 1994 BB 1995 S. 483) hat aber in der Tätigkeit einer Druckerkolonne, die praktisch alle Einnahmen über Provisionen zurückerhielt (1988: 89,5%, 1989: 61,5% und 1990: 81,3%), keinen Betrug gesehen. Das Kriterium erscheint dem I. BFH-Senat aber wichtig (BFH v. 18. 12. 2002 I R 60/01 BFH/NV 2003 S. 1025: Zurückverweisung).

3. Spenden oder Betriebsausgaben

- 48 Systematisch ist zu unterscheiden zwischen **privaten Ausgaben**, die Spenden sein können (sofern nicht eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt) und **Betriebsausgaben**. Da der Gemeinnützigkeitsbereich der Körperschaft ihre „Privatsphäre“ ist, sind echte Spenden denkbar und üblich. Bei Vereinen werden verdeckte Gewinnausschüttungen selten sein und außerdem durch § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO erfasst. Auf die förmlichen Voraussetzungen des Spendenabzugs und auf die Höchstbeträge des § 10 b EStG kommt es nicht an, wenn die „Spenden“ und Beiträge betrieblich oder beruflich veranlasst und deshalb schon als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.
- 49 Unter diesen Umständen ist die Abgrenzung zwischen betrieblichen Ausgaben und privaten Spenden von Bedeutung. Entscheidend ist, ob der Zahlung eine messbare und glaubhafte wirtschaftliche **Gegenleistung** gegenübersteht. Eine „Spende“, die als Betriebsausgabe zu behandeln ist, kann uneingeschränkt abgezogen werden, sofern sie nicht nach allgemeinen Grundsätzen zu aktivieren ist. Andererseits ist im vorliegenden Zusammenhang auch § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG zu beachten, wonach Geschenke nur abzugsfähig sind, wenn sie beim Empfänger im Wirtschaftsjahr den Wert von insgesamt 40 € nicht übersteigen²⁰⁵. Echte Spenden gehören bei einer natürlichen Person nicht zu den Betriebsausgaben, sondern zu den Sonderausgaben (§ 10 b EStG). Bei Spenden von Kapitalgesellschaften kann es sich aber stets nur um Betriebsausgaben (oder verdeckte Gewinnausschüttungen) handeln, da eine Privatsphäre fehlt²⁰⁶. Sie mindern dann den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn und erhöhen damit auch einen ausgleichsfähigen Verlust²⁰⁷. Sie sind hier schon bei der Ermittlung der Gesamteinkünfte zu berücksichtigen, was bei Körperschaften, die nicht nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben, nicht der Fall ist. Soweit echte Spenden aus Mitteln eines Gewerbebetriebs geleistet werden, sind sie vom Gewerbebetrieb im Rahmen der Höchstgrenzen (wie bei der Einkommensteuer) bezogen auf den Gewerbebetrieb abzugsfähig (§ 9 Nr. 5 GewStG). Für die Abgrenzung von Spenden und Betriebsausgaben gelten im Übrigen die unten für das Sponsoring dargestellten Grundsätze²⁰⁸.

4. Exkurs: Sponsoring

Schrifttum: *Alvermann* Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, AG 2005 S. 529; *Ansorge* Die steuerliche Behandlung des Sozio-Sponsoring im gemeinnützigen Verein, BB 1995 S. 2505; *Ball/Diekmann* Share-Sponsoring – ein innovatives Finanzierungskonzept für steuerbegünstigte Körperschaften aus aktienrechtlicher Sicht, DStR 2002 S. 1450; *Boochs/Ganteführer* Mäzenatentum und Sponsoring aus der Sicht

²⁰⁵ Vgl. zur Abgrenzung zum Werbeaufwand BMF v. 29. 5. 1995 StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 436.

²⁰⁶ BFH v. 4. 12. 1996 I R 54/95 DStR 1997 S. 492; glA *Schnädter* BB 1987 S. 659; offen noch in BFH v. 9. 8. 1989 I R 4/84 BStBl. 1990 II S. 237.

²⁰⁷ BFH v. 21. 10. 1981 I R 149/77 BStBl. 1982 II S. 177.

²⁰⁸ Vgl. etwa für Zuschüsse von Unternehmen zum Bau von Verkehrswegen FinSen Bremen v. 5. 10. 2004 EStK § 4 (4) E 1 Nr. 1005.

des Steuerrechts, DB 1989 S. 2095; *Breuninger/Prinz* Neues zum Sozio-Sponsoring aus steuerlicher Sicht, DStR 1994 S. 1401; *Breuninger/Rückert* Gegenstand und Besteuerung des Sozio-Sponsoring, DB 1993 S. 503; *Bürger* Sponsoring (Social-Sponsoring), BB 1993 S. 1850; *Duchène* Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Köln 1995; *Hermanns* (Hrsg.) Sport- und Kultursponsoring, München 1989; *Heuer* Der neue BMF-Erlass zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsoring: Die steuerlichen Konsequenzen beim Sponsor und Gesponserten, DStR 1998 S. 18; *Heuer* Kulturfinanzierung durch Sponsoring – steuerliche Konsequenzen beim Sponsor und Gesponserten, DStR 1996 S. 1789; *Hüttemann* Neuere Entwicklungen des Spendenrechts, St & Sp 2002 Heft 1 Beilage (Rote Seiten); *Kasper* Sponsoring im Steuerrecht, DStZ 2005 S. 397; *Krause* Sponsoring und Ertragsteuerrecht, StuB 2000 S. 57; *Krome* Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, DB 1999 S. 2030; *Mohl/Tillmann* Steuerrechtliche Folgen des Sponsoring im kommunalen Bereich, KStZ 2001 S. 126; *Mückel* Möglichkeit der Einflussnahme auf die Mannschaftsaufstellung stellt keine Gegenleistung für außerordentliche Leistungen an einen Verein dar, BB 2007 S. 1095; *v. Nostitz* Sponsoring – mit Steuergeldern öffentliche Meinung steuern?, ZRP 1996 S. 84; *Pauly* Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemeinnütziger Körperschaften, DB 1994 S. 1160; *Rasche* Sponsoring von Vereinen und öffentlicher Hand – Abgrenzungsfragen zum Leistungsaustausch und Steuersatz, UStB 2001 S. 206; *Schauhoff* Die Bedeutung des § 13 KStG für gemeinnützige Körperschaften, DStR 1996 S. 366; *Schauhoff* Große Aufregung um das Sponsoring, DB 1998 S. 494; *Scholz/Garthoff* Sponsoring von Sportvereinen jetzt steuerpflichtig?, BB 2008 S. 1147; *Spiegel* Wohin mit den Sponsoring-Einnahmen?, DStR 1997 S. 1800; *Schröder* Sponsoring in der Bundesverwaltung, NJW 2004 S. 1353; *Stobbe* Spende oder Sponsoring – Merkmale für die steuerliche Einordnung, DStZ 1994 S. 583; *Thiel* Die Zuwendungen von Sponsoren und Mäzenen aus schenkungsteuerlicher und ertragsteuerlicher Sicht, DB 1993 S. 2452; *Thiel* Sponsoring im Steuerrecht, DB 1998 S. 842; *Viehweg* Sponsoring und Sportrecht, SPuRt 1994 S. 6, 73; *Weiland* Rechtliche Aspekte des Sponsoring, NJW 1994 S. 227.

Als **Definition** für Ausgaben für Public-Relations-Maßnahmen an Sport- und Kulturorganisationen²⁰⁹ hat sich in den letzten Jahren der Ausdruck „Sponsoring“ eingebürgert²¹⁰. Hierunter werden verschiedene Formen der Verwendung der gemeinnützigen Körperschaft, in neuerer Zeit auch der juristischen Personen öffentlichen²¹¹ Rechts, zur **Werbung im weitesten Sinn** verstanden²¹². Nach *Hermanns*²¹³ überträgt der Sponsor dem Gesponserten Geld, Sachzuwendungen oder Dienstleistungen²¹⁴ in der Absicht, über die Verwendung bzw. Nutzung der Gegenleistungen bestimmte, zumeist kommunikative Ziele zu erreichen, während der Gesponserte im Gegenzug verpflichtet ist, die Gegenleistung – es handelt sich dabei primär um wirtschaftliche Rechte – zu transferieren, seinerseits in der Absicht, durch die Leistungen des

²⁰⁹ Dazu *Heuer* DStR 1996 S. 1789.

²¹⁰ Der Umfang des Sponsoring ist kaum zu ermitteln, weil es nirgends genau von allgemeinen Werbemaßnahmen abgegrenzt wird; *Thiel* DB 1998 S. 482 nennt für Sponsoring insgesamt 3,5 Mrd. DM (1997), 4 Mrd. DM (1998) und 5 Mrd. DM (2002); zur aktuellen steuerlichen Behandlung *Kasper* DStZ 2005 S. 397.

²¹¹ Vgl. *Schröder* NJW 2004 S. 1353 (Bundesverwaltung).

²¹² Definition in AEAO Nr. 7 zu § 64; vgl. *Buschmann* StBp 1996 S. 35.

²¹³ Sport- und Kultursponsoring S. 5.

²¹⁴ Zur Einlage einer (schenkungsweise geschaffenen) Forderung beim sog. Share-Sponsoring *Ball/Diekmann* DStR 2002 S. 1450, 1602.

Sponsors seine Ziele besser erreichen zu können. Es erfolgt so eine Förderung gemeinnütziger Organisationen im sportlichen, kulturellen und auch sozialen Bereich als Gegenleistung für die Ziele der eigenen Unternehmenskommunikation. Der typische Sponsor verlangt für sich zumindest eine gewisse Gegenleistung und steht damit im Gegensatz zum klassischen Mäzen, der ohne eine Gegenleistung zu erwarten aus altruistischen Motiven, aber auch aus persönlichen Interessen bestimmte Personen, Institutionen oder Zwecke fördert²¹⁵.

- 51 Zwischen dem Mäzenatentum und dem typischen Sponsoring steht das in den letzten Jahren entwickelte „**Sozio-Sponsoring**“, das wie folgt definiert wird²¹⁶:

„Die Verbesserung der Aufgabenerfüllung im sozialen Bereich durch die Bereitstellung von Geldmitteln, Sachmitteln oder Dienstleistungen durch Unternehmen, ohne dass dadurch eine konkrete Gegenleistung des gemeinnützigen Vereins erfolgt, zur Erreichung direkter oder indirekter Wirkungen für ihre Unternehmenskultur und -kommunikation“.

Darunter fällt zB die Finanzierung eines Workshops einer Behindertenorganisation, ohne dass diese finanzielle Unterstützung ausdrücklich in der Öffentlichkeit dargestellt wird²¹⁷. Der entscheidende Unterschied zum herkömmlichen Sponsoring wird darin gesehen, dass beim Sozio-Sponsoring für die Zahlungen des Sponsors keine direkte Abnehmerbeeinflussung in Form von Absatzwerbung als unmittelbare Gegenleistung durch diese Organisation erfolgt, d. h. keine unmittelbare Werbung für das Unternehmen vorliegt. Die **fehlende unmittelbare Gegenleistung** nimmt jedoch nicht den für eine Betriebsausgabe nötigen betrieblichen Bezug²¹⁸, die wegen der immer vorhandenen Gegenleistung²¹⁹ auch nicht als Geschenk (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG) oder unangemessene Ausgabe (§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG) qualifiziert werden kann, falls auf eine langfristige Steigerung des betrieblichen Ansehens abgestellt wird²²⁰. Zur Behandlung des Sponsoring aus der Sicht der Verwaltung lag bisher ein Einzelerlass vor²²¹, der nunmehr teilweise in den AEAO aufgenommen wurde²²².

a) Behandlung beim Sponsor

- 52 Die Leistung eines Sponsors kann als Spende, Betriebsausgabe oder Privatentnahme zu beurteilen sein; ist Leistender eine Körperschaft, stellt die Pri-

²¹⁵ Vgl. FM Sachsen v. 5. 4. 1995 StEK ErbStG 74 § 7 Nr. 24.

²¹⁶ *Breuninger/Rückert* DB 1993 S. 503; zur zivil- und steuerrechtlichen Behandlung *Kasper St & Sp* 2005 Heft 5 Rote Seiten.

²¹⁷ Beispiel bei *Breuninger/Rückert* aaO.

²¹⁸ Vgl. BFH v. 22. 9. 1959 I R 55/59 StRK § 4 EStG R. 292, v. 3. 2. 1993 I R 37/91 BStBl. 1993 II S. 441.

²¹⁹ Vgl. BFH v. 30. 7. 1980 I R 111/77 BStBl. 1981 II S. 58.

²²⁰ Ausführlich hierzu *Breuninger/Prinz* DStR 1994 S. 1401; *Thiel* DB 1993 S. 2452.

²²¹ BMF v. 9. 7. 1997 BStBl. 1997 I S. 726; erweitert in BMF v. 18. 2. 1998 BStBl. 1998 I S. 212; dazu *Heuer* DStR 1998 S. 18; *Weiland* BB 1998 S. 344 und insbesondere *Thiel* DB 1998 S. 842; grds. FG Hessen v. 23. 11. 1998 EFG 1999 S. 496 rkr.

²²² AEAO Nr. 7–10 zu § 64.

vatentnahme eine verdeckte Gewinnausschüttung dar²²³. Da der Gemeinnützigkeitsbereich der Körperschaft ihre „Privatsphäre“ ist, sind echte Spenden durch sie möglich²²⁴. Die Wichtigkeit der **Einordnung** ergibt sich nicht nur aus der bei Spenden bzw. Betriebsausgaben gegebenen oder der bei Privatentnahmen bzw. verdeckten Gewinnausschüttungen fehlenden steuerlichen Abzugsfähigkeit. Auch auf die Voraussetzungen und Höchstbeträge in den § 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG kommt es nicht an, wenn die Aufwendungen betrieblich oder beruflich veranlasst und deshalb schon als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Außerdem sind Betriebsausgaben gegenüber Spenden einfacher zu handhaben, liegen sie doch in der Kompetenz der laufenden Verwaltung, können auch direkt an natürliche Personen gezahlt werden und umgehen die schwierigen Formalitäten des Spendenabzugs. Die Behandlung beim **Aufwendungsempfänger** kann für die Einordnung **keine Rolle** spielen, da es keinen allgemein gültigen Grundsatz gibt, nach dem Beträge, die ein Steuerpflichtiger mit steuerlicher Wirkung abziehen kann, beim Empfänger zu steuerpflichtigen Einnahmen führen müssten²²⁵, was sich zB schon aus der Behandlung der Zahlungen in den ideellen Bereich der Vermögensverwaltung ergibt (kein Korrespondenzprinzip²²⁶).

Aufwendungen, die eindeutig ihren Grund in den Geschäftsbeziehungen zum Empfänger haben, sind Betriebsausgaben, sonst sind sie Kosten der Lebensführung. Es ist zunächst die Nähe bzw. die „Ferne zum Unternehmensgegenstand“ maßgeblich²²⁷. Die **Abgrenzung** ergibt sich dann aus der **Motivation** des Leistenden, die allerdings anhand äußerer Umstände ermittelt werden kann²²⁸. Sind betriebliche Gründe nur mitbestimmend, so sind sie wegen des Aufteilungsverbots in § 12 Nr. 1 EStG nicht ausreichend²²⁹. Dies ist zB der Fall, wenn der Unternehmer unter Zahlung eines größeren Beitrags einem Verein beitrifft, um über den gesellschaftlichen Kontakt Geschäftsbeziehungen zu den Vereinsmitgliedern anzubahnen²³⁰, sich zu Werbezwecken Pferde hält²³¹ oder wenn der Unternehmer glaubt, die Spende seinem Ansehen schuldig zu sein. Letzteres wird man regelmäßig bei Spenden zu karitativen Zwecken annehmen können²³².

²²³ OFD Düsseldorf v. 7. 6. 1995 StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 437; vgl. *Paus* Inf 1993 S. 320; zur Frage der Untreue nach § 266 StGB *Weyand* PSr 2005 S. 112.

²²⁴ Vgl. *Schnädter* BB 1987 S. 659.

²²⁵ BFH v. 27. 9. 1973 VIII R 71/69 BStBl. 1974 II S. 101, v. 4. 4. 1989 X R 14/85 BStBl. 1989 II S. 779, v. 26. 1. 1994 X R 57/89 BStBl. 1994 II S. 579; FG M-V v. 30. 5. 1997 EFG 1997 S. 1158 rkr.

²²⁶ So auch klargestellt in BMF v. 9. 7. 1997 BStBl. 1997 I S. 726.

²²⁷ BFH v. 21. 5. 1997 I B 6/97 BFH/NV 1997 S. 904, v. 28. 11. 1991 I R 13/90 BStBl. 1992 II S. 359.

²²⁸ BFH v. 9. 8. 1989 I R 4/84 BStBl. 1990 II S. 237.

²²⁹ BFH v. 25. 11. 1987 I R 126/85 BStBl. 1988 II S. 220; FG Bremen v. 16. 10. 1987 EFG 1988 S. 107 rkr.; vgl. R 12.5 EStR.

²³⁰ FG Hannover v. 11. 8. 1961 EFG 1962 S. 149.

²³¹ FG Köln v. 27. 9. 1993 EFG 1994 S. 265 rkr.

²³² Die großzügige Behandlung von Leistungen anlässlich der Hochwasserkatastrophe 2002 (BMF v. 1. 10. 2002 BStBl. 2002 I S. 960) ist eine Billigkeitsregelung.

- 54 Betriebliche Gründe für eine „Spenden“-Leistung können mannigfaltiger Art sein. Am deutlichsten wird dies beim Gebrauch der üblichen **Werbemittel** oder wenn für Produkte oder Leistungen des Spendenden direkt geworben wird. Bei Veranstaltungen des Spendenempfängers, mit denen der Spender aus privaten Gründen zu tun hat, kommt es auf die äußere Darstellung der Fördermaßnahme an. Bei Kulturveranstaltungen sollte zunächst ein strengerer Maßstab gelten als bei Sportveranstaltungen²³³, heute werden beide Bereiche gleich behandelt²³⁴. Betriebliche Gründe sind gegeben, wenn die Zuwendung unmittelbar den wirtschaftlichen Interessen des Betriebs dient, zB an ein wissenschaftliches Institut gemacht wird, das sich mit der Forschung auf einem für den Betrieb einschlägigen Gebiet beschäftigt und der Betrieb sich einen Nutzen davon verspricht, wenn für den Betrieb geworben werden soll (zB ein Sportgeschäft ist Sponsor eines Sportvereins und stellt ihm ein Turngerät zur Verfügung), wenn die Zuwendung einen Preisnachlass gegenüber dem Kunden darstellt (zB eine Brauerei macht die Spende einem Verein, der im Vereinslokal ihr Bier ausschenkt) oder wenn sie nur erfolgt, um die betriebliche Tätigkeit ungehindert entfalten zu können.
- 54a Ist eine Sponsorenstellung beabsichtigt, ist darauf zu achten, dass dies aus den getroffenen Vereinbarungen eindeutig hervorgeht. Insbesondere sind die Gegenleistungen des Sponsors zu benennen, damit die **Entgeltlichkeit** der gesamten Rechtsbeziehung deutlich wird. Fehlt es daran, so werden die regelmäßig zum Spendenabzug notwendigen Formalitäten bzw. die dort bestehenden Obergrenzen nicht eingehalten sein, was zu einer unentgeltlichen Zuwendung, also zu einer Schenkung führen muss. Gleiches wird man annehmen müssen, wenn einer pauschalen Zuwendung des „Sponsors“, der in Wirklichkeit mäzenatischer Gönner ist, nur vage, kaum bewertbare Leistungen zuzuordnen sind. Die Verwaltung ist offensichtlich von ihrer früheren großzügigen Ansicht²³⁵ abgewichen und wird dabei von der Rechtsprechung²³⁶ bestätigt.
- 54b Eine weitere Gefährdung des beabsichtigten Betriebsausgabenabzugs beim Sponsoring liegt darin, dass der Sponsor nach außen nicht als Werbetreibender, sondern als **Mäzen** auftritt. Wird in der Öffentlichkeit zwar auf seine Person aufmerksam gemacht, dabei jedoch statt der Entgeltlichkeit der Zuwendung eine Spendenmotivation vermittelt, liegt keine Betriebsausgabe vor. Daran ändert sich auch nichts, wenn die Zuwendung zweckgebunden zB für kulturelle Zwecke erfolgt²³⁷. Die Person des mäzenatischen Spenders und die

²³³ OFD Düsseldorf v. 9. 12. 1992 StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 396.

²³⁴ OFD Düsseldorf v. 7. 6. 1995 BStBl. 1990 I S. 575.

²³⁵ BMF v. 18. 2. 1998 BStBl. 1998 I S. 212 (sog. Sponsoring-Erlass): „Die Aufwendungen dürfen auch dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Geld- oder Sachleistungen des Sponsors und die erstrebten Werbeziele ... nicht gleichwertig sind. Bei einem *krassen Missverhältnis* ... ist der Betriebsausgabenabzug zu versagen“. Dieser Passus ist in AEAO Nr. 7 ff. zu § 64 nicht übernommen worden.

²³⁶ BFH v. 15. 3. 2007 II R 5/04 BStBl. II 2007 S. 472 (über viele Jahre praktizierte finanzielle Auffüllung des Verlusts einer Profifußballabteilung durch einen Gönner ohne wesentliche Gegenleistungen); dazu *Mückl* BB 2007 S. 1095.

²³⁷ FG Münster v. 19. 1. 2007 EFG 2007 S. 1470 rkr. (Spende einer Plastik zur Ausstellung in der Öffentlichkeit).

des kaufmännisch motivierten Sponsors schließen sich also auch steuerlich gegenseitig aus.

Bei sog. **VIP-Maßnahmen**²³⁸ wird der geschäftliche Bezug iSd Betriebsausgabe noch gegeben sein, wenn die Einladung zumindest potentielle Geschäftspartner oder Kontaktpersonen zur Pflege geschäftlicher Beziehungen betrifft²³⁹; wird dagegen mit der Veranstaltung lediglich ein angemessener Rahmen für geschäftliche Gespräche geschaffen, wird es sich nicht um Betriebsausgaben, sondern um Privatentnahmen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen handeln (§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG)²⁴⁰. Dieser steuerliche Aspekt ist für die oft aufdringliche PR-wirksame Organisation solcher Veranstaltungen verantwortlich²⁴¹. Grundsätzlich wird man aber davon auszugehen haben, dass Sponsorausgaben, auch im Bereich des Sozio-Sponsoring, in vollem Umfang Betriebsausgaben sein können und damit weder Spenden noch Ausgaben iSv § 4 Abs. 5 Nr. 5, 7 EStG²⁴².

Da sich aber in den Aufwendungen für VIP-Logen wie auch für sog. „**Business-Seats**“ neben Werbeleistungen regelmäßig auch solche für Bewirtung und Geschenke finden werden²⁴³, hat die Verwaltung pauschale Aufteilungen als Vereinfachungsregelungen erlassen, die allerdings die völlige Behandlung als Betriebsausgabe unterbinden²⁴⁴. Beim Bewirtungsanteil wird der abziehbare %Satz des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG angewendet²⁴⁵, die Geschenke sind zwar Betriebsausgabe, jedoch auf 35 € beschränkt und beim Empfänger zu versteuern unabhängig davon, ob beim Empfänger ggf. das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. EStG greift²⁴⁶. Der Aufwand für das VIP-Gesamtpaket (Werbeleistungen, Bewirtung, Eintrittskarten usw.) ist im Verhältnis 40% Werbung, 30% Bewirtung und 30% Geschenke aufzuteilen. Sind im Paket keine Bewirtungsleistungen enthalten, weil ein externer, einzeln abgerechneter Caterer tätig wurde, soll eine „angemessene“ Aufteilung des Werbe- und Ticketanteils erfolgen²⁴⁷. Da die Rechtsprechung bei einem Pauschalpreis ohne Aufteilungsmöglichkeit sogar von einer völligen Abzugsverbot ausging²⁴⁸, sollte der zugrunde liegende Vertrag diese Aufteilung vorsehen und sich ggf. an die Maßstäbe der Verwaltung anlehnen.

²³⁸ Dazu *Schulz/Keisinger* NWB 2006 S. 14113, *Egner/Jäck* SpuRt 2006 S. 90, *Mann/Bierstedt* BB 2006 S. 1366.

²³⁹ OFD Düsseldorf v. 7. 6. 1995 BStBl. 1990 I S. 575.

²⁴⁰ Beispiel: Kosten für die Anmietung sog. VIP-Logen in Sportstadien.

²⁴¹ Vgl. v. *Nostiz* ZRP 1996 S. 84.

²⁴² So FG Hessen v. 23. 11. 1998 EFG 1999 S. 496 rkr.; vgl. *Duchêne* S. 186; dagegen rechnet das FG Nürnberg (v. 2. 9. 1997 I/339/94 nv, rkr.) aus den enthaltenen Bewirtungsausgaben 20% Privatanteil heraus.

²⁴³ Anders noch FG Hessen v. 23. 11. 1998 EFG 1999 S. 496 rkr, während das FG Nürnberg (v. 2. 9. 1997 I/339/94 rkr.) schon den damals gültigen Privatanteil von 20% bei Bewirtungen kürzte.

²⁴⁴ BMF v. 22. 8. 2005 BStBl. 2005 I S. 845; die Regelung ist grundsätzlich auch für die USt anzuwenden: BMF v. 28. 11. 2006 BStBl. 2006 I S. 791.

²⁴⁵ Abziehbar derzeit nur 70% der Ausgaben.

²⁴⁶ BFH 26. 9. 1995 VIII R 35/93 BStBl. 1996 II S. 273 (mehrtägige Schiffsreise als Fachtagung).

²⁴⁷ BMF v. 11. 7. 2006 BStBl. 2006 I S. 447, wo sich auch Regelungen zu den „business seats“ finden.

²⁴⁸ FG Bremen v. 7. 3. 2000 EFG 2000 S. 724 rkr.

der Vermögensverwaltung gegenüberzustellen sind, die über 50% der Gesamteinnahmen liegen müssen. Fördert die Körperschaft durch einen Zweckbetrieb auch andere steuerbegünstigte Zwecke, so sind die hieraus entstehenden Einnahmen und Überschüsse bei der Beurteilung der Frage der „überwiegenden“ Finanzierung nicht zu berücksichtigen. Die Einnahmen und Überschüsse anderer Zweckbetriebe sind daher weder als Zuwendungen noch als andere (schädliche) Mittelzuflüsse zu erfassen.

93 In welchem **Jahr** die **Einnahmen** anzusetzen sind, bestimmt sich nach den Grundsätzen der steuerlichen Einkunftsermittlung. Bei Körperschaften, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) ermitteln, sind Forderungszugänge daher bereits als Einnahmen zu erfassen. Bei anderen Körperschaften sind die im Kalenderjahr zugeflossenen Einnahmen incl. Umsatzsteuer maßgeblich (§ 11 EStG). Bei der Beurteilung, ob der Träger einer Forschungseinrichtung sich überwiegend aus Zuwendungen und der Vermögensverwaltung finanziert, legt die Verwaltung einen Dreijahreszeitraum zugrunde, der den zu beurteilenden und die beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume umfasst³³³. Dem folgt der BFH nicht, wenn er unter Hinweis auf den Gesetzeswortlaut (§§ 60 Abs. 2 S. 1, 63 AO) auf das jeweils zu beurteilende **Wirtschaftsjahr** abstellt³³⁴.

94 Um die ggf. zweckbetriebsschädlichen Zuwendungen der Auftraggeber bei Projekten der Auftragsforschung unterhalb der maßgeblichen 50%-Grenze zu halten, haben Forschungseinrichtungen Teile ihrer Auftragsprojekte in **Tochtergesellschaften ausgegliedert**, um selbst nur noch so viel Auftragsforschung zu betreiben, dass die überwiegende unschädliche Finanzierung gerade noch gewährleistet ist³³⁵. In dieser Gestaltung ist keine missbräuchliche Gestaltung iSv § 42 AO zu sehen, zumal immer auch außersteuerliche Gründe für eine derartige Gestaltung vorliegen werden. In diesen Fällen treten aber alle Leistungen der Tochtergesellschaft an ihren Träger, zB aus Kostenersatz für Personal-, Raum- oder Gerätenutzung, wie auch Gewinnausschüttungen an die Stelle der ausgelagerten Einnahmen der Auftraggeber, werden also bei der Beurteilung der 50%-Grenze als schädliche Einnahmen behandelt. Die Behandlung der Geschäftsanteile der Tochtergesellschaft beim Träger als Vermögensverwaltung oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb spielt dabei keine Rolle.

95–100 (frei)

III. Sportliche Veranstaltungen

Schrifttum: *Bauer* Anforderungen an die formelle Satzungsmäßigkeit eines Sportclubs, KFR 1989 S. 219; *Bischoff* Zur Besteuerung gemeinnütziger Vereine: Ist jede sportliche Betätigung auch eine sportliche Veranstaltung?, Stbg 1998 S. 112; *Buchna* Gefährden Reitsportvereine ihre Gemeinnützigkeit, wenn sie bei Reitturnieren Preisgelder zahlen?, DStZ 1993 S. 274; *Dziadkowski* Sport und Besteuerung, BB 1995 S. 1062; *Dziadkowski* Zur partiellen Umsatzsteuerbefreiung der Vermietung von Sport-

³³³ Vgl. BMF v. 22. 9. 1999 BStBl. 1999 I S. 944 unter III. Nr. 5.

³³⁴ BFH v. 4. 4. 2007 I R 76/05 DStR 2007 S. 1121.

³³⁵ FM Bayern v. 13. 4. 2000 StEK AO § 68 Nr. 24; ausführlich *Strahl* KÖSDI 2000 S. 12527 und FR 2005 S. 1241.

anlagen, DStR 1994 S. 997; *Dziadkowski/Robisch* Umsatzsteuerliche Behandlung der stundenweisen Überlassung von Sportanlagen, SpuRT 1997 S. 189; *Fischer* Gemeinnutz und Eigennutz am Beispiel der steuerlichen Sportförderung, FS Offerhaus, München 1999 S. 597; *Gothé* Sport und Steuern im Vergleich nach der alten und neuen Abgabenordnung, DB 1979 S. 474; *Hermanns* (Hrsg.) Sport- und Kultursponsoring, München 1989; *Hoffmann* Steuerliche Behandlung der Veranstaltungen von gemeinnützigen Sportvereinen iSd § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 1977, FR 1981 S. 32; *Hüttemann* Der neue Anwendungserlass zum Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 bis 68 AO) FR 2002 S. 1337; *Jachmann* Sport und Steuern, SpuRt 2004 S. 190; *Jansen* Bandenwerbung eines gemeinnützigen Sportvereins, FR 1991 S. 429; *Jansen* Einzelfragen zur Besteuerung von Sportvereinen, DStR 1992 S. 133; *Jansen* Steuerfragen bei Sportlervergütungen und Ablösezahlungen, FR 1995 S. 461; *Jansen* Zur Aktivierung von Transferentschädigungen nach den Vorschriften des Lizenzspielerstatuts des Deutschen Fußball-Bundes, DStR 1992 S. 1785; *Jungmann* Die Auswirkungen der Reform der Abgabenordnung und der Körperschaftsteuer auf die Besteuerung der Sportvereine, DB 1976 S. 2324; *Kaiser* Der neue § 67a AO – ein Danaergeschenk oder ein Segen für die Sportvereine?, DB 1986 S. 1298; *Kaiser* Zur Besteuerung der Sportbetriebe nach dem neuen § 67a AO, DB 1986 S. 1950; *Kirch* Zur Besteuerung von Fußballbundesligavereinen, StBp 1990 S. 255; *Klenk* Leistungen eines Sportvereins gegenüber Nichtmitgliedern, KFR 1997 S. 141; *Klenk* Steuersatz für Leistungen eines gemeinnützigen Eislaufvereins, KFR 2000 S. 331; *Kießner/Ritzer* Umsatzsteuerliche Behandlung von Tennishallen – Irrungen und Wirrungen um ein Praxisproblem, DStR 1993 S. 1761; *Lohse* Umdenken im Umsatzsteuerrecht bei kurzfristiger Vermietung von Sportanlagen, UR 1994 S. 150; *Lutz* Die Besteuerung von Sportlern, DStZ 1998 S. 279; *Madl* Die Sonderstellung der Sportvereine im Steuerrecht, BB 1997 S. 1126; *Martens* Die Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten im Amateursport, Berlin 1989; *Möller* Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegebühren und Spenden an Sportvereine, DB 1997 S. 949; *Müller-Gatermann* Gemeinnützigkeit und Sport, FR 1995 S. 261 *Neufang* Steuerliche Behandlung von Sportveranstaltungen, Inf 1992 S. 73; *Neufang* Vorschaltgesellschaften bei Vereinen und Verbänden, StBp 1995 S. 112; *Neufang* Was bringt das Vereinsförderungsgesetz, Inf 1190 S. 19, 54; *oV* Aufwendungen für den Spielbetrieb der Vereinsmannschaft mindern nicht die Einkünfte des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „Werbung“, DStR 1991 S. 1279; *Paus* Kultur- und Sportsponsoring aus steuerlicher Sicht, Inf 1993 S. 320; *Prugger* Teilnehmergebühren (Startgelder) bei Sportveranstaltungen sind nach § 4 Nr. 22b UStG umsatzsteuerfrei, wenn der Veranstalter gemeinnütziger Verein ist, Stbg 1991 S. 470; *Reisch/Reichardt/Urbanke* Probleme bei der Besteuerung von Amateursportlern aus nationaler und internationaler Sicht, DB 1988 S. 359; *Reuter* Probleme der Transferentschädigung im Fußballsport, NJW 1983 S. 649; *Schleder* Auswirkungen von Ablösezahlungen beim Vereinswechsel von Sportlern auf die Gemeinnützigkeit, DB 1983 S. 2387; *Schneider* Die Besteuerung der Vereine ab 1990 – Steuerliche Behandlung der Zahlungen der Amateur-Fußballvereine an ihre Sportler, StWa 1992 S. 231; *Schneider-Vontz* Die Besteuerung der Sportbetriebe nach dem neuen § 67a AO, DB 1986 S. 1950; *Spetzler* Steuerfreiheit für Teilnehmergebühren auch im Rahmen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Vereine, UVR 1991 S. 276; *Stobbe* Die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben steuerbegünstigter Körperschaften, DStZ 1996 S. 757; *Thiel* Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemeinnütziger Körperschaften DB 1993 S. 1208; *Thiel/Eversberg* Das Vereinsförderungsgesetz und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 1990 S. 290, 344, 395; *Troll* Wann werden sportliche, kulturelle und gesellige Veranstaltungen eines gemeinnützigen Vereins steuerpflichtig?, DB 1979 S. 418; *Trzaskalik* Die steuerliche Förderung des Sports, StuW 1986 S. 219; *Viehweg* Sponsoring und Sportrecht, SpuRT 1994 S. 6, 73; *Werner* Vermeidung oder Senkung der Ertragsteuerbelastung steuerbegünstigter Vereine, Inf 2000 S. 689; *Wien* Sportliche

Veranstaltungen und Gemeinnützigkeit, DStZ 1998 S. 572; *Winter* Der Sport als steuerbegünstigter Zweck im Sinn des Gemeinnützigkeitsrechts, FR 1978 S. 503; *Ziegler* Ertragsteuerliche Behandlung der Ablösezahlungen von Bundesliga-Fußballvereinen, StBp 1991 S. 280.

1. Rechtsentwicklung

- 101** Die Regelungen in § 68 Nr. 7 Buchst. b AO aF wurden als unzureichend und den besonderen Gesichtspunkten des Sports nicht angemessen empfunden. Sie betrafen nur **Vereine**, die nach der Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung den **Sport** iSd § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO fördern. Auch die Regelung, welche die Zweckbetriebseigenschaft daran maß, ob bezahlte oder nicht bezahlte Sportler eingesetzt wurden, wurde in der Fachliteratur kritisiert. Die Kritik richtete sich auch gegen die Kompliziertheit der Rechtsanwendung in der Vereinspraxis, und vor allem gegen meist nicht mögliche Verrechnung von Überschüssen bzw. Unterdeckungen aus den Sportveranstaltungen mit den Mitteln des Idealbereichs oder auch denen anderer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe.
- 102** Um für kleinere Sportvereine eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens zu erreichen und um eine erweiterte Verrechnungsmöglichkeit für die Ergebnisse der Sportveranstaltungen zu schaffen, hat der Gesetzgeber mit dem Steuerbereinigungsgesetz³³⁶ ab 1986 in § 67a AO eine **Sonderregelung**³³⁷ zur Besteuerung **sportlicher Veranstaltungen** geschaffen, die der allgemeinen Vorschrift des § 65 AO vorgeht³³⁸. Die Neuregelung, die nicht unkritisiert blieb³³⁹, behält zwar das Kriterium des bezahlten Sportlers bei – § 67a Abs. 3 AO entspricht im Wesentlichen § 67a AO aF³⁴⁰ –, führt aber daneben eine Umsatzgrenze ein, unterhalb der ohne Untersuchung der tatsächlichen Veranstaltung ein Zweckbetrieb fingiert wird (sog. Zweckbetriebsgrenze). Sportliche Veranstaltungen von Sportvereinen, die entweder die Voraussetzungen des § 67a Abs. 1 AO (Zweckbetriebsgrenze) oder die des § 67a Abs. 3 AO erfüllen, sind kraft Gesetzes Zweckbetriebe; beide Voraussetzungen gelten nebeneinander für sich. Veranstaltungen ohne Eintrittsgeld sind aber weder Zweck- noch wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb³⁴¹. Die frühere Sonderregelung für Fußballveranstaltungen ist ohne Änderung der Rechtslage mit dem VereinFG 1990 gegenstandslos geworden³⁴². Die Finanzverwaltung hat zu § 67a AO ungewöhnlich ausführliche Verwaltungsanweisungen erlassen³⁴³.

³³⁶ Gesetz v. 19. 12. 1985 BStBl. 1985 I S. 735.

³³⁷ Dazu grundlegend BFH v. 25. 7. 1996 V R. 7/95 BStBl. 1997 II S. 154; auch FM Nds v. 25. 7. 1995 StEK AO § 68 Nr. 18.

³³⁸ BFH aaO: „lex specialis“.

³³⁹ Vgl. *Martens* S. 147; *Tizaskalik* StuW 1986 S. 219.

³⁴⁰ Begriff unverändert: BFH v. 25. 7. 1996 V R. 7/95 BStBl. 1997 II S. 154.

³⁴¹ FG Hessen v. 23. 8. 1995 EFG 1996 S. 250 rkr.

³⁴² Vgl. *Kirch* StBp 1990 S. 225.

³⁴³ AEAO Nr. 1–39 zu § 67a, nur formal neugefasst durch BMF v. 10. 9. 2002 BStBl. 2002 I S. 867, inhaltlich kaum geändert.

2. Begrenzung auf „Sport“vereine und -veranstaltungen

a) Veranstalter

Die Vorschrift gilt nur für gemeinnützige **Vereine**, die nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung „Sport“ iSv § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO fördern und betreiben. Damit sind nach dem Gesetzeswortlaut sowohl andere Rechtsformen als der (eingetragene) Verein ausgeschlossen als auch Vereine, die, wie zB beim Hunde„sport“ (§ 52 Abs. 2 Nr. 23 AO), nur dem Namen nach „Sport“ betreiben. Während zB Reit- und Fahrvereine eingeschlossen sind, gehören Pferderennvereine nicht dazu, da sie nur ggf. über die Tierzucht (§ 52 Abs. 2 Nr. 4 AO) gemeinnützig sind³⁴⁴. Auch Behindertensportvereine sollen nicht betroffen sein³⁴⁵. Die Verwaltung wendet § 67a AO über seinen Wortlaut hinaus an auf „alle gemeinnützigen Körperschaften“ sofern die Sportförderung Satzungszweck ist³⁴⁶. Als Sportvereine werden auch die **Sportverbände** behandelt³⁴⁷.

b) Sportveranstaltungen des § 67a AO

Neben den Sportveranstaltungen, für die § 67a AO die Spezialnorm ist, sind bei den Sportvereinen auch andere Zweckbetriebe möglich, die aber dann die allgemeinen Voraussetzungen des § 65 AO erfüllen müssen, wie zB die Herausgabe einer Vereinszeitschrift ohne kommerzielle Absichten³⁴⁸, ein Vereinsausflug³⁴⁹ oder der öffentliche Betrieb einer Kunsteisbahn³⁵⁰. Die Durchführung von Rehabilitationsmaßnahmen bei Sportlern ist direkt durch die Satzung als Teil der „Sport“förderung gedeckt³⁵¹. Sieht die Satzung außer Sport noch andere Zwecke vor, gilt § 67a AO nicht³⁵².

Die **Abgrenzung** der Sportveranstaltung von den anderen Aktivitäten des Vereins³⁵³ ist nötig, da die Sonderregelung des § 67a AO nicht über diesen Bereich hinaus ausgedehnt werden kann. Die Abgrenzung betrifft nicht nur die Berechnung der Zweckbetriebsgrenze, sondern vor allem die getrennte Ergebnisermittlung gegenüber anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Sportliche Veranstaltungen sind alle sich unmittelbar auf den Sport beziehende Betätigungen eines Sportvereins, sofern Einnahmen zumindest angestrebt werden³⁵⁴. Die Rechtsprechung³⁵⁵ verlangt eine **organisatorische Maß-**

³⁴⁴ OFD Frankfurt v. 7. 9. 1995 StEK AO § 52 Nr. 83; OFD Düsseldorf v. 24. 6. 2005 Lexinform Nr. 579394.

³⁴⁵ So *Reuber* S. 24/7.

³⁴⁶ AEAO Nr. 2 S. 1 zu § 67a.

³⁴⁷ AEAO Nr. 2 S. 2 zu § 67a.

³⁴⁸ BFH v. 23. 11. 1988 I R. 11/88 BStBl. 1989 II S. 391 (Druckschrift eines Friedensvereins zur Verteilung).

³⁴⁹ FM Ba-Wü v. 6. 6. 1986 StEK AO § 68 Nr. 16.

³⁵⁰ BFH v. 30. 3. 2000 V R. 30/99 BStBl. 2000 II S. 1173.

³⁵¹ OFD Frankfurt v. 22. 8. 1991 StEK AO § 67a Nr. 4.

³⁵² FG Nds v. 18. 2. 1997 EFG 1997 S. 1340 rkr. (FKK).

³⁵³ Vgl. *Bischoff* Stbg 1998 S. 112.

³⁵⁴ FG Hessen v. 23. 8. 1995 EFG 1996 S. 250 rkr. (Spielbetrieb der 1. Herrenmannschaft).

³⁵⁵ BFH v. 27. 4. 2006 V R. 53/04 BStBl. 2007 II S. 16, v. 9. 8. 2007 V R. 27/04 DStR 2007 S. 1719.

nahme, die es aktiven Sportlern ermöglicht, Sport zu treiben. Die Anwesenheit von Publikum bei den Veranstaltungen ist zwar der Normalfall, wird für die „Veranstaltung“ aber nicht vorausgesetzt. Auch Veranstaltungen gehören hierher, an denen Nichtmitglieder teilnehmen. Zu den sportlichen Veranstaltungen gehören nicht nur Spiele, Wettkämpfe oder Turniere, sondern auch solche, bei denen die allgemeine Wettkampfteilnahme wie bei **Volksläufen**³⁵⁶ oder Trimmveranstaltungen gegen eine Teilnehmergebühr im Vordergrund steht. Immer ist eine gewisse eigene³⁵⁷ Organisationsleistung des Veranstalters nötig³⁵⁸, die es aktiven Sportlern, nicht nur Vereinsmitgliedern, ermöglicht, Sport zu treiben³⁵⁹. Selbst der Schaufauftritt eines Formationstanzclubs im Rahmen einer anderen – nicht notwendig gleichfalls sportlichen – Veranstaltung wird als Veranstaltung des § 67 a AO anzusehen sein³⁶⁰. Bei Veranstaltungen mit Professionals ist die Abgrenzung gegenüber bestehenden Amateurabteilungen nicht leicht, da es hier auch um die Verrechnung von Betriebsausgaben geht³⁶¹. Pferderennen sollen mangels „Sport“ keine Veranstaltungen des § 67 a AO sein, wohl aber ggf. aus anderen Gründen Zweckbetriebe³⁶². Keine „Sport“veranstaltungen sind Veranstaltungen, die, wie zB die Flugtage der Flugsportvereine, überwiegend der sonstigen Unterhaltung dienen³⁶³.

- 105 Auch **Sportunterricht** und **Sportreisen** können Veranstaltungen des § 67 a AO sein. Der Unterricht wird dabei vor allem in Sportkursen und Sportlehrgängen bestehen. Hierher gehört auch die Erteilung von Reitunterricht und die Gestellung von Reitlehrern³⁶⁴. Bei einem Motorsportverein kann dazu die Veranstaltung von Geschicklichkeitsturnieren, von Fahrkursen oder Orientierungsfahrten gehören. Der Sportunterricht kann sowohl Mitgliedern als auch Nichtmitgliedern erteilt werden. Ob der Unterricht im Vereinsbeitrag enthalten oder gesondert bezahlt werden muss, ist ebenso unbeachtlich wie eine Bezahlung des Sportlehrers. Käme der Sportunterricht eines vom Verein bezahlten Sportlehrers allerdings ausschließlich Nichtmitgliedern zugute, wäre keine korrekte Mittelverwendung mehr gegeben. Auch dass der Verein in Konkurrenz zu gewerblichen Sportlehrern tritt, ist wegen des Vorrangs von § 67 a gegenüber § 65 AO ohne Bedeutung. Bei Sport-Einzel-

³⁵⁶ FG München v. 12. 6. 1991 EFG 1992 S. 47 rkr. (City-Marathon).

³⁵⁷ Vgl. BFH v. 14. 2. 2001 I B 145/00 BFH/NV 2001 S. 1006 (reine Kooperation mit Dachverband).

³⁵⁸ BFH v. 25. 7. 1996 V R 7/95 BStBl. 1997 II S. 154; dazu *Klenk* KFR 1997 S. 141; AEO Nr. 3 ff. zu § 67 a.

³⁵⁹ BFH v. 5. 7. 1997 V B 95/96 BFH/NV 1998 S. 96, v. 25. 7. 1996 V R 7/95 BStBl. 1997 II S. 154 (Fallschirmspringen), v. 30. 3. 2000 V R 30/99 BFH/NV 2000 S. 1173 (Eislauf).

³⁶⁰ BFH v. 4. 5. 1994 XI R 109/90 BStBl. 1994 II S. 886; dazu BMF v. 10. 7. 1995 StEK AO § 68 Nr. 18.

³⁶¹ Vgl. FG Münster v. 31. 5. 1994 EFG 1994 S. 812 rkr.; gültig wohl nur, falls Veranstaltung nicht Zweckbetrieb, vgl. BFH v. 27. 3. 1991 I R 31/89 BStBl. 1992 II S. 103.

³⁶² FM NRW v. 4. 10. 1988 StEK UStG § 4 Ziff. 22 Nr. 7; OFD Frankfurt v. 7. 9. 1995 StEK AO § 52 Nr. 83.

³⁶³ FG Bbg v. 17. 1. 2001 EFG 2001 S. 398 rkr.; vgl. dazu *Tizaskalik* StuW 1986 S. 219.

³⁶⁴ OFD Köln v. 5. 10. 1978 StEK AO § 68 Nr. 2.

unterricht handelt es sich nicht mehr um eine Veranstaltung nach § 67a AO³⁶⁵. Er ist für Mitglieder Zweckbetrieb, falls dessen Voraussetzungen gegeben sind (§ 65 AO), ansonsten wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb³⁶⁶. Sportreisen sind nur dann eine sportliche Veranstaltung, wenn die sportliche Betätigung wesentlicher und notwendiger Bestandteil ist, wie etwa bei einer Reise zum Wettkampfort, an der außer den Sportlern selbst regelmäßig auch sog. Fans teilnehmen. Ohne sportliche Betätigung am Zielort liegt aber ein Vereinsausflug vor, der nur nach allgemeinen Kriterien ggf. Zweckbetrieb sein kann³⁶⁷. Die Touristik darf jedenfalls nicht im Vordergrund stehen, weil sonst ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben wäre³⁶⁸.

Bei allen Sportarten ist unter der sportlichen Veranstaltung des § 67a AO **106** grundsätzlich der **einzelne Wettbewerb** zu verstehen, der in einem engen zeitlichen und örtlichen Zusammenhang durchgeführt wird, also das einzelne Spiel³⁶⁹ und nicht die gesamte Meisterschaftsrunde. Für die Frage, ob ein längeres Turnier oder jedes einzelne Turnierereignis eine gesonderte sportliche Veranstaltung darstellt, ist von wesentlicher Bedeutung, ob gesondert Eintritt erhoben wird und ob die Einnahmen und Ausgaben gesondert ermittelt werden³⁷⁰.

c) Andere wirtschaftliche Aktivitäten des Sportvereins

Es gibt eine Vielzahl anderer wirtschaftlicher Aktivitäten, die in Sportvereinen stattfinden, die aber nicht „Sportveranstaltungen“ sind, auf die also § 67a AO nicht anwendbar ist³⁷¹. Nicht zu den sportlichen Veranstaltungen gehört insbesondere die Unterhaltung von Vereinsheimen, Vereinsgaststätten, Kantinen und Klubhäusern. Ihre früher immer wieder geforderte Behandlung als Zweckbetrieb wurde mit Rücksicht auf die Konkurrenzsituation zu den privaten Gaststättenbetrieben vom Gesetzgeber nicht zugelassen. Das gilt aber nur für Gaststätten, die der Sportverein in eigener Regie betreibt, die verpachtete Vereinsgaststätte kann dagegen auch zur Vermögensverwaltung gehören, so dass die Pachteinnahmen steuerfrei bleiben. Die Vermietung oder Verpachtung von Sportanlagen für sportliche Zwecke wie auch Beförderungsleistungen³⁷² sind keine sportliche Veranstaltungen, denn sie schaffen lediglich die Voraussetzungen, um eine solche durchführen zu können³⁷³.

³⁶⁵ BFH v. 25. 7. 1996 V R 7/95 BStBl. 1997 II S. 154.

³⁶⁶ So auch Buchna S. 325.

³⁶⁷ FM Ba-Wü v. 6. 6. 1986 StEK AO § 68 Nr. 16.

³⁶⁸ FM NRW v. 29. 8. 1978 StEK AO § 68 Nr. 1.

³⁶⁹ AEAO Nr. 23 S. 2 zu § 67a; so auch FG Rh-Pf v. 18. 1. 1991 3 K 1449/89 nv, rkr., das in einer Senioren-Fußballmeisterschaftsrunde „Veranstaltungen“ sieht und damit die Veranstaltung im einzelnen Spiel.

³⁷⁰ AEAO Nr. 23 S. 4 zu § 67a.

³⁷¹ Vgl. BFH v. 11. 10. 2007 V R 69/06 DStR 2007 S. 1719 (Überlassung eines Golfplatzes an die Mitglieder), v. 25. 7. 1996 V R 7/95 BStBl. 1997 II S. 154 (Flugtag).

³⁷² BFH v. 25. 7. 1996 V R 7/95 BStBl. 1997 II S. 154; vgl. OFD Koblenz v. 18. 1. 2000 KStK § 5 K. H 77.

³⁷³ BFH v. 7. 5. 1997 V B 95/96 BFH/NV 1998 S. 96, v. 30. 3. 2000 V R 30/99 BStBl. 2000 II S. 705 (s. o.), v. 9. 8. 2007 V R 27/04 DStR 2007 S. 1719 (Nutzungsüberlassung von Flugzeugen).

pflicht der gemeinnützigen Körperschaft steht nicht entgegen¹⁶⁹. Ausgenommen von der Freibetragsregelung sind gemeinnützige Körperschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder eines wirtschaftlichen Vereins¹⁷⁰. Für Erträge der steuerfreien Vermögensverwaltung sind daneben die Werbungskostenpauschale (§ 9a Nr. 2 EStG) und der Freibetrag in § 20 Abs. 4 S. 1 EStG abziehbar.

Körperschaften werden nicht veranlagt, wenn sie angesichts des Freibetrags keine Körperschaftsteuer zahlen, was auch für die Gewerbesteuer gilt¹⁷¹. Sie haben Anspruch auf die sog. NV-Bescheinigung¹⁷². Sofern der Freibetrag nicht ausreicht, um den Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu kompensieren, wird die Körperschaft veranlagt¹⁷³. 117

Steuerbegünstigte **Körperschaften mit stpfl. wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb** müssen jährlich insoweit Steuererklärungen auf amtlichen Vordrucken abgeben, idR bis zum 31. 5. des jeweils folgenden Jahres¹⁷⁴. Es ergehen dann insoweit normale Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuer-messbescheide.

Praxishinweis: In dem KSt-Bescheid für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird idR in einer Anlage (Vordruck Gem 4a) erläutert, dass die Körperschaft im Übrigen wegen Förderung gemeinnütziger Zwecke von der Körperschaftsteuer befreit ist. Diese Anlage kann gegenüber Dritten als Nachweis für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit verwendet werden.

3. Steuerliche Anerkennung der Gemeinnützigkeit, Verfahren

Im Körperschaftsteuerbescheid wird auch endgültig über das Vorliegen der Gemeinnützigkeit usw. entschieden¹⁷⁵, bzw. negativ durch Unterbleiben eines KSt-Bescheides. Die Entscheidung zur Körperschaftsteuer ist im Allgemeinen für andere Steuerarten, zB Erbschaftsteuer, Grundsteuer maßgebend. 118

a) Keine besondere Anerkennung

Eine besondere Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist nicht vor-gesehen. Die Körperschaft braucht daher die Anerkennung ihrer Gemeinnützigkeit nicht besonders zu beantragen. Grundsätzlich hat das Finanzamt die maßgebenden Umstände von Amts wegen zu ermitteln. Die Körperschaft, die als gemeinnützig anerkannt werden will, wirkt im eigenen Interesse entscheidend daran mit, dass dem Finanzamt alles, was für die Gemeinnützigkeit spricht, rechtzeitig und vollständig mitgeteilt wird. So muss der Verein dem Finanzamt nach Gründung die Satzung vorlegen und später alle Beschlüsse mitteilen, durch die wesentliche Satzungsbestimmungen nachträglich 119

¹⁶⁹ R 72 Abs. 1 S. 2 KStR.

¹⁷⁰ H 72 KStH (Beispiele ... bei teilweiser Steuerpflicht) Beispiel 2.

¹⁷¹ Freibetrag 3900 € in § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG; ebenfalls Erhöhung auf **5000 €** rückwirkend ab 2009 durch 3. Mittelstandsentslastungsgesetz (BT-Drs. 16/10490, 16/11622, bei Redaktionsschluss noch nicht verkündet).

¹⁷² R 72 Abs. 2 KStR.

¹⁷³ R 79 Abs. 1 KStR; Einzelheiten in Kap. C Rz. 255 ff.

¹⁷⁴ Auf Antrag kann Fristverlängerung gewährt werden; bei Fristverlängerung entstehen keine Verspätungszuschläge.

¹⁷⁵ BFH v. 19. 4. 1989 I R 3/88 BStBl. 1989 II S. 595.

geändert, in die Satzung neu eingefügt oder aus ihr gestrichen werden (§ 137 Abs. 1 AO); Frist: jeweils innerhalb eines Monats. Das Finanzamt kann seine Auffassung mitteilen, insb. ob die Körperschaft nach den Satzungsbestimmungen nicht gemeinnützig ist. Die abschließende Entscheidung ist jedoch im Veranlagungsverfahren zu treffen. Falls der Verein im Laufe der Zeit erkennt, dass die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen nicht (mehr) vorliegen, muss er dies unverzüglich dem Finanzamt mitteilen (§ 157 Abs. 2 AO).

b) Vorläufige Bescheinigung

- 120 **Auf Antrag** wird steuerbegünstigten Körperschaften eine vorläufige Bescheinigung (Vordruck Gem 5) erteilt, **wenn die Satzung den Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO entspricht**¹⁷⁶. Hervorzuheben ist, dass das Finanzamt unter bestimmten Voraussetzungen sogar dann eine vorläufige Bescheinigung erteilen muss, wenn es der Meinung ist, dass die Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit nicht vorliegen, insbesondere, wenn die wirtschaftliche Existenz ansonsten gefährdet würde. Erst ab Zeitpunkt der Erteilung können Spenden empfangen, bzw. dafür Zuwendungsbetätigungen erteilt werden¹⁷⁷.

Die vorläufige Bescheinigung ist **kein Verwaltungsakt**, sondern eine das Finanzamt **nicht bindende Rechtsauskunft!** Aus der Erteilung kann die Körperschaft keinen Anspruch auf Freistellung im Veranlagungsverfahren herleiten¹⁷⁸. Auch die Ablehnung einer vorläufigen Bescheinigung sowie deren Widerruf sind entsprechend keine Verwaltungsakte und können nicht mit Rechtsbehelfen angefochten werden. Die endgültige Entscheidung erfolgt ausschließlich im Veranlagungsverfahren bzw. dem sich anschließenden Klageverfahren.

c) Freistellungsbescheid

- 121 Durch einen Freistellungsbescheid (Vordruck Gem 2) wird verbindlich festgestellt, dass eine bestimmte Körperschaft eine bestimmte Steuer dem Grunde nach überhaupt nicht oder nur für einen bestimmten Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum nicht schuldet. Ein Rechtsanspruch auf Freistellungsbescheid besteht nur, wenn dieser z.B. für Spendenzwecke zwingend notwendig ist¹⁷⁹. Er beschränkt sich allein auf die Zuerkennung der Steuerbefreiungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG¹⁸⁰. Im Allgemeinen wird ein solcher Bescheid nach Überprüfung im Abstand von drei Jahren erteilt¹⁸¹. Bei besonderem Interesse, zB zur Erlangung von Zuschüssen, erteilt das Finanzamt auf Antrag für jeden Veranlagungszeitraum einen Freistellungsbescheid. Der Freistellungsbescheid ist gem. § 155 Abs. 1 S. 2

¹⁷⁶ Zur Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit vgl. AEAO Nr. 4 ff. zu § 59, BFH v. 23. 7. 2003 BStBl. 2003 II S. 930; es handelt sich dabei noch nicht um die Entscheidung über die Steuerbefreiung.

¹⁷⁷ BFH v. 11. 6. 2001 BFH/NV 2001 S. 1223.

¹⁷⁸ BFH v. 13. 7. 1994 I R 5/93 BStBl. 1995 II S. 134.

¹⁷⁹ BFH v. 23. 9. 1998 I B 82/98 BStBl. 2000 II S. 320.

¹⁸⁰ FG Berlin v. 23. 3. 2004 7 K 7175/02 EFG 2004 S. 1338.

¹⁸¹ AEAO Nr. 7 zu § 59 AO.

AO wie ein **Steuerbescheid** zu behandeln¹⁸², d.h. er kann vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen. Der Freistellungsbescheid ergeht nach Überprüfung, ob die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt sind. Korrekturen können daher nur nach §§ 129, 164, 165 und 172 ff. AO vorgenommen werden. Der Widerruf kann nur im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens (idR durch Steuerbescheid) erfolgen. Wird nach Erlass des Freistellungsbescheides festgestellt, dass die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung nicht (mehr) vorliegen, kann das Finanzamt dies u.a. durch einen Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid für das folgende Veranlagungsjahr kundtun.

Obwohl der Freistellungsbescheid auch für andere Steuern als Entscheidungsgrundlage für das Bestehen der Gemeinnützigkeit gilt, ist er aber kein Grundlagenbescheid iSv § 171 Abs. 10 AO. Zulässiger Rechtsbehelf ist der Einspruch. Dagegen ist Klage vor dem Finanzgericht und ggf. Revision beim Bundesfinanzhof zulässig.

d) Überprüfung nach Aktenlage

Das Finanzamt hat die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen spätestens alle 3 Jahre zu überprüfen¹⁸³. Die Mehrzahl der gemeinnützigen Körperschaften ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit und braucht auch keine KSt-Erklärung abzugeben. Zur Überprüfung sendet das Finanzamt ein Erklärungsformular für gemeinnützige Körperschaften (Gem 1) sowie bei Sportvereinen eine Anlage (Gem 1 a) zu. 122

Zur Ausfüllung können die Vereine idR auf schon vorhandene Unterlagen, wie auf Einnahmenüberschussrechnungen, Kassenberichte oder Versammlungsprotokolle zurückgreifen. In vielen Ländern muss der Vordruck Gem 1 grundsätzlich nur für das letzte Jahr des 3-jährigen Prüfungszeitraums abgegeben werden, für die anderen Jahre sind nur bestimmte Unterlagen einzureichen. Ergeben sich aus den eingereichten Unterlagen konkrete Anhaltspunkte für eine partielle Steuerpflicht in den Vorjahren, werden entsprechende Erklärungen angefordert. Dabei ist ebenfalls die Abgabe einer besonderen Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung idR entbehrlich. Die im Vordruck Gem 1 gemachten Erklärungen können ggf. gleich als Steuererklärung behandelt werden. Das Finanzamt erteilt dann entsprechend Freistellungs- und/oder Körperschaftsteuerbescheide.

Das Finanzamt kann neben der einfachen Nachschau auch eine förmliche Außenprüfung (Betriebsprüfung) durchführen¹⁸⁴.

e) Aberkennung der Gemeinnützigkeit

Es gibt **keinen besonderen Bescheid** zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Stattdessen wird im Veranlagungsverfahren eine Steuer wie bei nicht steuerbegünstigten Körperschaften (ggf. auch mit 0 €) festgesetzt. IdR wird in einer gesonderten Anlage erläutert, dass und warum die Anerkennung als steuerbegünstigt im betreffenden Veranlagungszeitraum zu versagen war. Be- 123

¹⁸² BFH v. 13. 11. 1996 I R 152/93 BStBl. 1998 II S. 711.

¹⁸³ AEAO Nr. 7 zu § 59.

¹⁸⁴ Buchna/Koopmann Die Prüfung gemeinnütziger Körperschaften, StBp 1998 S. 225 u. 253.

züglich der Feststellungsverjährung gelten die allgemeinen Grundsätze der §§ 169 ff. AO. Zulässiger **Rechtsbehelf** dagegen ist der **Einspruch**. Dabei ist eine Beschwerde auch dann anzunehmen, wenn daraus keine Zahlungspflicht resultiert, weil ein solcher Bescheid für die Gemeinnützigkeit von übergeordneter Bedeutung ist.¹⁸⁵ Gegen die Ablehnung des Einspruchs ist **Klage** vor dem **Finanzgericht** und ggf. Revision beim **Bundesfinanzhof** zulässig.

124–140 (frei)

Anhang. Investitionszulage

Bearbeiter: *Halaczinsky*

Übersicht

	Rz.
<i>Rechtsgrundlagen; Schrifttum</i>	
I. Allgemeines	141
II. Rechtsgrundlagen	142–142b
III. Anspruchsberechtigte/Fördergebiet	143–145
1. Anspruchsberechtigung	143, 144
2. Fördergebiet	145
IV. Begünstigte Investitionen	146–158
1. Investitionen in bewegliche Wirtschaftsgüter	146–151
2. Investitionen für Betriebsgebäude	152–155
3. Sonderregelungen für Berlin und Brandenburg	156
4. Zusammentreffen mit anderen Regionalbeihilfen	157
5. Sonderregelung für große Investitionsvorhaben	158
V. Verfahren	159–163
1. Antrag	159–161
2. Festsetzung und Auszahlung der Investitionszulage ...	162
3. Rückforderung der Investitionszulage	163

Rechtsgrundlagen: Investitionszulagengesetz 2007 (InvZulG 2007) idF v. 23. 2. 2007 (BGBl. 2007 I S. 282); BMF v. 22. 12. 2006 BStBl. I S. 116; v. 8. 5. 2008 BStBl. 2008 I S. 590; Investitionszulagengesetz 2010 v. 7. 12. 2008 (BGBl. 2008 I S. 2350).

Schrifttum: *Blümich* EStG · KStG · GewStG · Nebengesetze, Loseblattkommentar, Vahlen Verlag; *Hüttemann* Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007 S. 2053; *Ludolph* Investitionszulagengesetz 2007, NWB Fach 3 S. 14 283; *Kalligin* Investitionsförderung in den neuen Bundesländern, HDB, Fach 2012; *Kalligin* Anwendungsfragen zur Gewährung von Investitionszulagen für Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohngebäuden nach §§ 3 und 3a InvZulG, DStR 2002 S. 526; *Kroschel/Peterson* Das Investitionszulagengesetz 2007, BB 2006 S. 1415; *Rosarius* Das Investitionszulagengesetz 2007 – Förderung mit Fallstricken, INF 2006, 665; *Uhlmann* Die Abgrenzung von Erstinvestitionsvorhaben im Investitionszulagenrecht ab 2007, BB 2007 S. 854; *Wagner/Staats* Die Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter im Han-

¹⁸⁵ BFH v. 13. 7. 1994 I R. 5/93 BStBl. 1995 II S. 134.

gepasst ist²⁰⁰. In diesem Fall wären die Mitgliedsbeiträge mit 7% der MwSt zu unterwerfen, die Vorsteuer aus den betreffenden Eingangsumsätzen könnte aber abgezogen werden. Sofern die Finanzverwaltung es ablehnt, die Mitgliedsbeiträge insoweit als steuerpflichtiges Entgelt anzusehen und damit die Vorsteuern als Eingangsleistungen zum Abzug zuzulassen, ist im Zweifel ein finanzgerichtliches Verfahren zur Durchsetzung des Vorsteuerabzugs unerlässlich. Behandelt das Finanzamt die Mitgliedsbeiträge als steuerpflichtiges Entgelt, kann der Verein sich – falls gewünscht – dagegen unmittelbar auf die Steuerfreiheit gem. Art. 132 Buchst. m MwStSystRL berufen.

b) Zuschüsse

- 87 Unter Zuschuss kann verstanden werden ein echter, nicht steuerbarer Zuschuss, ein Entgelt für eine Gegenleistung (unechter Zuschuss) oder auch ein zusätzliches Entgelt von dritter Seite²⁰¹. Trotz recht kasuistischer Einzelfallentscheidungen ist die Abgrenzung aus Sicht der Finanzverwaltung (A 150 UStR) und des BFH „geklärt“²⁰². Für die Steuerbarkeit entscheidend ist, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann.
- 88 **Echte**, nicht steuerbare **Zuschüsse** sind anzunehmen, wenn **kein Leistungsaustausch** vorliegt, der Zuschuss also unabhängig von einer Gegenleistung²⁰³ gewährt wird, um dem Empfänger die Mittel zu verschaffen, die er zur Erfüllung seiner Aufgaben benötigt²⁰⁴. Dies ist insbesondere der Fall bei Zahlungen aus bestimmten strukturpolitischen (zB Aufrechterhaltung von Nahverkehrseinrichtungen)²⁰⁵, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen²⁰⁶. **Unechte Zuschüsse**, d.h. zusätzliches steuerpflichti-

²⁰⁰ St. Rspr. des EuGH, Zusammenstellung bei *Birkenfeld* UR 2002, 153 ff., Fn. 16.

²⁰¹ A 150 Abs. 1 S. 1 UStR; dazu grds. BFH v. 22. 7. 1999 V R 74/98 BFH/NV 2000 S. 240 (städtische Zahlungen an Verkehrsverein), v. 15. 10. 1998 V R 51/96 BFH/NV 1999 S. 833 (staatliche Zuwendungen an Forschungseinrichtung), v. 13. 11. 1997 V R 11/97 BStBl. 1998 II S. 169 (Zuschuss zum Bau einer Tiefgarage), v. 30. 1. 1997 V R 133/93 BStBl. 1997 II S. 335 (Flächenstilllegung), v. 28. 7. 1994 V R 19/92 BStBl. 1995 II S. 86 (Forschungszuschuss durch Industrieverband); EuGH v. 18. 12. 1997 C-384/95 UR 1998 S. 102 (Landboten-Agrardienste).

²⁰² BFH v. 18. 7. 2000 V B 35/00 BFH/NV 2001 S. 71; v. 9. 3. 2003 51/02 BStBl. 2004 II S. 322; v. 20. 12. 2005 V B 43/0 BFH/NV 2006 S. 1162.

²⁰³ A 150 Abs. 7 und 8 UStR mit Fallbeispielen; BFH v. 25. 11. 1986 V R 109/78 BStBl. 1987 II S. 228 (Beihilfen zur Schülerbeförderung); v. 9. 10. 1975 V R 88/74 BStBl. 1976 II S. 105 (Zuschuss zur Anschaffung eines Löschfahrzeugs).

²⁰⁴ A 150 Abs. 7 UStR; BFH v. 20. 4. 1988 X R 3/82 BStBl. 1988 II S. 792 (Zahlungen an Fonds zur Marktbeobachtung).

²⁰⁵ FG Ba-Wü v. 25. 9. 1996 12 K 244/94 EFG 1996 S. 1244 rkr.; FG Düsseldorf v. 16. 6. 1999 5 K 5892/94 U EFG 1999 S. 1101 rkr. (Errichtung einer Rohrprüfstrecke).

²⁰⁶ Vgl. BFH v. 15. 10. 1998 V R 51/96 BFH/NV 1999 S. 833 (Zahlungen des Verteidigungsministeriums an Forschungseinrichtung); v. 10. 7. 1997 V R 94/96 BStBl. 1997 II S. 707 (Vertragsstrafe); EuGH v. 18. 12. 1997 C-384/95 UR 1998 S. 102; FG Münster v. 11. 7. 1996 15 K 3111/93 nv rkr.

ges Entgelt sind empfangene Zahlungen dann, wenn der Empfänger entweder auf sie einen Rechtsanspruch hat und sie in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten Leistung²⁰⁷ oder wenn sie überwiegend in seinem Interesse geleistet werden²⁰⁸. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor²⁰⁹. Ob die Leistung des Zahlungsempfängers derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf den Erhalt einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, ergibt sich aus den Vereinbarungen des Zahlungsempfängers mit dem Zahlenden, zB den zugrunde liegenden Verträgen oder den Vergaberichtlinien (Näheres dazu A 150 Abs. 2 UStR). Zuschüsse als **zusätzliches Entgelt eines Dritten** iSd § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG liegen vor, wenn sie von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Lieferung oder sonstige Leistung des leistenden Unternehmers (Zahlungsempfängers) gewährt werden, d.h. wenn das zusätzliche Entgelt das vom Leistungsempfänger zu zahlende Entgelt ergänzt und erhöht (A 150 Abs. 5 UStR)²¹⁰.

Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln sind meist steuerfrei²¹¹. Dies ist insbesondere der Fall bei Zuschüssen im allgemeinen öffentlichen Interesse zur Förderung zB wirtschaftlicher oder sozialer Ziele, insbesondere bei solchen, die ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts und der dazu erlassenen allgemeinen Nebenbestimmungen vergeben werden²¹². Entscheidendes Kriterium ist aber nicht, dass eine Leistung im öffentlichen Interesse liegt oder ob die Leistung Förderrichtlinien oder kommunalem Haushaltsrecht entspricht. Zuschüsse werden immer dann steuerbar, wenn zwischen der Leistung des Zuschussempfängers und der Zuschussgewährung ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, so dass eine Leistung gewährt

²⁰⁷ EuGH v. 22. 11. 2001 C-184/00 UR 2002 S. 177; BFH v. 21. 4. 2005 V R 11/03 BStBl. 2007 II S. 63 zur Starthilfe der Deutschen Bundesbahn für ein Nahverkehrsunternehmen.

²⁰⁸ BFH v. 22. 10. 1993 V B 54/93 UVR 1994 S. 53; v. 8. 3. 1990 V R 67/89 BStBl. 1990 II S. 708 (Frachthilfen für Unternehmen im Zonenrandgebiet); v. 26. 6. 1986 V R 93/77 BStBl. 1986 II S. 723 (Erstattungen wegen unentgeltlicher Beförderung Begünstigter); v. 9. 10. 2003 V R 51/02 BStBl. 2004 II S. 322 (Milchleistungsprüfungen).

²⁰⁹ BFH v. 24. 2. 2005 V R 17/02 BFH/NV 2005 S. 1394; v. 21. 4. 2005 V R 11/03 BStBl. 2007 II S. 63.

²¹⁰ BFH v. 9. 3. 2003 51/02 BStBl. 2004 II S. 322; FG S-Anh v. 19. 1. 2006 3 K 64/01 EFG 2006 S. 1860 für Zahlungen von NRW im Rahmen des Landesprogramms „QUATRO“ an Unternehmer für Qualifizierungsmaßnahmen.

²¹¹ A 150 Abs. 8 UStR, vgl. zur Abgrenzung *Langer* UR 1994 S. 413, auch *Gröpl* DStZ 1998 S. 113, *List* UVR 2001 S. 201, *Bauer* KFR 1998 S. 151; Zahlungen, durch die lediglich eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers gefördert werden soll, sind kein Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung, BFH v. 13. 11. 1997 V R 11/97 BStBl. 1998 II S. 169 mwN; EuGH v. 18. 12. 1997 C-384/95 (Landboden-Agrardienste) UR 1998 S. 102.

²¹² BMF v. 15. 8. 2006 BStBl. 2006 I S. 502.

wird, um die andere Leistung zu erhalten²¹³. Die Einordnung ändert sich auch nicht, wenn zur Abkürzung des Zahlungswegs seitens Dritter „bezuschusst“ wird²¹⁴. Die Einordnung ist leider recht kasuistisch und kaum überschaubar²¹⁵.

- 90 So sind beispielsweise **echte Zuschüsse**: Zuwendungen, die das Bundesministerium für Forschung und Technologie auf Kostenbasis für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben gewährt, sind grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer unterliegende echte Zuschüsse²¹⁶. Auch Lohnkostenerstattungen im Rahmen der Beschäftigung von Langzeitarbeitslosen nach § 19 BSHG sind als nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse bewertet worden²¹⁷, ebenso wie sogar die einem Pferderennverein belassene Rennwett- und Lotteriesteuer²¹⁸. Aus der Tatsache, dass aus sog. ABM-Mitteln gezahlt wird, lässt sich allein nicht auf einen fehlenden Leistungsaustausch schließen²¹⁹. Entscheidend werden immer die Person des Empfängers, der Zweck der Zuwendung²²⁰ und die zugrunde liegende Absprache sein²²¹, wobei in einer Zahlung als Subvention, Beihilfe oder Prämie durchaus eine Anerkennung oder Förderung einer unternehmerischen Tätigkeit liegen kann²²². Zuschüsse aus öffentlichen Kassen gehören dann nicht zum Entgelt, wenn sie überwiegend im Interesse des die Leistung erbringenden Unternehmens gezahlt werden²²³, wie zB Vergütungen für die Aufgabe der Milchproduktion²²⁴, zur Tourismusförde-

²¹³ BFH v. 29. 6. 2007 V B 28/06 BFH/NV 2007 S. 1938; Sächs. FG v. 8. 6. 2006 3 K 2006/03 EFG 2006 S. 1832; BFH v. 23. 8. 1967 V 31/64 BStBl. 1967 III S. 717 (Zuschüsse als „Preisauflage“ zur Filmproduktion); v. 7. 5. 1981 V R 47/76 BStBl. 1981 II S. 495 (Zuschuss des Arbeitgebers zur PKW-Anfahrt seiner Arbeitnehmer); v. 9. 10. 2003 V R 51/02 BStBl. 2004 II S. 322 (Milchleistungsprüfungen).

²¹⁴ BFH v. 26. 6. 1986 V R 93/77 BStBl. 1986 II S. 723 (Erstattung von Fahrgeldausfällen wegen Beförderung Begünstigter); v. 25. 11. 1986 V R 109/78 BStBl. 1987 II S. 228 (erhöhtes Fahrgeld für Schwarzfahrer; Beihilfen zur Personenbeförderung bei Schülern, Studenten usw.); v. 20. 2. 1992 V R 107/87 BStBl. 1992 II S. 705 (Zuschuss bei Mietverhältnis); v. 24. 2. 1972 V R 90/68 BStBl. 1972 II S. 558 („Zuschuss“ an Großhändler wegen Werbeetiketten); FG Bbg v. 28. 8. 2002 1 K 1837/00 EFG 2002 S. 1483 rkr. (Tätigkeit einer kommunalen Entwicklungs-GmbH für die Gemeinde); Zuschüsse für den Bau einer Kläranlage FG M-V v. 11. 11. 2004 2 K 373/03 DStRE 2005 S. 895.

²¹⁵ Siehe Zusammenstellung auch bei OFD Magdeburg v. 12. 4. 2006 S 7200 – 178 – St 24 H USt-Kartei ST § 10 UStG Abs 1 Karte 9, USt-Kartei ST § 1 UStG Abs. 1 Karte 14 mit ABC der Zuschüsse, Beihilfen u. dgl.

²¹⁶ BMF v. 15. 8. 2006 BStBl. I 2006, 502; BFH v. 28. 7. 1994 V R 27/92 BStBl. 1995 II S. 86.

²¹⁷ FM Schl-H v. 14. 3. 1990 StEK UStG § 10 Abs. 1, 2 Nr. 106.

²¹⁸ OFD Münster v. 27. 2. 1968 StEK KStG (alt) § 4 Nr. 44.

²¹⁹ FG Bbg v. 31. 5. 1999 1 K 1608/97 U EFG 1999 S. 994 rkr.

²²⁰ BFH v. 8. 3. 1990 V R 67/89 BStBl. 1990 II S. 708 (Versendungsfrachthilfen im Zonenrandgebiet).

²²¹ FG Rh-Pf v. 3. 4. 1998 3 K 1016/95 EFG 1998 S. 1096 nrkr.

²²² BFH v. 6. 8. 1970 V R 94/68 BStBl. 1970 II S. 730 (Züchterprämie nach der Rennordnung für Pferde); dazu Theler DStR 1995 S. 433.

²²³ BFH v. 9. 10. 1975 V R 88/74 BStBl. 1976 II S. 105 (Zuschuss zu Löschfahrzeug).

²²⁴ EuGH v. 29. 2. 1996 C-110/94 BStBl. 1996 II S. 655.

zung²²⁵ oder zur Verringerung der Kartoffelproduktion²²⁶, zur Unterstützung einer von einem Landkreis errichteten Abfallwirtschafts-GmbH²²⁷. Auch Zuschüsse einer Kommune an einen eingetragenen Verein hinsichtlich der institutionellen Förderung des Vereins und der Bezuschussung der Vorbereitung und Durchführung des alljährlichen Stadtfestes sowie der Feierlichkeiten anlässlich eines Stadtjubiläums können echte Zuschüsse sein²²⁸.

Zahlungen der öffentlichen Hand an einen Unternehmer, der Lieferungen 91 oder sonstige Leistungen an Dritte erbringt, gehören – unabhängig von der Bezeichnung als „Zuschuss“ – dann gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG zum Entgelt für diese Umsätze, wenn

- der Zuschuss dem Abnehmer des Gegenstands oder dem Dienstleistungsempfänger zugute kommt,
- der Zuschuss gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstands oder die Erbringung einer bestimmten sonstigen Leistung gezahlt wird und
- mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers (Unternehmers) auf Auszahlung des Zuschusses einhergeht, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat (unechte Zuschüsse).

So sind beispielsweise **unechte Zuschüsse**: Zuschüsse einer Gemeinde an einen eingetragenen Verein, zB an eine Werbegemeinschaft, zur vertragsgemäßen Durchführung einer Werbeveranstaltung in der Vorweihnachtszeit, sind Entgelt. Weiter können steuerpflichtiger Umsatz sein, Zuschüsse an Körperschaften zur Tierkörperbeseitigung²²⁹, zur Sammlung und Ablieferung von Abfall²³⁰ oder Wertstoffen²³¹, Existenzgründungszuschüsse an landwirtschaftliche²³² Betriebshilfevereine²³³, zum Betrieb einer Kantine²³⁴, Zuschüsse des Landes an Vereine für Milchleistungsprüfungen²³⁵, Zuschüsse einer Kommune an eine Wirtschaftsförderungsgesellschaft²³⁶, Zuschüsse einer Kirche an eine GmbH für die Übernahme der Medienarbeit²³⁷, Zuschüsse von Gebietskörperschaften an gemeinnützige Gesellschaften zur Arbeitsförderung, Beschäftigung und Strukturentwicklung, wenn die Gesellschaft u.a. dafür gegenüber der Kommune Leistungen wie zB Bau von Kinderspielgeräten, Stadtbildverschönerungsarbeiten etc. er-

²²⁵ BFH v. 26. 10. 2000 V R 12/00 BFH/NV 2001 S. 494.

²²⁶ EuGH v. 18. 12. 1997 C-384/95 UR 1998 S. 102, dazu *Stapperfend* UR 1998 S. 105.

²²⁷ FG Düsseldorf v. 10. 8. 2005 5 K 5456/00 EFG 2006 S. 601.

²²⁸ Sächs. FG v. 8. 6. 2006 3 K 2006/03 EFG 2006 S. 1862.

²²⁹ BFH v. 4. 6. 1992 V R 31/88 BFH/NV 1993 S. 276.

²³⁰ FG Saarland v. 23. 3. 1998 1 K 11/96 EFG 1998 S. 1159 rkr.

²³¹ FG Münster v. 16. 6. 1998 15 K 2840/96 U EFG 1998 S. 1364 rkr.

²³² Übersicht über 40 verschiedene Zuwendungsarten in der Landwirtschaft in OFD Hannover v. 15. 2. 1999 StEK UStG § 10 Abs. 1, 2 Nr. 215.

²³³ BFH v. 9. 10. 1996 XI R 1/96 BStBl. 1997 II S. 125.

²³⁴ FG Düsseldorf v. 3. 3. 1999 5 K 7909/94 nv rkr.

²³⁵ BFH v. 9. 10. 2003 V R 51/02 BStBl. 2004 II S. 322.

²³⁶ FG Rh-Pf v. 28. 7. 2000 4 K 2226/98 nv, zurückverwiesen durch BFH v. 11. 4. 2002 V R 65/00 BFH/NV 2002 S. 1004.

²³⁷ FG Schl-H v. 12. 12. 2006 4 K 71/05 EFG 2007 S. 1195.

bringt²³⁸, weitergeleitete Anschlussbeiträge als Zuschüsse, die eine Kommune an eine Abwasserbeseitigungs-GmbH gibt²³⁹, Zuschüsse zum Ausgleich von Verlusten an eine GmbH & Co KG „Städtische Eisenbahn“ und „Handelshafen“, an der die Stadt beteiligt ist²⁴⁰, Zuschüsse einer nahe gelegenen Großstadt für den Bau einer Park-and-Ride-Anlage, die von einer anderen Kommune errichtet wird²⁴¹, Zuschüsse an private Bauträger zur Erschließung von Grundstücken zur Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur²⁴² oder an ein kommunales Beteiligungsunternehmen (GmbH), Zuschüsse zur Errichtung von Abwasserbeseitigungsanlagen²⁴³, die Übernahme eines Finanzfehlbedarfs eines Verkehrsvereins durch die Kommune²⁴⁴. Dies wird auch bei kommunalen Zuschüssen aus Stellplatzablösungen an Parkhausinvestoren zu gelten haben²⁴⁵. Betreffen Zuschüsse teilweise den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb teils den ideellen Bereich eines Vereins, sind sie in Zuschuss und Entgelt aufzuteilen²⁴⁶.

- 92 Von großer praktischer Bedeutung ist die Einordnung²⁴⁷ von **Zuschüssen** bei **Forschungsvorhaben**. Dabei kommt es vorrangig auf die individuelle Vereinbarung und nicht auf den Zweck an, den der Zahlende selbst mit der Zahlung verfolgt²⁴⁸. Lässt sich den Zahlungsbedingungen als Rechtsgrund für die Zahlung nicht entnehmen, dass die Forschungsleistung konkret in Erfüllung eines Auftrags durch den Zahlungsempfänger ausgeführt wurde, sondern nur, dass der Zahlungsempfänger mit diesem Zuschuss unterstützt werden sollte, damit er seine Forschungstätigkeit ausüben kann, fehlt es an der erforderlichen Verknüpfung von Forschungsleistung und Zuschusszahlung zu einem steuerbaren Umsatz. Echte Zuschüsse liegen also vor, wenn sie unab-

²³⁸ BFH v. 29. 6. 2007 V B 28/06 BFH/NV 2007 S. 1938.

²³⁹ BFH v. 19. 3. 2004 V B 166/03 nv; Sächs. FG v. 24. 7. 2003 1 K 894/98 nv.

²⁴⁰ FG Schl-H v. 28. 10. 2004 4 K 86/03 EFG 2005 S. 401.

²⁴¹ FG Hessen v. 9. 5. 2006 6 K 2426/01 nv; FG Düsseldorf v. 28. 4. 2004 5 K 76597/00U EFG 2006 S. 1290; OFD Frankfurt v. 15. 11. 2006 S 7100 A – St1 ZKF 2007 S. 276.

²⁴² Vgl. *Löhlein* UStB 2000 S. 186, *Husmann* UR 2000 S. 137; allerdings soll die Verwendung von Fördermitteln zur Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur durch Weiterleitung an eine Erschließungsgesellschaft der Kommune kein Entgelt, sondern ein nicht steuerbarer Zuschuss sein, FG Bbg v. 6. 2. 2004 1 K 2807/01 EFG 2004 S. 926.

²⁴³ BFH v. 20. 12. 2001 V R 81/99 BStBl. 2003 II S. 213; vgl. *Thieme/Rehbein* BB 2003 S. 1644.

²⁴⁴ BFH v. 17. 6. 1993 V B 185/92 BFH/NV 1994 S. 261; v. 22. 7. 1999 V R 74/98 BFH/NV 2000 S. 240; vgl. *Zöllinger* UR 1998 S. 45, FM Bbg StEK UStG § 10 Abs. 1, 2 Nr. 186.

²⁴⁵ So BFH v. 13. 11. 1997 V R 32/95 BFH/NV 1998 S. 556; v. 14. 1. 1999 V R 70/97 BFH/NV 1999 S. 840, anders *Lothmann* DStR 1994 S. 778 unter Hinweis auf BFH v. 12. 11. 1987 V B 52/86 BStBl. 1988 II S. 156 und v. 22. 1. 1992 X R 23/89 BStBl. 1992 II S. 488; BFH v. 13. 11. 1997 V R 11/97 BStBl. 1998 II S. 169; kritisch auch *Mörstedt* DStR 1998 S. 559.

²⁴⁶ FG Düsseldorf v. 26. 5. 1993 5 K 372/90 U EFG 1994 S. 61 rkr.

²⁴⁷ Dazu grds. BFH v. 20. 2. 1992 V R 107/87 BStBl. 1992 II S. 705.

²⁴⁸ BFH v. 23. 2. 1989 V R 141/84 BStBl. 1989 II S. 638; vgl. aber BFH v. 9. 12. 1987 X R 39/81 BStBl. 1988 II S. 471.

hängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, um dem Empfänger die Mittel zu verschaffen, die er im Allgemeinen öffentlichen Interesse benötigt²⁴⁹. Die Finanzverwaltung akzeptiert bei Vorhaben im Rahmen öffentlicher Forschung und Technologie idR den steuerfreien Zuschuss²⁵⁰. Bei Zuwendungen im Zusammenhang mit Forschungsleistungen ist ein Leistungsaustausch gegeben, wenn der Zahlungsempfänger seine Forschungsleistungen an den Zahlenden ausführt und dafür die Zuwendung als Entgelt erwartet²⁵¹. Wird die Forschung nur durchgeführt, um den Zuschuss zu erhalten, handelt es sich um ein steuerpflichtiges Entgelt, das dann auch nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt²⁵². Der Entgeltcharakter ist immer gegeben, wenn es zumindest auch im Interesse des Zuschussgebers liegt, dass der Zuschussnehmer ein bestimmtes Verhalten zeigt, wie zB bei einer kommunalen Wirtschaftsförderungsgesellschaft, wenn die Gesellschafter außerhalb der Satzung Aufwand der Gesellschaft übernehmen²⁵³ oder wenn sich die gesamte „bezuschusste“ Tätigkeit auf Wehr- und Rüstungsforschung bezieht²⁵⁴. Bei einem Verwertungsrecht des Zuschussgebers für die Forschungsergebnisse liegt regelmäßig Entgelt vor²⁵⁵. Ob eine solche finale Verknüpfung zwischen der Zuwendung und der Ausführung der Forschungsleistung vorliegt, ist anhand der konkreten Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden zu ermitteln.

Fraglich ist der Zuschusscharakter für Zuwendungen an Beratungsstellen für **Beschäftigungsinitiativen**, die häufig als gemeinnützige Organisationen strukturiert sind. Ein echter Zuschuss liegt vor, wenn die Zuwendungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, um dem Empfänger die Mittel zu verschaffen, die er zur Erfüllung der Beschäftigungsmaßnahmen benötigt²⁵⁶, was bei sog. ABM-Maßnahmen regelmäßig der Fall sein soll²⁵⁷. Eine gesetzliche Erstattung des Einnahmeausfalls für die unentgeltliche Beförderung von

²⁴⁹ BFH v. 20. 4. 1988 X R 3/82 BStBl. 1988 II S. 792 (Leistungen eines sog. Absatzfonds an Marktbeobachtungs-GmbH), v. 28. 7. 1994 V R 19/92 BStBl. 1995 II S. 86 (Forschungsleistungen auf Grund sog. Bewilligungsbedingungen); BMF v. 15. 8. 2006 BStBl. I S. 502.

²⁵⁰ BMF v. 15. 8. 2006 aaO.

²⁵¹ BFH v. 28. 7. 1994 V R 19/92 BStBl. 1995 II S. 86 v. 25. 1. 1996 V R 61/94, BFH/NV 1996 S. 715.

²⁵² FG Nürnberg v. 26. 1. 1993 II 142/90 EFG 1993 S. 550 rkr.; FG Düsseldorf v. 16. 6. 1999 5 K 5892/94 U EFG 1999 S. 1101 rkr.

²⁵³ BFH v. 10. 8. 1989 V R 154/84 BFH/NV 1990 S. 398.

²⁵⁴ FG Köln v. 23. 5. 1996 13 K 2330/90 EFG 1997 S. 706 (zurückverwiesen durch BFH v. 15. 10. 1998 V R 51/96 BFH/NV 1999 S. 833).

²⁵⁵ BFH v. 25. 1. 1996 V R 61/94 BFH/NV 1996 S. 715 (GmbH für wissenschaftliche Erkenntnis- und Zweckforschung – Zuschuss einer Interessenvereinigung für bestimmte Vorhaben), v. 30. 11. 1995 V R 29/91 BStBl. 1997 II S. 189 (Projektträgerschaft und Auftragsforschung eines gemeinnützigen eV); zu beachten ist, dass die ab 1. 1. 1997 gültige Steuerbefreiung der Auftragsforschung in § 4 Nr. 21a UStG nur Hochschulen betrifft, vgl. *Seer* DStR 1997 S. 436.

²⁵⁶ FM Schl-H v. 16. 1. 1991 StEK UStG § 10 Abs. 1, 2 Nr. 116.

²⁵⁷ OFD Erfurt v. 24. 1. 1994 StEK UStG § 10 Abs. 1, 2 Nr. 160; FG S-Anh v. 9. 8. 2001 3 (2) K 53/97 EFG 2001 S. 1465 rkr.

Schwerbeschädigten im öffentlichen Personenverkehr erfolgt aber im Interesse dieses Personenkreises und die erstatteten Beträge gehören deshalb beim Beförderungsunternehmen zum steuerpflichtigen Entgelt²⁵⁸. Zuschüsse, die die Bundesanstalt für Arbeit bestimmten Unternehmern zu den Löhnen und Ausbildungsvergütungen oder zu den Kosten für Arbeitserprobung und Probebeschäftigung gewährt sind wiederum weder zusätzliche Entgelte von einem Dritten zugunsten der Vertragspartner des leistenden Unternehmers, noch Entgelte als dessen Leistungsempfänger. Zuwendungen zur Projektförderung oder zur institutionellen Förderung sind idR. echte Zuschüsse, auch wenn sie mit Nebenbestimmungen verbunden sind, Näheres s. A 150 Abs. 8 Satz 10 ff. UStR

- 94 Weitere **Beispiele** für im Gemeinnützigkeitsbereich relevante echte **Zuschüsse** sind vor allem die Beihilfen im landwirtschaftlichen Bereich²⁵⁹, wie die zur Erzeugung bestimmter Produkte oder zur Gründung von Erzeugergemeinschaften, Marktstrukturbeihilfen²⁶⁰, die Prämie zur Aufgabe der Milcherzeugung (Milchrente)²⁶¹, Beihilfen zur Trocknung bestimmter Ernterzeugnisse²⁶², zur Stilllegung von Ackerflächen²⁶³, zur Rodung von Apfelbäumen²⁶⁴, zur extensiven Landbewirtschaftung²⁶⁵, oder auch Zuchtprämien, zB für Rennpferde²⁶⁶, Ankauf von gekeulten Masttieren²⁶⁷, nicht aber deren Rennpreise²⁶⁸. Außerhalb der Landwirtschaft seien erwähnt Zuschüsse einer Kommune an einen Fremdenverkehrsförderverein²⁶⁹ bzw. -GmbH in kommunaler Trägerschaft²⁷⁰, Druckbeihilfen bei wissenschaftlicher Literatur²⁷¹, Zuschüsse bei Winterbauförderung²⁷² und sogar Filmpreise²⁷³.
- 95 **Unechte**, d.h. steuerpflichtige **Zuschüsse** sind dagegen zB Eingliederungshilfen bei Behinderten²⁷⁴, Beförderungszuschüsse allgemein²⁷⁵, auch bei

²⁵⁸ BMF v. 8. 7. 1980 StEK UStG § 10 Abs. 1 Nr. 11.

²⁵⁹ A 150 Abs. 7 UStR; Übersicht über Abgrenzung FM Sachsen v. 23. 2. 1994 StEK UStG § 10 Abs. 1, 2 Nr. 161 und zur allgemeinen Gültigkeit der EuGH-Rspr. FM Sachsen v. 20. 7. 1998 StEK UStG § 10 Abs. 1, 2 Nr. 210.

²⁶⁰ BMF v. 29. 12. 1972 StEK UStG 67 § 10 Nr. 191.

²⁶¹ EuGH v. 29. 2. 1996 C-110/94 BStBl. 1996 II S. 655.

²⁶² BMF v. 24. 2. 1975 StEK UStG 67 § 10 Nr. 270, bestätigt durch BFH v. 24. 7. 1997 V R 64/93 BFH/NV 1998 S. 227.

²⁶³ BFH v. 30. 1. 1997 V R 133/93 BStBl. 1997 II S. 335.

²⁶⁴ FG Bbg v. 9. 3. 1993 1 K 147/92 U EFG 1993 S. 416 rkr.

²⁶⁵ FG M-V v. 7. 11. 1995 2 V 25/94 EFG 1996 S. 455 rkr.

²⁶⁶ BFH v. 2. 10. 1969 V R 163/66 BStBl. 1970 II S. 111, v. 6. 8. 1970 V R 94/68 BStBl. 1970 II S. 730.

²⁶⁷ Nach FG Hessen v. 5. 9. 2006 6 K 4528/01 EFG 2007 S. 549 (Subvention zur Stützung des Schweinemarktes bei Schweinepest).

²⁶⁸ BFH v. 9. 3. 1972 V R 32/69 BStBl. 1972 II S. 556.

²⁶⁹ FG Ba-Wü v. 27. 3. 1998 9 K 142/94 EFG 1999 S. 89, zT bestätigt durch BFH v. 22. 7. 1999 V R 74/98 9 BFH/NV 2000 S. 240.

²⁷⁰ BFH v. 26. 10. 2000 V R 74/98 BFH/NV 2001 S. 494.

²⁷¹ OFD Koblenz v. 11. 3. 1985 StEK UStG § 10 Abs. 1, 2 Nr. 42.

²⁷² BMF v. 8. 7. 1974 StEK UStG 67 § 10 Nr. 246.

²⁷³ BFH v. 20. 2. 1992 V R 26/87 BFH/NV 1992 S. 701.

²⁷⁴ BFH v. 6. 10. 1988 V R 101/85 BFH/NV 1989 S. 327.

²⁷⁵ FG Ba-Wü v. 25. 9. 1996 12 K 244/94 EFG 1996 S. 1244 rkr.

Kriegsbeschädigten²⁷⁶ oder Schwerbehinderten²⁷⁷, nicht dagegen²⁷⁸ bei Ausgleichszahlungen im Ausbildungsverkehr oder bei Zuwendungen für Schülerbeförderung, Lagerbeihilfen nach EG-Recht²⁷⁹, Zuschüsse an Schulbuchlieferanten²⁸⁰, überhaupt allgemeine Druckkostenzuschüsse von Dritten²⁸¹, öffentliche Zuschüsse zum Bau und Betrieb einer Tiefgarage²⁸² bzw. einer Kläranlage²⁸³ und zur Energieverbrauchsberatung²⁸⁴, Gemeindeumlagen zur Finanzierung eines öffentlich-rechtlichen Wasserversorgungsverbandes²⁸⁵ oder die Beihilfe zum Ankauf von Butter nach EG-Recht²⁸⁶. Betrifft ein Betriebskostenzuschuss teils Leistungen an Dritte, teils solche an Mitglieder wie zB bei einem vereinseigenen Schwimmbad, so ist der Zuschuss aufzuteilen in einen echten Vereinszuschuss für „Vereinsschwimmen“ und ein steuerpflichtiges Entgelt²⁸⁷; der Zuschuss an den Pächter eines öffentlichen Schwimmbades ist dagegen immer Entgelt²⁸⁸.

Zur Berechnung der Umsatzsteuer aus unechten Zuschüssen (Entgelt) ist diese aus dem gezahlten Zuschussbetrag herauszurechnen (Divisor 1,19). Danach wird der Nettobetrag dann zum übrigen Entgelt hinzugerechnet und hieraus die Umsatzsteuer ermittelt. Da vom Zuschussgeber gewöhnlich die Umsatzsteuer nicht auf den Zuschuss aufgerechnet wird, mindert sie im Ergebnis den Zuschuss. Mit dem Zuschussgeber kann aber vereinbart werden, dass er als Entgelt den Zuschuss zzgl. Umsatzsteuer gewährt. Wird mit den Zuschüssen ein Investitionsgut angeschafft/hergestellt, kommt es für den Vorsteuerabzug nur auf die Zuordnung dieses Gegenstandes zum unternehmerischen Bereich an.

c) Schadensersatz

(Echte) Schadensersatzleistungen sind **kein Entgelt** für eine Lieferung²⁸⁹ 97 oder Leistung, sondern sie werden erbracht, weil man für einen Schaden einzustehen hat²⁹⁰. Sie sind nicht steuerbar, da es am Leistungsaustausch fehlt²⁹¹.

²⁷⁶ BFH v. 26. 6. 1986 V R 93/77 BStBl. 1986 II S. 723.

²⁷⁷ BMF v. 8. 7. 1980 StEK UStG § 10 Abs. 1 Nr. 11.

²⁷⁸ OFD Hannover v. 3. 6. 2008 S 7200 – 174 – StO 172 StEd 2008 S. 478.

²⁷⁹ BMF v. 26. 4. 1976 StEK UStG 67 § 1 Nr. 145.

²⁸⁰ OFD Düsseldorf v. 29. 5. 1970 StEK UStG 67 § 10 Nr. 82.

²⁸¹ BFH v. 28. 7. 1994 V R 27/92 BFH/NV 1995 S. 550, vgl. *Klenk* UVR 1994 S. 54.

²⁸² A 1 Abs. 3 S. 6 UStR.

²⁸³ FG Schl-H v. 28. 9. 1999 IV 1629/97, EFG 2000 S. 656, bestätigt durch BFH v. 20. 12. 2001 V R 81/99 BFH/NV 2002 S. 740.

²⁸⁴ EuGH v. 13. 6. 2002 C-382/99 BFH/NV 2002 S. 133.

²⁸⁵ FG Sachsen v. 10. 10. 2002 2 K 315/01 DStRE 2003 S. 1235 rkr.

²⁸⁶ BMF v. 5. 6. 1986 BStBl. 1986 I S. 305.

²⁸⁷ FG Düsseldorf v. 26. 5. 1994 5 K 372/90 U EFG 1993 S. 61 rkr.

²⁸⁸ FG Hessen v. 5. 2. 1997 6 K 200/94 EFG 1997 S. 641 rkr. (ermäßigter Steuersatz § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG).

²⁸⁹ Vgl. A 3 UStR mit LS zu A 3.

²⁹⁰ A 3 Abs. 1 Satz 2 UStR, dazu *Korff* UR 1996 S. 330.

²⁹¹ A 3 Abs. 1 UStR, BFH v. 22. 11. 1962 V 192/60 U BStBl. 1963 III S. 106; v. 19. 10. 2001 V R 48/00 BStBl. 2003 II S. 210.