

Besteuerung von Kommunen

**Regiebetrieb, Eigenbetrieb und kommunale GmbH
im Ertragsteuer-, Grundsteuer-, Umsatzsteuer-
und Gemeinnützigkeitsrecht**

Von

Prof. Dr. Sabine Seibold-Freund

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

[ESV.info/978 3 503 11223 4](http://ESV.info/978%203%20503%2011223%204)

ISBN 978 3 503 11223 4

ISSN 1437-5702

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2008

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO Norm 9706.

Gesetzt aus der 9/11 Punkt Times

Satz: multitext, Berlin

Druck: Druckhaus Berlin-Mitte

Vorwort

Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts, die Veränderung der steuer- und gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen beeinflussen die Pflichten, aber auch Rechte der Kommunen, ihre öffentlichen Aufgaben zu erfüllen. Diese reichen vom hoheitlichen Bereich (Abfallentsorgung), der bloßen Verwaltung von unbeweglichem Vermögen (verzinsliche Kapitalanlage) über die zahlreichen gemeinnützigen Aufgaben (Kindergärten, Altenheime, Theater, Museen, Schwimmbäder) bis zu erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten (Versorgungsunternehmen, öffentlicher Personen- und Nahverkehr). Dabei können die Kommunen weitgehend selbst entscheiden, ob diese Tätigkeiten im Rahmen eines Regiebetriebes, Eigenbetriebes, einer Anstalt des öffentlichen Rechts oder einer privatrechtlichen Rechtsform, wie Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaft oder Stiftung, ausgeübt werden. Die Kommunen nehmen mit ihren öffentlichen Betrieben partiell am Wirtschaftsleben teil und stehen im Wettbewerb mit privatwirtschaftlichen Unternehmen. Die Ergebnisse ihrer Aktivitäten unterliegen nach dem steuerlichen Gleichbehandlungsgebot der Besteuerung. Auch die Umstellung auf das doppelte Rechnungswesen sowie die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung lösen bilanzrechtliche Pflichten aus, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Darüber hinaus bewirken kommunale Entscheidungen haushaltspolitische, aber auch steuerrechtliche Konsequenzen, die in den Grundzügen dargestellt werden.

Im vorliegenden Werk steht die Kommune als Steueradressat im Vordergrund. Hiermit sind Gemeinden, Städte und Landkreise angesprochen; die Länder- und Bundesebene wurde bewusst ausgeklammert. Das Buch bietet eine straffe Gesamtdarstellung zur aktuellen Besteuerung von Kommunen mit ihren hoheitlichen, vermögensverwaltenden, steuerbegünstigten und wirtschaftlichen Tätigkeiten in Abhängigkeit von der jeweiligen Organisationsstruktur (Regiebetrieb, Eigenbetrieb) oder Rechtsform (GmbH). Der Rechtsstand basiert auf dem Steuerrecht 2008/2009. Die theoretischen Ausführungen zum Steuerrecht werden durch umfangreiche Praxisbeispiele und Grafiken veranschaulicht. Darüber hinaus kann die Anwendung des Steuerrechts anhand von 50 Sachverhalten, Berechnungsbeispielen oder Kontrollfragen zu jedem Kapitel geübt und vertieft werden. Hieran schließen sich ausführliche Lösungshinweise an.

Die Gesamtdarstellung zum Ertrag-, Grund-, Gemeinnützigkeits- und Umsatzsteuerrecht bietet den Kommunen einen umfassenden Einblick in die steuerrechtlichen Folgen der wirtschaftlichen Tätigkeiten oder kommunalen Entscheidungen. Das Buch kann den steuerlichen Berater nicht ersetzen, bietet aber im Vorfeld eine prägnante Einstiegs- und Überblicksinformation für die Kommunalverwaltung, für Dozenten und Teilnehmer der Verwaltungsakademien und Weiterbil-

Vorwort

dungsveranstaltungen sowie für die Bachelor- und Masterstudiengänge der öffentlichen Betriebswirtschaftslehre/Public Management.

Nordhausen, im Juli 2008

Die Verfasserin

Inhaltsverzeichnis

	Seite	Randziffer
Vorwort	5	
Abkürzungsverzeichnis	11	
Verzeichnis der Schaubilder	13	

TEIL I

Steuerliche Grundlagen, Organisations- und Rechtsformen

1. Rechtfertigung der Besteuerung von Kommunen und steuerliche Anknüpfungspunkte bei wirtschaftlichen Aktivitäten.....	15	1– 6
2. Öffentlich-rechtliche Organisationsformen ohne und mit eigener Rechtspersönlichkeit	18	7– 9
2.1 Regiebetriebe	18	7
2.2 Eigenbetriebe	19	8
2.3 Kommunalunternehmen (Anstalten des öffentlichen Rechts).....	21	9
3. Privatrechtliche Rechtsformen mit eigener Rechtspersönlichkeit	23	10–11
3.1 Gesellschaft mit beschränkter Haftung	23	10
3.2 Aktiengesellschaft	25	11
4. Rechtsformalternativen zur Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke.....	26	12–13
4.1 Gemeinwohlorientierte und gemeinnützige Zweckverfolgung	26	12
4.2 Rechtsformalternativen für steuerbegünstigte Zwecke	27	13

TEIL II

Ertrag- und grundsteuerliche Folgen bei kommunalen Tätigkeiten mittels Regie- und Eigenbetrieben

1. Die Kommune als Adressat im Ertragsteuerrecht	33	14
2. Umfang der Steuerpflicht in Abhängigkeit von der kommunalen Tätigkeit.....	34	15
3. Hoheitliche und vermögensverwaltende Tätigkeiten	36	16–19
4. Betriebe gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht	39	20–35

Inhaltsverzeichnis

	Seite	Randziffer
4.1 Begriff des Betriebs gewerblicher Art	39	20–24
4.2 Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer	44	25–27
4.3 Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Trägerkörperschaft und Betrieb gewerblicher Art	47	28–30
4.4 Berechnung der Körperschaftsteuer und des Solidaritätszuschlags	49	31
4.5 Weitergabe von Gewinnen an den Trägerhaushalt	50	32–35
5. Betriebe gewerblicher Art im Realsteuerrecht	53	36–45
5.1 Voraussetzungen für die Gewerbesteuerpflicht	53	36–37
5.2 Bemessungsgrundlage und Besteuerungsverfahren der Gewerbesteuer	55	38–42
5.3 Voraussetzungen für die Grundsteuerpflicht	58	43
5.4 Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer	59	44–45

TEIL III

Ertrag- und grundsteuerliche Folgen bei kommunalen Tätigkeiten mittels Eigengesellschaften

1. Die kommunale GmbH im Körperschaftsteuerrecht	77	46–53
1.1 Adressaten der Körperschaftsteuer	77	46–47
1.2 Einkommensermittlung im Rahmen der sachlichen Steuerpflicht	79	48
1.3 Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen	81	49–50
1.4 Beschränkung der Fremdfinanzierungsaufwendungen	84	51
1.5 Körperschaftsteuersystem und Gewinnverwendung	87	52–53
2. Gewerbe- und Grundsteuerpflicht einer GmbH	89	54–55
3. Gestaltungsalternativen in Verbindung mit Eigengesellschaften	91	56–60
3.1 Kommunale Betriebsaufspaltung	91	56–57
3.2 Gemeinnützige Betriebsaufspaltung	93	58
3.3 Körperschaft- und gewerbesteuerliche Organschaft	94	59–60

TEIL IV

Steuerfolgen bei gemeinnützigen kommunalen Einrichtungen

1. Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke	109	61–66
1.1 Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke	109	61–62
1.2 Voraussetzungen der steuerbegünstigten Zwecke	111	63
1.3 Grundsatz der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit	113	64–65
1.4 Ausnahmeregelungen für besondere Tätigkeiten	113	66

	Seite	Randziffer
2. Steuerliche Folgen der Gemeinnützigkeit	115	67–71
2.1 Einteilung der Tätigkeiten in vier Sphären	115	67
2.2 Partielle Steuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	117	68
2.3 Steuererleichterungen für Zweckbetriebe	118	69–70
2.4 Umfang der Besteuerung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	121	71

TEIL V

Kommunale Unternehmen im Umsatzsteuerrecht

1. Unternehmer, Unternehmen und Gebietsbegriffe	133	72–77
1.1 Konzeption der Umsatzsteuer und unternehmerfähige Wirtschaftsgebilde	133	72
1.2 Begriff des Unternehmers, Unternehmens und des Inlands	134	73–75
1.3 Sonderfragen zur Personalgestaltung im kommunalen Bereich	136	76
1.4 Umsatzbesteuerung der kommunalen Leistungen	137	77
2. Leistungen als Steuergegenstand der Umsatzsteuer	138	78–82
2.1 Steuerbare Umsätze und Lieferungen im Inland	138	78–79
2.2 Sonstige Leistungen	139	80–81
2.3 Unentgeltliche Leistungen zwischen unternehmerischem und hoheitlichem Bereich	142	82
3. Formen, Ziele und Belastungswirkungen der Steuerbefreiungen	143	83–84
4. Bemessungsgrundlage, Steuersatz und Vorsteuerabzug	145	85–88
4.1 Steuerpflichtiges Entgelt und Umsatzsteuersatz	145	85–86
4.2 Vorsteuerabzugsverfahren	146	87–88
5. Entstehung der Umsatzsteuer, Besteuerungsverfahren und Aufzeichnungspflichten	148	89–90
6. Fördermaßnahmen für Unternehmen im Umsatzsteuerrecht	149	91–93
6.1 Kleinunternehmerregelung	149	91
6.2 Sollbesteuerung und Istbesteuerung	149	92
6.3 Pauschalierte Vorsteuersätze und Durchschnittssätze	150	93
Literaturverzeichnis	159	
Stichwortverzeichnis	163	