

Europäische Hochschulschriften



Rechtswissenschaft

Gunter Mühlhaus

**Die ertrag- und umsatzsteuerliche
Behandlung von Subventionen
und Zuschüssen**

Einführung in das Thema

Zuschüsse und Subventionen haben als Finanzierungsmittel und „Anreiz-System“ für Unternehmen, ob von der öffentlichen Hand oder von der Privatwirtschaft einen beachtlichen Umfang erreicht.

Die gesamtwirtschaftliche Bedeutung allein von öffentlichen Subventionen hat in der Bundesrepublik Deutschland – trotz wiederholter politischer Ankündigungen zum Abbau – keineswegs an Stellenwert verloren. Mit 21,5 Mrd. EUR Subventionen des Bundes im Jahr 2008, was einer Quote von 0,9 % im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt entspricht, hat allein das Volumen öffentlicher Subventionen nach wie vor einen beachtlichen Umfang.

Die Begriffe „Subvention“ und „Zuschuss“ haben längst in fast allen Bereichen des Alltags Einzug gefunden und scheinen dabei auf immer neue Sachverhalte ausgedehnt zu werden.

Entsprechend der immer neuen Erscheinungsformen hat sich auch eine breitgefächerte Begrifflichkeit herausgebildet. Bedeutungsgleich mit dem Begriff "Zuschuss" werden häufig die Begriffe Zuwendung, Abfindung Prämie, Zulage, Beihilfe Subvention, Entschädigung oder auch (Geld-)Preis verwendet.

Eine Abgrenzung zu anderen Rechtsinstituten, wie bspw. zur Schenkung oder zu gegenseitigen Verträgen i.S. der §§ 320 ff. BGB ist aufgrund der vielfältigen Begrifflichkeiten schwierig.

Ertragsteuerlich sollen sich Zuschüsse nach dem Wunsch des Zuschussempfängers möglichst nicht sofort gewinnerhöhend auf das Ergebnis des Zuschussempfängers auswirken. Der Steuerpflichtige strebt danach, die Steuerbelastungen aus der Zuschussgewährung möglichst zu vermeiden bzw. diese durch Verteilung über einen längeren Zeitraum zu strecken. Dieses Ansinnen beruhen auf dem Grundgedanken, dass die vom Zuschussgeber beabsichtigte Stärkung des Zuschussempfängers durch die Vermögenszuwendung nicht unmittelbar wieder geschwächt werden dürfe, indem die durch den Zuschuss beim Empfänger eingetretene Vermögensmehrung durch die Vereinnahmung wegbesteuert oder durch die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Beim Zuschussgeber ist von Interesse, wie sich eine Zuschussgewährung bei ihm ertragsteuerlich auswirkt. Zentrales Problem ist hier, unter welchen Voraussetzungen eine für den Zuschuss erhaltene Gegenleistung als immaterielles Wirtschaftsgut zu aktivieren ist.

Im Umsatzsteuerrecht stellt sich die Frage, wann eine Zuschusszahlung als Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG für eine im Gegenzug erbrachte Leistung der Umsatzsteuer unterliegt. Zentrales Problem ist die Auslegung der Tatbestandsmerkmale „Leistung“ und „Entgelt“. Des Weiteren gilt es zu klären, wann

ein Zuschuss als ein zusätzliches Entgelt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einzubeziehen ist. Die Beantwortung dieser Fragen ist für den Steuerpflichtigen von großer Bedeutung, da sich hier nach das Anfallen von Umsatzsteuer richtet.

Ziel der Arbeit

Ziel der Arbeit ist es, einen Zuschussbegriff für das Steuerrecht zu entwickeln, der es ermöglicht, den Zuschuss möglichst trennscharf von anderen Rechtsinstituten abzugrenzen und anhand dessen die unterschiedlichen Problemfelder im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht untersucht werden können.

Im Ertragsteuerrecht soll die in Rechtsprechung und Literatur kontrovers diskutierte Frage der steuersystematischen Erfassung von Zuschüssen analysiert und ausgewertet werden. Im Zentrum der ertragsteuerlichen Untersuchung steht dabei der Investitionszuschuss und damit verbunden die Frage, ob er zu einer Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des bezuschussten Wirtschaftsguts führen kann. Hierbei wird auch die Rechtmäßigkeit des Wahlrechts in R 6.5 Abs. 2 der Einkommensteuerrichtlinien untersucht, das dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet einen Investitionszuschuss wahlweise als sofortige Betriebseinnahmen oder als Minderungen der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu erfassen. Außerdem werden alle Möglichkeiten untersucht, die zu einer Vermeidung einer sofortigen Ertragsauswirkung beim Zufluss eines Zuschusses beim Zuschussempfänger führen können, um eine grundsätzlich unerwünschte „Wegbesteuerung des Zuschusses“ zu vermeiden. Hierbei wird insbesondere untersucht, ob und wann ggf. ein passiver Abgrenzungsposten beim Zuschussempfänger zu bilden und später wieder aufzulösen ist. Beim Zuschussgeber ist spiegelbildlich zu klären, ob sich die Zuschussgewährung stets sofort gewinnmindernd auswirkt und ob es Gründe geben kann, die die Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts nach sich ziehen.

Im Umsatzsteuerrecht soll – wie bereits in der Einleitung angedeutet – einerseits untersucht werden, unter welchen Voraussetzungen eine Zuschusszahlung im Zweipersonenverhältnis ein Entgelt für eine Leistung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG darstellt bzw. wann der Zuschuss im Dreipersonenverhältnis als zusätzliches Entgelt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einzubeziehen ist.

In beiden Fällen ist besonderes Augenmerk auf die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der MwStSystRL, die entsprechende Rechtsprechung des EuGH und die nationale Rechtsprechung des BFH zu richten. Der EuGH hat Kriterien vorgegeben, anhand derer ein Entgelt bzw. ein zusätzliches Entgelt von „echten“

Zuschüssen abgegrenzt werden kann. Dabei ist zu untersuchen, ob sich die Rechtsprechung des BFH stets im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH befindet.

Gang der Arbeit

Im Kapitel I der Arbeit wird eine eingehende Analyse der Begriffe „Subventionen“ und „Zuschüsse“ vorgenommen, in deren Ergebnis ein für die Untersuchung einheitlicher Zuschussbegriff gebildet werden soll. Dieser soll als Grundlage für die folgende Untersuchung von Zuschüssen im Ertragsteuer- und Umsatzsteuerrecht dienen.

Im Kapitel II. der Arbeit sind die ertragsteuerlichen Probleme im Zusammenhang mit der Zuschussgewährung zu untersuchen. Dabei wird zunächst auf die Fragestellungen seitens des Zuschussempfängers und im Anschluss des Zuschussgebers eingegangen.

Im Kapitel III. der Arbeit werden die umsatzsteuerlichen Fragestellungen untersucht. Dabei erfolgt zunächst eine eingehende Betrachtung, unter welchen Umständen ein Zuschuss im Zweipersonenverhältnis als Entgelt für eine Leitung i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu erfassen ist. Im Anschluss schließt sich die Untersuchung des Dreipersonenverhältnisses an, mit dem Problemfeld, wann die Zuschusszahlung als zusätzliches Entgelt in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG einzubeziehen ist.

Kapitel I Abgrenzung des Untersuchungsobjekts

A. Typische Erscheinungsformen von Subventionen und Zuschüssen

Im Wirtschaftsleben treten Subventionen und Zuschüsse in den verschiedensten Formen auf. Sie können von privater oder öffentlicher Seite, für bestimmte einzelne Wirtschaftsgüter oder zur Förderung eines Betriebs, eines Wirtschaftszweigs oder einer Region gewährt werden.

Die öffentliche Hand gewährt bspw. Zuschüsse zur Bereitstellung von Ausbildungsplätzen in Betrieben¹, zur Bildung und Erhaltung eines Schwerbehindertenerbeitsplatzes², zur Studentenwohnraumförderungen³, Ausgleichszahlungen für die Beförderung von Schülern durch private Omnibusunternehmen⁴, Existenzgründungsbeihilfen⁵ oder Finanzierungsbeihilfen⁶ zur Strukturverbesserung der Molkereiwirtschaft.

Auch Abwrack- und Stilllegungsprämien zählen dazu. Bereits in den 60er Jahren sind Abwrackprämien im Bereich des gewerblichen Binnenschiffsverkehrs⁷ aufgekommen. Hier wurde Schifffahrtstreibenden eine Prämie gezahlt, die unwirtschaftlichen Schiffe abzuwracken. In ähnlicher Weise ist Mühlenbauern eine Abfindung für die Stilllegung von Mühlen gezahlt worden.⁸ Aktuellstes Beispiel ist die im Jahr 2009 gewährte Umweltprämie für den Erwerb eines neuen Kraftfahrzeugs wegen Verschrottung des zugelassenen Altfahrzeugs.⁹

Auch im privaten Bereich werden eine Vielzahl von Zuwendungen unter den Stichworten Subvention und Zuschuss diskutiert. So gibt es bspw. einen Zuschuss eines Arbeitgebers zu baulichen Sicherheitsmaßnahmen am Wohnhaus seines Arbeitnehmers¹⁰, den Zuschuss eines Schrotthändlers an seinen Zulieferer

1 Vgl. Urt. d. *BFH* v. 5.4.1984, IV R 96/82, BStBl. II 1984, S. 552.

2 Vgl. Urt. d. *BFH* v. 22.1.1992, X R 23/89, BStBl. II 1992, S. 488.

3 Vgl. Urt. d. *FG Baden-Württemberg* v. 3.5.1991, 1 K 139/87, EFG 1991, S. 600.

4 Vgl. Urt. d. *BFH* v. 3.7.1986, IV R 109/84, BStBl. II 1986, S. 608.

5 Vgl. Urt. d. *BFH* v. 18.9.2002, X R 41/01, BFH/NV 2003, S. 43.

6 Vgl. Urt. d. *BFH* v. 28.10.1980, VIII R 34/76, BStBl. II 1981, S. 161.

7 Vgl. § 32 a des Gesetzes über den gewerblichen Binnenschiffsverkehr (BSchVG) vom 8.1.1969, BGBl. I 1969, S. 66.

8 Vgl. Urt. d. *BFH* v. 22.7.1982, IV R 111/79, BStBl. II 1982, S. 655, Abfindungen nach dem Mühlenstrukturgesetz.

9 Vgl. *Martini/Roth*, FR 2009, S. 846.

10 Vgl. Urt. d. *BFH* v. 5.4.2006, IX R 109/00, BStBl. II 2006, S. 541.

zur Anschaffung eines Krans, um die Geschäftsbeziehung zu pflegen¹¹, Werkzeugkostenzuschüsse bei der Durchführung aufwendiger Aufträge (Raum- und Luftfahrt oder Automobilindustrie¹²) durch den Auftraggeber an den Auftragnehmer, um kundengebundene Maschinenwerkzeuge, Formen, Modelle und Vorrichtungen herzustellen¹³, Entwicklungskostenzuschüsse bei Gemeinschaftsprojekten mehrerer Unternehmen¹⁴, Baukostenzuschüsse, die ein Versorgungsunternehmen von seinen Kunden verlangt¹⁵, bis hin zu Zuschüssen einer privaten Denkmalstiftung.¹⁶

Diese kleine Auswahl von Beispielen verschiedener Vorteilsgewährungen soll zeigen, wie weit das Begriffsverständnis von Subventionen und Zuschüssen inhaltlich reicht. Sie lässt erahnen, dass sich eine begriffliche Bestimmung von Zuschüssen und Subventionen aufgrund der breit gefächerten Erscheinungsformen schwierig gestaltet.

Aufgrund der Vielgestaltigkeit gibt es auch vielfältige Terminologien für Zuschüsse und Subventionen, die eine begriffliche Erfassung zusätzlich verkomplizieren.

B. Terminologien

Subventionen und Zuschüsse tragen in der Praxis die unterschiedlichsten Bezeichnungen.¹⁷ In ihrer Benennung liegt mitunter ein Stück Finanzpsychologie.¹⁸ Häufig werden die Begriffe „*Subvention*“ und „*Zuschuss*“ synonym gebraucht. Hierneben werden – wie eingangs bereits erwähnt – auch Begriffe wie *Zuwendung*, *Abfindung*, *Prämie* und überwiegend im öffentlichen Bereich *Zulage*, *Beihilfe* sowie *Entschädigung* oder (*Geld-*)*Preis* verwendet.

Allerdings kann nicht davon ausgegangen werden, dass die in der Praxis verwendeten Terminologien stets auch identische Begriffsinhalte aufweisen. Die Verwendung der verschiedenen Begriffe unterliegt einem großen Maß an Willkür und ist sicher nicht zuletzt aufgrund der fehlenden Begriffsdefinition uneinheitlich.

11 Vgl. Urt. d. *BFH* v. 16.5.1957, IV 82/56, BStBl. III 1957, S. 342.

12 Vgl. *Wulf/Scheffbuch*, DStR 2000, S. 1884.

13 Vgl. Urt. d. *BFH* v. 29.11.2000, I R 87/99, BStBl. II 2002, S. 655.

14 Vgl. *Mattausch* in Festschrift Beisse 1997, Herausgeber Budde, S. 341.

15 Vgl. *Meißner* DB 2003, S. 2080.

16 Vgl. Urt. d. *BFH* v. 20.6.2007, X R 13/06, BStBl. II 2007, S. 879.

17 Vgl. *Weber-Grellet* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG – Kommentar, Stand: 211. Ergänzungslieferung, August 2010, § 4, Rdnr. D 280.

18 Vgl. *Groh*, DB 1988, S. 2417 (2417).

Aus der Verwendung des Begriffs „*Subvention*“ oder „*Zuschuss*“ kann daher nicht auf einen bestimmten Begriffsinhalt geschlossen werden.

Im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht sind Zuschüsse und Subventionen in eine Reihe verschiedener Untergruppen eingeteilt worden. Die Einteilung ist dabei meist unter bestimmten steuerlichen Gesichtspunkten erfolgt. Vielleicht kann aus den verschiedenen Arten auf einen Begriff geschlossen werden, der dieser Untersuchung zugrunde gelegt werden kann.

C. Arten von Zuschüssen und Subventionen

I. Öffentliche und private Zuschüsse

Zuschüsse und Subventionen in Gestalt finanzieller Zuwendungen kommen in den verschiedensten Formen vor, z.B. als Zuwendung der öffentlichen Hand oder als Zuwendung von privater Seite.

1. Öffentliche Zuschüsse

Im Fall des öffentlichen Zuschusses handelt es sich beim Zuschussgeber um die öffentliche Hand, d.h. eine juristische Person des öffentlichen Rechts.¹⁹ Dazu zählen grundsätzlich die EU, der Bund, die Länder und Gemeinden sowie die Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts.²⁰ Der öffentliche Zuschussgeber handelt durch eine Subventionsbehörde, die in seinem Namen entscheidet und Erklärungen abgibt.²¹

2. Sonderform: Zulagen

Eine besondere Art öffentlicher Zuschüsse sind die Zulagen.²² Zulagen können nur von der öffentlichen Hand aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelungen

19 Vgl. *Uhlig*, Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung für Zuschüsse, Düsseldorf 1989, S. 48.

20 Vgl. *Möller*, Gemeindliche Subventionsverwaltung, Stuttgart 1963, S. 49; *Alewell*, Subventionen als betriebswirtschaftliche Frage, Köln und Opladen 1965, S. 82.

21 Vgl. *Henke*, Das Recht der Wirtschaftssubventionen als öffentliches Vertragsrecht, Tübingen 1979, Sp. 1529.

22 Vgl. z.B. InvZulG 2005, InvZulG 2007, InvZulG 2010; zur Gewährung von Investitionszulagen nach dem InvZulG 2007; *Wünnemann*, DStR 2008, S. 1363; zum InvZulG 2010; *Haupt*, DStR 2009, S. 1070.