BFH v. 22.04.2015 - XI R 10/14 BStBl 2015 II S. 862

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Maßnahmen der Arbeitsmarktförderung

Leitsatz

1. Führt ein Verein u.a. für Langzeitarbeitslose Arbeitsförderungs-, Qualifizierungs- und Weiterbildungsmaßnahmen durch, die durch Zahlungen eines Landkreises, eines Bundeslandes bzw. der Bundesagentur für Arbeit finanziert werden, handelt es sich um umsatzsteuerbare Leistungen des Vereins, wenn dessen Leistungen derart mit den Zahlungen verknüpft sind, dass sie sich auf die Erlangung der Zahlungen richten.

2. Für die Annahme eines Leistungsaustauschs ist ohne Bedeutung, ob der (gemeinnützige) Unternehmer damit auch einen seiner Satzungszwecke verwirklicht; die wirtschaftliche Tätigkeit wird nicht durch eine gleichzeitig verfolgte ideelle Betätigung verdrängt.

3. Zu dem bei einer Vorsteueraufteilung zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Tätigkeiten im Rahmen einer Schätzung maßgeblichen „Gesamtumsatz“ gehören auch Zuschüsse.

Gesetz(e):

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1; UStG § 10 Abs. 1 Satz 3; UStG § 15 Abs. 4;

Instanzenzug:

FG Berlin-Brandenburg vom 30. April 2013 2 K 2191/08 BFH - XI R 10/14, Verfahrensverlauf

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein eingetragener Verein. Er realisierte in den Jahren 2003 und 2004 (Streitjahre) Arbeitsförderungs-, Qualifizierungs- und Weiterbildungsprojekte für Frauen, Jugendliche, Schwerbehinderte, Langzeitarbeitslose und andere Teilnehmer, die jeweils durch Zuschüsse des Landkreises X (Landkreis), des Landes Y (Land) und der Bundesanstalt für Arbeit (BA) finanziert wurden (Leistungen I). Im Rahmen der Projekte beschäftigte der Kläger im Jahr mehrere Hundert Teilnehmer beim Kommunalbau, im Rahmen des Naturschutzes sowie bei Projekten, in denen die Teilnehmer in sozialen Fragen oder hinsichtlich ihrer Eignung für berufliche Tätigkeiten geschult und fortgebildet wurden.

2 Mit dem Verkauf von hergestellten Produkten, der Erteilung von Unterricht für Dritte, dem Betrieb einer Kantine sowie eines „Dritte-Welt-Ladens“ (Leistungen II) führte der Kläger daneben weitere Leistungen aus.

3 Ab dem Jahr 2003 wurden Verwaltungs- und Projektbearbeitungsleistungen für den Kläger von der zu diesem Zweck gegründeten Z-GmbH (GmbH) übernommen, an der der Kläger zu 70 % beteiligt war. Daneben führte die GmbH auch Leistungen an externe Auftraggeber aus.

4 Der Kläger ging davon aus, dass er nur mit den Leistungen II unternehmerisch tätig sei, während es sich bei den Leistungen I um nichtunternehmerische Tätigkeiten handele. Weiter nahm er an, er sei Organträger der GmbH, und nahm u.a. aus den Eingangsleistungen „der GmbH“ den vollen Vorsteuerabzug vor. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) nach Durchführung einer Außenprüfung hinsichtlich des vollen Vorsteuerabzugs aus den genannten Leistungen nicht, sondern vertrat die Auffassung, dass die Vorsteuer aufzuteilen sei. Die Prüferin stellte dabei zunächst auf das Verhältnis der nicht steuerbaren Innenumsätze zu den Ausgangsumsätzen der GmbH ab. Dem schloss sich das FA in den Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden für

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

die Jahre 2003 und 2004 (Streitjahre) vom 10. Juli 2006 an und ließ lediglich Vorsteuer in Höhe von 7.522,87 € (im Jahr 2003) und 8.824,83 € (im Jahr 2004) zum Abzug zu.

5 Die Einsprüche des Klägers hatten keinen Erfolg; vielmehr kürzte das FA nach vorheriger Androhung in den Einspruchsentscheidungen vom 25. Juli 2008 den Vorsteuerabzug weiter (abziehbare Vorsteuer 2003: 6.240,72 €; abziehbare Vorsteuer 2004: 7.451,31 €). Es vertrat zwar nun —wie der Kläger— die Auffassung, bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Vorsteuer sei nicht nur auf die Ausgangsumsätze der GmbH, sondern die des gesamten Organkreises abzustellen. Für die nicht direkt zuordenbaren Vorsteuerbeträge sei analog § 15 Abs. 4 Sätze 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) eine Aufteilung im Wege sachgerechter Schätzung vorzunehmen. Einzig sachgerecht sei ein Umsatzschlüssel. Maßgeblich für den Prozentsatz der abziehbaren Vorsteuer sei —entgegen der Auffassung des Klägers— auf das Verhältnis von umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen (des Klägers und der GmbH) im Zähler zu den Gesamtumsätzen (des Klägers und der GmbH) sowie den Zuschüssen im Nenner abzustellen. Die Zuschüsse kennzeichneten den nichtwirtschaftlichen Bereich des Klägers. Der Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. April 2008 XI B 171/07 (BFH/NV 2008, 1215) stehe nicht entgegen, weil es dort um die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen innerhalb des unternehmerischen Bereichs gegangen sei.

6 Im Laufe des Klageverfahrens, mit dem der Kläger im Hauptpunkt sein Begehren nach vollem Vorsteuerabzug weiterverfolgte, reichte er hilfsweise eine eigene Berechnung der aufteilbaren Vorsteuerbeträge ein, wobei er im Nenner auf die Innenumsätze der GmbH an den Kläger (statt auf die Zuschüsse) abstellte.

7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es führte aus, die hilfsweise eingereichte Schätzung des Klägers sei nicht sachgemäß. Sachgemäß sei nur die vom FA gewählte Methode.

8 Nach der Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 12. Mai 2003 V B 211, 220/02, BFHE 202, 88, BStBl II 2003, 784) sei auf den Gesamtumsatz im Organkreis abzustellen. Der Hinweis des Klägers darauf, dass der Leistungsbezug der Eingangsleistungen bei der GmbH erfolgt sei, sei unbeachtlich.

9 Entgegen der Auffassung des Klägers seien die Zuschüsse in die Berechnung der abziehbaren Vorsteuer einzubeziehen.

10 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Sowohl aus § 15 Abs. 2 UStG als auch aus Art. 17 Abs. 2, Art. 19 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) könne geschlossen werden, dass nicht steuerbare „Entgelte“ nicht zu einer Vorsteuerkürzung führen.

11 Außerdem trägt der Kläger vor, es komme für die Nichtsteuerbarkeit von Innenleistungen nicht darauf an, ob der Organträger die von der Organgesellschaft bezogene Leistung für unternehmerische oder nichtunternehmerische Zwecke verwende; allenfalls erfolge die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe. Es sei deshalb zu fragen, ob keine andere wirtschaftliche Zuordnung der abziehbaren Vorsteuer möglich sei als durch einen Umsatzschlüssel unter Einbeziehung der nicht steuerbaren „Einnahmen“.

12 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung aufzuheben sowie die Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für die Jahre 2003 und 2004 vom 10. Juli 2006 dahin gehend zu ändern, dass Vorsteuerbeträge in Höhe von 11.588,75 € (für 2003) und 11.051,12 € (für 2004) berücksichtigt werden.

13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Gründe

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

14 II. Die Revision ist aus anderen Gründen als geltend gemacht begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).

15 Da der Kläger seine Revision auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt hat, hat der Senat gemäß dem Grundsatz der Vollrevision (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11. November 2004 V R 30/04, BFHE 207, 560, BStBl II 2005, 802, unter II.1.) das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts zu prüfen, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15. Oktober 1997 I R 42/97, BFHE 184, 444, BStBl II 1999, 316; vom 7. Mai 2014 X R 19/11, BFH/NV 2014, 1736).

16 Danach kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht seine Annahme, der Kläger sei mit den Leistungen I nicht unternehmerisch tätig geworden (dazu 1.). Auch hat das FG keine ausreichenden tatsächlichen Feststellungen getroffen, um beurteilen zu können, ob die Zuschüsse der BA, des Landes und des Landkreises möglicherweise Entgelt von dritter Seite für Leistungen an die Teilnehmer oder die Begünstigten der Projekte sein könnten (dazu 2.).

17 1. Die konkludente Annahme des FG, die Leistungen I, die durch Zuschüsse des Landkreises, des Landes und der BA finanziert wurden, seien nicht steuerbar, wird von den bisherigen tatsächlichen Feststellungen nicht getragen.

18 a) Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung bildet (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. März 2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798; vom 11. Juli 2012 XI R 11/11, BFHE 238, 560, BFH/NV 2013, 326; s. auch Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union —EuGH— Apple and Pear Development Council vom 8. März 1988 C-102/86, EU:C:1988:120, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung —HFR— 1989, 452, Rz 11; Mohr vom 29. Februar 1996 C-215/94, EU:C:1996:72, HFR 1996, 294; Landboden-Agrardienste vom 18. Dezember 1997 C-384/95, EU:C:1997:627, HFR 1998, 315).

19 aa) In Fällen, in denen ein anderer die Erfüllung der Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts übernimmt und im Zusammenhang damit Geldzahlungen erhält, ist für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung (Zuschuss) verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, in erster Linie auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden (vgl. BFH-Urteil vom 13. November 1997 V R 11/97, BFHE 184, 137, BStBl II 1998, 169, m.w.N.), den Bewilligungsbescheid (vgl. BFH-Urteil vom 27. November 2008 V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.2.e) oder die Vereinssatzung (BFH-Urteil vom 29. Oktober 2008 XI R 59/07, BFHE 223, 493, BFH/NV 2009, 324) abzustellen.

20 bb) Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (vgl. BFH-Urteile vom 21. April 2005 V R 11/03, BFHE 211, 50, BStBl II 2007, 63; vom 8. November 2007 V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483). Zahlungen der öffentlichen Hand können auch dann Entgelt für eine steuerbare Leistung sein, wenn der Zahlungsempfänger im Auftrag des Geldgebers eine Aufgabe aus dessen Kompetenzbereich übernimmt und die Zahlung damit zusammenhängt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483, m.w.N.; vom 29. Oktober 2008 XI R 76/07, BFH/NV 2009, 795; BFH-Beschlüsse vom 28. Dezember 2010 XI B 109/09, BFH/NV 2011, 858; vom 14. November 2011 XI B 66/11, BFH/NV 2012, 460). In der Rechtsprechung des BFH sind daneben vielfältige andere „Zuschüsse“ als Entgelt für eine steuerbare Leistung angesehen worden (vgl. BFH-Urteile vom 25. März 1993 V R 84/89, BFH/NV 1994, 59, Luftaufsicht; vom 18. Januar 1995

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

XI R 71/93, BFHE 177, 154, BStBl II 1995, 559, Rettungswache; in BFHE 184, 137, BStBl II 1998, 169, Tiefgarage; vom 20. Dezember 2001 V R 81/99, BFHE 197, 352, BStBl II 2003, 213, Abwasserbeseitigung; vom 11. April 2002 V R 65/00, BFHE 198, 233, BStBl II 2002, 782, unter II.3., Wirtschaftsentwicklungsgesellschaft; in BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798, Blutspendetermine; in BFHE 211, 50, BStBl II 2007, 63, Betrieb einer Bahnstrecke; BFH-Beschluss vom 21. September 2005 V B 160/04, BFH/NV 2006, 144, Konferenzzentrum; BFH-Urteile vom 9. November 2006 V R 9/04, BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285, Erschließung; in BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483, Baumaßnahmen für Kommunen; vom 5. Dezember 2007 V R 63/05, BFH/NV 2008, 996, Abfallentsorgung; BFH-Beschluss vom 19. Februar 2009 XI B 68/08, BFH/NV 2009, 975, Befreiung von hoheitlichen Aufgaben; BFH-Urteile vom 18. Juni 2009 V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, Tierpark u.a.; vom 20. August 2009 V R 30/06, BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863, Entsorgung von Klärschlamm; vom 19. November 2009 V R 29/08, BFH/NV 2010, 701, Schwimmbad; vom 2. September 2010 V R 23/09, BFH/NV 2011, 458, Tierkörperbeseitigung; vom 19. Juni 2011 XI R 8/09, BFHE 234, 455, BFH/NV 2011, 2184, Lieferung von Zeitungen gegen Zustellgebühr; in BFHE 238, 560, BFH/NV 2013, 326, Kammerzeitschrift; vom 28. Mai 2013 XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Naturschutz; vom 29. Januar 2014 XI R 4/12, BFHE 244, 131, BFH/NV 2014, 992, Betriebskantine).

21 cc) Keine Leistung gegen Entgelt liegt vor, wenn der „Zuschuss“ lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse dienen und nicht Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sein soll (z.B. BFH-Urteile vom 26. Oktober 2000 V R 10/00, BFHE 193, 165, BFH/NV 2001, 400; vom 18. Dezember 2008 V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749).

22 dd) Für die Annahme eines Leistungsaustauschs ist ohne Bedeutung, ob der (gemeinnützige) Unternehmer damit auch einen seiner Satzungszwecke verwirklicht; die wirtschaftliche Tätigkeit wird nicht durch eine gleichzeitig verfolgte ideelle Betätigung verdrängt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798; vom 24. September 2014 V R 54/13, BFH/NV 2015, 364, Rz 31). Unerheblich ist auch, ob der Unternehmer ein Verein ist; auf die Rechtsform, in der Leistungen gegen Entgelt erbracht werden, kommt es grundsätzlich nicht an (vgl. BFH-Beschlüsse vom 11. Dezember 2013 XI R 17/11, BFHE 244, 79, BStBl II 2014, 417; vom 11. Dezember 2013 XI R 38/12, BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428). Ebenso nicht von Bedeutung ist die Bezeichnung der Zuwendung (vgl. BFH-Beschluss vom 29. März 2007 V B 208/05, BFH/NV 2007, 1542, zur „Spende“). Ob das Entgelt dem Wert der Leistung entspricht, ist für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ebenfalls unerheblich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 234, 455, BFH/NV 2011, 2184, Rz 11). Nicht entscheidend ist im Fall der Aufgabenübernahme auch, ob es sich um eine Pflichtaufgabe oder eine freiwillige Aufgabe der betreffenden Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt (vgl. BFH-Urteil vom 5. August 2010 V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191; BFH-Beschluss vom 6. Mai 2014 XI B 4/14, BFH/NV 2014, 1406).

23 b) Der BFH hat in Anwendung dieser Grundsätze Leistungen einer als gemeinnützig anerkannten Gesellschaft zur Arbeitsförderung, Beschäftigung und Strukturentwicklung, die durch Zuschüsse geförderte Projekte zur Arbeitsförderung durchgeführt hat, als steuerbar angesehen (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Juni 2007 V B 28/06, BFH/NV 2007, 1938; s. auch BFH-Urteile vom 21. März 2007 V R 28/04, BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999, zu Fortbildungsmaßnahmen im Auftrag der BA; vom 23. Juli 2009 V R 93/07, BFHE 226, 435, BFH/NV 2009, 2073, unter II.1., zu Leistungen an das Bundesamt für Zivildienst gegen Aufwendungsersatz).

24 c) Die mögliche Steuerbarkeit der hier zu beurteilenden Leistungen des Klägers belegt das Handeln des Gesetzgebers: Zum 1. Januar 2015 wurde mit § 4 Nr. 15b UStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BGBl I 2014, 1266) eine Steuerbefreiung für Eingliederungsleistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch, Leistungen der aktiven Arbeitsförderung nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch und vergleichbare Leistungen, die von Einrichtungen des öffentli-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

chen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden, geschaffen. Der Gesetzgeber führt dazu aus, diese Leistungen seien als „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen“ nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem umsatzsteuerfrei, auch wenn das Verhältnis zwischen dem Sozialleistungsträger und der leistungserbringenden Einrichtung im Einzelnen unterschiedlich ausgestaltet sei (BTDrucks 18/1529, S. 76 f.). Dies zeigt, dass auch der Gesetzgeber von der Steuerbarkeit solcher Leistungen ausgeht.

25 d) Soweit demgegenüber das Bundesministerium der Finanzen (BMF) Leistungen der Arbeitsförderung bisher ohne Angabe von Gründen in weitem Umfang als nicht steuerbar ansieht (s. bereits BMF-Schreiben vom 21. März 1983 IV A 2 -S 7200- 25/83, BStBl I 1983, 262; in den Streitjahren Abschn. 150 Abs. 7 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000; jetzt: Abschn. 10.2 Abs. 7 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses), handelt es sich um norminterpretierende Verwaltungsanweisungen, die die Gerichte nicht binden (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411; vom 3. Juli 2014 V R 1/14, BFHE 246, 562, BFH/NV 2014, 2014).

26 e) Ob angesichts dieser Grundsätze die übereinstimmende Annahme der Beteiligten, die Leistungen I seien nicht steuerbar, zutreffend ist, kann nicht beurteilt werden. Das FG hat nämlich keine Feststellungen zu dem konkreten Inhalt der Projekte des Klägers, zu den zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen mit den Zahlenden (BA, Land und Landkreis), den (vom FG nicht festgestellten) Begünstigten (eventuell z.B. Kommunen, Vereine oder Landwirte) und den Teilnehmern (z.B. Langzeitarbeitslose) sowie zu den Grundlagen für die „Zuschüsse“ getroffen. Kann anhand der Feststellungen des FG nicht nachgeprüft werden, ob das FG zu Recht zu einem bestimmten Ergebnis gelangt ist, liegt ein materieller Fehler vor, der ohne Rüge zur Aufhebung der Vorentscheidung führt (vgl. BFH-Urteile vom 1. Februar 2001 III R 12/98, BFH/NV 2001, 899, unter II.3.; vom 6. Oktober 2004 VI R 107/01, juris; Lange in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 118 FGO Rz 100 ff., m.w.N. aus der Rechtsprechung des BFH).

27 2. Auch ist das FG nicht der Frage nachgegangen, ob die Zuschüsse des Landkreises, des Landes und der BA Entgelt von dritter Seite für steuerbare Umsätze des Klägers an die Begünstigten oder die Teilnehmer der Projekte sein könnten.

28 a) Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG gehört „zum Entgelt auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt“. Diese Vorschrift setzt Art. 11 Teil A Buchst. a Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG um, wonach zur Besteuerungsgrundlage alles zählt, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, „einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen“ (vgl. dazu auch EuGH-Urteile Office des produits wallons vom 22. November 2001 C-184/00, EU:C:2001:629, Umsatzsteuer-Rundschau 2002, 177; Kommission/Schweden vom 15. Juli 2004 C-463/02, EU:C:2004:455, Rz 34).

29 b) Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 9. Oktober 2003 V R 51/02, BFHE 203, 515, BStBl II 2004, 322, Leitsatz; vom 26. September 2012 V R 22/11, BFHE 239, 369, BFH/NV 2013, 486, Rz 14; vom 20. März 2014 V R 4/13, BFHE 245, 397, BFH/NV 2014, 1470) gehören Zahlungen der öffentlichen Hand an einen Unternehmer, der Leistungen an Dritte erbringt —unabhängig von der Bezeichnung als „Zuschuss"—, gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG zum Entgelt für diese Umsätze, wenn

- der Zuschuss dem Leistungsempfänger zugutekommt,

- der Zuschuss gerade für die Erbringung einer bestimmten Leistung gezahlt wird und

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

- 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.

30 c) Im BFH-Urteil vom 6. Oktober 1988 V R 101/85 (BFH/NV 1989, 327) hat der BFH angenommen, dass Zahlungen der Träger der Sozialhilfe an eine gemeinnützige Einrichtung Entgelt für eine Leistung der Einrichtung an die Nutzer der Einrichtung sind. Im BFH-Urteil vom 27. Juni 1996 V R 35/95 (BFH/NV 1997, 155) hat der BFH dies für Zahlungen an einen Verein als Betriebshelfereinrichtung bejaht.

31 d) Ob gemessen daran die Zuschüsse des Landkreises, des Landes und der BA Entgelt von dritter Seite für eine steuerbare Leistung des Klägers an die Teilnehmer oder ggf. an die Begünstigten der Projekte sein könnten, was das FG konkludent verneint hat, kann ebenfalls nicht beurteilt werden; denn das Urteil des FG enthält dazu keine ausreichenden Feststellungen.

32 3. Die Sache ist nicht spruchreif.

33 a) Das FG wird die zur Beurteilung der genannten Vorfragen notwendigen tatsächlichen Feststellungen nachholen und die bestehenden Rechtsverhältnisse würdigen müssen.

34 b) Sollten die Leistungen des Klägers steuerbar sein, wird das FG der Frage nachgehen müssen, ob die Umsätze nach nationalem Recht (z.B. § 4 Nr. 21 oder 22 UStG) oder —sollte sich der Kläger darauf berufen— ggf. nach Unionsrecht (z.B. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g oder i der Richtlinie 77/388/EWG) steuerfrei sind. Der als gemeinnützig anerkannte Kläger, dem die Kosten von Sozialleistungsträgern erstattet worden sind, könnte eine anerkannte Einrichtung sein (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999, Rz 34).

35 c) Käme es danach für den Erfolg oder Misserfolg der Klage noch auf die zwischen den Beteiligten streitige Rechtsfrage an, weist der Senat auf das BFH-Urteil vom 24. September 2014 V R 54/13 (BFH/NV 2015, 364, unter II.2.b) hin: Zu dem bei einer Vorsteueraufteilung analog § 15 Abs. 4 UStG im Rahmen einer Schätzung maßgeblichen „Gesamtumsatz“ gehören auch Zuschüsse, weil sie den Umfang der nicht steuerbaren Tätigkeit des Unternehmers widerspiegeln. Die konkrete Würdigung, ob ein dazu vorrangiger, direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen besteht, obliegt dem FG (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 364, Rz 30).

36 Aus dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1215, unter 2., Rz 3, 4 und 7 folgt insoweit nichts anderes; denn der Senat hat es in Rz 7 als nicht hinreichend dargelegt angesehen, aus welchen Rechtsgründen bei der gebotenen schätzungsweisen Aufteilung der Vorsteuern von der öffentlichen Hand gezahlte, echte Zuschüsse unberücksichtigt bleiben sollten, d.h. die Vorsteuern ausschließlich dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen wären.

37 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Münster 16.5.2019 - 5 K 3053/16 U
FG Berlin-Brandenburg 11.4.2019 - 7 K 7194/17
BFH 13.2.2019 - XI R 1/17
FG Niedersachsen 30.1.2019 - 11 K 87/18
FG Baden-Württemberg 20.6.2018 - 9 K 3596/16
BFH 21.3.2018 - XI B 113/17
FG Schleswig-Holstein 6.2.2018 - 4 K 121/16
FG Niedersachsen 16.11.2017 - 11 K 19/17
FG Berlin-Brandenburg 13.9.2017 - 2 K 2164/15
FG Schleswig-Holstein 15.5.2017 - 4 K 46/16
FG Schleswig-Holstein 16.2.2017 - 4 K 35/14

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

FG Berlin-Brandenburg 15.2.2017 - 2 K 2033/15
FG Schleswig-Holstein 15.9.2016 - 4 K 50236/13
FG Schleswig-Holstein 27.4.2016 - 4 K 27/13
FG Berlin-Brandenburg 9.3.2016 - 2 K 2320/12
BFH 1.3.2016 - XI R 11/14
FG Rheinland-Pfalz 12.11.2015 - 6 K 1361/12
FG Berlin-Brandenburg 30.4.2013 - 2 K 2191/08

Fundstelle(n):
BB 2015 S. 2069 Nr. 35
BB 2015 S. 2147 Nr. 36
BFH/NV 2015 S. 1535 Nr. 10
BFH/PR 2015 S. 389 Nr. 11
BStBl II 2015 S. 862 Nr. 16
DB 2015 S. 2004 Nr. 35
DB 2015 S. 6 Nr. 34
DStR 2015 S. 1914 Nr. 34
DStRE 2015 S. 1147 Nr. 18
GStB 2015 S. 42 Nr. 11
HFR 2015 S. 969 Nr. 10
KÖSDI 2015 S. 19469 Nr. 9
NWB-Eilnachricht Nr. 35/2015 S. 2557
StB 2015 S. 295 Nr. 9
StBW 2015 S. 804 Nr. 21
StBW 2015 S. 819 Nr. 21
StuB-Bilanzreport Nr. 19/2015 S. 766
UR 2015 S. 710 Nr. 18
UStB 2015 S. 242 Nr. 9
UVR 2015 S. 324 Nr. 11
NWB KAAAE-99388

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.