

DIPLOM- FINANZWIRT (FH)
MICHAEL MITTMANN
STEUERBERATER

Steuerberater Michael Mittmann, Bergstr. 144, 53129 Bonn

Bonn, den 15. September 2019

projekt2508 GmbH
Herrn Matthias Burzinski
Riesstr. 10

53113 Bonn

**Neuordnung der Tourismusorganisation im Kreis Mettmann
Steuerlicher Vergleich von Rechtsformen**

Sehr geehrter Herr Burzinski,

Sie haben mich gebeten, für die Prüfung einer Neuordnung der Tourismusorganisation im Kreis Mettmann (neanderland) einen steuerlichen Vergleich der Rechtsformen vorzunehmen. Dort soll ein Vergleich zwischen einem verwaltungsinternen Regiebetrieb sowie einer ausgelagerten Tourismus GmbH erfolgen. Zum Hintergrund haben Sie mir Folgendes geschildert: Nach dem Wunsch der Politik soll aus der verwaltungsinternen touristischen Einheit eine Tourismus GmbH gegründet werden. Das Personal soll dabei übernommen werden, also aus den bisherigen Verwaltungsmitarbeitern sollen GmbH-Mitarbeiter werden. Die Politik erhofft sich durch die GmbH mehr Einnahmen und mehr private Beteiligung.

Meine Ausführungen stellen kein eigenes Wirtschaftlichkeitsgutachten dar, sondern sollen die allgemeinen Vor- und Nachteile aufzeigen. Zudem ist mit dem Auftrag keine rechtliche Prüfung zur Zulässigkeit einer Betrauung und der Ausgestaltung eines Betrauungsaktes unter Beachtung europarechtlicher Vorgaben verbunden.

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Michael Mittmann
Steuerberater

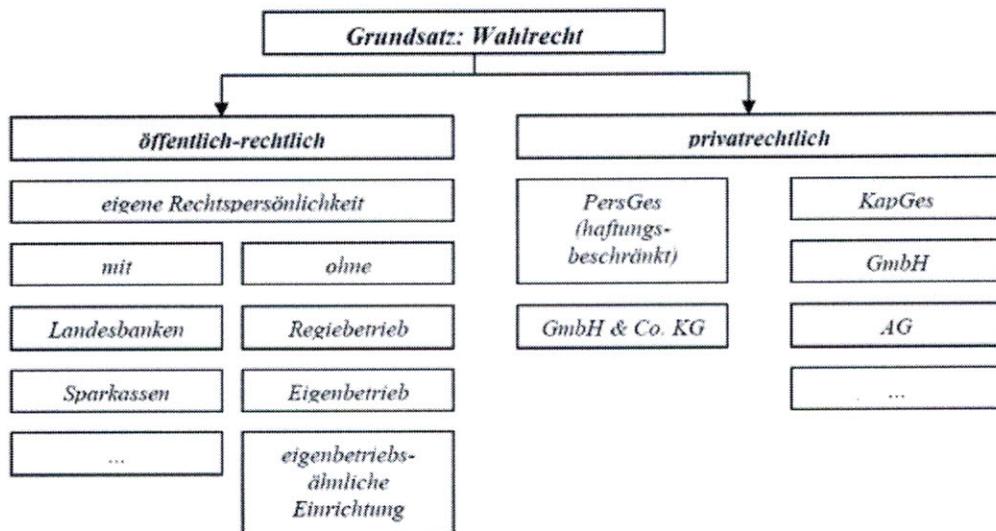
I. Einführung:

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) treten neben den unerlässlichen hoheitlichen Leistungen immer öfter als Konkurrent gegenüber privaten Unternehmen auf. Es ist daher zu prüfen, ob die Tätigkeiten dem wirtschaftlichen, vermögensverwaltenden oder hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind. Daran anschließend ergeben sich steuerliche Konsequenzen für einen sog. Betrieb gewerblicher Art (BgA) bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Wird die jPdöR auch zum umsatzsteuerlichen Unternehmer, resultieren hieraus umsatzsteuerliche Verpflichtungen, ermöglichen aber auch den Vorsteuerabzug und können dadurch zur Kostensenkung beitragen.

JPdöR sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände), Zweckverbände, die öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern und sonstige Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Dazu gehören neben Körperschaften auch Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, z. B. Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts¹.

II. Mögliche Rechtsformen kommunaler Unternehmen

Die jPdöR haben ein Wahlrecht, ob sie ihre betrieblichen Aktivitäten in öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Rechtsformen gestalten².



¹ R 4.1 Abs. 1 Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR)

² Schaubild vgl. Arbeitshilfe der OFD Nordrhein-Westfalen „Besteuerung der jPdöR“

Begriffsbestimmungen³:

Eigen- und Regiebetriebe sind unselbständige Einheiten einer jPdöR, die als BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit steuerlich geführt werden können. Die Steuerpflicht für Regie- und Eigenbetriebe greift, anders als bei privatrechtlich organisierten Betrieben, die kraft Rechtsform steuerpflichtig sind, nur, wenn sie nicht überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen⁴. Als **Eigenbetriebe** sind organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen der Gemeinden zu verstehen, die - mit eigener Verfassung (Betriebssatzung) und eigenem Rechnungswesen (kaufmännisches Rechnungswesen) versehen - als wirtschaftliche Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Eigenbetriebsverordnung (EigVO NRW) unterliegen. Sie werden finanzwirtschaftlich als Sondervermögen der Gemeinden verwaltet und im Haushaltsplan gesondert ausgewiesen. Die Eigenbetriebsverordnung kennt auch den Begriff der eigenbetriebsähnlichen Einrichtung. Hierbei handelt es sich um Einrichtungen, die in der Organisationsform eines Eigenbetriebes i.d.R. hoheitliche Aufgaben ausführen. Eigenbetriebsähnliche Einrichtungen stellen üblicherweise keinen steuerlichen BgA dar bzw. sind nur partiell als BgA zu behandeln. **Regiebetriebe** sind rechtlich und wirtschaftlich unselbständige Betriebszweige einer Kommune. Bislang wurden in vielen Kommunen die Einnahmen und Ausgaben der Regiebetriebe nur im Haushaltsplan ausgewiesen und basierten damit auf der kameralistischen Einnahmen und Ausgabenrechnung. Mit Einführung des „Neuen Kommunalen Finanzmanagements“ (NKF) in NRW erfolgte jedoch eine Umstellung der Rechnungslegung der kommunalen Haushalte auf eine kaufmännische Buchführung. Die Umstellung erfolgte bis spätestens zum Jahr 2009. Bis dahin bestand für Regiebetriebe keine gesetzliche Verpflichtung zur Führung von Büchern. Um einen Regiebetrieb als BgA beurteilen zu können, müssen u. a. die Kriterien „**Einrichtung**“ und „**wirtschaftlich hervorgehoben**“ erfüllt sein. Als Regiebetriebe werden häufig Betriebe wie die der Abwasserbeseitigung, der Stadtreinigungsdienste, des Friedhofswesens und des Rettungsdienstes angetroffen.

Der gesetzliche Vertreter der Eigen- und Regiebetriebe ist der (Ober-)Bürgermeister. Leitungs- und Kontrollorgane der Eigenbetriebe sind die Werkleitung und der Werksausschuss. Der Eigenbetrieb untersteht dem Rat und dem (Ober-)Bürgermeister als Leiter der Verwaltung.

Als **Eigengesellschaften** sind organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen der Gemeinden zu verstehen, die als wirtschaftliche Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen (z.B. als GmbH oder AG). Sämtliche Anteile gehören der jeweiligen Gemeinde. Sie sind finanzwirtschaftlich im Haushaltsplan gesondert auszuweisen. Solche Eigengesellschaften sind grundsätzlich selbständige Unternehmer. Sie können jedoch nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften über die Organschaft unselbständig sein, und zwar auch gegenüber der jPdöR. Werden nicht alle Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehalten, wird dies als Beteiligungsgesellschaft bezeichnet. Das Halten der Anteile an der Kapitalgesellschaft durch die jPdöR stellt in der Regel keinen BgA im Sinne des § 4 KStG dar. Demnach sind hieraus resultierende Dividendeneinnahmen sowie entsprechende Veräußerungsgewinne dem nicht stpfl. Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen.

³ Vgl. Arbeitshilfe der OFD Nordrhein-Westfalen „Besteuerung der jPdöR“

⁴ § 4 Abs. 5 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG)

Der gesetzliche Vertreter der Eigengesellschaften ist, soweit es sich um Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, der Geschäftsführer (§ 35 GmbHG). Der Aufsichtsrat und die Gesellschafterversammlung sind Steuerungs- und Kontrollgremien der privatrechtlichen Unternehmen. Hier wird insbesondere über die Beratung und Genehmigung der Wirtschaftspläne und der Investitions- und Finanzpläne Einfluss auf die Unternehmen genommen. Je nach Spezifizierung im Gesellschaftsvertrag können weitere Zustimmungsvorbehalte durch den Aufsichtsrat bzw. die Gesellschafterversammlung festgelegt werden.

Vergleich der Rechtsformen⁵:

	Eigenbetrieb	GmbH/AG
Selbständigkeit	Begrenzt als öffentlich-rechtliche Betriebsform (vgl. EigVO)	Unbegrenzt als eigene Rechts-persönlichkeit (privatrechtliche Organisationsform)
Geschäftsführungskompetenz	Die Gf-Kompetenz der Werkleitung ist begrenzt, (Ober-)Bürgermeister = gesetzlicher Vertreter	Selbständige Geschäftsführung
Verhältnis zum Rat	Eine Kontrolle erfolgt durch den Rat mit der Folge politischer Einflussnahme	Eine Kontrolle erfolgt über Ratsmitglieder im Aufsichtsrat bzw. in der Gesellschafterversammlung. Geringere politische Einflussnahme
Finanzielle Entfaltungsmöglichkeiten	Im Eigenbetrieb größer als im Regiebetrieb	Weitreichender als im Regie- bzw. Eigenbetrieb
Allgemeines Haftungsrisiko	Ein allg. Haftungsrisiko ist nicht gegeben	Ein allg. Haftungsrisiko ist vorhanden, jedoch beschränkt auf das Gesellschaftsvermögen
Persönliches Haftungsrisiko des (Ober-)Bürgermeisters / der Werkleitung / des Geschäftsführers	Kein persönliches Haftungsrisiko gegeben; die Kommune haftet uneingeschränkt	Persönliches Haftungsrisiko des Geschäftsführers vorhanden

⁵ Vgl. Arbeitshilfe der OFD Nordrhein-Westfalen „Besteuerung der jPdÖR“

III. Steuerpflichten

a.) Körperschaftsteuer

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind gem. § 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) u.a. die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

- **Kapitalgesellschaften** (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
- **Betriebe gewerblicher Art** von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind grds. alle **Einrichtungen**, die einer **nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit** zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich⁶. Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Kapitalgesellschaften, an denen die jPdÖR beteiligt ist, werden nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert⁷.

Eine **Einrichtung** kann auch dann angenommen werden, wenn Betriebsmittel, z. B. Maschinen oder Personal, sowohl im hoheitlichen als auch im wirtschaftlichen Bereich eingesetzt werden, sofern eine zeitliche Abgrenzung (zeitlich abgegrenzter Einsatz für den einen oder anderen Bereich) möglich ist. Ein wichtiges Merkmal für die wirtschaftliche Selbständigkeit der ausgeübten Tätigkeit und damit für die Annahme einer Einrichtung ist darin zu sehen, dass der **Jahresumsatz i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG** aus der wirtschaftlichen Tätigkeit den Betrag von **130.000 Euro** übersteigt. Für die wirtschaftliche Selbständigkeit der Einrichtung ist es unerheblich, wenn die Bücher bei einer anderen Verwaltung geführt werden.

In der Tatsache, dass der Jahresumsatz i. S. v. **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 35.000 Euro** nachhaltig übersteigt, ist ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, dass die Tätigkeit von einigem **wirtschaftlichen Gewicht** ist. I. d. R. kann deshalb bei diesem Jahresumsatz davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdÖR wirtschaftlich heraushebt. Dagegen kommt es für das Gewicht der ausgeübten Tätigkeit weder auf das im BFH-Urteil vom 11. 1. 1979⁸ angesprochene Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zum Gesamthaushalt der jPdÖR noch auf das im BFH-Urteil vom 14. 4. 1983⁹ angesprochene Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zu einem bestimmten Teil des Gesamthaushalts der jPdÖR an. Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von über 35 000 Euro im Einzelfall nicht erreicht, ist ein BgA nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe von der Körperschaft vorgetragen werden. Solche Gründe sind insbesondere

⁶ § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG

⁷ R 4.1 Abs. 7 KStR

⁸ BFH-Urteil vom 11. 1. 1979, V R 26/74, BStBl II S. 746

⁹ BFH-Urteil vom 14. 4. 1983, V R 3/79, BStBl II S. 491

gegeben, wenn die jPdöR mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt.

Ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Hoheitsbetriebes ist, dass der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung zur Annahme der Leistung verpflichtet ist (öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang, z.B. Schlachthöfe in Gemeinden mit Schlachtzwang, Anstalten zur Straßenreinigung). Eine Ausübung öffentlicher Gewalt ist allerdings insoweit ausgeschlossen, als sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit ausübt, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet. Dann bewegt sich auch die jPdöR in Bereichen der unternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung, in denen private Unternehmen durch den Wettbewerb mit (grundsätzlich nicht stpfl.) Körperschaften des öffentlichen Rechts ihrerseits nicht benachteiligt werden dürfen. Die Verwertung bzw. Veräußerung von Material oder Gegenständen aus dem hoheitlichen Bereich einer jPdöR (sog. Hilfsgeschäfte) ist dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen¹⁰.

Zudem kommt neben der Abgrenzung zum hoheitlichen Bereich auch der Abgrenzung zum vermögensverwaltenden Bereich Bedeutung zu. § 14 Abgabenordnung (AO) bezeichnet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Gehören diese Betätigungen allerdings zum Gegenstand eines Gewerbebetriebes, so können diese nicht dem vermögensverwaltenden Bereich zugeordnet werden. Stehen die Betätigungen nicht mit einem vorhandenen Gewerbebetrieb in Zusammenhang, muss eine Abgrenzung allein aus dem Wesen der Tätigkeit heraus getroffen werden. Die Zuordnung hat dabei nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu erfolgen¹¹. Eine Vermögensverwaltung liegt vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht in den Vordergrund tritt¹². Das Halten einer Beteiligung an einer KapGes ist grundsätzlich als steuerfreie Vermögensverwaltung zu beurteilen¹³. Dies gilt auch für das bloße „Halten“ einbringungsgeborener bzw. sperrfristbehafteter Anteile.

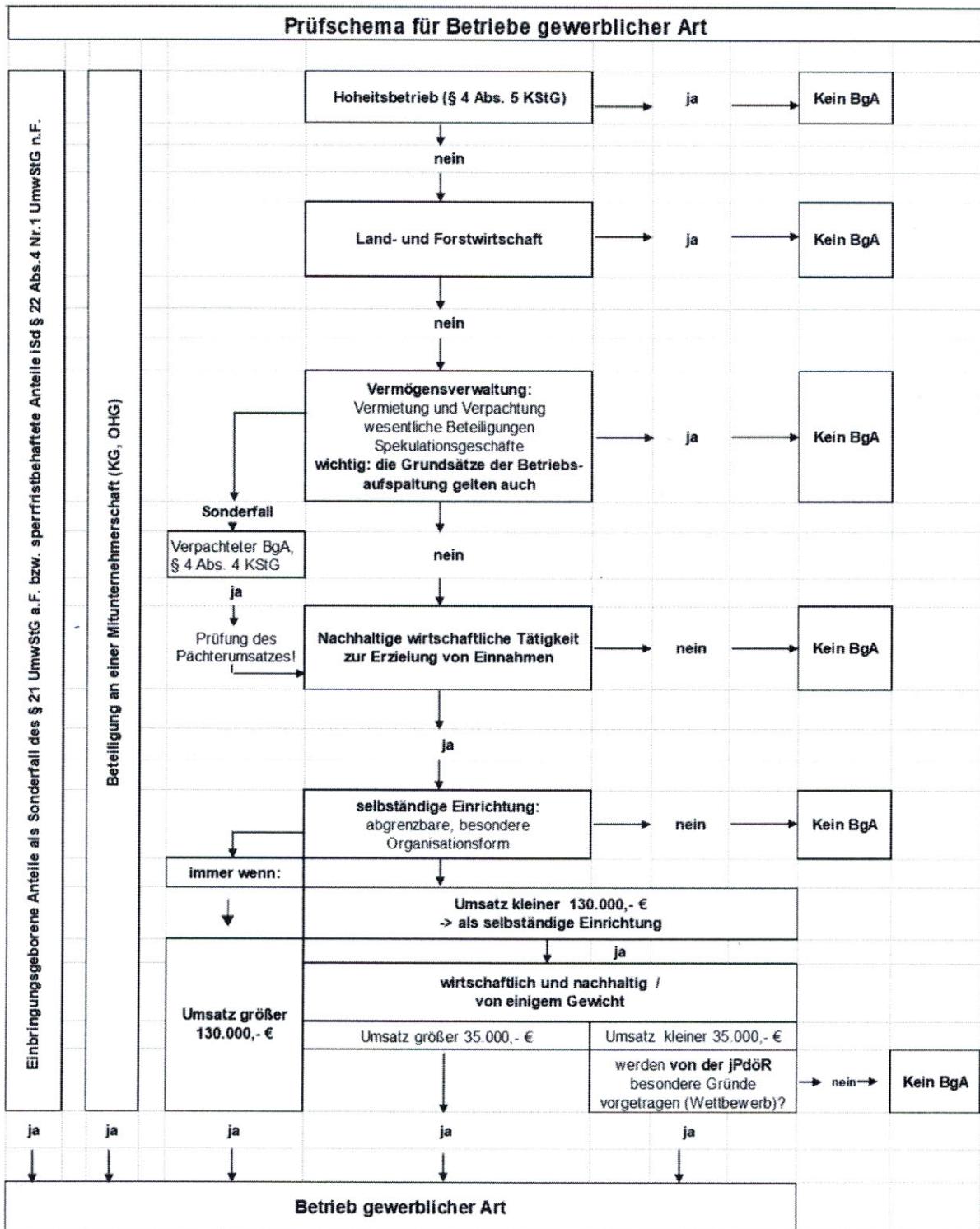
¹⁰ R 4.4 Abs. 2 KStR

¹¹ R 4.2 Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2012

¹² R 15.7 EStR 2012

¹³ BFH-Urteil vom 29.11.2017, BStBl II 2018 S. 495

Die Finanzverwaltung in Nordrhein-Westfalen hat hierzu ein Prüfschema veröffentlicht¹⁴:



¹⁴ Vgl. Arbeitshilfe der OFD Nordrhein-Westfalen „Besteuerung der jPdÖR“

b.) Gewerbesteuer

Die GewSt-Pflicht der BgA ergibt sich aus § 2 GewStDV. Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV sind Unternehmen der jPdöR gewerbesteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind. Während für die KSt-Pflicht eines BgA Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist, sondern Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht (vgl. § 4 Abs. 1 KStG, § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG), tritt eine GewSt-Pflicht nur bei einem mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen BgA ein¹⁵.

c.) Umsatzsteuer

Bei der Umsatzsteuer ist aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) zukünftig auf andere Kriterien, z.B. das Tätigwerden auf privatrechtlicher Grundlage, abzustellen. Der Gesetzgeber hat mit der Verabschiedung einer neuen Vorschrift (§ 2b UStG) auf die neue Entwicklung reagiert. Diese Bestimmungen sind grundsätzlich zum 1.01.2017 in Kraft getreten; es gibt aber Übergangsregelungen bis zum Ende des Jahres 2020.

Der Umsatzsteuer unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die von Unternehmern im Inland gegen Entgelt erbracht werden¹⁶. Problematisch ist vielmals die Frage, ob die jPdöR Umsätze als Unternehmer (nur dann unterliegen ihre Ausgangsumsätze der Umsatzsteuer) oder im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt (dann unterliegen die Umsätze nicht der Umsatzsteuer, weil der nichtunternehmerische Bereich betroffen ist) erzielt.

Für Umsätze bis 31.12.2016 war die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft an den körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art gekoppelt. Von der jPdöR erzielte Umsätze unterliegen daher nur dann der Umsatzsteuer, wenn nach den Regelungen des KStG ein Betrieb gewerblicher Art anzunehmen ist bzw. die Umsätze im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe erbracht werden¹⁷.

Mit Einführung von § 2b UStG wurde die Koppelung an das KStG aufgegeben und der Begriff der Unternehmereigenschaft im UStG eigenständig geregelt. Umsätze unterliegen nunmehr der Umsatzsteuer, sofern die jPdöR auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird. Übt die jPdöR Tätigkeiten aus, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, so unterliegen die Umsätze nur dann der Umsatzsteuer, sofern eine Behandlung der jPdöR als Nichtunternehmer im Hinblick auf diese Tätigkeiten zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Das Gesetz definiert in § 2b Abs. 1 – 3 UStG, wann keine größere Wettbewerbsverzerrung anzunehmen ist. Dies ist der Fall bei

- fehlender Marktrelevanz der Tätigkeit
- Unterschreiten der Geringfügigkeitsgrenze von 17.500 Euro
- steuerfreier Tätigkeit bei Ausübung auf privatrechtlicher Grundlage
- begünstigter Zusammenarbeit verschiedener jPdöR

Die gesetzliche Neuregelung des § 2b UStG enthält eine Übergangsregelung, nach der eine jPdöR dem Finanzamt gegenüber bis 31.12.2016 erklären konnte, das bisher geltende Recht für sämtliche vor dem 1.01.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden. Für den

¹⁵ R 2.1 Abs. 6 GewStR i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG

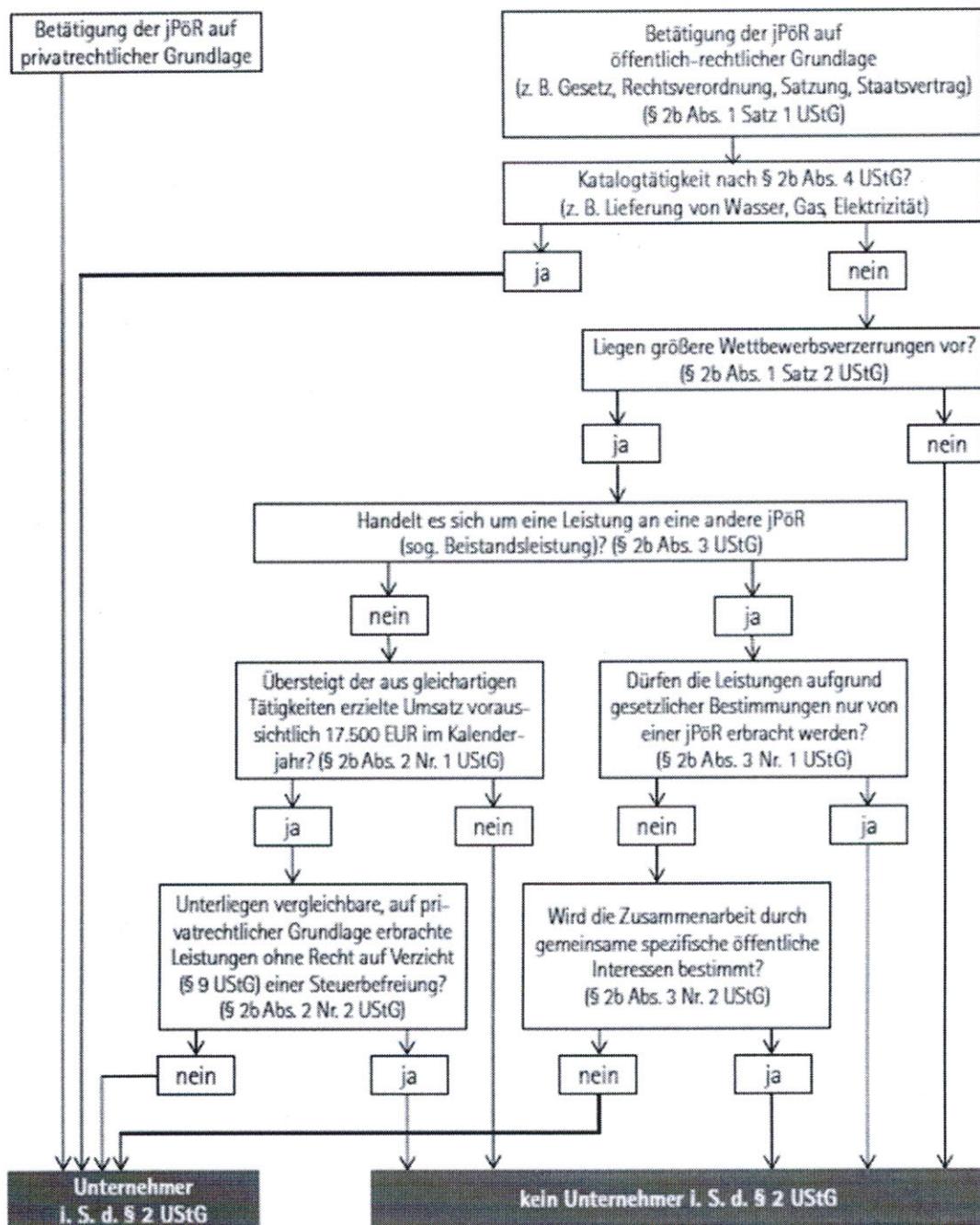
¹⁶ § 1 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG)

¹⁷ § 2 Abs. 3 UStG a.F

Übergangszeitraum ist daher von Bedeutung, ob die jPöR die Option in Anspruch genommen hat oder bereits ab 1.1.2017 den neuen § 2b UStG anwendet¹⁸. Weitere Ausführungen zur Neuregelung des § 2b UStG sind im BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 enthalten¹⁹.

Prüfschema²⁰:

Prüfschema zur Anwendung des § 2b UStG



¹⁸ § 27 Abs. 22 UStG

¹⁹ BMF-Schreiben vom 16.12.2016 (III C 2 - S 7107/16/10001 DOK 2016/1126266).

²⁰ vgl. „Steuerinfos für Gemeinden“, Staatsministerium der Finanzen Freistaat Sachsen

IV. Buchführungspflichten

Soweit sich eine jPdöR zur Erfüllung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten zivilrechtlicher Rechtsformen (KapGes oder PersGes) bedient, unterliegen diese den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften. Darüber hinaus können jPdöR ihre Tätigkeiten im Rahmen von Regie- oder Eigenbetrieben organisieren. Soweit die Gebietskörperschaften ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten in der Organisationsform von Eigenbetrieben ausüben, entspricht die Rechnungslegungspflicht weitestgehend den handelsrechtlichen Vorschriften. Soweit die Aufgaben durch Regiebetriebe wahrgenommen werden, konnte bis längstens zum Haushaltsjahr 2008 die Rechnungslegung nach kameralistischen Rechnungslegungsvorschriften erfolgen.

Schaubild zur Buchführungspflicht:²¹

Buchführungspflichten				
Steuerliche Buchführungspflicht		Außersteuerliche Buchführungspflichten		
Abgabenordnung	Handels-gesetzbuch	Eigenbetriebs-verordnung	Sonstige Rechts-VO	Gemeindeordnung
Rechtsgrundlagen:	Rechts-grundlagen:	Rechts-grundlagen:	Rechtsgrundlagen:	Rechtsgrundlagen:
§§ 140, 141 AO	§§ 1-7 HGB	(§ 19 EigVO-NRW)	Spezielle Buchfüh-rungsverordnungen (Krankenhäuser/ Altenheime)	§§ 75 ff GO-NRW
Kfm. doppelte Buchführung	Kfm. doppelte Buchführung	Kfm. doppelte Buchführung	Kfm. doppelte Buchführung	Kamerale Verwaltungs-buchführung
Handelsgesetzbuch				Gemeinde-verordnungen

²¹ Vgl. Arbeitshilfe der OFD Nordrhein-Westfalen „Besteuerung der jPdöR“

V. Ausgewählte steuerliche Sonderprobleme:

a.) Echte Zuschüsse vs. unechte Zuschüsse

Zahlungen unter den Bezeichnungen "Zuschuss, Zuwendung, Beihilfe, Prämie, Ausgleichsbetrag u. Ä." (Zuschüsse) können entweder

- Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden)
- (zusätzliches) Entgelt eines Dritten oder
- echter Zuschuss

sein. Der Zahlende ist Leistungsempfänger, wenn er für seine Zahlung eine Leistung vom Zahlungsempfänger erhält. Der Zahlende kann ein Dritter sein (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG), der selbst nicht Leistungsempfänger ist.

Echte Zuschüsse liegen vor, wenn die Zahlungen nicht auf Grund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden²². Das ist der Fall, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, weil z. B. der leistende Unternehmer (Zahlungsempfänger) einen Anspruch auf die Zahlung hat oder weil in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung bzw. im überwiegenden öffentlich-rechtlichen Interesse an ihn gezahlt wird²³. Echte Zuschüsse liegen auch vor, wenn der Zahlungsempfänger die Zahlungen lediglich erhält, **um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig zu werden oder seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können. So sind Zahlungen echte Zuschüsse, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden**²⁴.

Ob Zuwendungen aus öffentlichen Kassen echte Zuschüsse sind, ergibt sich nicht aus der haushaltsrechtlichen Erlaubnis zur Ausgabe, sondern allein aus dem Grund der Zahlung²⁵. Werden Zuwendungen aus öffentlichen Kassen ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts in Verbindung mit den dazu erlassenen Allgemeinen Nebenbestimmungen vergeben, liegen in der Regel echte Zuschüsse vor. Denn die in den Allgemeinen Nebenbestimmungen normierten Auflagen für den Zuwendungsempfänger reichen grundsätzlich für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht aus. Sie haben den Sinn, den Zuwendungsgeber über den von ihm erhofften und erstrebten Nutzen des Projekts zu unterrichten und die sachgerechte Verwendung der eingesetzten Fördermittel sicherzustellen. Grund der Zahlung ist in diesen Fällen die im überwiegenden öffentlichen Interesse liegende Förderung des Zuwendungsempfängers, nicht der Erwerb eines verbrauchsfähigen Vorteils durch den Zuwendungsgeber. Bei Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien in einem **gegenseitigen Vertrag** verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein **Leistungsaustausch** vor²⁶.

²² vgl. BFH-Urteile vom 28.7.1994, V R 19/92, BStBl 1995 II S. 86, und vom 13.11.1997, V R 11/97, BStBl 1998 II S. 169

²³ vgl. BFH-Urteile vom 24.8.1967, V 31/64, BStBl III S. 717, und vom 25.11.1986, V R 109/78, BStBl 1987 II S. 228

²⁴ BFH-Urteil vom 13.11.1997, a. a. O.

²⁵ vgl. BFH-Urteile vom 27.11.2008, V R 8/07, BStBl 2009 II S. 397, und vom 18.12.2008, V R 38/06, BStBl 2009 II S. 749

²⁶ vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2008, V R 38/06, BStBl 2009 II S. 749

Zuschüsse sind Entgelt für eine Leistung an den Zahlenden,

- wenn ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem leistenden Unternehmer (Zahlungsempfänger) und dem Zahlenden besteht;
- wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Zuschuss besteht, d. h. wenn der Zahlungsempfänger seine Leistung - insbesondere bei gegenseitigen Verträgen - erkennbar um der Gegenleistung willen erbringt;
- wenn der Zahlende einen Gegenstand oder einen sonstigen Vorteil erhält, auf Grund dessen er als Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung angesehen werden kann;
- wenn (beim Zahlenden oder am Ende der Verbraucherkette) ein Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts vorliegt.

Ob die Leistung des Zahlungsempfängers derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf den Erhalt einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, ergibt sich aus den Vereinbarungen des Zahlungsempfängers mit dem Zahlenden, z. B. den zu Grunde liegenden Verträgen oder den Vergaberichtlinien²⁷. Zahlungen für die Übernahme der Erfüllung von Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, zu deren Ausführung sich die Parteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, erfolgen grundsätzlich im Rahmen eines Leistungsaustauschs. Die Zuwendung erfolgt in diesem Fall nicht lediglich zur Subventionierung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen, wenn der Zuwendungsgeber damit auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt. Besteht aufgrund eines Rechtsverhältnisses ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Zahlungsempfängers und der Zahlung, ist die Zahlung Entgelt für die Leistung des Zahlungsempfängers.

b.) Dauerverlust § 8 Abs. 7 KStG

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat im Jahr 2007 entschieden, dass die Verluste einer strukturell dauerverlustbringenden Tochtergesellschaft einer Kommune regelmäßig den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllen, d.h. eine Vermögensminderung darstellen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens wieder hinzuzurechnen ist²⁸. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat auf diese grundlegende Entscheidung mit einem Nichtanwendungserlass²⁹ reagiert. Der Gesetzgeber hat mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2009 § 8 Abs. 7 KStG in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt und damit bestimmt, dass die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften nicht bereits deshalb zu ziehen sind, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. Dies gilt jedoch nur bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen. Ein Dauerverlustgeschäft, bei dem die Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht zu ziehen sind, liegt nur vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, bildungs- und gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Beteiligung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen, in denen das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu einem

²⁷ vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1997, V R 11/97, BStBl 1998 II S. 169

²⁸ vgl. BFH-Urteil vom 22.08.2007, I R 32/06, BStBl. 2007 II S. 961

²⁹ vgl. BMF vom 7.12.2007, BStBl. 2007 I S. 905

Hoheitsbetrieb gehört. Nach dem hierzu ergangenen BMF-Schreiben wird die Tourismusförderung nicht von dem Katalog der begünstigten Dauerverlustgeschäfte umfasst³⁰.

VI. Steuerliche Wertung³¹

a.) Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer

Sowohl Kapitalgesellschaften als auch Betriebe gewerblicher Art unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 1 KStG. Bei der Gewerbesteuer gilt das unter der Annahme, dass eine Gewinnerzielungsabsicht des BgA vorliegt, ebenso (§ 2 GewStDV). Die Körperschaftsteuer beträgt derzeit 15 Prozent des zu versteuernden Einkommens (§ 23 KStG) zuzüglich 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer (zusammengefasst 15,825 Prozent des zu versteuernden Einkommens). Bei dem BgA ist ggf. ein Freibetrag gemäß § 24 KStG bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens von bis zu 5.000 Euro (höchstens in Höhe des Einkommens) abzuziehen; der Kapitalgesellschaft steht der Freibetrag nicht zu (§ 24 Satz 2 KStG). Die Gewerbesteuer wird auf Grund des Steuermessbetrags (§ 14 GewStG) mit einem Prozentsatz (Hebesatz) festgesetzt und erhoben, der von der heheberechtigten Gemeinde zu bestimmen ist. Der Gewerbesteuerhebesatz der Stadt Mettmann beträgt derzeit 435 Prozent und findet bei beiden Alternativen Anwendung. Wie bei der Körperschaftsteuer kann der BgA bei Ermittlung des Gewerbeertrags, der zur Bestimmung des Steuermessbetrags dient, einen Freibetrag von bis zu 5.000 Euro berücksichtigen (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG). Die Steuermesszahl für den Gewerbeertrag beträgt 3,5 Prozent (§ 11 Abs. 2 GewStG). Die Gesamtbelastung durch die Gewerbesteuer beträgt damit ohne Berücksichtigung von Freibeträgen oder Verlustvorträgen kumuliert 15,225 Prozent (Gewerbeertrag x 3,5 Prozent Steuermesszahl x 435 Prozent Hebesatz).

Zunächst wäre zu prüfen, ob ein BgA überhaupt vorliegt (insbesondere durch Prüfung der unter III. a. genannten Umsatzgrenzen). Nach Verlautbarungen von Finanzverwaltung und der Rechtsprechung können Fremdenverkehrseinrichtungen einen BgA darstellen³². Die allgemeine Förderung des Fremdenverkehrs – z.B. durch Werbung – ist nach älterer Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hoheitlich³³. Bei Gründung einer Kapitalgesellschaft (durch Bareinlage oder Sacheinlage nach dem Umwandlungsgesetz in Verbindung mit dem Umwandlungssteuergesetz – weitere Ausführungen sollten einem eigenen Gutachten vorbehalten sein) und dem Fehlen eigener Einnahmequellen werden „Zuschüsse“ erforderlich sein, um die Gesellschaft in die Lage zu versetzen, sich in Erfüllung der Aufgaben zu betätigen, mit denen sie aufgrund des allgemeinen wirtschaftlichen Interesses betraut ist. Die Zuschüsse könnten sich z.B. nach einer mittelfristigen Erfolgs- und Investitionsplanung im Wirtschaftsplan der Gesellschaft richten.

Die „echten Zuschüsse“ (vgl. Ausführungen unter V.a) des Gesellschafters stellen handelsrechtlich „Sonstige betriebliche Erträge“ i.S.d. § 275 Abs. 2 HGB bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens dar. Ertragsteuerlich werden die echten Zuschüsse bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens neutralisiert und erhöhen das steuerliche Einlagekonto gem.

³⁰ vgl. BMF vom 11.12.2009, BStBl. 2009 I S. 1303, Textziffer 43

³¹ Rechtsstand im September 2019

³² vgl. R 44 Abs. 5 Satz 1 KStR 2004

³³ vgl. BFH vom 25.4.1968, V 120/64, BStBl 1969 II S. 94

§ 27 KStG. Wenn die Gesellschaft nur durch Zahlung der echten Zuschüsse in der Lage ist, ein ausgeglichenes handelsrechtliches Ergebnis zu erzielen, führt das nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten zunächst (vorbehaltlich der Problematik des Dauerverlusts – siehe unten) zu einem steuerlichen Verlust bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer.

Beispiel:

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag nach HGB	=	0 T€
- darin enthaltene echte Zuschüsse	=	-200 T€
= zu versteuerndes Einkommen	=	-200 T€

Steuerliche Verluste würden für einen Verlustvortrag durch Feststellungsbescheid festgesetzt; zudem werden zunächst 200 T€ bei Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 KStG berücksichtigt.

In Bezug auf die Ausgleichsleistung an die Gesellschaft ist unter V. b) dargestellte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu verdeckten Gewinnausschüttungen bei strukturellen Dauerverlusten zu beachten. Dies würde bedeuten, dass die echten Zuschüsse der Gesellschafter zur Tourismusförderung nach dem Gesellschaftsvertrag, die zum allgemeinen Verlustausgleich geleistet werden, als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln sind. Eine verdeckte Gewinnausschüttung an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts löst regelmäßig eine definitive Belastung mit Kapitalertragsteuer (15,825 Prozent einschließlich Solidaritätszuschlag) aus, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt aus dem steuerlichen Einlagekonto und es wird darüber eine entsprechende Steuerbescheinigung auf amtlichen Vordruck vor Abgabe der Steuererklärung erstellt.

Weiterführung des o.g. Beispiels:

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag nach HGB	=	0 T€
- darin enthaltene echte Zuschüsse	=	-200 T€
= Zwischenergebnis	=	-200 T€
+ Dauerverlust Hinzurechnung § 8 VII KStG	=	+200 T€
= zu versteuerndes Einkommen	=	0 T€

Ein steuerlicher Verlust entsteht im Beispiel unter Berücksichtigung der Übernahme eines Dauerverlusts als verdeckte Gewinnausschüttung nicht, wäre aber möglich, wenn trotz der Zuschüsse ein handelsrechtlicher Jahresfehlbetrag ausgewiesen würde. Ein positives zu versteuerndes Einkommen ist ggf. nach Abzug zum Vorjahr festgestellter Verlustvorträge zu versteuern.

b.) Umsatzsteuer

Unter Berücksichtigung der unter III.c.) dargestellten Grundsätze würden sich für steuerpflichtige Umsätze des Regiebetriebs spätestens ab dem Jahr 2021 umsatzsteuerliche Pflichten ergeben. Bei Gründung von Eigengesellschaften besteht in Bezug auf die Umsatzsteuer das Risiko, dass die Zuschüsse, die zukünftig als Ausgleichsleistungen geleistet werden, in Abhängigkeit von der Ausgestaltung ein Entgelt im Rahmen eines umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausches darstellen. Im dem Fall müsste aus dem Zuschuss Umsatzsteuer in Höhe von derzeit 19 Prozent abgeführt werden. Der öffentlichen Hand würde dagegen, soweit sie nicht selbst Unternehmerin ist, kein Vorsteuerabzug gem. § 15

UStG zustehen. Soweit die ausgelagerte Tätigkeit bisher in Eigenregie ausgeübt wurde, würde die Belastung mit Umsatzsteuer ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit eine definitive Mehrbelastung darstellen. Eine Umsatzsteuerpflicht besteht hingegen nicht, wenn die Ausgleichsleistung nicht als Gegenleistung (Entgelt) im Rahmen eines umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausches erbracht wird. Dies ist der Fall, wenn es sich um einen sogenannten echten Zuschuss handelt, den der Zuschussempfänger erhält, „um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig zu werden oder seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können“³⁴

Hinweis: Eine rechtliche Prüfung zur Zulässigkeit einer Betrauung und der Ausgestaltung eines Betrauungsaktes unter Beachtung europarechtlicher Vorgaben ist mit dem Auftrag nicht verbunden und sollte gesondert geprüft werden.

Auf der anderen Seite steht der Kapitalgesellschaft als umsatzsteuerlicher Unternehmer und bei Nichtanwendung der Kleinunternehmergrenze (bis 17.500 Euro gem. § 19 UStG) auf Eingangsleistungen der Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) zu, soweit kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs, z.B. bei steuerfreien Ausgangsumsätzen, in Betracht kommt. Dadurch kann es zu einer Kostenersparnis in Höhe der abzugsfähigen Vorsteuer kommen.

Es ist zu vermuten, dass der Abzug der Vorsteuer einer der naheliegenden Gründe ist, die Aktivitäten auf eine Kapitalgesellschaft auszugliedern. Bereits vor der Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Jahr 2000³⁵ hat die Finanzverwaltung argumentiert, dass ein Vorsteuerabzug „eine Leistung an einen identifizierbaren Verbraucher voraussetze oder einem anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben einen Vorteil verschaffe“. Außerdem müsse zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Entgelt ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Der BFH hatte dazu festgestellt, dass es an diesem Zusammenhang zwar fehlen kann, wenn eine GmbH von ihren Gesellschaftern (überwiegend Körperschaften des öffentlichen Rechts) Zahlungen erhält, um der GmbH ihre nichtkostendeckende Tätigkeit (hier: Förderung des Fremdenverkehrs) zu ermöglichen. Aber allein aus dem Umstand, dass die Gesellschafterbeiträge nicht als Entgelt für steuerbare Leistungen der GmbH an ihre Gesellschafter angesehen werden können, könne nach Auffassung des Senats nicht ohne weiteres auf eine bezuschusste nichtunternehmerische Tätigkeit der GmbH geschlossen werden.

Demgegenüber gibt es aus diesem Jahr aktuelle Urteile der Rechtsprechung, die eine andere Tendenz aufzeigen. So hat das Niedersächsische Finanzgericht³⁶ entschieden, dass eine anteilige Vorsteuerkürzung bei Finanzierung durch echte, nicht steuerbare Zuschüsse der Gesellschafter zu erfolgen hat. Dafür kommt für den Vorsteuerabzug eine anteilige Kürzung entsprechend dem Anteil der Zuschüsse am Gesamtumsatz in Betracht. Das Finanzgericht hat dabei die folgenden Aussagen in der Urteilsbegründung gemacht:

Besteht der direkte und unmittelbare Zusammenhang zu einem einzelnen Ausgangsumsatz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, der steuerpflichtig ist, kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Die für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen gehören dann zu den Kostenelementen dieses Ausgangsumsatzes. Bei einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einem Ausgangsumsatz, der mangels wirtschaftlicher

³⁴ vgl. A 10.2 Abs. 7 Satz 3 Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE)

³⁵ vgl. BFH vom 26.10.2000, V R 12/00, BFH/NV 2001 S. 494

³⁶ Niedersächsisches FG, Urteil vom 30.1.2019, 11 K 87/18

Tätigkeit nicht dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegt oder – ohne Anwendung von § 15 Abs. 3 UStG – steuerfrei ist, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Dies gilt auch, wenn der Unternehmer eine Leistung z.B. für einen steuerfreien Ausgangsumsatz bezieht, um mittelbar seine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu stärken, da der von ihm verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist. Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer gleichwohl zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Derartige Kosten hängen direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen und berechtigen nach Maßgabe dieser Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug³⁷. Beabsichtigt der Unternehmer eine von ihm bezogene Leistung zugleich für seine wirtschaftliche und seine nichtwirtschaftliche Tätigkeit zu verwenden, kann er den Vorsteuerabzug grundsätzlich nur insoweit in Anspruch nehmen, als die Aufwendungen hierfür seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind. Beabsichtigt der Unternehmer daher eine teilweise Verwendung für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit, ist er insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt³⁸. Bei der dann erforderlichen Vorsteueraufteilung für Leistungsbezüge, die einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers dienen, ist § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden³⁹.

Gleiche Auffassung vertritt das Finanzgericht Münster in seinem Urteil⁴⁰ zur Aufteilung des Vorsteuerabzugs, wenn ein Verein neben einer wirtschaftlichen auch eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Nach der Entscheidung sind die Vorsteuern aus Eingangsleistungen aufzuteilen, soweit diese nicht unmittelbar bestimmten Ausgangsumsätzen zugeordnet werden können. Als Aufteilungsschlüssel dient das Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze zu den Gesamtumsätzen. In die Gesamtumsätze sind auch Mitgliedsbeiträge und Zuschüsse aus öffentlichen Kassen einzubeziehen.

Der Europäische Gerichtshof hat entschieden⁴¹, dass es dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem⁴² in der nationalen Praxis entgegenstehe, „nach der ein Steuerpflichtiger berechtigt ist, die Vorsteuer, die für Gegenstände und Dienstleistungen angefallen ist, die er sowohl für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten, die der Mehrwertsteuer unterliegen, als auch seiner nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten, die vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nicht erfasst werden, verwendet, vollständig in Abzug zu bringen, weil in den geltenden Steuerrechtsvorschriften besondere Regeln über die Kriterien und die Methoden für die Aufteilung fehlen, die es ihm erlauben würden, den Teil der entrichteten Vorsteuer zu bestimmen, der als mit seinen wirtschaftlichen bzw. nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten verbunden anzusehen ist.“

Nach den oben erläuterten Urteilen ist die Sphäre des Unternehmers in einen unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich aufzuteilen, in deren Folge die „nicht abziehbaren Vorsteuern“ mangels Erstattung bzw. Anrechnung durch das Finanzamt zu Kosten führen. Das Risiko des Vorsteuerabzugs besteht neben dem der Steuerbarkeit der Zuschüsse.

³⁷ EuGH vom 8.2.2007, C-435/05, UR 2007 S. 225

³⁸ BFH vom 9.12.2012, V R 17/10, BStBl II S. 53 und vom 13.1.2011, V R 12/08, BStBl II S. 61

³⁹ BFH vom 3.3.2011, V R 23/10, BStBl II 2012 S. 74

⁴⁰ FG Münster vom 16.5.2019, 5 K 3053/16 U

⁴¹ EUGH vom 8.5.2019, C-566/17

⁴² Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006

VII. Weitere Aspekte

a.) Buchführungspflichten

Wie unter IV. dargestellt, unterliegt die Kapitalgesellschaft Buchführungspflichten. Neben den sich aus dem GmbH-Gesetz und Handelsgesetzbuch ergebenden Vorschriften sind die für Eigenbeteiligungen geltenden Vorschriften⁴³ zu beachten, so dass es neben Erstellung des Jahresabschlusses (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang) auch Anforderungen an die Erstellung eines Lageberichts und eine Prüfungspflicht sowie Aufstellung nach dem 3. Buch des HGB entsprechend der Regelungen für große Kapitalgesellschaften zu beachten gilt. Zu den (internen und externen) Kosten für die Erstellung des Jahresabschlusses treten daher auch Kosten der Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Wirtschaftsprüfer.

Die Finanzbuchhaltung muss auf die verschiedenartigen Umsätze von Tourismusgesellschaften ausgerichtet werden. Im Umsatzsteuergesetz befinden sich einige Spezialvorschriften, wie z.B. die Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG) oder die Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 UStG, sog. Margenbesteuerung bei Inanspruchnahme von Reisevorleistungen), die ein steuerliches Spezialwissen bei Rechnungsstellung und Deklaration im Umsatzsteuervoranmeldungsverfahren verlangen. Mit der Inanspruchnahme weiterer Fremdhonorare (z.B. der steuerberatenden Berufe) ist daher zu rechnen.

b.) Lohnsteuerliche Aspekte bei Geschäftsführer und Angestellten

Geschäftsführer und Angestellte erzielen steuerlich Einnahmen gemäß § 8 EStG und in der Folge nichtselbständige Einkünfte gem. § 19 EStG. Die Einkommensteuer wird durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) vom Arbeitgeber erhoben (§§ 38 ff. EStG). Diese Arbeitgeberpflichten gelten für jPdöR wie für Kapitalgesellschaften gleichermaßen. Steuerlich unterschiedliche Besteuerungsformen der Arbeitnehmer ergeben sich nicht. In arbeitsrechtlicher Hinsicht sollte jedoch Rechtsberatung in Anspruch genommen werden, insbesondere wenn Personal übernommen wird. Sozialversicherungsrechtlich ist zu beachten, dass der Geschäftsführer (anders als im Steuerrecht) sowohl nichtselbständig (sozialversicherungspflichtig) als auch selbständig (sozialversicherungsfrei) sein kann. Hier kann ein Statusfeststellungsverfahren bei der Deutschen Rentenversicherung Klarheit bringen.

c.) Mitarbeiterüberlassung

Es kann zu einem umsatzsteuerpflichtigen Umsatz gem. § 1 UStG kommen, wenn die jPdöR der Kapitalgesellschaft Mitarbeiter im Rahmen eines Leistungsaustauschs gegen Entgelt überlässt. Diese sog. sonstige Leistung würde dem Regelsteuersatz von 19 Prozent unterliegen. Die Kapitalgesellschaft hätte unter den zuvor dargestellten Voraussetzungen die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs gem. § 15 UStG, wobei insbesondere die zitierten Aufteilungsgrundsätze zu beachten sind.

⁴³ vgl. § 108 GO NW