

**Ergebnisse der Prüfung der steuerlichen Konsequenzen
unterschiedlicher Rechts- und Organisationsformen
für das städtische Immobilienmanagement**

Folgende Rechts- und Organisationsformen für das städtische Immobilienmanagement sind auf ihre steuerlichen Konsequenzen geprüft worden:

- optimierter Regiebetrieb
- eigenbetriebsähnliche Einrichtung
- Privatisierung in Form einer GmbH (mit Eigentumsübergang)
- Privatisierung in Form einer GmbH (ohne Eigentumsübergang, mit Pacht)
- Privatisierung in Form einer GmbH (ohne Eigentumsübergang, ohne Pacht)
- Anstalt öffentlichen Rechts.

Zur Prüfung im Einzelnen:

• optimierter Regiebetrieb

Regiebetrieb und optimierter Regiebetrieb stellen die geringste organisatorische Abgrenzungsform gegenüber den anderen Bereichen einer Körperschaft dar. In dieser Organisationsform werden zurzeit nur die sogenannten Betriebe gewerblicher Art¹ des Amtes für Immobilienmanagement besteuert, die durch wirtschaftliche Leistungen an fremde Dritte (einschließlich beherrschter Gesellschaften mit beschränkter Haftung) entstehen.

Fazit: Keine wesentliche Änderung gegenüber der jetzigen Situation

• eigenbetriebsähnliche Einrichtung

Durch Einführung eines Eigenbetriebs oder einer eigenbetriebsähnlichen Einrichtung für das Amt für Immobilienmanagement, der/die mit den anderen Ämtern im Kontraktwege und ggf. über ein eigenes Girokonto abrechnet, entsteht ein steuerlicher Selbstversorgungsbetrieb, der als Betrieb gewerblicher Art (BgA, § 4 KStG) steuerpflichtig werden kann. Nur in dem Fall, dass dieser Betrieb keine gewichtigen Umsätze (< 30.678,- €) an fremde Dritte ausübt, wird er steuerrechtlich nicht erfasst.

Nach herrschender Auffassung der Kommentierung und der Finanzverwaltung (z. B. BMF-Schreiben vom 7.10.74) werden Selbstversorgungsbetriebe nur dann nicht als BgA aufgegriffen, wenn sie nahezu ausschließlich für den hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft tätig sind. Im Tätigkeitsbereich des Amtes für Immobilienmanagement existieren aber bereits verschiedene steuerpflichtige Bereiche (BgA Verpachtung Gaststätten, BgA Betriebsaufspaltung Technologieförderung, BgA Dienstleistungen (an Halle Münsterland GmbH und an Stadtwerke Münster GmbH)), so dass davon auszugehen ist, dass ein neuer BgA Gebäudemanagement entsteht mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen.

Außerdem würden Vermietungs- und Nebenleistungen an bereits existierende BgA erbracht werden, die städtische Immobilien nutzen. Dies sind z. B.:

BgA Bäder,
BgA Bühnen,
BgA Jugendcafes,

¹ Für eine Erläuterung der Betriebe gewerblicher Art im Allgemeinen und im Konkreten siehe die städtische Berichtsvorlage V/0690/2013.

BgA Betriebsaufspaltung Halle Münsterland.

Bei der Gründung einer eigenbetriebsähnlichen Einrichtung Liegenschaften/Gebäudemanagement im Rahmen eines Mieter-Vermieter-Modells entsteht ein neuer BgA Gebäudemanagements (BgA GM) mit folgenden steuerrechtlichen Konsequenzen für:

- Grundstücke und Gebäude, die heute zum Betriebsvermögen der bereits existierenden BgAs gehören, sind dann dem neuen BgA GM zuzuordnen. Dazu sind sie aus den Steuerbilanzen der bisherigen BgA (siehe oben) mit dem Verkehrswert herauszulösen, wobei stille Reserven der Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer zu unterwerfen sind. Aufgrund der bereits langen Verbleibensdauer und des großen Umfangs der Grundstücke und Gebäude ist zu erwarten, dass die stillen Reserven erheblich sind.
- Die anschließende Verpachtung dieser Grundstücke des BgA GM an BgAs und ggf. fremde Dritte und die dazugehörigen Nebenleistungen sind steuerbare Leistungen des neu entstehenden BgA GM. In welcher Höhe Körperschaftsteuern anfallen, hängt vom Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ab. In jedem Fall entstünde immenser Aufwand bei der Zuordnung von Personal- und Bewirtschaftungskosten zur Erstellung der steuerlichen Gewinnermittlungen.
- Außerdem ist das gesamte Grundvermögen des neuen BgA GM steuerverstrickt, was bedeutet, dass Erträge beim zukünftigen Veräußern oder Herauslösen aus dem BgA (anders als bei einer Veräußerung aus dem hoheitlichen Bereich) der Ertragsbesteuerung unterliegen.
- Zwar sind Vermietungsumsätze grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Selbständige Nebenleistungen wie z. B. die Vermietung von Betriebsvorrichtungen oder Hausmeisterdienste können aber durchaus auch umsatzsteuerpflichtig werden.
- Die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs aus Investitionen hängt weiterhin von der Tätigkeit der BgA ab, die die Grundstücke nutzen. Abweichend von der Ertragsteuer wird bei der Umsatzsteuer von nur einem Unternehmen der Stadt Münster (§ 2 Abs. 3 UStG), in dem sich alle BgAs befinden, ausgegangen. Ein Vorteil beim Vorsteuerabzug aus Investitionen und laufenden Kosten gegenüber der bisherigen Gestaltung entsteht daher nicht.

Bisher ist zwar kein Fall bekannt, in dem die Finanzverwaltung bzw. die Konzernbetriebsprüfung einen Selbstversorgungsbetrieb aufgegriffen und als steuerbar behandelt hat. Die Entwicklung der Rechtsprechung und der Beurteilung ggf. steuerbarer Sachverhalte durch das Bundesfinanzministerium und die europäische Rechtsprechung zeichnet sich aber durch eine restriktive Einstellung aus. Beispiel hierfür ist die Diskussion um die seit Jahrzehnten nicht steuerbaren Leistungen im Rahmen der Amtshilfe zwischen den hoheitlichen Bereichen zweier öffentlich-rechtlicher Körperschaften (Beistandsleistungen). Sollte hier keine Ausnahmeregelung gefunden werden, sondern die Besteuerung dieser Leistungen nach einer Übergangsfrist durch das Bundesfinanzministerium angeordnet werden, ist der Aufgriff von sog. Selbstversorgungsbetrieben der logische nächste Schritt.

Im Rahmen der laufenden Steuerprüfung konnte dieser Punkt mit dem Konzernbetriebsprüfer besprochen werden. Der Prüfer teilt die genannte Auffassung und bestätigte sogar aktuelle Diskussionen auf Ebene des Bundesfinanzministeriums, wonach Selbstversorgungsbetriebe künftig aufgegriffen werden sollen, wenn diese auch für fremde Dritte tätig sind und ein Betrieb gewerblicher Art bereits besteht. Allgemein sollte daher bei der Aufnahme von entgeltlichen Tätigkeiten für Dritte durch Querschnittsämter

beachtet werden, dass von der Steuerbarkeit dann die Tätigkeiten für die eigene Körperschaft betroffen sein können.

Fazit: Ein Eigenbetrieb oder eine eigenbetriebsähnliche Einrichtung ‚Immobilien/Gebäudemanagement‘ dürfte nicht die Grundstücke übernehmen, die bereits in den bestehenden BgAs der Stadt Münster steuerverstrickt sind, um die Aufdeckung stiller Reserven zu verhindern. Des Weiteren droht die Steuerverstickung aller Grundstücke mit der entsprechenden Problematik der zukünftigen Aufdeckung stiller Reserven. Ein Vorsteuervorteil ist nicht zu erzielen.

• Privatisierung in Form einer GmbH (mit Eigentumsübergang)

Die GmbH erzielt von Gesetzes wegen Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit. Bei Gründung einer GmbH wäre nunmehr für eine Tätigkeit, die unter dem Dach der Stadt Münster, d. h. im hoheitlichen Bereich i.d.R. nicht besteuert wird (Ausnahme s.o.), eine steuerliche Gewinnermittlung abzugeben.

Sollten Gewinne aus der Vermietung oder Verpachtung oder der Veräußerung von Grundstücken erzielt werden, unterliegen diese der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Verluste und der Verzicht auf einen Gewinnaufschlag gelten als verdeckte Gewinnausschüttung und würden mit Kapitalertragsteuer belastet werden. Das gleiche gilt für Ausschüttungen. Eine Privatisierung des liegenschaftlichen Bereichs in Form einer GmbH hätte zudem folgende Konsequenzen:

- Eine Übertragung des Grundvermögens löst 5 % Grunderwerbsteuer aus, wobei die Bemessungsgrundlage eine beträchtliche Höhe hätte.
- Das gesamte übertragene Vermögen wäre steuerverstrickt. Das heißt, dass Erträge beim zukünftigen Veräußern oder Herauslösen aus der GmbH der Ertragsbesteuerung unterliegen. Sollten sich im Laufe der Zeit Wertsteigerungen ergeben, entstehen so wieder stille Reserven, die zu einer entsprechenden Steuerbelastung führen.
- Vorsteuervorteile ergeben sich nicht, da eine Option zur Steuerpflicht (§ 9 UStG), - um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen - bei der Vermietung an den weitaus überwiegenden hoheitlichen Teil der Stadt Münster nicht möglich wäre. Zudem fallen bei dem weitaus überwiegenden Ausgabenblock Personalkosten überhaupt keine Vorsteuern an.
- Zwar sind Vermietungsleistungen umsatzsteuerbefreit, selbständige Nebenleistungen oder solitär erbrachte Leistungen wie Hausmeisterdienste, Verwaltung etc. würden aber mehrwertsteuerpflichtig.

Fazit: Die Gründung einer GmbH bringt keine Vorteile, aber wesentliche Nachteile (Grunderwerbsteuer, Steuerverstrickung, Bilanzierungs-, wesentlicher zusätzlicher Aufwand durch Gewinnermittlungspflicht) gegenüber dem Verbleiben der Grundstücke im hoheitlichen Bereich.

• Privatisierung in Form einer GmbH (ohne Eigentumsübergang, mit Pacht)

Die Privatisierung in Form einer GmbH ohne Eigentumsübergang hätte den Vorteil gegenüber der Variante mit Eigentumsübergang, dass keine Grunderwerbsteuer fällig würde.

Sollte das Grundvermögen nicht übertragen werden (Pacht und Rückpacht), bildet diese Verpachtung an die GmbH eine sog. Betriebsaufspaltung, die wiederum einen umfangreichen BgA der Stadt Münster mit allen oben genannten Nachteilen und nur marginal erkennbaren Vorteilen auslöst.

Die Festsetzung der Pacht darf nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. D. h., es besteht das Problem der Festsetzung einer marktüblichen Pacht.

Fazit: Es ergeben sich im Verpachtungs-BgA die gleichen Konsequenzen, wie bei der GmbH mit Eigentumsübertragung (Ausnahme Grunderwerbsteuer):

• **Privatisierung in Form einer GmbH (ohne Eigentumsübergang, ohne Pacht)**

Denkbar ist auch eine Privatisierung in Form einer GmbH ohne Eigentumsübergang und ohne Pacht durch die Stadt, damit kein Verpachtungs-BgA entsteht.

In diesem Fall müsste das Entgelt für die reine Bewirtschaftungsleistung auf jeden Fall kostendeckend sein sowie ein Gewinnaufschlag erhoben werden, da sonst verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen.

Fazit: Diese Dienstleistungen der GmbH an die Stadt Münster wären mehrwertsteuerpflichtig.

• **Anstalt öffentlichen Rechts (AöR)**

Eine AöR ist rechtlich selbständig und daher in steuerlicher Hinsicht ähnlich wie eine GmbH zu sehen. Sie kann ganz oder teilweise ein oder mehrere Betriebe gewerblicher Art (BgA) haben: BgA ‚Betriebsaufspaltung Technologieförderung‘, BgA ‚Betriebsaufspaltung Halle Münsterland‘, BgA ‚Betriebsaufspaltung WBI‘, BgA ‚Gaststätten‘, BgA ‚Dienstleistungen‘.

- **AöR mit Grundstücksübertragung (Vermietermodell):**

Da eine solche AöR nicht rein hoheitlich und nicht gemeinnützig ist, wird Grunderwerbsteuer auf den Zeitwert aller übertragenen Grundstücke fällig.

Es erfolgt eine Aufdeckung der in den bereits bestehenden BgA der Stadt Münster vorhandenen stillen Reserven, da eine Übertragung auf einen anderen Rechtsträger erfolgt. Die bisherigen BgA werden als neue BgA der AöR fortgeführt.

Die AöR als Vermietermodell ist nach deutschem Recht nicht steuerbare Vermögensverwaltung (d.h. nicht, dass es hoheitliche Tätigkeit ist). Nach EU-Recht ist ihre Tätigkeit aber zumindest umsatzsteuerbar, allerdings ist kein Vorsteuerabzug möglich, da eine Dauervermietung an Nichtunternehmer stattfindet. Inwieweit hier eine Angleichung des deutschen Rechts an EU-Recht erfolgen wird, ist zurzeit noch offen (Stichwort: Steuerbarkeit von Beistandsleistungen). Die Bundesregierung lehnt laut Koalitionsvertrag die umsatzsteuerliche Belastung kommunaler Beistandsleistungen ab.

- **AöR ohne Grundstücksübertragung (Pachtmodell)**

Es entsteht keine Grunderwerbsteuer (Pacht und Rückpacht).

Es erfolgt eine Aufdeckung der in den bereits bestehenden BgA der Stadt Münster vorhandenen stillen Reserven, da eine Übertragung auf einen anderen Rechtsträger erfolgt. Die bisherigen BgA werden als neue BgA der AöR fortgeführt.

Die AöR als Pachtmodell ist nach deutschem Recht nicht steuerbare Vermögensverwaltung (d.h. nicht, dass es hoheitliche Tätigkeit ist). Nach EU-Recht ist ihre Tätigkeit aber zumindest umsatzsteuerbar, allerdings ist kein Vorsteuerabzug

möglich, da eine Dauervermietung an Nichtunternehmer stattfindet. Auch hier gilt das oben Gesagte zur umsatzsteuerlichen Belastung kommunaler Beistandsleistungen. Wenn in der AöR ein BgA entsteht, dann entsteht bei der Stadt ein zusätzlicher Verpachtungs-BgA mit Steuerentwicklung. In das Pacht- und Dienstleistungsentgelt der AöR muss die an die Stadt gezahlte Pacht einkalkuliert werden.

- AöR ohne Grundstücksübertragung (Dienstleistungsmodell ohne Pacht)

Es entsteht ein neuer zusätzlicher BgA Grundstücksverwaltung. Es entsteht kein Verpachtungs-BgA bei der Stadt.

Das Entgelt für die Leistungen, die erbracht werden (auch wenn es Zuschuss genannt wird) einschließlich der Personalkosten und der darin kalkulierten Lohnsteuer, wird umsatzsteuerpflichtig.

Die AöR-Überschüsse sind körperschaftsteuer-, gewerbesteuer- und kapitalertragsteuerpflichtig, Verluste sind nicht begünstigt und kapitalertragsteuerpflichtig.