

Gutachten

Körperschaft- und umsatzsteuerliche Aspekte der geplanten Zuwendungsvereinbarung mit dem Studieninstitut für kommunale Verwaltung Sachsen-Anhalt e.V. (SIKOSA)

Auftraggeber:

Städte- und Gemeindebund Sachsen-Anhalt e.V. (SGSA)

8. April 2026

WIBERA Wirtschaftsberatung Aktiengesellschaft
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Querstraße 13
04103 Leipzig

A. Sachverhalt

Der SGSA

Der Städte- und Gemeindebund Sachsen-Anhalt e.V. (im Folgenden „SGSA“) mit Sitz in Magdeburg ist der Kommunale Spitzenverband der Städte, Gemeinden und Verbandsgemeinden in Sachsen-Anhalt. Seine Aufgabe besteht nach § 2 Abs. 1 Satzung¹ darin, das Wohl seiner Mitglieder zu fördern, ihre gemeinschaftlichen Interessen zu wahren, sich für sie einzusetzen und den gegenseitigen Erfahrungsaustausch zu pflegen.

Er hat insbesondere

- den Selbstverwaltungsgedanken zu pflegen und für die verfassungsmäßigen Rechte der gemeindlichen Selbstverwaltung und ihren Ausbau einzutreten,
- die gemeinsamen Belange der Verbandsmitglieder gegenüber Landtag, Landesregierung, sonstigen Institutionen und Stellen sowie in der Öffentlichkeit zu vertreten,
- den Erfahrungsaustausch unter den Verbandsmitgliedern zu vermitteln und eine möglichst einhellige Meinungsbildung im Verband zu fördern,
- für die Weiterbildung der Mitglieder in den Vertretungen sowie für die Aus-, Fort- und Weiterbildung der Beschäftigten der Städte, Gemeinden und Verbandsgemeinden zu sorgen,
- die Zusammenarbeit mit den Kommunalen Spitzenverbänden auf Bundes- und Landesebene zu pflegen.

Er ist parteipolitisch neutral und gemeinwohlorientiert tätig (§ 2 Abs. 2 S. 1 und 2 Satzung). Etwaige Überschüsse dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Keine Person darf durch Verwaltungsausgaben², die dem Verbandszweck fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen, begünstigt werden (§ 2 Abs. 2 S. 3 und 4 Satzung).

Dem Verband gehören nach eigenen Angaben³ 210 Gemeinden und Städte mit 2.135.442 Einwohnern an, das entspricht einem Anteil von 99,57 Prozent an der Gesamtbevölkerung Sachsen-Anhalts. Hinzu kommen 18 Verbandsgemeinden. Darüber hinaus haben 21

¹ Satzung in der Fassung vom 09.11.2021.

² Hinweis: In der Satzung heißt es in § 2 Abs. 2 S. 4 „Verwaltungsaufgaben“. Hierbei dürfte es sich u.E. um ein redaktionelles Versehen handeln. Da die Regelung u.E. der für gemeinnützige Körperschaften geltenden Vorschrift des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO entsprechen soll, müsste es „Verwaltungsausgaben“ heißen.

³ https://www.kommunales-sachsen-anhalt.de/media/custom/2348_28932_1.PDF?1746439350 (Stand. 30.04.2025).

Zweckverbände aus den Bereichen Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung die außerordentliche Mitgliedschaft erworben.

Verbandsorgane sind die Mitgliederversammlung, die Kreisvorstandskonferenz, das Präsidium und der Landesgeschäftsführer. Der SGSa finanziert sich aus Beiträgen seiner Mitglieder.

Das SIKOSA

Das Studieninstitut für kommunale Verwaltung Sachsen-Anhalt e. V. (im Folgenden „SIKOSA“) mit Sitz in Magdeburg ist ein Bildungsträger für die Beschäftigten, Beamten und Auszubildenden im öffentlichen Dienst der Kommunen im Land Sachsen-Anhalt.

Das SIKOSA verfolgt nach § 1 Abs. 1 Satzung⁴ ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne der Abgabenordnung. Zweck des Vereins ist nach § 2 Abs. 1 die Vermittlung wissenschaftlich-theoretischer und -praktischer Kenntnisse für die berufliche Tätigkeit von Beamten und Beschäftigten von öffentlichen Arbeitgebern und Dienstherrn. Das SIKOSA betreibt in Magdeburg ein Studienzentrum und unterhält ein Bildungszentrum am Standort Halle (Saale). Das SIKOSA nimmt Prüfungen ab, bietet Seminare, Tagungen, Kongresse, Workshops u.ä. an und unterstützt in allen Fragen und allen Phasen der Personalentwicklung (§ 2 Abs. 1 und 2 Satzung).

Mitglieder des Vereins können nach § 3 Abs. 1 Satzung sein: (a) alle Kommunen im Land Sachsen-Anhalt und deren Verbände, (b) Anstalten und Körperschaften des öffentlichen Rechts, an denen Gemeinden, Landkreise und kreisfreie Städte beteiligt sind, (c) in privatrechtlicher Form betriebene kommunale Unternehmen sowie solche mit Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge, (d) öffentlich-rechtliche Verbände, (e) das Land Sachsen-Anhalt, dessen Einrichtungen und andere Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Wir gehen – ohne insoweit eine abschließende Prüfung vorgenommen zu haben – davon aus, dass die Mitglieder des SIKOSA weitgehend (Ausnahme z.B. Landkreise) auch Mitglieder des SGSa sind, d.h. eine **weitgehende Mitgliederidentität** besteht.

Das Vorhaben

Das SIKOSA ist von seinem Standort in der Albrechtstraße 7 in Magdeburg an den Interim-Standort „Welle“ in Magdeburg umgezogen. Derzeit ist ungewiss, ob das SIKOSA nach dem Umbau an den Standort in der Albrechtstraße 7 zurückkehrt oder ein alternatives Vorgehen

⁴ Satzung in der Fassung vom 28.11.2005.

(z.B. Kauf eines Neubaus an einem anderen Standort) umgesetzt wird⁵. Aus der Anmietung des Interims-Objektes „Welle“, den Sicherungsmaßnahmen an den Institutsgebäuden in der Albrechtstraße 7, sowie aus dem Umzug resultieren Mehrkosten (ab dem 01.01.2026 insgesamt 1,49 Euro pro Einwohner), über die von den Mitgliedern des SIKOSA im Dezember 2025 zu beschließen war.

Nach dem **Entwurf einer Vereinbarung** zwischen dem SGSA und dem SIKOSA (im Folgenden „Zuwendungsvereinbarung“) beabsichtigt der SGSA das SIKOSA bei der Investition in ein neues Institutsgebäude durch eine Zuwendung in Höhe von EUR 12 Mio. finanziell zu unterstützen (§ 1 Abs. 1 Zuwendungsvereinbarung). Ziel ist die Sicherstellung einer zukunftsorientierten und bedarfsgerechten Aus-, Fort- und Weiterbildung der kommunalen Beschäftigten und Mandatsträger in einem modernen Institutsgebäude⁶. Die Zuwendung ist zweckgebunden für die Schaffung und Mehrung des Eigentums des SIKOSA, insbesondere zum Erwerb eines Institutsgebäudes durch das SIKOSA, einzusetzen (§ 1 Abs. 2 Zuwendungsvereinbarung). Zur Absicherung dieser Verpflichtung ist eine jährliche Dokumentations- und Nachweispflicht des SIKOSA gegenüber dem SGSA vorgesehen. Bei Nichterfüllung steht dem SGSA ein Rückforderungsrecht bezüglich der Zuwendung zu.

§ 2 der Zuwendungsvereinbarung, der mit „Auflage des SIKOSA“ überschrieben ist, sieht in Abs. 1 vor, dass das SIKOSA ab einem noch festzulegenden Zeitpunkt die Mitgliedsbeiträge der Städte, Gemeinden und Verbandsgemeinden jeweils um 50 Cent pro Einwohner reduziert, bis der Zuwendungsbetrag nach § 1 Abs. 1 Zuwendungsvereinbarung ausgeschöpft ist. Der Begriff „Mitgliedsbeiträge“ in § 2 Zuwendungsvereinbarung, der in der Satzung des SIKOSA nicht verwendet wird, ist auskunftsgemäß identisch mit dem Begriff „Umlagen“ i.S.v. § 12 Abs. 3 Buchst. c Satzung SIKOSA, umfasst demnach nicht die von den Mitgliedern zu zahlenden Leistungsentgelte i.S.v. § 12 Abs. 3 Buchst. a Satzung SIKOSA.

Im Hinblick auf das Verhältnis zwischen Zuwendung des SGSA (§ 1 Zuwendungsvereinbarung) und Auflage des SIKOSA (§ 2 Zuwendungsvereinbarung) gehen wir des Weiteren auskunftsgemäß von folgendem Sachverhaltsverständnis aus:

- Die Kosten für den Erwerb bzw. den Bau eines neuen Institutsgebäudes werden voraussichtlich mehr als 12 Mio. Euro betragen. Welche Auswirkungen dies auf die Höhe der Umlage hat, ist derzeit nicht abschätzbar. Der SGSA geht jedoch davon aus, dass die Umlage zur Absicherung der Finanzierung erhöht werden muss.

⁵ Gemäß einer Machbarkeitsstudie, die uns nicht vorlag, gibt es hierfür vier Varianten (vgl. Vermerk „Zuarbeit für die 219. Präsidiumssitzung am 18.08.2025“ vom 30.07.2025 unter Begründung zu 2. und 3.).

⁶ Präambel Zuwendungsvereinbarung.

- Ziel des SGSA ist es, die Kostensteigerung auf Seiten seiner Mitglieder abzufedern. Ob dies nur zum Teil gelingt oder zur Gänze, ist offen. Beides ist aus Sicht des SGSA denkbar. Mitglied im SIKOSA sind nicht nur die Städte, Gemeinden und Verbandsgemeinden, sondern auch die Landkreise. Diese sollen durch den Zuschuss des SGSA nicht begünstigt werden.
- Gemäß einem fiktiven Rechenbeispiel des SGSA würde sich daraus Folgendes ergeben:
 - Kostet die Errichtung/der Erwerb des Institutsgebäudes z.B. EUR 20 Mio., erhält das SIKOSA vom SGSA EUR 12 Mio. als Zuwendung; die verbleibenden EUR 8 Mio. müssen vom SIKOSA durch Kreditaufnahme finanziert werden.
 - Da der Betrag, um den die Umlage infolge der Errichtung/des Erwerbs eines Institutsgebäudes zu erhöhen wäre, aufgrund des Zuschusses des SGSA für alle Mitglieder des SIKOSA geringer ausfallen würde, eine Begünstigung der Landkreise als Mitglieder des SIKOSA jedoch vom SGSA nicht gewollt ist, müsste die (fiktive) Höhe der Umlage ohne Zuschuss ermittelt werden dann der ermittelte Betrag (nur) für die Städte, Gemeinden und Verbandsgemeinden reduzieren werden.
- Aufgrund der geplanten Zuwendung des SGSA kann SIKOSA somit (zumindest teilweise) auf die **zukünftige Erhöhung der Mitgliedsbeiträge/Umlagen** (z.B. in Höhe von 50 Cent pro Einwohner) **gegenüber den Städten, Gemeinden und Verbandsgemeinden verzichten** (= Beitragsreduzierung). Für die Finanzierung des laufenden Betriebs des SIKOSA stehen die Einnahmen wie bisher grundsätzlich⁷ zur Verfügung. Das SIKOSA wird somit um die Zuwendung i.H.v. EUR 12 Mio. bereichert. Die Zuwendung hat demnach nicht lediglich Darlehens- bzw. Vorfinanzierungscharakter, der gegeben wäre, wenn die regulären Mitgliedsbeiträge/Umlagen (die ohne den Erwerb/Bau des Institutsgebäudes aufzubringen wären) in Höhe von 50 Cent pro Einwohner reduziert würden. Für die Finanzierung des laufenden Betriebs des SIKOSA müssten in diesem Fall die reduzierten Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen/Umlagen durch andere Einnahmen kompensiert werden (z.B. höhere Leistungsentgelte, Auflösung von vorhandenen Rücklagen des SIKOSA).

⁷ Grundsätzlich sollte die Zuwendung des SGSA nicht dazu führen, dass laufende Kosten des SIKOSA finanziert werden. Allerdings kann dies vom SGSA zum jetzigen Zeitpunkt auch nicht ausgeschlossen werden.

- Ein alternatives Vorgehen, wonach das SIKOSA nach Erhalt der Zuwendung autonom eine Beitragssenkung beschließt, ohne dass dazu zuvor eine vertragliche Verpflichtung des SIKOSA gegenüber dem SGSA begründet wurde, kommt auskunftsgemäß nicht in Betracht.

Steuerliche Rechtsfragen

1. Wie ist die geplante Zuwendung des SGSA an das SIKOSA in Höhe von EUR 12 Mio. körperschaftsteuerlich zu würdigen? Insbesondere ist zu prüfen, ob die Ausgestaltung der Zuwendung die Steuerbefreiung des SGSA gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG gefährden könnte.
2. Wie ist die Zuwendung umsatzsteuerlich zu beurteilen? Stellt die Zahlung ein Entgelt im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustauschs zwischen dem SGSA und dem SIKOSA dar oder handelt es sich um einen nicht steuerbaren echten Zuschuss?

B. Ergebnis

Als wesentliches Ergebnis unserer Prüfung ist Folgendes festzuhalten:

- Die nach der Zuwendungsvereinbarung geplante zweckgebundene finanzielle Zuwendung des SGSA an das SIKOSA zum Erwerb eines Institutsgebäudes stellt u.E. für den SGSA eine satzungsgemäße Mittelverwendung dar, die nicht zu einer Gefährdung von dessen Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG führt.
- U.E. besteht jedoch aufgrund der geplanten Beitragsreduzierung in § 2 Zuwendungsvereinbarung ein erhebliches Risiko, dass die Finanzverwaltung dazu eine abweichende Auffassung vertreten könnte. Wir **empfehlen daher** – auch angesichts der Höhe der geplanten Zuwendung – **dringend**, die steuerliche Unbedenklichkeit der geplanten Zuwendung im Hinblick auf die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG durch **Einholung einer verbindlichen Auskunft** des für den SGSA zuständigen Finanzamts abzusichern. Die Erfolgsaussichten, dass das Finanzamt die beantragte verbindliche Auskunft zugunsten des SGSA erteilt wird, schätzen wir als überwiegend wahrscheinlich (>50%) ein.
- U.E. lässt sich in umsatzsteuerlicher Hinsicht mit guten Argumenten vertreten, dass die geplante Zuwendung des SGSA als nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss zu beurteilen ist. Die geplante Regelung zur Beitragsreduzierung in § 2 Zuwendungsvereinbarung begründet u.E. jedoch auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht ein erhebliches Risiko, dass die Finanzverwaltung die abweichende Auffassung vertreten könnte, dass die Zuwendung ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt des SGSA darstellt. Wir **empfehlen daher auch insoweit dringend**, die Nichtsteuerbarkeit der geplanten Zuwendung durch **Einholung einer verbindlichen Auskunft** abzusichern. Zulässiger Antragsteller dürfte insoweit u.E. allerdings nicht der SGSA, sondern das SIKOSA sein. Ob und ggf. wie sich die beiden Auskunftsverfahren in einem Verfahren beim Finanzamt Magdeburg zusammenfassen lassen, wäre im Einzelnen zu prüfen. Die Erfolgsaussichten, dass das Finanzamt die zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Zuwendung beantragte verbindliche Auskunft zugunsten des SIKOSA erteilt wird, schätzen wir ebenfalls als überwiegend wahrscheinlich (>50%) ein.

C. Steuerliche Würdigung

I. Einleitung

Die nachfolgende steuerrechtliche Einschätzung befasst sich mit den körperschaftsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Implikationen einer geplanten finanziellen Zuwendung. Im Bereich der Körperschaftsteuer wird untersucht, ob die spezifische vertragliche Ausgestaltung der Zuwendung, welche diese an eine Verpflichtung zur Reduzierung von Mitgliedsbeiträgen koppelt, zu einer Gefährdung der Steuerbefreiung des SGSA nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG führen könnte. Des Weiteren wird die umsatzsteuerliche Behandlung der Zahlung analysiert. Hierbei steht die Abgrenzung im Vordergrund, ob ein steuerbarer Leistungsaustausch in Form einer entgeltlichen Dienstleistung vorliegt oder ob die Zuwendung als nicht steuerbarer echter Zuschuss zu qualifizieren ist.

II. Körperschaftsteuerliche Würdigung der Zuwendung des SGSA an das SIKOSA

1. Steuerbefreiung des SGSA nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG

a. Personeller Anwendungsbereich: Einordnung des SGSA als kommunaler Spitzenverband

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG sind unter anderem kommunale Spitzenverbände auf Bundes- oder Landesebene von der Körperschaftsteuer befreit. Bei diesen Verbänden handelt es sich um Zusammenschlüsse von Kommunen, wie beispielsweise den Deutschen Städtetag, den Deutschen Städte- und Gemeindebund und entsprechende Organisationen auf Landesebene. Der SGSA ist ein Zusammenschluss von Städten, Gemeinden und Verbandsgemeinden auf Landesebene. Aufgrund seiner Bezeichnung, der Art seiner Mitglieder und seiner Tätigkeit als Interessenvertretung für Kommunen in Sachsen-Anhalt erfüllt der SGSA die Merkmale eines kommunalen Spitzenverbandes auf Landesebene.

Die Anerkennung als steuerbefreiter kommunaler Spitzenverband nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG setzt weiter voraus, dass der Zweck des Verbandes nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „gerichtet“ ist. Davon ist jedoch erst dann auszugehen, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Geschäftsführung die nicht dem Verbandszweck dienende wirtschaftliche Tätigkeit dem Verband das Gepräge gibt⁸ bzw. der Verband seine sachlichen

⁸ R 5.7 Abs. 1 S. 6 KStR 2022.

und persönlichen Ressourcen überwiegend für Aktivitäten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einsetzt⁹.

Im vorliegenden Fall bestehen aus unserer Sicht keine Anhaltspunkte dafür, dass nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Geschäftsführung des SGSA die ideelle Zweckverfolgung nicht im Vordergrund stehen würde und stattdessen die Förderung finanzieller Mitgliedervorteile die prägende oder hauptsächliche Tätigkeit darstellen würde.

Der SGSA fällt somit in den personellen Anwendungsbereich der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG.

b. Versagungsgrund: Wesentlicher Verstoß im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung

Die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG kann u.E. jedoch nicht nur dann versagt werden, wenn die Tätigkeit eines kommunalen Spitzenverbandes auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, sondern auch dann, wenn im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung ein schwerwiegender Verstoß gegen die satzungsmäßigen Zwecke begangen wird. Dieser Zweck muss nicht nur satzungsmäßig festgeschrieben sein, außerdem muss die tatsächliche Verbandstätigkeit diesem satzungsmäßigen Zweck entsprechen¹⁰. Für die Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG ist es demnach insbesondere erforderlich, dass die Mittel des Verbandes für dessen satzungsgemäße Zwecke verwendet werden. Obgleich die detaillierten Vorschriften der Abgabenordnung zur Mittelverwendung (§§ 55 ff. AO) unmittelbar nur für gemeinnützige Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gelten, ist der Grundsatz der satzungsgemäßen Mittelverwendung u.E. auch für Berufsverbände und kommunale Spitzenverbände maßgeblich. Eine Mittelverwendung, die den satzungsmäßigen Zwecken fremd ist, kann demnach die Steuerbefreiung gefährden.

2. Zuwendung an das SIKOSA als satzungsgemäße Mittelverwendung

Fraglich ist, ob die aufgrund der Zuwendungsvereinbarung beabsichtigte Zuwendung an das SIKOSA als satzungsmäßige Mittelverwendung des SGSA anzusehen ist.

Zunächst enthält die Satzung des SGSA keine ausdrückliche Ermächtigung zur Gewährung von Zuwendungen an andere Vereine oder Körperschaften. Die Zuwendung von Mitteln an eine andere Organisation ist jedoch u.E. auch ohne ausdrückliche Ermächtigung in der Satzung zulässig, wenn hierdurch der eigene satzungsmäßige Zweck des Zuwendenden verwirklicht wird.

⁹ Eggers, Die Besteuerung der Berufsverbände, DStR 2007, 461, 464.

¹⁰ BFH VI R 51/92, BStBl. II 1994, 33 im Fall eines Berufsverbands.

Im vorliegenden Fall beabsichtigt der SGSA die Zuwendung zweckgebunden für die Schaffung und Mehrung des Eigentums des SIKOSA, insbesondere zum Erwerb eines Institutsgebäudes durch das SIKOSA, zu gewähren. Der SGSA würde hiermit den gemeinnützigen Satzungszweck des SIKOSA gemäß § 2 Satzung SIKOSA fördern, nämlich die Vermittlung wissenschaftlich-theoretischer und -praktischer Kenntnisse für die berufliche Tätigkeit von Beamten und Beschäftigten von öffentlichen Arbeitgebern und Dienstherrn, die in dem zu erwerbenden Institutsgebäude erfolgen würde.

Diese Zielsetzung korrespondiert mit den satzungsmäßigen Aufgaben des SGSA, der nach § 2 Abs. 1 Satzung SGSA insbesondere für die Weiterbildung der Mitglieder in den Vertretungen sowie für die Aus-, Fort- und Weiterbildung der Beschäftigten der Städte, Gemeinden und Verbandsgemeinden zu sorgen hat. Die Zuwendung von Mitteln an das SIKOSA würde u.E. daher – vorbehaltlich der Verknüpfung mit der Reduzierung der Mitgliedsbeiträge gemäß § 2 Zuwendungsvereinbarung – eine satzungsmäßige Mittelverwendung des SGSA darstellen.

Diese Auffassung lässt sich auch durch Stimmen in der Fachliteratur stützen:

Nach *Bott*¹¹ habe der Gesetzgeber zur Finanzierung gemeinnütziger Einrichtungen i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG über Berufsverbände, die eine den Spendenrahmen übersteigende steuerliche Entlastung bedeuten könne, bislang keine Regelung getroffen. Von einer Gefährdung der Steuerbefreiung sei allerdings hier auszugehen, wenn die entsprechenden Leistungen des Verbandes in einem Umfang erfolgten, der die eigentümliche Aufgabenstellung des Verbandes überschreite und dessen Charakter verändere¹². Dies ist im vorliegenden Fall aufgrund der oben beschriebenen Zweckkongruenz von SGSA und SIKOSA in Bezug auf die Aus-, Fort- und Weiterbildung der kommunalen Beschäftigten und Mandatsträger zu verneinen.

Nach Auffassung von *Alber*¹³ sei bezüglich der Zulässigkeit von Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften durch steuerbefreite Verbände i.S.v. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG danach zu unterscheiden, ob die Zuwendungen einen Zusammenhang mit der eigentlichen Verbandstätigkeit hätten oder nicht: Zur Wahrnehmung der allgemeinen berufsständischen Belange gehört nach Auffassung von *Alber* die Förderung von Bestrebungen, die mit der Zielsetzung des Verbandes auf engste verknüpft seien, z.B. die Hebung des allgemeinen Bildungs- und Leistungsniveaus und die fachliche Aus- und Fortbildung der Verbandsmitglieder¹⁴. An Einrichtungen, die solche berufsspezifischen Zwecke des

¹¹ In: Bott/Walter, Körperschaftsteuergesetz, 166. EL Januar 2023, § 5 Rn. 277.

¹² Bott, a.a.O.

¹³ In: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Körperschaftsteuergesetz, § 5 Abs.1 Nr. 5, Rn. 32.

¹⁴ Alber, a.a.O., ebenso: Schäfer/Obermann/Marx in: Schnitger/Fehrenbacher, Kommentar Körperschaftsteuer KStG, 2. Aufl. 2018, § 5 Rn. 255.

Berufsstandes besonders förderten, dürften daher Zuwendungen aus dem Beitragsaufkommen der Berufsverbände unbedenklich geleistet werden¹⁵. Dagegen werde der Charakter eines Berufsverbandes gefährdet, wenn ständig und in nicht geringem Umfang Ausgaben geleistet würden, die weder unmittelbar noch mittelbar den speziellen Berufsbelangen dienen¹⁶.

Diese zu Berufsverbänden i.S.v. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG vertretene Auffassung kann u.E. auf kommunale Spitzenverbände wie den SGSA übertragen werden: Auch bei diesen stellt Förderung der Qualifikation des Personals der Mitgliedskommunen eine Form der Wahrnehmung der allgemeinen ideellen und wirtschaftlichen Interessen der Mitglieder dar, die den Kernzweck eines kommunalen Spitzenverbandes ausmacht. Zudem ist sie beim SGSA explizit Satzungszweck.

Die Weiterleitung der Mittel an das SIKOSA, eine auf diesen Zweck spezialisierte Einrichtung, kann u.E. als eine Form der unmittelbaren Zweckverwirklichung durch den SGSA angesehen werden, bei der das SIKOSA als eine Art Hilfsperson im Sinne des § 57 Abs. 1 Satz 2 AO agiert.¹⁷

U.E. lässt sich daher mit guten Argumenten vertreten, dass die nach der Zuwendungsvereinbarung geplante zweckgebundene Zuwendung von Mitteln an die SIKOSA für den SGSA eine satzungsgemäße Mittelverwendung darstellt.

3. Schädlicher Gegenleistungscharakter der vorgesehenen Beitragssenkung?

Fraglich ist, ob der Charakter der Zuwendung als satzungsmäßige Mittelverwendung des SGSA dadurch in Frage gestellt wird, dass § 2 Zuwendungsvereinbarung diese mit einer Auflage zulasten des SIKOSA verknüpft.

a. Inhalt der Auflage

§ 2 der Zuwendungsvereinbarung, der mit „Auflage des SIKOSA“ überschrieben ist, sieht in Abs. 1 vor, dass das SIKOSA ab einem noch festzulegenden Zeitpunkt die Mitgliedsbeiträge der Städte, Gemeinden und Verbandsgemeinden jeweils um 50 Cent pro Einwohner reduziert, bis der Zuwendungsbetrag nach § 1 Abs. 1 Zuwendungsvereinbarung ausgeschöpft ist. Die Zuwendung des SGSA kommt somit den – mit den Mitgliedern des SGSA weitgehend identischen – Mitgliedern des SIKOSA u.E.¹⁸ insoweit zugute, als sie eine

¹⁵ Alber, a.a.O., Schäfer/Obermann/Marx, a.a.O.

¹⁶ Alber, a.a.O.

¹⁷ Vgl. BayLfSt v. 06.03.2018; BayLfSt v. 14.09.2012; BFH V R 22-23

¹⁸ Vgl. insoweit das unter A. zugrunde gelegte Sachverhaltsverständnis.

ansonsten notwendige Steigerung der von ihnen an das SIKOSA zu entrichtenden Mitgliedsbeiträge entbehrlich macht.

b. Mittelbare Verknüpfung

Als schädliche Begünstigung und Vorteilsverschaffung zugunsten von Mitgliedern des SIKOSA, die gleichzeitig Mitglieder des SGSA sind, könnte es angesehen werden, wenn eine direkte Verknüpfung zwischen der Zahlung des SGSA und der Nichterhöhung der Mitgliedsbeiträge durch das SIKOSA bestünde. Gegen eine solche Verknüpfung spricht u.E. jedoch der primäre Zweck der Zuwendung, der in der Schaffung und Mehrung des Eigentums des SIKOSA, insbesondere durch den Erwerb eines Institutsgebäudes durch das SIKOSA, besteht. Die Zuwendung dient der Finanzierung einer investiven Maßnahme durch das SIKOSA und dessen institutioneller Stärkung und nicht dem direkten "Einkauf" von verbilligten Leistungen für die Mitglieder des SIKOSA, die gleichzeitig Mitglieder des SGSA sind. Die Minderung der Beiträge dieser Mitglieder ist u.E. lediglich eine mittelbare Folge dieser institutionellen Förderung. Wird ein Investitionsprojekt (hier: Erwerb eines Institutsgebäudes) zulässigerweise durch einen Dritten (hier: SGSA) gefördert, folgt daraus zwangsläufig, dass der Begünstigte (hier: SIKOSA) diese Mittel nicht mehr selbst (hier: durch erhöhte Mitgliedsbeiträge) aufbringen muss. Die Zahlung erfolgt als einmaliger Betrag für ein Investitionsprojekt und ist im Übrigen auch nicht an die Durchführung von Ausbildungsleistungen zu einem reduzierten Preis, die Anzahl der durchzuführenden Kurse oder die Zahl der teilnehmenden Mitglieder, sondern ausschließlich an die Durchführung der Baumaßnahme gekoppelt.

Die Zuwendung des SGSA an das SIKOSA stellt u.E. somit mangels unmittelbarer Verschaffung von Vorteilen zugunsten der Mitglieder des SIKOSA, die gleichzeitig auch Mitglieder des SGSA sind, keine unzulässige und satzungswidrige¹⁹ Ausgabe des SGSA dar.

4. Zwischenfazit und Empfehlung

Die nach der Zuwendungsvereinbarung geplante zweckgebundene finanzielle Zuwendung des SGSA an das SIKOSA zum Erwerb eines Institutsgebäudes stellt u.E. für den SGSA eine satzungsgemäße Mittelverwendung dar, die nicht zu einer Gefährdung von dessen Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG führt. Der Charakter der Zuwendung als satzungsmäßige Mittelverwendung des SGSA ist u.E. auch nicht wegen der in § 2 Zuwendungsvereinbarung vorgesehenen Auflage des SIKOSA zu verneinen.

¹⁹ Nach § 2 Abs. 2 S. 2 Satzung darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Verbandszweck fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

U.E. besteht jedoch insbesondere aufgrund der geplanten Regelung zur Beitragsreduzierung in § 2 Zuwendungsvereinbarung ein erhebliches Risiko, dass die Finanzverwaltung dazu eine abweichende Auffassung vertreten könnte. Wir **empfehlen** daher – auch angesichts der Höhe der geplanten Zuwendung – **dringend**, die steuerliche Unbedenklichkeit der geplanten Zuwendung im Hinblick auf die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG durch **Einholung einer verbindlichen Auskunft** des für den SGSA zuständigen Finanzamts abzusichern. Die formellen Voraussetzungen hierfür liegen u.E. vor²⁰. Die Erfolgsaussichten, dass das Finanzamt die beantragte verbindliche Auskunft zugunsten des SGSA erteilt wird, schätzen wir als überwiegend wahrscheinlich (>50%) ein. Es bestünde u.E. die Aussicht, dass das Finanzamt die für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zu erhebende Gebühr nicht nach dem Gegenstandswert²¹ ermittelt, sondern eine Zeitgebühr²² erhebt, was im Regelfall zu niedrigeren Gebühren führt.

III. Umsatzsteuerliche Würdigung der Zuwendung des SGSA an das SIKOSA

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist fraglich, ob die geplante Zuwendung des SGSA als Entgelt im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustauschs zwischen dem SGSA und dem SIKOSA zu beurteilen ist oder ob es sich um einen nicht steuerbaren echten Zuschuss handelt.

1. Unternehmereigenschaft des SIKOSA nach § 2 Abs. 1 UStG

Voraussetzungen für einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch ist zunächst, dass das SIKOSA als (potenziell) Leistender umsatzsteuerlich als Unternehmer anzusehen ist.

Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Die Unternehmereigenschaft des SIKOSA ist anhand der kumulativ zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale zu prüfen.

Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Das SIKOSA verfolgt laut Sachverhalt den Zweck der Förderung der Aus-, Fort- und Weiterbildung kommunaler Beschäftigter. Die Aufwendungen des SIKOSA werden nach § 12 Abs. 3 Satzung

²⁰ Voraussetzung ist insbesondere ein noch nicht verwirklichter Sachverhalt, d.h. die Zuwendungsvereinbarung darf noch nicht rechtswirksam abgeschlossen worden sein.

²¹ Der Gegenstandswert entspricht in der Regel der steuerlichen Auswirkung des zur Beurteilung gestellten Sachverhalts. Diese bestünden hier in der Steuerbelastung, die bei Versagung der Steuerbegünstigung des SGSA entstünde. Deren Ermittlung würde einen erheblichen Aufwand erfordern.

²² Diese beträgt 50 EUR je angefangene halbe Stunde.

durch Entgelte für die Leistungen des Vereins, sonstige Einnahmen und Umlagen gedeckt. Diese Tätigkeit des SIKOSA ist auf Dauer angelegt und somit nachhaltig. Die Erhebung von Umlagen und Entgelten stellt eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dar. Es ist dabei unerheblich, ob eine Gewinnerzielungsabsicht fehlt, was bei einem als gemeinnützig ausgewiesenen Verein wie dem SIKOSA der Fall sein dürfte. Auch der Umstand, dass der Verein möglicherweise nur gegenüber seinen Mitgliedern tätig wird, schließt die Unternehmereigenschaft nach dem Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG nicht aus. Die Tätigkeit des SIKOSA ist daher als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zu qualifizieren.

Des Weiteren muss die Tätigkeit selbstständig ausgeübt werden. Als eingetragener Verein ist das SIKOSA eine juristische Person des privaten Rechts und handelt im Rechtsverkehr grundsätzlich selbstständig. Eine Ausnahme von der Selbstständigkeit liegt vor, wenn eine juristische Person im Rahmen einer Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers eingegliedert ist. Der Sachverhalt enthält keine Anhaltspunkte für eine derartige Eingliederung des SIKOSA in das Unternehmen des SGSA oder eines anderen Unternehmers. Die weitgehende Personenidentität der Mitglieder beider Vereine allein begründet keine Organschaft.

Zusammenfassend erfüllt das SIKOSA die Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG. Es übt mit der Durchführung von Aus-, Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen gegen Entgelt eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbstständig aus. Die Rechtsform als eingetragener Verein und die in der Satzung verankerte Gemeinnützigkeit stehen dem nicht entgegen.

2. Vorliegen eines steuerbaren Leistungsaustauschs

Als umsatzsteuerbare Leistung des SIKOSA im Rahmen eines Leistungsaustauschs kommt die in § 2 Zuwendungsvereinbarung vorgesehene Beitragsreduzierung des SIKOSA in Betracht, die darin besteht, im Gegenzug zu der erhaltenen Zuwendung nach § 1 Zuwendungsvereinbarung die Mitgliedsbeiträge der Städte, Gemeinden und Verbandsgemeinden jeweils um 50 Cent pro Einwohner zu reduzieren, bis der in § 1 Zuwendungsvereinbarung genannte Zuwendungsbetrag in voller Höhe ausgeschöpft ist. Darüber hinaus sind in § 2 Abs. 2 und 3 Zuwendungsvereinbarung diesbezügliche Dokumentations- und Nachweispflichten des SIKOSA vorgesehen.

a. Vorteil zugunsten eines identifizierbaren Leistungsempfängers

Ein steuerbarer Umsatz in Form einer Leistung gegen Entgelt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt voraus, dass der Leistungsempfänger identifizierbar sein und einen Vorteil erhalten

muss, der zu einem Verbrauch i.S.d. gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt²³. Der individuelle Leistungsempfänger muss aus der Leistung einen konkreten Vorteil ziehen²⁴.

Ein Leistungsaustausch setzt demnach zunächst einen identifizierbaren Leistungsempfänger voraus. Eine Leistung wird grundsätzlich demjenigen zugewendet, der aus dem zugrundeliegenden Rechtsverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist²⁵. Berechtigter aus der Zuwendungsvereinbarung in Bezug auf die Gegenleistung des SIKOSA ist der SGSA als Vertragspartner. SGSA ist der Auftraggeber der Leistung, da er die Zuwendung an die Bedingung der Beitragsreduzierung knüpft.

Da unmittelbare finanzielle Nutznießer dieser Beitragsreduzierung nicht der SGSA selbst, sondern die Mitglieder des SIKOSA sind, bei denen es sich zugleich weitgehend um die Mitglieder des SGSA handelt, ist u.E. fraglich, ob der SGSA aus der Beitragsreduzierung selbst einen konkreten Vorteil zieht. Ein solcher Vorteil könnte ggf. darin gesehen werden, dass der SGSA durch die Verschaffung der Beitragsreduzierung für die Mitglieder des SIKOSA seinen eigenen Verbandszweck erfüllt, nämlich die Förderung und wirtschaftliche Entlastung seiner eigenen weitgehend identischen Mitglieder.

Auch wenn der SGSA seinen Mitgliedern durch die Vereinbarung mit dem SIKOSA einen individualisierbaren und finanziell messbaren Vorteil verschafft, verbleiben u.E. erhebliche Zweifel, ob diese Vorteile auch in Bezug auf den SGSA als hinreichend „konkret“ i.S.d. o.g. BFH-Rechtsprechung anzusehen sind, da sie dem SGSA nur mittelbar – über die Mitgliedschaft der Begünstigten im SIKOSA und aufgrund der weitgehenden Mitgliederidentität beider Vereine – zugutekommen.

Der Vorteil, den der Leistungsempfänger erhält, muss jedoch nicht zwingend in einem direkten und konkreten Nutzen für ihn selbst bestehen. Er kann auch bei einem Dritten eintreten. So wird z.B. bei Verträgen zugunsten Dritter faktisch der Dritte Empfänger der Leistung, umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger ist jedoch nicht der Dritte, sondern der Vertragspartner des Leistenden²⁶.

Fraglich ist daher, ob die vorliegende Vereinbarung einen Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB) begründet, bei dem die Städte, Gemeinden und Verbandsgemeinden, die von der Beitragsreduzierung profitieren, als begünstigte Dritte im Rahmen einer Leistung des SIKOSA an den SGSA anzusehen sind. Ein sog. echter Vertrag zugunsten Dritter scheidet im vorliegenden Fall aus, weil die Städte, Gemeinden und Verbandsgemeinden als Dritte aus

²³ BFH, Beschl. v. 13.09.2022, XI R 8/20, m.w.N.

²⁴ BFH, a.a.O., m.w.N.

²⁵ BFH v. 05.12.2024 V R 13/22, DStR 25, 1033, Rn. 17, m. w. N.; Oelmaier, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Werkstand: 105. EL Oktober 2025, § 1 Rn. 48.

²⁶ Sölch/Ringleb/Oelmaier, Umsatzsteuergesetz, 105. EL Oktober 2025, § 15 Rn. 189.

der Zuwendungsvereinbarung kein eigenes Forderungsrecht gegenüber dem Versprechenden (hier: SIKOSA) erwerben²⁷. Nur der SGSA selbst kann die Leistung einfordern.

Im vorliegenden Fall kommt daher nur ein sog. unechter Vertrag zugunsten Dritter in Betracht, bei dem der Dritte kein eigenes Forderungsrecht erwirbt. Erforderlich ist bei diesem – ebenso wie beim echten Vertrag zugunsten Dritter –, dass der Schuldner (hier: SIKOSA) verspricht, eine Leistung an einen Dritten (hier: Städte, Gemeinden, Verbandsgemeinden) zu erbringen. Die in § 2 geregelte „Gegenleistung“ des SIKOSA besteht jedoch nicht darin, eine Leistung an die Kommunen zu erbringen, sondern deren Beiträge zu reduzieren. Die Reduzierung der Mitgliedsbeiträge erfolgt im Rahmen dieses unmittelbaren Mitgliedschaftsverhältnisses. Es handelt sich demnach nicht um eine Leistung, die das SIKOSA aufgrund der Vereinbarung mit dem SGSA an Dritte erbringt, sondern um eine Modifikation der Beitragsstruktur gegenüber den eigenen Mitgliedern. Die Modifikation der Beitragsstruktur besteht im vorliegenden Fall annahmegemäß darin, aufgrund der Zuwendung von Mitteln durch den SGSA von einer ansonsten für den Erwerb eines Institutsgebäudes notwendigen Erhöhung der Mitgliedsbeiträge/Umlagen abzusehen. Der damit verbundene Vorteil bei den Kommunen ist nicht Gegenstand und rechtlicher Inhalt eines Leistungsversprechens des SIKOSA zugunsten Dritter, sondern deren faktische Folge („Reflex“). U.E. liegt somit mangels eines in der Vereinbarung enthaltenen Leistungsversprechens an die Kommunen kein Vertrag zugunsten Dritter vor.

Auch der BFH hat bereits entschieden, dass in bestimmten Fällen die bei einem Dritten entstehenden Vorteile als „nebensächlich“ einzustufen sein können, d.h. auch bei dem Dritten nicht als konkreter Vorteil anzusehen sind²⁸.

U.E. lässt sich auch im vorliegenden Fall mit guten Argumenten vertreten, dass die Beitragsreduzierung zugunsten der Mitglieder des SIKOSA weder für den SGSA noch für die bezeichneten Mitglieder des SIKOSA (Städte, Gemeinden, Verbandsgemeinden) als Dritte einen konkreten Vorteil darstellt, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt.

²⁷ Ein eigenes Forderungsrecht der Mitglieder des SIKOSA folgt u.E. auch nicht daraus, dass die begünstigten Mitglieder des SIKOSA über die Beitragsreduzierung (mit-)beschließen.

²⁸ BFH, Beschl. v. 13.09.2022, XI R 8/20 betreffend die umsatzsteuerliche Behandlung von „Marktgebühren“ einer Erzeugergenossenschaft. Darin beurteilte der BFH den Vorteil, der sich aus einer Dienstleistung für einen Dritten ergab, als unbeachtlich, weil die Dienstleistung im eigenen Interesse des Steuerpflichtigen lag.

b. Entgeltcharakter der Zuwendung

Geht man – entgegen den vorstehenden Ausführungen unter a. – davon aus, dass die Beitragsreduzierung einen konkreten Vorteil beim SGSA oder dessen Mitgliedern begründet, setzt ein Leistungsaustausch weiter voraus, dass der Zuwendung Entgeltcharakter zukommt.

Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG ist Entgelt alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll. Ob eine Zahlung als Entgelt für eine Leistung zu qualifizieren ist, hängt davon ab, ob sie als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist. Die Beurteilung, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet, ist für jeden Einzelfall zu untersuchen, wobei insbesondere die vertragliche Vereinbarung heranzuziehen ist²⁹.

Zahlungen, die als „Zuschuss“ oder „Zuwendung“ bezeichnet werden, können Entgelt für eine Leistung an den Zahlenden, zusätzliches Entgelt eines Dritten oder ein echter, nicht steuerbarer Zuschuss sein. Die Abgrenzung wird vor allem nach der **Person des Bedachten** und dem **Förderungsziel** vorgenommen³⁰. Ein echter, nicht steuerbarer Zuschuss liegt vor, wenn die Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn Zahlungen aus öffentlichen Kassen zur Förderung einer Tätigkeit aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen dienen und nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen. Auch Auflagen zur zweckentsprechenden Verwendung oder Erfolgskontrollen führen bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen nicht zwangsläufig zu einem Leistungsaustausch³¹. Demgegenüber wird bei Zahlungen von privaten Einrichtungen im Allgemeinen davon ausgegangen, dass diese vorwiegend eigene Interessen verfolgen, weshalb regelmäßig ein Leistungsaustausch vorliege³².

Im vorliegenden Sachverhalt handelt es sich bei dem SGSA zwar um einen privaten Verein und nicht um eine öffentliche Körperschaft, die aus Haushaltsmitteln agiert. Gleichwohl sind in ihm öffentliche Körperschaften zusammengeschlossen, so dass aus der Rechtsform als Verein im vorliegenden Fall nicht geschlossen werden kann, dass dieser vorwiegend eigene Interessen verfolgt. Das mit der zweckgebundenen finanziellen Zuwendung verfolgte Interesse des SGSA besteht wie ausgeführt primär darin, im Rahmen einer satzungsmäßigen Mittelverwendung dem SIKOSA zu ermöglichen, ein neues Institutsgebäude zu erwerben.

²⁹ Vgl. FG Münster 26.04.2022 - 15 K 17/19 U.

³⁰ Vgl. BFH 18.11.2021 - V R 17/20 BStBl 2024 II S. 492

³¹ Vgl. FG Münster 26.04.2022 - 15 K 17/19 U.

³² Vgl. OFD Niedersachsen v. 08.10.2014, S 7200 - 283 - St 171 betr. Zuwendungen und Ausgleichszahlungen für Verkehrsleistungen im öffentlichen Personennahverkehr, NWB UAAAE-78014.

Die Zahlung dient somit dazu, das SIKOSA in die Lage zu versetzen, seine satzungsmäßigen Aufgaben zu erfüllen oder überhaupt (weiter) tätig zu werden. Überdies erfüllt der SGSA dadurch seine insoweit identischen Zwecke auf dem Gebiet der Bildungsförderung. Die mit der Zuwendung verbundene finanzielle Entlastung seiner mit den Mitgliedern des SIKOSA weitgehend identischen Mitglieder in Folge der Beitragsreduzierung bzw. Nichterhöhung von Mitgliedsbeiträgen/Umlagen für den Institutskauf durch SIKOSA ist – wie bereits zur Frage des konkreten Vorteils ausgeführt – u.E. lediglich faktische Folge („Reflex“) und nicht das Ziel der Förderung.

Die Zahlung des SGSA subventioniert auch nicht den Preis, den die Mitglieder für die Leistungen des SIKOSA zu entrichten haben: Weder sinken dadurch die von den Mitgliedern zu leistenden Entgelte für Leistungen des SIKOSA nach § 12 Abs. 3 Buchst. a Satzung SIKOSA noch kommt es nach unserem Sachverhaltsverständnis zu einer Reduzierung der Mitgliedsbeiträge/Umlagen, die ohne den Erwerb/Bau des Institutsgebäudes aufzubringen wären. U.E. sprechen daher die überzeugenderen Gründe dafür anzunehmen, dass es sich bei der Zuwendung des SGSA nicht um ein Entgelt im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustauschs, sondern um einen nicht steuerbaren echten Zuschuss handelt.

Es besteht insoweit jedoch auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht ein erhebliches Risiko, dass die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten könnte, dass es sich im vorliegenden Fall um einen unechten Zuschuss handelt. Die Umsatzsteuerschuld für die gesamte Zuwendung in Höhe von EUR 12 Mio. würde in diesem Fall für das SIKOSA bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zahlung entstehen, da gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG die Steuer für Entgelte, die vor Ausführung der Leistung vereinnahmt werden, mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Vereinnahmung entsteht. Da die Leistung des SIKOSA, die Reduzierung der Mitgliedsbeiträge, über einen mehrjährigen Zeitraum erbracht würde, die Zahlung des SGSA jedoch vollständig zu Beginn erfolgt, würde es sich um eine Vorauszahlung für eine künftige Leistung handeln. Dies würde zu einer erheblichen sofortigen Liquiditätsbelastung für das SIKOSA führen, da die Umsatzsteuer auf den gesamten Betrag abzuführen wäre, obwohl die Mittel zweckgebunden für Investitionen vorgesehen sind.

3. Fazit und Empfehlungen

U.E. lässt sich in umsatzsteuerlicher Hinsicht mit guten Argumenten vertreten, dass die geplante Zuwendung als nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss des SGSA zu behandeln ist. Die geplante Regelung in § 2 Zuwendungsvereinbarung begründet u.E. jedoch auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht ein erhebliches Risiko, dass die Finanzverwaltung die abweichende Auffassung vertreten könnte, dass ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch

vorliegt. Entsprechend dem Ergebnis unserer körperschaftsteuerlichen Würdigung **empfehlen wir** daher – auch angesichts der Höhe der geplanten Zuwendung – **dringend**, die steuerliche Nichtsteuerbarkeit der geplanten Zuwendung durch **Einholung einer verbindlichen Auskunft** abzusichern. Im Unterschied zur Einholung einer verbindlichen Auskunft zur Vereinbarkeit der Zuwendung mit der Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG dürfte zulässiger Antragsteller im Hinblick auf ein verbindliches Auskunftsverfahren zur umsatzsteuerlichen Fragestellung nicht der SGSA, sondern das SIKOSA sein, weil das steuerliche Interesse (Nichtsteuerbarkeit der Zuwendung) auf Seiten des SIKOSA liegt. Ob und ggf. wie sich die beiden Auskunftsverfahren in einem Verfahren beim Finanzamt Magdeburg zusammenfassen lassen, wäre im Einzelnen zu prüfen.

Die Erfolgsaussichten, dass das Finanzamt die beantragte verbindliche Auskunft zugunsten des SIKOSA erteilen wird, schätzen wir auch insoweit als überwiegend wahrscheinlich (>50%) ein. Die für das Auskunftsverfahren zu erhebende Gebühr wäre angesichts des hohen Gegenstandswertes³³ grundsätzlich beträchtlich; allerdings käme u.E. eine Ermäßigung aus Billigkeitsgründen in Betracht³⁴.

Um die der Zuwendung zugrunde liegende Intention des SGSA zu verdeutlichen und dem Eindruck eines Gegenleistungscharakters der Zuwendung entgegenzuwirken, wäre es u.E. sachdienlich, den Umlageanteil in der Zuwendungsvereinbarung noch genauer zu beschreiben (z.B. „der zur Finanzierung des Erwerbs bzw. der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Institutsgebäudes erhobene Anteil der Umlage.“).

PricewaterhouseCoopers GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Thomas Röglin
Steuerberater



ppa. Dr. Dirk Sommerfeld
Rechtsanwalt/Steuerberater

³³ Diese würde **EUR 10.438,-** betragen: Gegenstandswert (= steuerliches Interesse) = Vermeidung von 19 % Umsatzsteuer aus EUR 12 Mio., d.h. EUR 1.915.966,39; 1,0 Gebühr nach Tabelle A zu § 34 GNotKG

³⁴ Auf die Gebühr kann nach § 89 Abs. 7 S. 1 AO ganz oder teilweise verzichtet werden, wenn ihre Erhebung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.