Europäische Hochschulschriften

Rechtswissenschaft

Gunter Mühlhaus

Die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von Subventionen und Zuschüssen

PL ACADEMIC RESEARCH

Inhaltsverzeichnis

Einführung in das Thema 1

Ziel der Arbeit 2

Gang der Arbeit 3

Kapitel I Abgrenzung des Untersuchungsobjekts 5

A. Typische Erscheinungsformen von Subventionen und Zuschüssen 5

B. Terminologien 6

C. Arten von Zuschüssen und Subventionen 7
- I. Öffentliche und private Zuschüsse 7
  - 1. Öffentliche Zuschüsse 7
  - 2. Sonderform: Zulagen 7
  - 3. Private Zuschüsse 8
- II. Investitionszuschüsse und Erfolgszuschüsse 9
  - 1. Investitionszuschüsse 9
  - 2. Erfolgszuschüsse (Aufwands- und Ertragszuschüsse) 9
    - a. Ertragszuschüsse 10
    - b. Aufwandszuschüsse 10
- III. Verlorene, bedingt rückzahlbare und verrechenbare Zuschüsse 11
  - 1. Verlorene (nicht rückzahlbare) Zuschüsse 11
  - 2. Bedingt rückzahlbare Zuschüsse 11
  - 3. Verrechenbare Zuschüsse 12

D. Zwischenergebnis: Erscheinungsformen, Terminologien, Arten 12

E. Der Begriff der Subvention 13
- I. Der Begriff „Subvention“ im Gesetz 15
  - 1. Die Legaldefinition im deutschen Strafgesetzbuch 15
  - 2. Subventionsbegriff in weiteren deutschen Gesetzen 16
  - 3. Der Subventionsbegriff in der GATT/WTO-Rechtsordnung 16
  - 4. Zwischenergebnis: Subventionsbegriff im Gesetz 18
- II. Verwendung des Subventionsbegriffs in Subventionsberichten 18
- III. Der Subventionsbegriff der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 21
- IV. Der Subventionsbegriff in der Rechtsprechung 22
  - 1. Bundesverwaltungsgericht und Oberverwaltungsgerichte 22
  - 2. Bundesfinanzhof 24
  - 3. Bundesverfassungsgericht 25
  - 4. Europäischer Gerichtshof 26
  - 5. Zwischenergebnis: Subventionsbegriff in der Rechtsprechung 28

V. Der Subventionsbegriff in der Literatur ... 28
1. Subventionsbegriff in der verwaltungsrechtlichen Literatur ... 28
2. Subventionsbegriff in der steuerrechtlichen Literatur ... 29
VI. Wirtschafts- und finanzwissenschaftliche Begriffsbildung ... 30
1. Instrumentenorientierte Ansätze ... 31
2. Problem- oder wirkungsorientierte Ansätze ... 32
3. Aufgabenorientierte Ansätze ... 32
4. Zwischenergebnis: ökonomischer Subventionsbegriff ... 33
VII. Ergebnis der Begriffsauswertung „Subvention“ ... 33

F. Der Begriff des Zuschusses ... 36
I. Der Begriff des Zuschusses im Gesetz ... 36
II. Der Zuschussbegriff im Ertragsteuer- und Bilanzrecht ... 37
1. Einkommensteuerrichtlinien und Hinweise zu den EStR ... 37
a. Die Definition in Abschn. R 6.5 Abs. 1 EStR ... 37
b. Weitere Verwendung des Zuschussbegriffs in den EStR ... 37
c. Zuschussbegriff in den Hinweisen zur EStR (EStH) ... 39
d. Zwischenergebnis ... 40
2. IdW-Stellungnahmen des HFA ... 42
a. IdW-Stellungnahme HFA 1/1984 ... 42
b. IdW-Stellungnahme HFA 2/1996 ... 43
c. Zwischenergebnis ... 44
3. Rechtsprechung des BFH ... 45
4. Der Zuschussbegriff in der Literatur ... 48
5. Zwischenergebnis: Zuschussbegriff im Ertragsteuerrecht ... 51
III. Der umsatzsteuerliche Zuschussbegriff ... 51
1. Im Umsatzsteuergesetz ... 51
2. Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) ... 52
3. Begriffsbestimmung durch die Rechtsprechung ... 54
a. Rechtsprechung des BFH ... 54
b. Rechtsprechung des EuGH ... 55
c. Rechtsprechung des BVerfG ... 55
4. Begriffsbestimmung durch die Literatur ... 56
IV. Ergebnis: Zuschussbegriff ... 57

G. Auswertung der Begriffsanalyse „Subvention“ und „Zuschuss“ ... 59

H. Festlegung des Untersuchungsgegenstands ... 60
I. Zuschussbegriff der Untersuchung ... 60
1. Öffentlicher oder privater Zuschussgeber ... 60
2. Zuschussempfänger ... 61
3. Zuwendung eines Vermögensvorteils ... 61
4. Zweckbindung der Zuwendung ... 62
5. Eigeninteresse des Zuschussgebers ... 62

6. Nicht lediglich in Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung 63
II. Abgrenzung zu anderen Rechtsinstituten 63
1. Abgrenzung von der Schenkung 63
2. Abgrenzung von gegenseitigen Verträgen (§§ 320 ff. BGB) 64
a. Sonderfall der Entschädigung 65
b. Sonderfall der sog. „Mieterzuschüssen“ 66
c. Sonderfall der sog. Betriebsunterbrechungsversicherung 67

Kapitel II Zuschüsse im Ertragsteuerrecht 69

A. Grundsätzlich in Betracht kommende Behandlung von Zuschüssen 70
I. Zuschuss als außerbetriebliche, steuerfreie Vermögensmehrung 70
II. Zulagen als Sonderfall des öffentlichen Zuschusses 72
III. Zuschüsse als durchlaufender Posten 73
IV. Zuschüsse als gesellschaftsrechtliche Einlage 74
1. Begriff und Wirkung der Einlage 76
2. Einlagefähigkeit 76
3. Einlagehandlung 77
a. Offene Einlagen 77
b. Verdeckte Einlagen 78
(1.) Elemente einer verdeckten Einlage 78
(2.) Gesellschafter und nahestehende Personen 79
4. Zwischenergebnis: Zuschüsse als gesellschaftsrechtliche Einlage .. 80
V. Zwischenergebnis 81

B. Behandlung von Ertrag- und Aufwandszuschüssen 82

C. Behandlung von Investitionszuschüssen 85
I. Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten versus Betriebseinnahmen 86
1. Meinung: Minderung der Anschaffungs-/Herstellungskosten 86
a. Entscheidungen des III., IV. und IX. Senats des BFH 86
(1.) Urteil des IV. Senats des BFH vom 14.7.1988 86
(2.) Urteil des III. Senats des BFH vom 28.4.1989 87
(3.) Urteil des IX. Senats des BFH vom 26.3.1991 88
(4.) Urteil des IV. Senats des BFH vom 23.3.1995 89
(5.) Urteil des IV. Senats des BFH vom 5.6.2003 90
(6.) Urteil des IV. Senats des BFH vom 29.11.2007 90
(7.) Beschluss des IV. Senats des BFH vom 11.6.2010 91
b. Literatur 91
c. Zusammenfassung der Meinung: Minderung der AK/HK 94
2. Gegenmeinung: Betriebseinnahmen 94
a. Entscheidungen des I. und X. Senats des BFH 95
(1.) Urteil des X. Senats des BFH vom 22.1.1992 95

(2.) Urteil des I. Senats des BFH vom 19.7.1995 ... 96
b. Literatur ... 98
c. Zusammenfassung der Gegenmeinung: Betriebseinnahmen ... 101
3. Streitentscheidung zur steuersystematischen Erfassung von Investitionszuschüssen ... 101
a. Zuschüsse als Anschaffungskostenminderung ... 102
(1.) Ausgangspunkt: Anschaffungskosten ... 102
(2.) Minderung der Anschaffungskosten ... 103
(a.) Enge Wortlautauslegung ... 103
(b.) Weite Wortlautauslegung ... 104
(c.) Erweiterte Auslegung nach Sinn und Zweck ... 105
b. Zuschüsse als Herstellungskostenminderungen ... 107
(1.) Ausgangspunkt: Herstellungskosten ... 107
(2.) Keine Regelung zur Herstellungskostenminderung ... 107
4. Zwischenergebnis ... 108
II. Verringerter Teilwertansatz als Wahlrecht (§ 6 Abs. 1 EStG) ... 110
1. Grundsätzliches ... 110
2. Der Begriff des Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) ... 111
3. Teilwertvermutungen ... 112
4. Der Einfluss von Zuschüssen auf den Teilwert ... 113
a. Entscheidungen des BFH ... 113
(1.) Urteil des BFH vom 8.5.1981, III R 109/76 ... 114
(2.) Urteil des BFH vom 8.5.1981, III R 26/79 ... 116
b. Literatur ... 118
5. Zwischenergebnis: Regelmäßig kein Teilwertansatz ... 119
III. Das Wahlrecht gemäß Abschn. R 6.5 Abs. 2 EStR ... 121
1. Ausgangspunkt ... 121
2. Regelungsgehalt des Wahlrechts ... 122
3. Diskussion zur Rechtmäßigkeit des Wahlrechts ... 123
a. Überblick über die Rechtsprechung des BFH ... 123
b. Kritik aus Rechtsprechung und Literatur ... 126
4. Rechtsgrundlage des Wahlrechts (Abschn. R 6.5 EStR) ... 127
a. Eigenständige Rechtsgrundlage des Abschn. R 6.5 EStR ... 127
b. Aktivierungsvorschrift des § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB ... 129
c. Teilwertansatz (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) ... 129
d. Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB) ... 130
(1.) Inhalt des Realisationsprinzips ... 130
(2.) BFH: Rechtsgrundlage im Realisationsprinzip ... 130
(3.) Kritik in der Literatur ... 131
(4.) Eigene Stellungnahme ... 132
(a.) Vermischung der Beschaffungs- u. Finanzierungebene ... 132
(b.) Realisation nach Abschreibung ... 134

(5.) Zwischenergebnis 135
e. Gewohnheitsrecht 135
f. Billigkeitsmaßnahme gemäß 163 AO 136
(1.) Bedürfnis nach Billigkeitsmaßnahmen 136
(2.) Tatbestandsvoraussetzungen des § 163 AO 138
(a.) Spätere Berücksichtigung (§ 163 Satz 2 AO) 138
(b.) Steuern vom Einkommen 139
(c.) Zustimmung des Steuerpflichtigen 139
(d.) Sachliche Unbilligkeit des Einzelfalls 140
aa. Kein gesetzlicher Überhang 142
bb. Eingeschränkte Billigkeitsentscheidung 143
cc. Unbillige Härten des Einzelfalls 144
(3.) Zwischenergebnis: § 163 AO keine Rechtsgrundlage 145
g. Zwischenergebnis: Wahlrecht ohne Rechtsgrundlage 146

D. Verteilung der Ertragsauswirkungen durch Bildung von Passivposten 149
I. Rückstellung wegen Verbindlichkeit aus Leistungsverpflichtungen . 150
1. Art der Verbindlichkeit 150
2. Konkrete Leistungsverpflichtung des Zuschussempfängers 151
II. Rückstellung für auflösend bedingte Rückzahlungsverpflichtung 151
1. Ausgestaltung 151
2. Passivierung 152
3. Anwendung auf Zuschussverhältnisse 152
III. Rückstellung für aufschiebend bedingte Rückzahlungsverpflichtung 153
1. Ausgestaltung 153
2. Passivierung 153
3. Anwendung auf Zuschussverhältnisse 154
IV. Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens 155
1. Sachlicher Anwendungsbereich 155
2. Persönlicher Anwendungsbereich 156
3. Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 157
a. Einnahmen vor dem Abschlussstichtag 157
b. Ertrag nach dem Abschlussstichtag 158
(1.) Anknüpfung des Ertrags 158
(2.) Gegenleistung bzw. „Gegenlast“ 159
(a.) Erfordernis einer verbindlichen Gegenleistungspflicht .. 159
(b.) Erfordernis eines Leistungsaustausch 160
(c.) Eigene Stellungnahme 163
(d.) Besonderheiten bei Investitionszuschüssen? 165
aa. Rechtsprechung des BFH 165
bb. Finanzverwaltung 165
cc. Literatur 166
dd. Eigene Stellungnahme 166

(3.) Zwischenergebnis: Ertrag nach dem Abschlussstichtag 167
c. Bestimmtheit der Zeit 167
(1.) Kalendermäßig bestimmte Zeit 168
(2.) Berechenbarer Zeitraum 168
(3.) Durch Schätzung ermittelter Zeitraum 171
(4.) Zwischenergebnis: Bestimmtheit der Zeit 171
4. Zwischenergebnis: Passiver Rechnungsabgrenzungsposten 171

E. Behandlung von Zuschüssen beim Zuschussgeber 173
I. Zuschüsse als sofort abziehbare Betriebsausgaben 173
1. Begriff der Betriebsausgabe 173
a. Aufwendungen 174
b. Betriebliche Veranlassung 174
c. Zwischenergebnis: Betriebsausgabe 177
II. Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts 178
1. Allgemeines zur Bildung eines Aktivpostens 178
2. Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Abs. 2 EStG 179
a. Immaterielles Wirtschaftsgut 179
(1.) Nutzungsrecht 182
(a.) Begriff des Nutzungsrechts 182
(b.) Wirtschaftsgutsfähigkeit von Nutzungsrechten 182
(2.) Gewährung eines Nutzungsrechts im Zuschussverhältnis 184
(3.) Nutzungsmöglichkeiten (Obligatorische Nutzungsrechte) 185
(a.) Begriff der Nutzungsmöglichkeit 185
(b.) Wirtschaftsgutsfähigkeit einer Nutzungsmöglichkeit 186
aa. Rechtsprechung 186
bb. Literatur 187
cc. Eigene Stellungnahme 187
(c.) Zwischenergebnis: Nutzungsmöglichkeiten 189
b. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens 190
c. Entgeltlicher Erwerb 190
(1.) Abgeleiteter Erwerb 191
(2.) „Entgeltlicher“ Erwerb 192
(3.) Zu Marktbedingungen erlangtes Wirtschaftsgut 194
c. Kein schwebendes Geschäft 194
3. Zwischenergebnis: Immaterielles Wirtschaftsgut 196
III. Bildung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 EStG) 197

F. Wesentliche Ergebnisse im Ertragsteuerrecht 198

Kapitel III Zuschüsse im Umsatzsteuerrecht 203

A. Gesetzliche Grundlagen 203
I. Nationale Regelungen 203

II. Rechtsetzung der EU – Mehrwertsteuersystemrichtlinie 205
III. Verhältnis der nationalen Bestimmungen zum Recht der EU 206

B. Rechtsdogmatische Einordnung 208
I. Fallgruppen 208
II. Maßgeblichkeit der Leistungsbeziehungen 208
III. Abschn. 10.2 des Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) 209

C. Zuschuss als Entgelt für eine Leistung (Zweipersonenverhältnis) 210
I. Ältere Rechtsprechung des BFH 210
1. Urteil des BFH zum Leistungsaustausch vom 7.5.1981 210
2. Urteil des BFH vom 20.4.1988 212
3. Zusammenfassung der Auffassung des BFH 212
4. Kritik aus der Literatur 213
II. Entscheidungen des EuGH 214
1. Urteil des EuGH vom 3.3.1994 – Rs. Tolsma 214
2. Urteil des EuGH vom 29.2.1996 – Rs. Mohr 215
3. Urteil des EuGH vom 18.12.1997 – Rs. Landboden-Agrardienste 216
4. Zusammenfassung und Bewertung 217
III. Entscheidungen des BFH unmittelbar nach den Urteilen des EuGH . 218
1. Urteil des BFH vom 30.1.1997 – Brachlegung von Ackerflächen. 218
2. Urteil des BFH vom 10.7.1997 – Entschädigung / Optionsgebühr 219
3. Urteil des BFH vom 13.11.1997 – Tiefgaragenstellplätze 219
4. Kritik wegen mangelnder Umsetzung der EuGH Rechtsprechung 220
IV. Die neueste Rechtsprechung des BFH 222
1. Urteil des BFH vom 27.11.2008 – Mediendienstleistungen 223
a. Sachverhalt und Problemstellung 223
b. Entscheidungsgründe 223
c. Eigene Stellungnahme 224
2. Urteil des BFH vom 18.12.2008 – Stadtfest 225
a. Sachverhalt und Problemstellung 225
b. Entscheidungsgründe 226
c. Eigene Stellungnahme 228
3. Urteil des BFH vom 19.11.2009 – Schwimmbad 228
a. Sachverhalt und Problemstellung 228
b. Entscheidungsgründe 229
c. Eigene Stellungnahme 230
4. Urteil des BFH vom 5.8.2010 – Sporthalle 230
a. Sachverhalt und Problemstellung 230
b. Entscheidungsgründe 231
c. Eigene Stellungnahme 232
V. Bewertung der neuesten Rechtsprechung des BFH 232
VI. Tatbestandsvoraussetzungen für eine entgeltliche Leistung 234

1. Ausgangspunkt ... 235
2. Leistung ... 236
a. Identifizierbarer Leistungsempfänger ... 237
b. Konkreter Vorteil ... 237
c. Verbrauch i.S. des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ... 238
3. Entgelt ... 238
a. Gegenwert ... 238
b. Äußere Verknüpfung durch ein Rechtsverhältnis ... 239
c. Innere Verknüpfung (Leistungsaustauschverhältnis) ... 240

D. Zuschüsse als zusätzliches Entgelt (Dreipersonenverhältnis) ... 241
I. Allgemeines ... 241
II. Frühere Ansicht des BFH zur Abgrenzung (zusätzlichen Entgelt) ... 242
III. Kritik aus der Literatur ... 243
IV. Rechtsprechung des EuGH ... 243
1. Urteil des EuGH v. 22.11.2001 – Rs. Office d. Produits Wallons ... 244
a. Sachverhalt und Problemstellung ... 244
b. Entscheidungsgründe ... 244
2. Urteil des EuGH v. 13.6.2002 – Rs. Keeping Newcastle Warm ... 246
a. Sachverhalt und Problemstellung ... 246
b. Entscheidungsgründe ... 247
3. Zusammenfassung und Bewertung ... 247
V. Die jüngere Rechtsprechung des BFH ... 248
1. Urteil des BFH vom 9.10.2003 – Milchleistungsprüfung ... 249
a. Sachverhalt und Problemstellung ... 249
b. Entscheidungsgründe ... 249
c. Eigene Stellungnahme ... 250
2. Urteil des BFH vom 5.12.2007 – Abfallentsorgung ... 251
3. Urteil des BFH vom 18.6.2009 – Waldkalkung ... 252
4. Urteil des BFH vom 19.11.2009 – Schwimmbad ... 253
5. Bewertung der jüngeren Rechtsprechung des BFH ... 253
VI. Ergebnis: Zuschuss im Dreipersonenverhältnis ... 254

E. Wesentliche Ergebnisse im Umsatzsteuerrecht ... 256

Kapitel IV Gesamtergebnis ... 259

Subventions- und Zuschussbegriff ... 259

Zuschüsse im Ertragsteuerrecht ... 260
Beim Zuschussempfänger ... 260
Beim Zuschussgeber ... 263

Zuschüsse im Umsatzsteuerrecht ... 264
Zuschüsse als Entgelt für eine Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) ... 265

Zuschüsse als zusätzliches Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) 265

Literaturverzeichnis 267