

Ralf Meyer

# **Steuerliche Behandlung defizitärer kommunaler Einrichtungen**



**Positionspapier**



**ifV** Akademie e.V.  
Gelsenkirchen

**ifV** Institut  
für Verwaltungs-  
wissenschaften gGmbH



## **ifV – Positionspapier 2020/1**

## Inhalt

1	Einleitung.....	2
2	Ertragsteuerliche Behandlung .....	3
2.1	Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art.....	3
2.1.1	gewerbeähnliche Tätigkeit .....	3
2.1.2	Einrichtung.....	4
2.1.3	wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit.....	4
2.1.4	Verpachtung als BgA .....	4
2.2	Behandlung defizitäre Einrichtungen.....	5
2.2.1	Gewinnerzielung nicht erforderlich.....	5
2.2.2	Ausschluss verdeckter Gewinnausschüttungen.....	5
2.2.3	Entgeltlichkeit der Verpachtung .....	7
3	Umsatzsteuerliche Behandlung.....	8
3.1	Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit .....	8
3.2	Einschränkende Auslegung der wirtschaftlichen Tätigkeit durch EuGH und BFH.....	9
3.2.1	Rechtsprechung des EuGH .....	9
3.2.2	Rechtsprechung des BFH.....	9
4	Fazit .....	12

## 1 Einleitung

Öffentliche Einrichtungen der Gemeinden können regelmäßig nicht kostendeckend geführt werden. Bei der Bemessung der Nutzungsentgelte müssen insbesondere soziale Belange berücksichtigt werden, damit nicht einzelne Bürger oder Gruppen von Bürgern faktisch von der Nutzung ausgeschlossen werden. Im Falle von Sportanlagen, Schwimmbädern oder Kultureinrichtungen führt dies in der Regel zu erheblichen Kostenunterdeckungen, weil die Eintrittsgelder nur einen kleinen Teil der tatsächlichen Kosten abdecken.

Steuerlich war dies bisher kein Problem. Sowohl die Ertragsteuer als auch die Umsatzsteuer fordern lediglich Einnahmeerzielung und nicht Gewinnerzie-

lung. Insbesondere die Einbeziehung defizitärer Einrichtungen in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer ist regelmäßig mit finanziellen Vorteilen verbunden, berechtigen doch Leistungsbezüge grundsätzlich zum ungekürzten Vorsteuerabzug.

In Verwaltung und Rechtsprechung ist nunmehr die Tendenz erkennbar, Einnahmeerzielung allein in bestimmten Konstellationen für die steuerliche Erfassung nicht mehr als ausreichend zu erachten.

In diesem Positionspapier wird diese Tendenz nachgezeichnet und untersucht, welche Konstellationen künftig Gefahr laufen, nicht mehr steuerlich berücksichtigt zu werden. Hierauf wird eine Handlungsalternative abgeleitet.

## 2 Ertragsteuerliche Behandlung

### 2.1 Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art

#### 2.1.1 gewerbeähnliche Tätigkeit

Kommunen unterliegen nur partiell der Ertragsteuer. Erfüllen sie Aufgaben, die ihnen gesetzlich zugewiesen werden und betätigen sie sich dabei in Ausübung öffentlicher Gewalt, erfolgt keine Besteuerung. Betätigen sie sich allerdings erwerbswirtschaftlich, gebietet das Prinzip der Wettbewerbsneutralität eine Besteuerung. Durch diese Selbstbesteuerung sollen Kostenvorteile aus einer Nichtbesteuerung verhindert und der privatwirtschaftliche Wettbewerb geschützt werden.<sup>1</sup> Die Regelungen zur Besteuerung von Unternehmen in öffentlicher Trägerschaft werden denen in privater Trägerschaft angeglichen.<sup>2</sup> Dies erfordert aber keine umfassende Besteuerung aller Tätigkeiten außerhalb der Ausübung öffentlicher Gewalt, sondern nur der Bereiche, die der Gesetzgeber als besonders wettbewerbsensibel definiert hat. Aus diesem Grund werden z.B. Einkünfte aus Vermögensverwaltung (z.B. Zinsen, Mieten und Pachten) nicht besteuert, obwohl auch hier ein Wettbewerb zu Privaten gegeben ist.

Der Gesetzgeber hat sich dazu entschieden, Kommunen als juristische Personen öffentlichen Rechts (jPöR) nur insoweit der Ertragsteuer zu unterwerfen, als die betreffende Tätigkeit äußerlich die Merkmale eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) (§§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG) erfüllt.<sup>3</sup> Die Steuerpflicht knüpft personell an die jPöR, beschränkt diese aber auf den oder die ihr zuzurechnenden BgA.<sup>4</sup>

Der Begriff des BgA ähnelt dem des Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 2 EStG, ist aber nicht mit ihm deckungsgleich. Der wesentliche Unterschied ist das Fehlen der Erfordernisse „Gewinnerzielung“ und „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ (§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG). Dadurch wird der Rahmen im Vergleich zum Gewerbebetrieb erweitert, während er durch das Gegenkonzept des Hoheitsbetriebs (§ 4 Abs. 5 Satz 2 KStG), der in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig wird, wieder eingeschränkt wird.<sup>5</sup>

#### Beispiel 1: Mitarbeiterkantine

Gemeinde G betreibt eine Mitarbeiterkantine. Die Kantine ist für Besucher des Rathauses nicht zugänglich. Speisen und Getränke werden zum Einstandspreis an die Mitarbeiter abgegeben. Nach Berücksichtigung sämtlicher Betriebskosten (u.a. Löhne und Gehälter, Energie, Abschreibungen) erzielt der Kantinenbetrieb einen Verlust.

Gemeinde G unterliegt mit dem Kantinenbetrieb der Ertragsteuer. Dass die Kantine für Auswärtige nicht zugänglich ist, ändert daran nichts, weil die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausdrücklich nicht erforderlich ist. Gleiches gilt für die fehlende Gewinnerzielung.

Ein steuerpflichtiger BgA muss die folgenden Tatbestandsmerkmale nebeneinander erfüllen (§ 4 KStG):

- Einrichtung
- Nachhaltigkeit
- Einnahmeerzielung
- wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit
- kein Hoheitsbetrieb
- kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb
- keine Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO)<sup>6</sup>

Werden nicht alle Merkmale nebeneinander erfüllt, liegt kein BgA und damit auch keine ertragsteuerlich relevante Betätigung vor.

#### Beispiel 2: Friedhofsgärtnerei

Gemeinde G unterhält für ihre Friedhöfe eine Gärtnerei. Die dort gezogenen Blumen und Pflanzen werden überwiegend für die Gestaltung der Friedhofsanlagen verwendet, daneben aber auch an Besucher der Friedhöfe verkauft. Aus dem Blumen- und Pflanzenverkauf erzielt die Gemeinde einen Umsatz von 150.000 € und einen Gewinn von 30.000 €.

Soweit die Gemeinde Blumen und Pflanzen für den eigenen Bedarf zieht, liegt mangels Einnahmeerzielung keine steuerrelevante Tätigkeit vor. Der Verkauf von Blumen und Pflanzen an Dritte könnte

<sup>1</sup> Kirchhof in: Isensee/Kirchhof, § 118 Die Steuern, Rn. 227ff; Bott in: Bott/Walter, KStG, § 4 KStG, Rn. 3

<sup>2</sup> Hüttemann, FR 2009, 308 (310)

<sup>3</sup> Werden Tätigkeiten organisatorisch privatisiert, gelten die allgemeinen Besteuerungsregeln privater Rechtssubjekte.

<sup>4</sup> Hidién, in Hidién/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 4, Rn. 1

<sup>5</sup> Hidién a.a.O., § 4, Rn. 2

<sup>6</sup> Ausnahmen: Verpachtung eines BgA (§ 4 Abs. 4 KStG) und Betriebsaufspaltung (BFH v. 8.11.1971 - GrS 2/71, BStBl II 1972, 63).

steuerlich relevant sein. Allerdings handelt es sich hierbei um einen landwirtschaftlichen Betrieb<sup>7</sup>, so dass kein BgA begründet wird. Anders wäre der Sachverhalt zu beurteilen, wenn im wesentlichen zugekaufte, nicht selbst gezogene Blumen und Pflanzen weiterverkauft würden.

### 2.1.2 Einrichtung

Auch eine gewerbeähnliche Tätigkeit stellt nur dann einen BgA dar, wenn daneben die weiteren Merkmale, insbesondere auch das der „Einrichtung“ und der „wirtschaftlich herausgehobenen Tätigkeit“, erfüllt sind. Dadurch soll verhindert werden, dass jede marginale, nur formal wettbewerbsrelevante Tätigkeit, die im Rahmen der originären Hoheitsverwaltung anfällt, der Besteuerung zu unterwerfen ist.

Allerdings fehlt eine Legaldefinition des Begriffs „Einrichtung“, sodass keine einheitlichen Kriterien zur Auslegung erkennbar sind.<sup>8</sup> Die Bandbreite reicht von der engen Auslegung am äußeren Bild eines Gewerbebetriebs bis hin zur Inhaltslosigkeit des Einrichtungsbegriffs. Unter Wettbewerbsgesichtspunkten ist eine weite Auslegung gerechtfertigt. Die Möglichkeit der Zuordnung von Einnahmen zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit reicht aus.<sup>9</sup>

#### Beispiel 3: Personalabrechnung

Das Personalamt der Gemeinde G ist neben der Berechnung und Auszahlung der Bezüge für die eigenen Mitarbeiter auch zuständig für die Personalabrechnungen des Theaters, das in eine gemeinnützige GmbH überführt worden ist. Die Theater gGmbH erstattet dem Personalamt die anteiligen Kosten von jährlich 60.000 €.

Das Personalamt ist kein originärer BgA, da lediglich intern Leistungen für die eigenen Mitarbeiter erbracht werden. Mit der Personalabrechnung an die Theater gGmbH gegen Kostenerstattung erbringt die Gemeinde G aber eine gewerbeähnliche Tätigkeit. Zwar wird diese nicht separat in einem eigenen Amt wahrgenommen. Für das Merkmal der „Einrichtung“ ist aber die Zurechenbarkeit der Einnahmen aus Kostenerstattungen ausreichend.

Übersteigen zudem die zurechenbaren Einnahmen den Betrag von 130.000 € im Jahr, unterstellt die Finanzverwaltung ohne weitere Voraussetzungen das Merkmal einer Einrichtung (R 4.1 Abs. 4 KStR 2015). Umgekehrt führen aber Einnahmen von

weniger als 130.000 € nicht zum Ausschluss einer Einrichtung.

### 2.1.3 wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit

Genau wie das Merkmal der „Einrichtung“ ist auch das der „wirtschaftlich herausgehobenen Tätigkeit“ interpretationsfähig. Die Anforderungen an „wirtschaftlich herausgehoben“ dürften in einer kleinen kreisangehörigen Gemeinde deutlich geringer sein, als in einer großen kreisfreien Stadt. Zur Objektivierung dieses Merkmals hat daher die Finanzverwaltung eine Umsatzgrenze von 35.000 € festgelegt (R 4.1 Abs. 5 KStR 2015). Übersteigt der zurechenbare Jahresumsatz diese Grenze, erübrigt sich eine gesonderte Prüfung. Unterhalb dieser Grenze erfüllt eine Tätigkeit nur im Ausnahmefall das Kriterium der wirtschaftlichen Herausgehobenheit. Damit erhält der Umsatzgrenze in der Besteuerungspraxis die Funktion einer Besteuerungsfreigrenze.<sup>10</sup>

#### Beispiel 4: Bürgeramt

Das Bürgeramt der Gemeinde G verkauft Souvenirartikel und erzielt hieraus einen Jahresumsatz von 30.000 €.

Unabhängig davon, ob die weiteren Merkmale eines BgA erfüllt werden, scheidet die Annahme eines BgA grundsätzlich am Fehlen einer wirtschaftlich bedeutsamen Tätigkeit. Weil die Umsatzgrenze von 35.000 € im Jahr nicht überschritten wird, wird die Finanzverwaltung die Tätigkeit von sich aus nicht als BgA einstufen.

### 2.1.4 Verpachtung als BgA

Der Ausschluss vermögensverwaltender Tätigkeiten gilt nicht, sofern Gegenstand einer Verpachtung ein BgA selbst ist (§ 4 Abs. 4 KStG). Voraussetzung ist, dass alle für den Betrieb notwendigen Einrichtungsgegenstände dem Pächter entgeltlich überlassen werden.<sup>11</sup> Hierdurch soll verhindert werden, dass sich eine jPöR dadurch der Besteuerung entziehen kann, dass sie Einrichtungen nicht selbst führt, sondern zum Zwecke der Betriebsführung verpachtet.

Ist Pächter eine Eigengesellschaft, gelten zudem im Verhältnis Trägerkörperschaft und Eigengesellschaft die Grundsätze der Betriebsaufspaltung.<sup>12</sup> In diesem Fall reicht die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage aus, auch wenn die Eigengesellschaft weitere funktional notwendige Einrichtungsgegenstände selbst beschaffen muss.

<sup>7</sup> BFH v. 18.7.1957 - IV 319/54, BeckRS 1957, 21008989

<sup>8</sup> Lock, ZKF 2011, 247

<sup>9</sup> Meier/Semelka in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 KStG, Rn. 22

<sup>10</sup> Hidien a.a.O., § 4, Rn. 173ff.

<sup>11</sup> Hidien a.a.O., § 4, Rn. 439ff.

<sup>12</sup> BFH v. 08.11.1971 - GrS 2/71, BStBl II 1972, 63

## 2.2 Behandlung defizitärer Einrichtungen

### 2.2.1 Gewinnerzielung nicht erforderlich

Mit dem JStG 2009 wurde die bisherige Verwaltungspraxis, auch BgA ohne Gewinnerzielungsabsicht in das Besteuerungsregime einzubeziehen, gesetzlich festgeschrieben (§ 8 Abs. 1 Satz 2 KStG). Vorausgegangen waren das wegweisende Urteil des BFH<sup>13</sup> zur steuerlichen Behandlung strukturell defizitärer Tätigkeiten innerhalb einer kommunalen Kapitalgesellschaft und daran anschließende Diskussionen um die Anwendung der Grundsätze über die Liebhaberei auf Ebene des BgA.<sup>14</sup> Demnach sollten Tätigkeiten -analog zur einkommensteuerlichen Behandlung- nur dann für die Besteuerung relevant sein, wenn sie auf Dauer dazu geeignet sind, einen Überschuss der Einnahmen über die Betriebskosten zu generieren.

Dies hätte im kommunalen Bereich dazu geführt, dass außerhalb der klassischen Hoheitsbetriebe Einrichtungen, die strukturell defizitär sind, für die Besteuerung nicht (mehr) relevant wären. Zwar führen Verluste grundsätzlich zu keiner Besteuerung, allerdings besteht im Rahmen der Zusammenfassungsgrundsätze (§ 4 Abs. 6 KStG) die Möglichkeit, bestimmte Tätigkeiten in einem Betrieb gewerblicher Art zusammenzufassen und Gewinne und Verluste so auf Ebene der Einkommensermittlung zu saldieren. Würden dabei Tätigkeiten, die strukturell defizitär sind, steuerlich nicht berücksichtigt, wäre keine Saldierung möglich.

#### Beispiel 5: Stadtwerke

Gemeinde B unterhält einen Betrieb Wasserversorgung (WV) und ein Nahverkehrsunternehmen (ÖPNV). WV und ÖPNV werden als rechtlich unselbständige Eigenbetriebe geführt. WV erwirtschaftet einen Gewinn von 60.000 €, ÖPNV einen Verlust von 100.000 €. Für steuerliche Zwecke werden WV und ÖPNV zu einem BgA „Stadtwerke“ zusammengefasst.

Durch Zusammenfassung beider Betriebe zu einem BgA kann der Gewinn der WV mit dem Verlust des ÖPNV saldiert werden. Weil der Verlust des ÖPNV den Gewinn der WV übersteigt, verbleibt per Saldo kein positiver Gewinn mehr, der der Besteuerung zu unterwerfen wäre. Würde hingegen der Verlust des ÖPNV nach Liebhabereigesichtspunkten gar nicht erst für Zwecke der Besteuerung ermittelt werden können, ergäbe sich keine Saldierungsmöglichkeit.

Im Bereich der Daseinsvorsorge werden vielfach strukturell defizitäre Einrichtungen unterhalten. Grund hierfür ist die sich aus dem Sozialstaatsprin-

zip (Art. 20 Abs. 1 GG) ergebende Maßgabe, Nutzungsentgelte so zu bemessen, dass nicht einzelne Bürger von der Nutzung der Einrichtungen faktisch ausgeschlossen werden.<sup>15</sup> Werden derartige Einrichtung nicht selbst durch die Kommune geführt, unterliegen die Nutzungsentgelte meist einer Preiskontrolle. Als Ausgleich erhalten die Betreiber dann regelmäßig Zuschüsse.

Über die Regelung des § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG werden grundsätzlich auch strukturell defizitäre Einrichtungen in die Besteuerung einbezogen, sofern die allgemeinen Merkmale eines BgA gegeben sind.

### 2.2.2 Ausschluss verdeckter Gewinnausschüttungen

Der BFH hat in seinem Urteil<sup>16</sup>, das Anlass für die Festschreibung der bisherigen Verwaltungspraxis im JStG 2009 war, entschieden, dass Verluste aus strukturell defizitären Tätigkeiten, die eine Kapitalgesellschaft im Interesse ihres Gesellschafters erleidet, mittels verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) zu korrigieren seien.

Weil der BgA für Zwecke der Besteuerung wie eine rechtlich selbstständige Kapitalgesellschaft behandelt wird, deren Alleingesellschafter die Trägerkörperschaft ist,<sup>17</sup> wären die Urteilsgründe auch unmittelbar auf BgA anwendbar. Die Besteuerung erfolgt wie bei Kapitalgesellschaften auf 2 Ebenen:

1. Körperschaftsteuer auf den laufenden Gewinn<sup>18</sup> und
2. Kapitalertragsteuer auf den (fiktiven) Gewinntransfer an die Trägerkörperschaft.<sup>19</sup>

Auf die 2. Ebene der Besteuerung (Kapitalertragsteuer) wird allerdings bei BgA, für die der Gewinn zulässigerweise durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelt wird und der Jahresumsatz im Kalenderjahr nicht mehr als 350.000 € sowie der Gewinn des Wirtschaftsjahrs nicht mehr als 30.000 € betragen hat (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 b EStG), verzichtet. Bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich, egal ob freiwillig oder verpflichtend, besteht allerdings wie bei Kapitalgesellschaften Kapitalertragsteuerpflicht unabhängig vom Umsatz oder Gewinn.

Vermögensverlagerungen zwischen dem steuerpflichtigen BgA und der steuerbefreiten Sphäre der

<sup>13</sup> BFH v. 22.08.2007 - I R 32/06, BStBl. II 2007, 961

<sup>14</sup> Hüttemann, DB 2007, 1603

<sup>15</sup> Jürgens in: Hidi/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 5, Rn. 663-666

<sup>16</sup> BFH v. 22.08.2007 a.a.O.

<sup>17</sup> Paetsch in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 4, Rn. 40

<sup>18</sup> Gastl, DStZ 2003, 99

<sup>19</sup> Bott, DStZ 2016, 480

Trägerkörperschaft werden dementsprechend nach den Regeln für vGA und verdeckte Einlagen (vE) korrigiert.<sup>20</sup> Unterhält ein BgA eine defizitäre Einrichtung und erleidet Verluste, stellen diese folglich vGA an die Trägerkörperschaft dar. Werden diese Verluste aufgrund des Gesamtdeckungsprinzips (§ 20 KomHVO NRW) innerhalb des Haushalts der Trägerkörperschaft ausgeglichen, liegen zudem ertragsteuerlich vE vor.

#### **Beispiel 6: Stadthalle**

Innerhalb des Regiebetriebs Immobilien wird die Stadthalle der Gemeinde G geführt. Die Stadthalle wird für diverse Veranstaltungen (Messen, Veranstaltungen, Parteitage etc.) kurzfristig vermietet. Aus der laufenden Bewirtschaftung wird ein struktureller Verlust von 80.000 € im Jahr erzielt.

Der Verlust von 80.000 € stellt eine vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) an die Gemeinde G dar. Auf Ebene der Einkommensermittlung wird diese dem Jahresergebnis wieder hinzugerechnet und führt zu einem steuerlichen Gewinn von 0 €. Die vGA unterliegt grundsätzlich einer Kapitalertragsteuer von 15% (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG), soweit keine Einlagenrückgewähr bescheinigt werden kann (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 5 i.V.m. § 27 KStG). Der Ausgleich des Verlusts im Rahmen der Gesamtdeckung stellt eine vE (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG) dar.

Werden defizitäre Einrichtungen im Rahmen der Daseinsvorsorge unterhalten, würde die Anwendung der für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätze zu unbilligen Ergebnissen führen. Strukturelle Verluste, die öffentliche Einrichtungen wegen nicht kostendeckender Entgelte, die sozialstaatlich geboten sind, erleiden, würden vGA nach sich ziehen, die ggfs. zu Kapitalertragsteuerbelastungen führen würden. Zudem wäre die Saldierung der Verluste mit Gewinnen aus Tätigkeiten, die nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 6 KStG zusammengefasst werden könnten, faktisch aufgrund der Ergebniskorrektur mittels vGA, ausgeschlossen.

Der Gesetzgeber hat darauf im JStG 2009 reagiert und bestimmte strukturell defizitäre Einrichtungen der Daseinsvorsorge privilegiert, indem er die Anwendung der Grundsätze der vGA in diesen Fällen ausgeschlossen hat (§ 8 Abs. 7 Nr. 1 KStG)<sup>21</sup>.

#### **Beispiel 7: öffentliches Schwimmbad**

Gemeinde G betreibt ein öffentliches Bad. Die Eintrittsentgelte sind aus sozialen Gründen nicht kostendeckend kalkuliert. Dementsprechend werden

jährlich Verluste in einer Größenordnung von 200.000 € erzielt.

Nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätzen würde der Verlust von 200.000 € eine vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) an die Gemeinde G darstellen. Auf Ebene der Einkommensermittlung würde diese dem Jahresergebnis wieder hinzugerechnet und zu einem steuerlichen Gewinn von 0 € führen. Die vGA unterläge grundsätzlich auch einer Kapitalertragsteuer von 15% (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG), soweit keine Einlagenrückgewähr bescheinigt werden könnte (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 5 i.V.m. § 27 KStG).

Wegen der Spezialregelung des § 8 Abs. 7 Nr. 1 KStG werden aber die Folgen einer vGA ausgeschlossen, weil G mit dem öffentlichen Schwimmbad ein Dauerverlustgeschäft aus gesundheitspolitischen Gründen unterhält. Der Verlust bleibt auf Ebene der Einkommensermittlung bestehen und könnte im Rahmen der Zusammenfassungsgrundsätze (§ 4 Abs. 6 KStG) mit etwaigen Gewinnen saldiert werden.

Die Privilegierung gilt nach Auffassung des BFH<sup>22</sup> allerdings nicht für Einrichtungen, die durch Dritte geführt und zu diesem Zwecke von der Gemeinde verpachtet werden. Auch wenn dieser Aspekt nicht entscheidungserheblich war, wies der BFH in seiner Urteilsbegründung darauf hin, dass die Hinnahme strukturell bedingter Verluste durch einen BgA „Verpachtung“ (§ 4 Abs. 4 KStG) stets als vGA an die Trägerkörperschaft zu werten wäre, weil ein defizitäres Verpachtungsgeschäft als solches nicht die Voraussetzungen eines begünstigten Dauerverlustgeschäfts erfüllen könne.<sup>23</sup>

#### **Beispiel 8: Verpachtung eines Theaters**

Gemeinde G betreibt kein eigenes Theater mehr. Saal und Bühne vermietet sie tageweise aber an Kulturvereine und Künstler zur Aufführung von Konzerten und Schauspielen. Der Mietzins ist moderat kalkuliert und deckt nicht die Kosten aus der Unterhaltung der Einrichtung. Der jährliche Verlust beläuft sich auf 100.000 €.

Würde G selber ein Theater unterhalten, handelte es sich dabei um ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft nach § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG. Vorliegend betreibt G aber nicht selbst die Einrichtung, sondern vermietet sie lediglich wechselnd an Vereine und Künstler. Nach Auffassung des BFH können dadurch die Voraussetzungen eines begünstigten

<sup>20</sup> Hüttemann, FR 2009, 308

<sup>21</sup> Für kommunale Eigengesellschaft gelten diese Grundsätze entsprechend (§ 8 Abs. 7 Nr. 2 KStG)

<sup>22</sup> BFH v. 10.12.2019 - I R 58/17, DStR 2021, 151, BFH v. 10.12.2019 - I R 9/17, BeckRS 2019, 52228

<sup>23</sup> unter Hinweis auf BFH v. 09.11.2016 - I R 56/15, BStBl II 2017, 498

Dauerverlustgeschäfts aber nicht erfüllt werden. Folglich würde der Verlust von 100.000 € eine vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) an G darstellen. Auf Ebene der Einkommensermittlung würde diese dem Jahresergebnis wieder hinzugerechnet und zu einem steuerlichen Gewinn von 0 € führen. Die vGA unterläge grundsätzlich auch einer Kapitalertragsteuer von 15% (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG), soweit keine Einlagenrückgewähr bescheinigt werden könnte (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 5 i.V.m. § 27 KStG).

Hinweis: Nach (bisheriger) Auffassung der Finanzverwaltung läge gleichwohl ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft vor, wenn eine Einrichtung ausschließlich zum Zwecke der Durchführung dem Grunde nach begünstigter Zwecke an einen oder mehrere Mieter überlassen wird.<sup>24</sup>

### 2.2.3 Entgeltlichkeit der Verpachtung

Voraussetzung für die Anerkennung eines Verpachtungs-BgA ist die Entgeltlichkeit der Verpachtung.<sup>25</sup> Gleiches gilt auch für die Anerkennung eines Betriebsaufspaltungs-BgA.<sup>26</sup>

Wird eine Einrichtung stattdessen unentgeltlich überlassen, wird damit kein BgA begründet. Wurde die Einrichtung vor der Verpachtung durch die Gemeinde selbst im Rahmen eines BgA betrieben, führt die anschließende unentgeltliche Verpachtung zu einer Betriebsaufgabe. Das zum BgA gehörende Betriebsvermögen wird dann steuerlich betrachtet in das Hoheitsvermögen der Gemeinde überführt. Für den BgA ist ein Aufgabegewinn analog zu § 16 EStG zu ermitteln, die Überführung der Wirtschaftsgüter in das Hoheitsvermögen unterliegt zudem grundsätzlich der Kapitalertragsteuer.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung reicht es für die Annahme der Entgeltlichkeit allein nicht aus, dass vom Pächter ein Pachtzins gefordert wird. Erhält dieser gleichzeitig einen Zuschuss mindestens in Höhe der Pacht, soll keine Entgeltlichkeit vorliegen, wenn zwischen Pacht und Zuschuss eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung besteht (R 4.3 KStR 2015).

#### Beispiel 9: Verpachtung eines Freibads

Gemeinde G verpachtet für jährlich 20.000 € ihr Freibad an einen Triathlonverein. Der Verein nutzt das Bad zum trainieren und öffnet es auch für die Allgemeinheit. Hierfür erhält der Verein von G einen jährlichen Betriebskostenzuschuss von 100.000 €.

Nach R 4.3 KStR 2015 ist zu prüfen, ob Pacht und Zuschuss rechtlich und tatsächlich miteinander verknüpft sind. Kann dies bestätigt werden, liegt keine entgeltliche Verpachtung des Bads mehr vor, weil der Zuschuss die Pacht übersteigt.

Das FG Sachsen hat die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung abgelehnt.<sup>27</sup> Im Urteilsfall hatte die Gemeinde mit ihrer Eigengesellschaft einen Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsvertrag geschlossen. Gleichzeitig gewährte sie der Eigengesellschaft jährliche Zuschüsse in Höhe des zu erwartenden Betriebsverlusts, der die zu leistende Pacht aus dem Betriebsüberlassungsvertrag überstieg. Die Finanzrichter bestätigten gleichwohl das Vorliegen eines Verpachtungs-BgA und lehnten eine Saldierung von Pacht und Zuschuss ab. Der Zuschuss sei auf Grundlage eines Stadtratsbeschlusses und nicht wie die Pacht aufgrund des Betriebsüberlassungsvertrags erfolgt. Eine rechtliche Verknüpfung zwischen Pacht und Zuschuss habe daher nicht vorgelegen.

Sie begründeten ihre Auffassung weiter mit dem Sinn und Zweck des Instituts des Verpachtungs-BgA. Durch die Fiktion des BgA im Falle der Verpachtung eines BgA werde verhindert, dass sich die jPöR der Besteuerung dadurch entziehen könne, dass sie Einrichtungen nicht selbst führe, sondern durch Dritte führen lasse. Wäre Gegenstand der Verpachtung unstreitig ein BgA, was auch bei einem defizitären Bäderbetrieb der Fall sei, müsse unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Gleichbehandlung auch die Verpachtung dieses BgA einen BgA darstellen, auch wenn nachhaltig Verluste erwirtschaftet würden.

Der BFH hat sich im Revisionsverfahren der Rechtsauffassung des FG nicht angeschlossen.<sup>28</sup> In seiner Urteilsbegründung hat er die Notwendigkeit einer entgeltlichen Verpachtung für das Vorliegen eines Verpachtungs-BgA noch einmal betont. Entgegen der Auffassung des FG bezwecke das Institut des Verpachtungs-BgA auch nicht die steuerliche Gleichstellung zur Eigenbewirtschaftung, sondern lediglich die steuerliche Erfassung des Pachtzinses. Steuerobjekt des Verpachtungs-BgA sei schließlich nicht der Ertrag des verpachteten Betriebs selbst, sondern der Ertrag aus der Verpachtung des Betriebs. Das FG habe rechtsfehlerhaft den rechtlichen und tatsächlichen Zusammenhang zwischen Pachtzahlung und Zuschussgewährung negiert. Die unterschiedlichen rechtlichen Grundlagen (Betriebsüberlassungsvertrags und Stadtratsbeschluss) hätten für die steuerliche Beurteilung keine Relevanz.

<sup>24</sup> BMF v. 12.11.2009 IV C 7-S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rn. 47f

<sup>25</sup> Märtens in: Gosch, KStG, § 4, Rn. 91

<sup>26</sup> Nöcker in: Bordewin/Brandt, EStG, § 4, Rn. 288

<sup>27</sup> FG Sachsen v. 10.01.2017 - 3 K 1652/15, BeckRS 2017, 114790

<sup>28</sup> BFH v. 10.12.2019 a.a.O.

Entscheidend seien die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten. Hierzu gehöre, dass die formal vereinbarten Pachtzahlungen zwangsläufig bei der Bemessung des Betriebskostenzuschusses berücksichtigt werden müsse, weil es sich um Betriebsaufwand handele. Bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung spiele es daher keine Rolle, dass der Zuschuss auf der Grundlage eines Stadtratsbeschlusses und nicht unmittelbar aufgrund des Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsvertrages gewährt würde. Entscheidend sei, dass tatsächlich die Höhe des jährlichen Zuschusses sich an den Pachtzahlungen und den übrigen Aufwendungen des Bäderbetriebs bemessen habe. Damit habe im Ergebnis die Gemeinde selbst die wirtschaftliche Last der Pachtzahlungen getragen.

In einem vergleichbaren Fall kam der BFH mit Urteil vom selben Tag zum gleichen Ergebnis. Damit ist die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung höchst-richterlich bestätigt worden.

### 2.3 Folgerungen für die kommunale Praxis

Der Ausschluss der Entgeltlichkeit der Verpachtung wegen der Saldierung von Pacht und höherem Zuschuss und der Ausschluss eines begünstigten Dauerverlustgeschäfts generell im Falle der Verpachtung können erhebliche Folgen für die kommunale Steuerberatung haben. Zum einen geht Verlustsaldierungspotential im Rahmen eines steuerlichen Querverbands verloren. Zum anderen können auch Beteiligungserträge eines Verpachtungs- betriebs durch Anrechnung der Kapitalertragsteuer nach § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 EStG nicht mehr faktisch steuerfrei gestellt werden.

## 3 Umsatzsteuerliche Behandlung

### 3.1 Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit

Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL regelt, wer Steuerpflichtiger (Unternehmer) ist: „Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

Aus der Bezeichnung „gilt“ folgt, dass es sich bei dem Unternehmer um einen Typusbegriff handelt. D.h., nicht alle bezeichneten Merkmale der „Selbstständigkeit“, „Nachhaltigkeit“ oder „Einnahmeerzielung“ müssen in gleicher Intensität erfüllt sein, um als Steuerpflichtiger bzw. Unternehmer i.S.d. Mehrwertsteuerrechts zu gelten. Einzelne Merkmale können stärker oder schwächer ausgeprägt sein als üblich. Verlangt wird ein Ähnlichkeitsvergleich zu einem Typus von Unternehmer.<sup>29</sup> Dabei dürfen aber die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht zu Gunsten eines abstrakten Typusvergleichs aufgegeben oder nicht gesetzlich definierte Merkmale in den Vergleich einbezogen werden.

#### Beispiel 10: Rechenzentrum

Gemeinde A unterhält ein eigenes Rechenzentrum als Regiebetrieb, u.a. für den Betreuung und Wartung der eingesetzten Fachprogramme der Verwaltung. Eine Hotline ist für Anwendungsfragen eingerichtet. Die Kosten des Rechenzentrums werden mit einem Verrechnungsschlüssel intern den einzelnen Dienststellen belastet.

Vom Typus her weist das Rechenzentrum der Gemeinde viele Ähnlichkeiten mit einem externen EDV-Dienstleister auf. Der Typusvergleich kann aber das fehlende Merkmal „Einnahmeerzielung“ nicht kompensieren. Bei den internen Verrechnungen handelt es sich nicht um Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinne. Folglich handelt es sich bei dem Betrieb des Rechenzentrums nicht um eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde.

#### Abwandlung:

Das Rechenzentrum der Gemeinde A betreut auf vertraglicher Grundlage das Personalverwaltungsprogramm der Nachbargemeinde B. Die anteiligen Kosten werden ohne Gewinnaufschlag weiterberechnet.

Das Merkmal „Einnahmeerzielung“ wird nun erfüllt. Die Betreuung des Fachverfahrens der Gemeinde ist damit Gegenstand einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Ein Typusvergleich mit einem EDV-Dienstleister, der üblicherweise nicht nur seine eigenen Kosten in Rechnung stellt, sondern auch einen Gewinnaufschlag berechnet, kann nicht zum Ausschluss einer wirtschaftlichen Tätigkeit führen, weil „Gewinnerzielung“ kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist.

<sup>29</sup> Giesberts UR 1993, 279



Im Vergleich zum Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) sind „Gewinnerzielung“ und „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ nicht erforderlich. Der Grund dafür liegt im fundamentalen Unterschied zwischen Ertrag- und Umsatzsteuer. Die Ertragsteuer ist eine direkte Steuer auf das Einkommen des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige ist nicht nur Schuldner, sondern gleichzeitig auch Steuerträger. Die Umsatzsteuer ist hingegen eine indirekte Steuer auf die Aufwendungen des Endverbrauchers für den Bezug von Waren und Dienstleistungen. Der Unternehmer schuldet lediglich die Steuer des Endverbrauchers, ist aber nicht selbst Steuerträger. Daher sind die Umstände und das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers unerheblich.<sup>30</sup>

Dies wird auch in Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL dadurch deutlich, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit „unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis“ ausgeübt wird.

### **3.2 Einschränkung der wirtschaftlichen Tätigkeit durch EuGH und BFH**

#### **3.2.1 Rechtsprechung des EuGH**

Der EuGH hat die Anforderungen an eine wirtschaftliche Tätigkeit bei defizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand verschärft. Besteht bei einer Betätigung eine deutliche Asymmetrie zwischen Einnahmen und (höheren) Kosten, soll regelmäßig der tatsächliche Zusammenhang zwischen erbrachter Leistung und Entgelt fehlen und deshalb keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL vorliegen.<sup>31</sup> Der Prüfung der gesetzlichen Merkmale „Selbstständigkeit“, „Nachhaltigkeit“ oder „Einnahmenerzielung“ schließt der EuGH noch einen Typusvergleich im Hinblick auf „Auftreten am Markt“ und „Höhe der Einnahmen“ an.

Im Ergebnis definiert der EuGH damit aber zwei zusätzliche Merkmale, die in Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL gar nicht aufgeführt sind. Bezogen auf die Urteile in der Rechtssache Kommission/Finnland<sup>32</sup> und Gemeinde Borsele<sup>33</sup> bedeutet dies, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit regelmäßig auszuschließen ist, wenn das Entgelt nicht am tatsächlichen Wert der Leistung bemessen wird und sich stattdessen am Vermögen und Einkommen des Leistungsempfängers orientiert oder eine Leistung unabhängig davon ausgeführt wird, ob Teile der Leistungsempfänger

überhaupt ein Entgelt entrichten. Mit dieser Argumentation könnten sämtliche defizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand umsatzsteuerlich zur Disposition stehen.<sup>34</sup>

#### **3.2.2 Rechtsprechung des BFH**

Die Rechtsprechung des BFH zur Unternehmereigenschaft defizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand ist bisher noch uneinheitlich. Der V. Senat kam im Urteil vom 15.12.2016<sup>35</sup> zu dem Ergebnis, dass die Verpachtung eines Sportzentrums unter gleichzeitiger Gewährung eines die Pacht übersteigenden Zuschusses keine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, weil die erhebliche Asymmetrie zwischen Einnahmen und höheren Kosten dem Typus einer wirtschaftlichen Tätigkeit widerspreche. Zudem sei zu prüfen, ob Pacht und Zuschuss saldiert werden müssten und die Überlassung der Einrichtung eine nicht steuerbare Beistellung darstellen könnte.

Der XI. Senat kam in seinem Urteil vom 28.06.2017<sup>36</sup> hingegen zu dem Ergebnis, dass eine Gemeinde mit der nicht kostendeckenden Vermietung einer Mehrfachturnhalle an Vereine außerhalb der Schulzeiten wirtschaftlich tätig geworden war. Zwar orientierte sich auch der XI. Senat an der Rechtsprechung des EuGH und griff die erhebliche Asymmetrie zwischen den Einnahmen und den deutlich höheren Kosten aus der Vermietung der Turnhalle auf, um daran anschließend einen Typusvergleich anzustellen. Allerdings beurteilte er die Feststellungen der Vorinstanz zum Gesamtbild der Tätigkeit als rechtsfehlerfrei und damit für ihn bindend. Insbesondere beanstandete er nicht, dass im Rahmen des Typusvergleichs lediglich die Nachbargemeinden, die ebenfalls ihre Turnhallen an Vereine weit unterhalb der Selbstkosten vermieteten, einbezogen worden waren.

Mit Spannung dürfte der Ausgang des aktuell noch beim XI. Senat anhängigen Revisionsverfahrens XI R 35/19 zu erwarten sein. Im zu entscheidenden Fall hatte eine Gemeinde ein bisher selbst betriebenes Schwimmbad zunächst zum symbolischen Pachtzins von 1 € pro Jahr an einen Verein unter gleichzeitiger Zahlung eines Zuschusses von 75.000 € überlassen. Später hatte sie den Pachtzins auf 10.000 € zzgl. 1.900 € Umsatzsteuer erhöht, aber gleichzeitig auch den Zuschuss auf 90.000 € pro Jahr angehoben.

<sup>30</sup> Reiß in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 166. Lieferung, § 2 UStG, Rn. 58f

<sup>31</sup> Ismer in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2b UStG, Rn. 58

<sup>32</sup> EuGH v. 29.10.2009 - C-246/08 -, juris

<sup>33</sup> EuGH v. 12.05.2016 - C-520/14 -, juris

<sup>34</sup> Widmann, UR 2010, 221

<sup>35</sup> BFH v. 15.12.2016 - V R 44/15, DB 2017, 1005

<sup>36</sup> BFH v. 28.06.2017 - XI R 12/15, DStR 2017, 1873

Die Vorinstanz<sup>37</sup> hat die Überlassung zum symbolischen Pachtzins von 1 € als unentgeltlich und damit nichtwirtschaftliche Tätigkeit beurteilt. Mit der späteren Anhebung des Pachtzinses unter gleichzeitiger Anpassung des Zuschusses sei ebenfalls keine wirtschaftliche Tätigkeit begründet worden. Stattdessen habe lediglich eine Neuverteilung der zu erbringenden Geldleistungen aus Pacht und Zuschuss stattgefunden. Pacht und Zuschuss seien dementsprechend miteinander zu verrechnen, sodass auch nach Anhebung des Pachtzinses weiter von einer unentgeltlichen Überlassung auszugehen sei.

### 3.3 Folgerungen aus der Rechtsprechung von EuGH und BFH

EuGH und BFH verfolgen eine einschränkende Beurteilung der Unternehmereigenschaft bei defizitären Einrichtungen der öffentlichen Hand. Offensichtlich soll verhindert werden, dass durch deren Einbeziehung in das Mehrwertsteuersystem dauerhaft Vorsteuerüberhänge produziert werden können. Anders als in Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL geregelt, soll Einnahmeerzielung allein nicht für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausreichend sein. Vielmehr werden -auf Basis eines Typusvergleichs- das Verhältnis zwischen Einnahmen und Kosten sowie der Marktauftritt selbst beurteilt. Das verfolgte Ziel, Verhinderung dauerhafter Vorsteuerüberhänge, ist sicherlich legitim. Schließlich dient die Besteuerung dazu, dem Staat Einnahmen zu verschaffen und nicht umgekehrt dem Steuerpflichtigen.

Allerdings dürfen die Besonderheiten der Umsatzsteuer als direkte Steuer nicht außer Acht gelassen werden. Der Steuerpflichtige ist zwar Steuersubjekt aber nicht Steuerträger. Er sammelt lediglich für den Staat die Steuer auf den Endverbrauch ein. Daher sind nach Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL auch Zweck und Ergebnis der Tätigkeit für die Steuerpflicht unerheblich. Würde dies auch außerhalb der defizitären Betätigungen der öffentlichen Hand relevant, bestünde sogar die Gefahr, dass steuerpflichtige Endverbräuche unerfasst blieben.

Gleichwohl müssen sich Kommunen auf diese neue Rechtsprechung einstellen. Auch wenn V. und XI. Senat bisher unterschiedlich geurteilt haben, lassen sich für die kommunale Praxis zumindest wichtige Erkenntnisse ableiten. Beide Senate betrachten eine erhebliche Asymmetrie zwischen Einnahmen und höheren Kosten als Erfordernis, eingehender typisierend die Gesamtumstände der fraglichen

Betätigung zu würdigen. Während der V. Senat dies allerdings dann als Einstieg für die Saldierung von Einnahmen und Zuschüssen bzw. der Umqualifizierung der Verpachtung in eine nicht steuerbare Beistellung sieht, stellt der XI. Senat auf einen eingeschränkten „Markttest“ der fraglichen Tätigkeit ab, wobei er die Praxis der Nachbarkommunen als Vergleichsrahmen bisher für ausreichend hält.<sup>38</sup>

Als Ergebnis kann m.E. festhalten werden, dass die Eigenbewirtschaftung defizitärer Einrichtungen wohl nach Auffassung beider Senate auch bei deutlicher Asymmetrie zwischen Einnahmen und höheren Kosten weiter als wirtschaftliche Tätigkeit eingestuft werden dürfte. Der V. Senat wird mangels Saldierungsmöglichkeiten die Entgeltlichkeit nicht verwerfen können, der XI. Senat wird in der vergleichbaren Praxis der Nachbargemeinden eine Bestätigung für die Marktüblichkeit sehen. Wird eine defizitäre Einrichtung hingegen unter Zuschussgewährung verpachtet, dürfte zumindest der V. Senat eine wirtschaftliche Tätigkeit verwerfen, weil nach Saldierung von Einnahmen und Zuschüssen keine Entgeltlichkeit mehr vorläge.

#### Beispiel 11 Schwimmbad

Gemeinde A betreibt als Eigenbetrieb ein Schwimmbad. Die Eintrittserlöse belaufen sich auf 100.000 € im Jahr, die Personal- und Sachkosten auf 300.000 €.

Der Betrieb des Schwimmbads erfolgt im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Die gesetzlichen Merkmale „Selbstständigkeit“, „Nachhaltigkeit“ und „Einnahmenerzielung“ werden nebeneinander erfüllt. Zwar besteht eine erhebliche Asymmetrie zwischen den Einnahmen und den höheren Kosten. Diese dürfte aber nicht marktunüblich sein, weil der Betrieb eines Schwimmbads regelmäßig nicht kostendeckend möglich ist. Weil die Eintrittserlöse der Umsatzsteuer unterliegen, können aus den bezogenen Eingangsleistungen Vorsteuerabzüge generiert werden. Durch die Umsatzbesteuerung erhöht sich damit der Kostendeckungsgrad der Einrichtung.

#### Abwandlung

Die Gemeinde A hat den Betrieb des Bades auf eine Eigengesellschaft ausgelagert. Die Einrichtung wird zu einem Pachtzins von 100.000 € im Jahr überlassen. Gleichzeitig wird der Eigengesellschaft ein Zuschuss zu den Personal- und Sachkosten von 300.000 € im Jahr gewährt.

<sup>37</sup> FG Niedersachsen v. 16.10.2019 - 5 K 286/18, BeckRS 2019, 38068

<sup>38</sup> BFH v. 28.06.2017 - XI R 12/15, MwStR 2017, 788, m. Anm. Widmann

Der Betrieb erfolgt nach Auffassung des BFH wohl nicht im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Zwar werden die gesetzlichen Merkmale „Selbstständigkeit“, „Nachhaltigkeit“ und „Einnahmenerzielung“ nebeneinander erfüllt. Allerdings besteht eine erhebliche Asymmetrie zwischen den Einnahmen und den höheren Kosten. Diese erfordert eine weitergehende typisierende Überprüfung der Gesamtumstände der Tätigkeit. Weil der Zuschuss höher als die Pachterlöse ist, wird eine Saldierung vorgenommen. Nach Saldierung verbleibt die gesamte wirtschaftliche Last bei der Gemeinde selbst, sodass die Entgeltlichkeit der Verpachtung zu verneinen ist. Daher erfolgt die Verpachtung des Bades nicht im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Aus den Eingangsleistungen des Bades (Unterhaltung, Investitionen) steht der Gemeinde folglich auch kein Vorsteuerabzug mehr zu.

Soweit möglich sollten kommunale Einrichtungen also künftig selbst bewirtschaftet werden, um weitere wirtschaftliche Tätigkeiten zu unterhalten und die

Möglichkeit des Vorsteuerabzugs offen zu halten. Dies muss auch nicht zwingend mit eigenem Personal erfolgen. Denkbar wäre z.B. der Abschluss eines Dienstleistungsvertrags. Die Einrichtung würde dann zwar auf eigene Rechnung der Gemeinde aber letztlich durch externes Personal geführt werden. Allerdings verbliebe bei dieser Konstellation das wirtschaftliche Risiko bei der Gemeinde. Anders als bei einem Betriebsüberlassungsvertrag wäre eine Deckelung des Zuschussbedarfs wie bei einem vorab festgelegten Betriebskostenzuschuss nicht möglich. Die Entscheider müssten daher abwägen, ob der Verlust des Vorsteuerabzugs aus den Unterhaltungskosten der Einrichtung höher wöge als das wirtschaftliche Risiko aus der eigenen Betriebsführung.

## 4 Fazit

Sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich reicht Einnahmeerzielung für einen BgA bzw. eine wirtschaftliche Tätigkeit aus. Selbst die dauernde Erwirtschaftung von Verlusten ändert daran nichts. Werden Einrichtungen allerdings verpachtet und in diesem Zusammenhang dem Pächter Betriebskostenzuschüsse gewährt, reicht Einnahmeerzielung künftig wohl im Ergebnis nicht mehr aus.

Ertragsteuerlich hat der BFH die die Regelung der KStR bestätigt, wonach grundsätzlich eine Saldierung von Pacht und Zuschuss zu prüfen ist. Ist Ergebnis dieser Prüfung, dass wirtschaftlich die Pacht von der Gemeinde aufgrund des gewährten höheren Zuschusses selbst getragen wird, liegt keine entgeltliche Verpachtung vor und folglich auch kein Verpachtungs-BgA. Ausweislich der Begründung des BFH stellt dies auch keine unzulässige Schlechterstellung der Verpachtung einer Einrichtung gegenüber deren Eigenbewirtschaftung dar, weil Sinn und Zweck des Verpachtungs-BgA die Erfassung des Pachtertrags und nicht der Ertrag der verpachteten Einrichtungen selbst sei. Ob auch in Fällen der Betriebsaufspaltung (Verpachtung mindestens einer wesentlichen Betriebsgrundlage an eine Eigengesellschaft) die Rechtsprechung zum Verpachtungs-BgA analog anzuwenden ist, wird die Zukunft zeigen müssen. Durch die neue Rechtsprechung geht nicht nur Verrechnungspotential innerhalb des Querverbands verloren, sondern auch die Möglichkeit durch Einlage von Beteiligungen in defizitäre Verpachtungs-BgA Kapitalertragsteuer zu sparen.

Wird trotz eines erheblichen Defizits weiter ein Verpachtungs-BGA angenommen, droht gleichwohl weiteres Ungemach. Nach Auffassung des BFH erfüllt nämlich die Verpachtung nicht die strengen Voraussetzungen eines begünstigten Dauerverlust-

geschäfts. Damit gingen wiederum etwaige Verrechnungspotentiale im steuerlichen Querverbund verloren. Zusätzlich könnten Kapitalertragsteuerbelastungen die Folge sein.

Umsatzsteuerlich ist im Hinblick auf das Merkmal der Einnahmeerzielung bei Verpachtungsbetrieben die Übernahme der ertragsteuerlichen Sichtweise zu befürchten, auch wenn die beiden bisher befassten Senate des BFH noch unterschiedlich entschieden haben. Entsteht im Falle der Verpachtung einer Einrichtung eine deutliche Asymmetrie zwischen Einnahmen und Kosten, soll dies dem Typus einer wirtschaftlichen Tätigkeit widersprechen. Der V. Senat sieht dann die Notwendigkeit einer Verrechnung der Pachteinnahmen mit etwaigen dem Pächter gewährten Zuschüssen. Der XI. Senat stellt hingegen lediglich einen Typusvergleich an und akzeptiert die Praxis der Nachbargemeinden als Vergleichsmaßstab für den „Markttest“. Eine deutliche Asymmetrie zwischen Einnahmen und Kosten führt dann im Ergebnis zu keinem Ausschluss einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Allerdings ist fraglich, ob sich diese Sichtweise gegenüber der des V. Senats durchsetzen kann.

Kommunale Entscheider müssen sich also darauf einstellen, dass künftig nur noch die Eigenbewirtschaftung defizitärer Einrichtungen steuerrelevant bleibt und finanzwirtschaftliche Vorteile bringt. Allerdings muss dabei auch beachtet werden, dass mit der Eigenbewirtschaftung das wirtschaftliche Risiko ausschließlich bei der Gemeinde verbleibt. Neben steuerlichen Vorteilen muss daher auch das wirtschaftliche Risiko bei der Entscheidungsfindung über die künftige Organisation defizitärer öffentlicher Einrichtungen berücksichtigt werden.

## Literaturverzeichnis

- Bordewin/ Brandt: EStG, 435. Lieferung 2021.
- Bott/ Walter: KStG, 1. Aufl. 1996, 148. Lieferung.
- Bott: Partielle Steuerpflicht und Kapitalertragsteuer - Nachbelastung des unternehmerischen Gewinns aus Betrieb gewerblicher Art und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb als fiktiver Gewinntransfer i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, DStZ 2016, S. 480-498.
- Bundesfinanzhof (BFH): Urteil v. 18.07.1957 - IV 319/54, BeckRS 1957, 21008989.
- Bundesfinanzhof (BFH): Urteil v. 22.08.2007 - I R 32/06, BStBl. II 2007, 961.
- Bundesfinanzhof (BFH): Urteil v. 09.11.2016 - I R 56/15, BStBl II 2017, 498.
- Bundesfinanzhof (NFH): Urteil v. 15.12.2016 - V R 44/15, DB 2017, 1005.
- Bundesfinanzhof (BFH): Urteil v. 28.06.2017 - XI R 12/15, DStR 2017, 1873.
- Bundesfinanzhof (BFH): Urteil v. 28.06.2017 - XI R 12/15, MwStR 2017, 788, m. Anm. Widmann.
- Bundesfinanzhof (BFH): Urteil v. 29.11. 2017 - I R 83/15, BStBl II 2018, 495.
- Bundesfinanzhof (BFH): Urteil v. 10.12.2019 - I R 9/17, BeckRS 2019, 52228.
- Bundesfinanzhof (BFH): Urteil v. 10.12.2019 - I R 58/17, DStR 2021, 151.
- Bundesministerium der Finanzen (BMF): Schreiben v. 12.11.2009 IV C 7-S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303.
- Europäischer Gerichtshof (EUGH): Urteil v. 29.10.2009 – C-246/08 –, juris.
- Europäischer Gerichtshof (EUGH): Urteil v. 12.05.2016 – C-520/14 –, juris.
- Finanzgericht Sachsen: Urteil v. 10.01.2017 - 3 K 1652/15, BeckRS 2017, 114790.
- Finanzgericht Niedersachsen: Urteil v. 16.10.2019 - 5 K 286/18, BeckRS 2019, 38068.
- Gastl: Die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts - eine Bestandsaufnahme, DStZ 2003, S. 99-106.
- Giesberts: Zur Qualifizierung des Unternehmerbegriffs i.S.d. § 2 UStG als Typusbegriff - Versuch einer Konkretisierung, UR 1993, S. 279-284.
- Gosch: KStG, 4. Aufl. 2020.
- Herrmann/ Heuer/ Raupach: EStG/KStG, 295. Lieferung 2019.
- Hidien/ Jürgens: Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 1. Aufl. 2017.
- Hüttemann: Öffentliche Hand / Betrieb gewerblicher Art - Die Besteuerung der öffentlichen Hand, FR 2009, S. 308-314.
- Hüttemann: Zur körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung dauerdefizitärer Unternehmen der öffentlichen Hand, DB 2007, S. 1603–1609.
- Isensee/ Kirchhof: Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2007.
- Reiß/ Kraeusel/ Langer, UStG, 166. Lieferung.
- Rödter/ Herlinghaus/ Neumann: KStG, 1. Aufl. 2015.
- Widmann: Beschränkung auf Teilentgelte schließt die wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand nicht aus – Zum EuGH-Urteil vom 29.10.2009 in der Rechtssache C-246/08 – Kommission/Finnland –, UR 2010, S. 221-224.

**Der Autor:**

Ralf Meyer, Diplom-Finanzwirt (FH), Diplom-Kaufmann, lehrt an der Hochschule für Polizei und öffentliche Verwaltung NRW (HSPV NRW) Finanzen und Steuern. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft entstanden und gibt die persönliche Meinung des Autors wieder.

**Erstellungsdatum: 25.5.2021**

*Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die Wiedergabe dieses Werkes oder wesentlicher Teile in anderen Editionen wie auch die Einstellung dieses Werkes in Datenbanken ist nur mit Zustimmung des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH gestattet. Die Wiedergabe von einzelnen Textpassagen hat unter einer Quellenangabe mit Nennung der Autoren und des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH als Herausgeber zu erfolgen.*