

Gemeinde Pullach i. Isartal

ENTWURF Stand 06.10.2017

Steuerrechtliche Überlegungen zum Neubau des Freizeitbades

Gemeinderatssitzung 17.10.2017

Niko Ferstl

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht



Erfahrung und Service seit mehr als 40 Jahren

Agenda

- 1 Darstellung der Ausgangssituation
- 2 Überlegungen zur Rechtsform
- 3 Steuerrechtliche Problemstellungen
- 4 Ergebnisse und Fazit

Agenda

- 1 Darstellung der Ausgangssituation
- 2 Überlegungen zur Rechtsform
- 3 Steuerrechtliche Problemstellungen
- 4 Ergebnisse und Fazit

3

Ausgangssituation (1)

- Gemeinde betreibt als sog. steuerlichen Betrieb gewerblicher Art (kurz: BgA) ein Freizeitbad – anteilige Nutzung für öffentlichen Badebetrieb und für Schul- bzw. Vereinsschwimmen
- BgA ist dauerdefizitär und verfügt über einen erheblichen körperschaftsteuerlichen Verlustvertrag und über ein hohes steuerliches Einlagekonto
- Steuerrechtlich derzeit keine gesonderte Behandlung des Schulschwimmens – Einnahmen einheitlich USt-pflichtig, derzeit vollumfänglicher Vorsteuerabzug
- Gemeinde beabsichtigt den Neubau auf einem benachbarten Grundstück (sog. „Kuhwiese“) – vgl. vorgestelltes „Gemeinderatsmodell“
- alte Freizeitbad wird bis zur Betriebsaufnahme des neuen Bades weiterbetrieben

4

Ausgangssituation (2)

- „Verlagerung“ der Betriebsstätte:
- neues Grundstück (sog. „Kuhwiese“) bereits im Eigentum der Gemeinde (keine Anschaffungskosten, kein Vorsteuerabzug (?))
- „altes“ (=jetziges) Schwimmbadareal soll (zunächst) von einer Bebauung freigehalten werden – spätere Nutzung fraglich (mglw. Verkauf?)
- (wohl) erhebliche Steigerung des Verkehrswertes am „alten“ Grundstück: Bewertung zum Zeitpunkt der Einlage/Entnahme aus Betriebsvermögen derzeit offen bzw. lediglich zu schätzen
- Sonstiges zu „übertragendes“ Anlagevermögen (Maschinen, Einrichtung etc.) – teilweise voll abgeschrieben, wohl nur Einzelgegenstände im neuen Bad nutzbar, steuerrechtlicher Entnahmewert fraglich (Verkehrswert?)

5

Ausgangssituation (3)

- derzeit keine steuerrechtliche Zusammenfassung (sog. „Querverbund“) mit weiteren BgA der Gemeinde
- Wärmeversorgung erfolgt mittels Fernwärme durch eine gemeindeeigene Tochtergesellschaft (IEP GmbH, 100 % Gemeindebesitz) - dort ebenfalls sehr hohe Verlustvorräte, Betrieb erreicht erst langsam Gewinnzone
- Fragestellungen:
 - Steuerliche Risiken?
 - Gestaltungsoptionen – Überlegungen zur optimalen Betriebs- bzw. Gesellschaftsform (Gründung einer GmbH? Integration des Bades in das Kommunalunternehmen VBS?)

6

Agenda

- 1 Darstellung der Ausgangssituation
- 2 Überlegungen zur Rechtsform**
- 3 Steuerrechtliche Problemstellungen
- 4 Ergebnisse und Fazit

7

Rechtsformen

Rechtsformen

Öffentlich-rechtliche

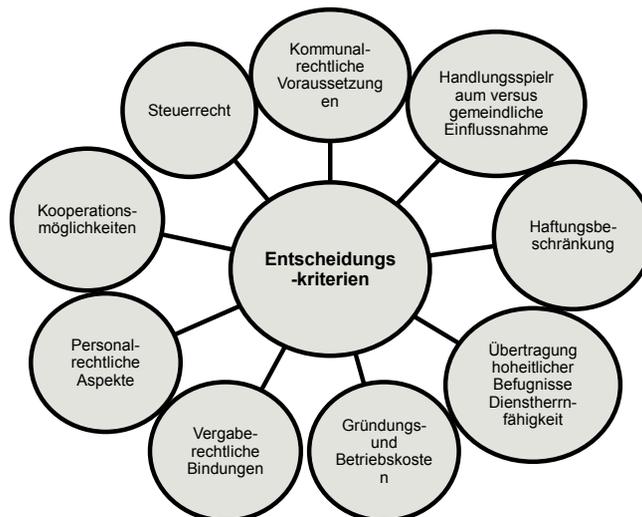
Regiebetrieb
Eigenbetrieb
Zweckverband
Kommunalunternehmen
(AöR)

Privatrechtlich

GmbH
GmbH & Co. KG
Genossenschaft
e.V.
Aktiengesellschaft

8

Entscheidungskriterien



9

Überlegungen zur Rechtsform (GmbH) Haftungsfragen

- ggf. Vorteil: GmbH haftet grundsätzlich nur mit Gesellschaftsvermögen
 - Ausnahmen, wenn gesetzliche Vorgaben nicht eingehalten werden
 - Würde die Gemeinde tatsächlich die Insolvenz der GmbH hinnehmen?
 - Oder doch die Verbindlichkeiten „ihrer“ GmbH begleichen?
- **Fazit: Im Zweifel kommt die Kommune für „ihre“ GmbH-Schulden auf**
- **Zudem: USt-Fragen bei Ausstattung mit „Zuschüssen“**

10

Überlegungen zur Rechtsform (GmbH) Gründungsfragen

- Notarielle Beurkundungspflicht
- Handelsregistereintragung
- bei Sacheinlagen Sachgründungsbericht etc.
- **Neugründung einfach**
- **Ausgliederung schwierig (Aufwand, Kosten)**

11

Überlegungen zur Rechtsform (GmbH) Laufende Verwaltung

- Für GmbH gelten handels- und gesellschaftsrechtlichen Vorgaben:
 - Buchführungspflicht
 - Handelsbilanz **und** Steuerbilanz
 - Offenlegungspflichten
 - Überwachung der Kapitalerhaltungsvorschriften
 - Gesellschafterversammlungen
 - Aufsichtsratssitzungen
- Für Kommune
 - Beteiligungscontrolling
 - Einfluss des Gemeinderats nur über Aufsichtsrat
 - Keine enge Bindung zur eigenen GmbH

12

Überlegungen zur Rechtsform (GmbH) Geschäftsführer und Personal

- Geschäftsführer ist gesetzlicher Vertreter der GmbH
- Trägt mehr Verantwortung
 - Freiere Entscheidungen
 - höheres Gehalt
- Eigene Personalwirtschaft, keine Dienstherreneigenschaft der GmbH
- Angestellte im öffentlichen Dienst können nicht einfach zur GmbH „transferiert“ werden.
 - Ausgleich i. d. R. durch höhere Vergütungen
 - Oder durch Personalüberlassung (kann steuerrechtlich problematisch sein)
- Grds. keine Tarifgebundenheit der GmbH

13

Überlegungen zur Rechtsform (GmbH) Steuern (1)

- Eigene Steuerberatung durch Steuerberater
- Eigene Finanz- und Lohnbuchhaltung
- Abschlussprüfung durch Wirtschaftsprüfer
- GmbH ist steuerpflichtig qua Rechtsform
 - Es sind alle Einnahmen der GmbH steuerbar. Insbesondere den Bereich der nicht steuerbaren Vermögensverwaltung gibt es nicht.
 - Im Gegensatz zum BgA erhält GmbH grds. weder bei der Körperschaftsteuer noch bei der Gewerbesteuer einen Freibetrag.
 - Bei GmbH gilt die umsatzsteuerliche Mindestbemessungsgrundlage.
 - Kein zwingender Vorsteuerabzug

14

Überlegungen zur Rechtsform (GmbH) Steuern (2)

- Die Beteiligung einer JPöR an einer Kapitalgesellschaft kann wiederum eigenen BgA darstellen, wenn ein entscheidender Einfluss auf die Geschäftsführung ausgeübt wird (R 4.1 Abs. 2 S. 3 KStR 2015).
- Unterstützungsleistungen der Gemeinde können zu weiteren BgA führen (Personalüberlassung, Überlassung von Gegenständen)
 - Wird oft übersehen, was dann Berichtigungen/Nacherklärungen erforderlich macht
 - Beispiele:
 - Bauamt
 - Buchhaltung
 - Personalabrechnungen
 - etc.

15

Überlegungen zur Rechtsform (GmbH) Steuern (3)

- Dienstleistungen an die GmbH lösen bei der Gemeinde grds. Umsatzsteuer aus.
- Großes Problem: Verlustausgleich
 - Zuschüsse können umsatzsteuerpflichtig sein
 - Insolvenzrechtliche Probleme
- Denkbare Lösung: Umsatzsteuerliche Organschaft
 - Muss laufend überwacht werden
 - Gemeinde trägt dann im Hinblick auf die Umsatzsteuer die volle Verantwortung für die GmbH
- GmbH kann keine steuerbegünstigten Beistandsleistungen ausführen (und grds. auch keine begünstigten Kooperationen)

16

Überlegungen zur Rechtsform (Kommunalunternehmen)

▪ Integration in bestehendes Kommunalunternehmen VBS?

Vorteile

- Auch VBS kann öffentlich-rechtlich handeln, steuerrechtliche Behandlung des laufenden Betriebes bleibt gleich
- Leistungsaustausch zwischen Gemeinde und KU steuerbegünstigt denkbar

Nachteile

- Satzungsänderungen notwendig
- Aufgabenerweiterung/Umorganisation
- Übertragungsvorgänge ggf. steuerpflichtig
- Neue zusätzliche Leistungsbeziehungen
- Personalgestaltung stpfl.
- Haftung der Gemeinde für Verluste kann beihilferechtlich problematisch sein

17

Überlegungen zur Rechtsform Zwischenergebnisse

- Alternative ertragsteuerrechtliche Gestaltungen u. E. nur im Hinblick auf Verrechnungsmöglichkeit mit steuerrechtlichen Gewinnen sinnvoll:
 - keine steuerrechtlichen Vorteile bei Gründung neuer GmbH
 - keine steuerrechtlichen Vorteile bei Betrieb durch Kommunalunternehmen
 - keine steuerrechtlichen Vorteile bei Verpachtung an BetriebsGmbH
- Für Konzeption von Betreiber- oder Verpachtungsmodell muss auf Grundlage der Entscheidungen des EuGH (C-520/14 „Gemeente Borsele“ und C-263/15 „Lajvér“) sowie des BFH (V R 44/15 und XI R 12/15) die Positionierung der Finanzverwaltung zum Themenbereich der „Unternehmereigenschaft bei defizitärer Leistungstätigkeit einer jPdöR“ abgewartet werden – Rechtsentwicklung ist fortlaufend zu beachten

Überlegungen zur Rechtsform Zwischenergebnisse

- Zu klärende umsatzsteuerrechtliche Fragen bzgl. sog. „unechten“ Zuschüssen (auch an Tochter-GmbH) wären zwingend zu klären
- Umsatzsteuerliche Behandlung von ggf. laufenden Betriebskostenzuschüssen
- Zusammenhang mit den Erlösen von Vereinen und privaten Besuchern = Zuschuss als Entgelt von dritter Seite?

19

Überlegung zur Rechtsform Zwischenergebnisse

Vorteile bei einem Betrieb weiterhin durch BgA

- keine weitere Umorganisation notwendig, keine Gründungskosten
- Zentrale Verwaltung weiterhin möglich, vergleichsweise bessere Einflussnahme und Steuerung durch Gemeinde
- keine zusätzlichen Abschlüsse, keine zusätzlichen Personalfragen
- Keine weiteren Verträge mit Dritten, keine zusätzlichen steuerlichen und haftungsrechtlichen Risiken (vgl. Ausgründung GmbH)

Nachteile

- Haftung
- bzgl. Nutzung für Schulschwimmen gilt für den Vorsteuerabzug ein sog. Aufteilungsgebot, daher geringere Vorsteuerabzugsquote

20

Agenda

- 1 Darstellung der Ausgangssituation
- 2 Überlegungen zur Rechtsform
- 3 Steuerrechtliche Problemstellungen**
- 4 Ergebnisse und Fazit

21

Steuerrechtliche Problemstellung

- bisher: Grundstück wird für das Freizeitbad genutzt -> Betriebsvermögen
- Bei Ausscheiden des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen (z.B. durch Verkauf oder nichtbetriebliche Nutzung):
- Aufdecken der stillen Reserven, d.h. der durch die Wertsteigerung erzielte „Gewinn“ muss offen gelegt und versteuert werden.
- Feststellung von Verlusten in der Vergangenheit und Führung des steuerlichen Einlagekontos erweist sich nunmehr als elementar wichtig
- Zentrale Frage: Gelingt die Verrechnung mit festgestellten Verlusten?

22

Steuerrechtliche Problemstellung

- Beispiel: Grundstücksfläche „altes Grundstück“: 21.000 m
- Schätzung des aufzudeckenden Wertes:

Bodenrichtwert 1974 (Baujahr)	EUR 20	EUR 420.000
Bodenrichtwert 2017	EUR 2.000	EUR 42.000.000
Wertsteigerung		EUR 41.580.000

Verlustvortrag zum 31.12.2014: EUR 5.639.945

23

Steuerrechtliche Problemstellung

- Rechtsunsicherheit für spätere Entnahme des alten Grundstücks, solange Nutzung nicht feststeht
- Steueroptimierung: Verrechnung der Verluste mit einem anderen bei der Gemeinde zu erfassenden BgA?
- Voraussetzung: „gleichartige“ Tätigkeit oder „technisch- wirtschaftliche“ Verflechtung
- Versorgung mit Fernwärme durch 100%- Tochter- GmbH?
- Wohl keine steuerrechtliche Verflechtung denkbar, da BgA- Beteiligung lediglich vermögensverwaltend, keine Mitunternehmerstellung – zudem ist die Abgabe von Fernwärme nicht „prägend“ für die Verflechtung zum Badbetrieb

24

Agenda

- 1 Darstellung der Ausgangssituation
- 2 Überlegungen zur Rechtsform
- 3 Steuerrechtliche Problemstellungen
- 4 Ergebnisse und Fazit**

25

Ergebnisse und Fazit

- Ausgründung in GmbH bietet im Hinblick auf Gründungsaufwand, Organisation u. zusätzliche steuerrechtliche Problemstellungen , keine wesentlichen Vorteile
- Lediglich im Hinblick auf Vorsteuerabzug wäre die Rechtsform einer GmbH vorteilhaft.
- Auch im Hinblick auf eine Verlagerung des Schwimmbadbetriebs hin zum Kommunalunternehmen keine wesentlichen Vorteile erkennbar
- Alternative ertragsteuerrechtliche Gestaltungen u. E. nur im Hinblick auf Verrechnungsmöglichkeit mit steuerrechtlichen Gewinnen sinnvoll
- **ABER: Zentrales Problem** ist die Aufdeckung stiller Reserven im Hinblick auf die zukünftig geänderte Nutzung des „alten“ Schwimmbadgrundstücks

26

Ergebnisse und Fazit

- Solange die Nutzung des alten Grundstückes noch nicht feststeht, kann dies nicht abschließend geklärt werden (Parkplatz?)
- Verrechnungsmöglichkeit mit Verlusten und Einlagekonto? Verluste sind weiterhin zwingend festzustellen
- Bewertungsfrage ist zwingend zu klären: Einheitswert – Verkehrswert – Abschläge etc.
- Möglicherweise steuerrechtlich neutrale Behandlung nach § 6b EStG: Verrechnungsmöglichkeit mit Anschaffungskosten ist zu klären
- Anteil Schulschwimmens und ggf. unentgeltlichen Nutzung durch Vereine muss zwingend geklärt werden: für diese anteilige Nutzung besteht nämlich kein Vorsteuerabzug (Auswirkung bei 20 Mio. Baukosten netto und 10 % nicht steuerpflichtiger Nutzung: 380 TEUR)

27

Vielen Dank

Für weitere Informationen erreichen Sie uns unter:

Niko Ferstl
T +49 871 9222 –109
niko.ferstl@dr-kueffner.de



Erfahrung und Service seit mehr als 40 Jahren