

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 Erfolgzzuschüsse	9
1. Investitionszuschüsse	9
2. Erfolgzzuschüsse (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. Finanzierungsebene.	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