



FINANZWESEN DER GEMEINDEN  
Band 12

# **Besteuerung von Kommunen**

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

Von

**Prof. Dr. Sabine Seibold-Freund**

2., völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage

---

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation  
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

[ESV.info/978 3 503 15891 1](http://ESV.info/978_3_503_15891_1)

1. Auflage 2008  
2. Auflage 2015

ISBN 978 3 503 15891 1

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2015  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Nationalbibliothek 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 und Bindung: Strauss, Mörlenbach

## **Vorwort zur 2. Auflage**

Zentraler Adressat dieses Buches ist die Kommune im Kontext der öffentlichen Aufgabenerfüllung. Im Fokus stehen daneben Bund, Land, Gemeinde, Gemeindeverbände, Krankenkassen, Kreise, Kreisverbände, Zweckverbände, Hochschulen, Studentenwerke, Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern, Innungen, Anwalts-, Steuerberatungs-, Ärzte- und Landwirtschaftskammern, Landeszentral- und Bundesbank, Rundfunkanstalten, öffentlich-rechtliche Religionsgesellschaften.

Kommunale Einrichtungen und Unternehmen stehen seit längerem im Wandel und müssen sich zunehmend wirtschaftlichen Prinzipien und Zielrichtungen stellen. Nach der Privatisierungswelle und „Re-Kommunalisierung“ wird auch von einem Corporate Government gesprochen. Für die öffentliche Aufgabenerfüllung sind handels- und steuerrechtliche Regelungen zu beachten. Hierzu gehören Ertragsteuerfragen zum hoheitlichen Bereich, zur Vermögensverwaltung, zu wirtschaftlichen Tätigkeiten sowie auch der steuerbegünstigte (gemeinnützige) Bereich. Eine besondere Rolle nimmt die Umsatzsteuerpflicht der Kommunen ein. Da die Umsatzsteuer die Leistung an sich betrifft, ist die Kommune als Unternehmerin zugleich auch Steuerschuldner dieser Verkehrs- und Verbrauchsteuer. Der Staat nimmt alle Unternehmer in die Pflicht, die Umsatzsteuer selbst zu ermitteln, richtig auszuweisen, einzubehalten und fristgerecht an die Finanzverwaltung abzuführen. Daher werden Kommunen oft vor ungeahnte Liquiditätsprobleme gestellt, wenn die Leistungen nicht oder nicht zutreffend mit der Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Auch ist aktuell die Tendenz einer verstärkten Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand zu erkennen und insbesondere aus europäischen Gesichtspunkten von einer Neuregelung des Umsatzsteuerrechts für Kommunen auszugehen.

Die Struktur und der Aufbau dieses Werkes haben sich als Leitfaden für einen straffen Überblick bewährt; auch helfen übersichtliche und praxisorientierte Sachverhalte mit Lösungshinweisen die vordringlichsten Fragen zu beantworten. Daher wird an dieser Konstruktion auch in der zweiten Auflage festgehalten, wobei eine Erweiterung um aktuelle Aspekte erfolgte. Dazu gehören insbesondere der steuerliche Querverbund im Zusammenhang mit dauerhaft defizitären öffentlichen Bereichen; die Weitergabe von Gewinnen des Eigenbetriebes an den Trägerhaushalt und Gemeinnützigkeitsfragen nach den jüngsten Rechtsänderungen in der Abgabenordnung. Eine besondere Erweiterung wurde bei den Ausführungen zum Umsatzsteuerrecht vorgenommen, weil die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand zunehmend ausgeweitet wird. Die zweite Auflage basiert auf dem Rechtsstand 1. Juli 2015.

Nordhausen, im Juli 2015

Die Verfasserin

## Vorwort zur 1. Auflage

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 zur 1. Auflage*

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

Nordhausen, im Juli 2008

Die Verfasserin

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort .....	5
Abkürzungsverzeichnis .....	13
Abbildungsverzeichnis .....	15

## TEIL I

### **Steuerliche Grundlagen, Organisations- und Rechtsformen**

1. Rechtfertigung der Besteuerung von Kommunen und steuerliche Anknüpfungspunkte bei wirtschaftlichen Aktivitäten .....	17
2. Öffentlich-rechtliche Organisationsformen ohne und mit eigener Rechtspersönlichkeit .....	20
2.1 Regiebetriebe .....	20
2.2 Eigenbetriebe .....	21
2.3 Kommunalunternehmen (Anstalten des öffentlichen Rechts) .....	23
3. Privatrechtliche Rechtsformen mit eigener Rechtspersönlichkeit .....	25
3.1 Gesellschaft mit beschränkter Haftung .....	25
3.2 Aktiengesellschaft .....	27
4. Rechtsformalternativen zur Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke .....	28
4.1 Gemeinwohlorientierte und gemeinnützige Zweckverfolgung .....	28
4.2 Rechtsformalternativen für steuerbegünstigte Zwecke .....	29

## TEIL II

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

1. Die Kommune als Adressat im Ertragsteuerrecht .....	35
2. Umfang der Steuerpflicht in Abhängigkeit von der kommunalen Tätigkeit .....	37
3. Hoheitliche und vermögensverwaltende Tätigkeiten .....	38
4. Betriebe gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht .....	43
4.1 Begriff und Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art ...	43
4.2 Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer .....	52
4.3 Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Trägerkörperschaft und Betrieb gewerblicher Art .....	56
4.4 Berechnung der Körperschaftsteuer und des Solidaritätszuschlags .	58



	Seite
4.5 Weitergabe von Gewinnen an den Trägerhaushalt . . . . .	59
5. Betriebe gewerblicher Art im Realsteuerrecht . . . . .	63
5.1 Voraussetzungen für die Gewerbesteuerpflicht . . . . .	63
5.2 Bemessungsgrundlage und Besteuerungsverfahren der Gewerbesteuer . . . . .	66
5.3 Voraussetzungen für die Grundsteuerpflicht . . . . .	68
5.4 Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer . . . . .	70

### TEIL III

#### **Ertrag- und grundsteuerliche Folgen bei kommunalen Tätigkeiten mittels Eigengesellschaften**

1. Die kommunale GmbH im Körperschaftsteuerrecht . . . . .	77
1.1 Adressaten der Körperschaftsteuer . . . . .	77
1.2 Einkommensermittlung im Rahmen der sachlichen Steuerpflicht. . .	79
1.3 Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen . . . . .	81
1.4 Beschränkung der Fremdfinanzierungsaufwendungen . . . . .	85
1.5 Körperschaftsteuersystem und Gewinnverwendung . . . . .	88
2. Gewerbe- und Grundsteuerpflicht einer GmbH . . . . .	91
3. Gestaltungsalternativen in Verbindung mit Eigengesellschaften . . . . .	92
3.1 Kommunale Betriebsaufspaltung . . . . .	92
3.2 Gemeinnützige Betriebsaufspaltung . . . . .	95
3.3 Körperschaft- und gewerbesteuerliche Organschaft . . . . .	96

### TEIL IV

#### **Steuerfolgen bei gemeinnützigen kommunalen Einrichtungen**

1. Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke . . . . .	103
1.1 Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke . . . . .	103
1.2 Voraussetzungen der steuerbegünstigten Zwecke . . . . .	106
1.3 Grundsatz der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit . . . . .	108
1.4 Ausnahmeregelungen für besondere Tätigkeiten . . . . .	110
2. Steuerliche Folgen der Gemeinnützigkeit . . . . .	111
2.1 Einteilung der Tätigkeiten in vier Sphären . . . . .	111
2.2 Partielle Steuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe . . . . .	113
2.3 Steuererleichterungen für Zweckbetriebe . . . . .	115
2.4 Umfang der Besteuerung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe . . . .	118

TEIL V

**Kommunale Unternehmen im Umsatzsteuerrecht**

1. Unternehmer, Unternehmen und Gebietsbegriffe . . . . .	123
1.1 Konzeption der Umsatzsteuer und unternehmerfähige Wirtschaftsgebilde . . . . .	123
1.2 Begriff des Unternehmers, Unternehmens und des Inlands . . . . .	125
1.3 Sonderfragen zur Personalgestaltung im kommunalen Bereich . . . . .	128
1.4 Umsatzbesteuerung der kommunalen Leistungen . . . . .	129
2. Leistungen als Steuergegenstand der Umsatzsteuer. . . . .	131
2.1 Steuerbare Umsätze und Lieferungen im Inland . . . . .	131
2.2 Sonstige Leistungen . . . . .	133
2.3 Unentgeltliche Leistungen zwischen unternehmerischem und hoheitlichem Bereich . . . . .	141
3. Formen, Ziele und Belastungswirkungen der Steuerbefreiungen. . . . .	142
4. Bemessungsgrundlage, Steuersatz und Vorsteuerabzug . . . . .	145
4.1 Steuerpflichtiges Entgelt und Umsatzsteuersatz. . . . .	145
4.2 Vorsteuerabzugsverfahren . . . . .	146
5. Entstehung der Umsatzsteuer, Besteuerungsverfahren und Aufzeichnungspflichten . . . . .	149
6. Fördermaßnahmen für Unternehmen im Umsatzsteuerrecht. . . . .	152
6.1 Kleinunternehmerregelung. . . . .	152
6.2 Sollbesteuerung und Istbesteuerung . . . . .	154
6.3 Pauschalierte Vorsteuersätze und Durchschnittssätze . . . . .	155
Lösungsvorschläge . . . . .	161
Literaturverzeichnis . . . . .	205
Stichwortverzeichnis. . . . .	207