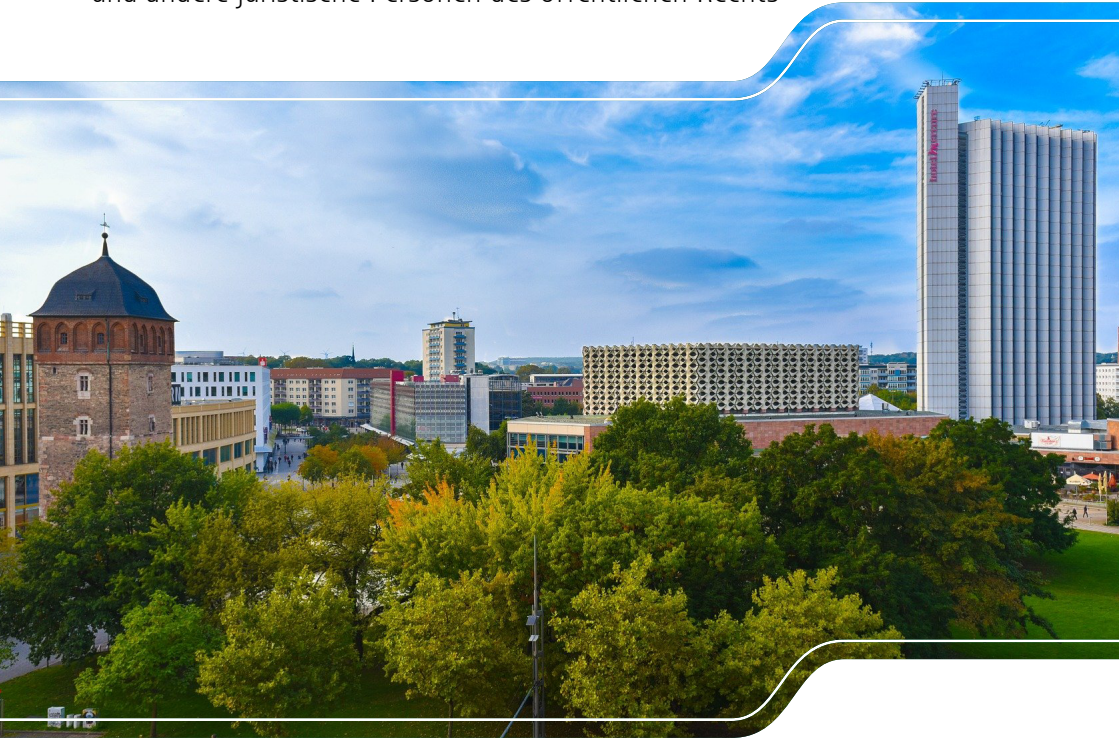




# Steuerinfos für Gemeinden

und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts



# Vorwort

Sehr geehrte Damen und Herren,

die sächsischen Gemeinden sorgen für ein lebenswertes Umfeld ihrer Bürgerinnen und Bürger, übernehmen eine Vielzahl wichtiger öffentlicher Aufgaben und schaffen notwendige Infrastrukturen. Dabei werden sie auf ganz unterschiedliche Arten und in eigener Verantwortung tätig. Den rechtlichen Rahmen hierfür schafft die Sächsische Gemeindeordnung. Nach diesen Regelungen können die Gemeinden in Form von Eigenbetrieben, aber auch in Rechtsformen des privaten Rechts am Markt auftreten. Wesentliche Voraussetzung für ein gewissenhaftes Wirtschaften ist die Einhaltung steuerlicher Pflichten. Dabei sind im kommunalen Bereich einige Besonderheiten zu beachten. Die Komplexität der Rahmenbedingungen führt immer wieder zu steuerlichen Auslegungsfragen.



Diese Broschüre ist eine handliche Arbeitshilfe für den schnellen Überblick. Sie gibt den Verantwortlichen in den Gemeinden ebenso wie interessierten Bürgerinnen und Bürgern eine erste Orientierung zu den wichtigsten steuerrechtlichen Regelungen in diesem Zusammenhang.

Die mittlerweile siebte Auflage der »Steuerinfos für Gemeinden« enthält vor allem Anpassungen an den aktuellen Rechtsstand. So informieren wir unter anderem zur Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand nach § 2b Umsatzsteuergesetz, die spätestens ab dem 1. Januar 2023 anzuwenden sind.

Zudem sind Informationen über die Hauptfeststellung der neuen Grundsteuerwerte zum Stichtag 1. Januar 2022 zu finden. Bei der Grundsteuer sind die Gemeinden nicht nur als Steuergläubiger betroffen, sondern können mit ihren eigenen Liegenschaften auch als Steuerpflichtige berührt sein.

Mit diesem Überblick zu den steuerlich relevanten Regelungen für Gemeinden unterstützen wir die Mandatsträger und die kommunalen Verwaltungen bei ihrer wichtigen Arbeit vor Ort. Auch die sächsischen Finanzämter stehen gern als Ansprechpartner zur Verfügung.

A handwritten signature in black ink, which appears to read 'Hartmut Vorjohann'. The signature is fluid and cursive, written over a white background.

Hartmut Vorjohann  
Sächsischer Staatsminister der Finanzen



# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort .....</b>	<b>03</b>
<b>A. Allgemeines .....</b>	<b>09</b>
1. Gründe für die Besteuerung der öffentlichen Hand .....	09
2. Rechts- und Organisationsformen kommunaler Unternehmen .....	09
<b>B. Partielle Steuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts .....</b>	<b>11</b>
1. Sphären der juristischen Person des öffentlichen Rechts .....	11
2. Steuerarten .....	12
2.1 Allgemeines .....	12
2.2 Körperschaftsteuer .....	12
2.3 Gewerbesteuer .....	12
2.4 Einkommensteuer .....	13
2.5 Umsatzsteuer .....	13
2.6 Grunderwerbsteuer .....	13
2.7 Grundsteuer .....	14
2.8 Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	15
<b>C. Der Betrieb gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht.....</b>	<b>17</b>
1. Juristische Personen des öffentlichen Rechts.....	17
2. Einrichtung.....	18
3. Wirtschaftliche Tätigkeit »gewerblicher Art«.....	18
3.1 Keine Vermögensverwaltung.....	19
3.2 Keine hoheitliche Tätigkeit .....	19
3.3 Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit.....	20
3.4 Einnahmierzielung .....	22
3.5 Nachhaltigkeit .....	22
4. Sonderfälle und ihre steuerliche Behandlung .....	23
4.1 Beistandsleistungen.....	23

4.2 Betriebsaufspaltung .....	26
4.3 Verpachtungsbetriebe .....	28
4.4 Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und an Personengesellschaften .....	31
4.5 Selbstversorgungseinrichtungen .....	33
5. ABC der Betriebe gewerblicher Art .....	33
<b>D. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art .....</b>	<b>36</b>
1. Ziel und Verfahren .....	36
2. Zusammenfassungstatbestände .....	37
2.1 Gleichartigkeit .....	37
2.2 Enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht .....	37
2.3 Querverbundunternehmen .....	38
2.4 Keine Zusammenfassung mit Hoheitsbetrieben .....	38
<b>E. Erklärungs-, Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten .....</b>	<b>40</b>
1. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten .....	40
1.1 Eigenbetriebe .....	40
1.2 Regiebetriebe und weitere sonstige Einrichtungen, die keine Eigenbetriebe, aber Betriebe gewerblicher Art sind .....	41
2. Aufbewahrungsfristen, maschinelle Lesbarkeit, Datenzugriff .....	43
3. Gewinnermittlung .....	45
4. Steuererklärungspflichten .....	45
<b>F. Einkommensermittlung .....</b>	<b>47</b>
1. Allgemeines .....	47
2. Umfang des Betriebsvermögens .....	49
2.1 Notwendiges Betriebsvermögen .....	49
2.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen .....	49
3. Vereinbarungen eines Betriebes gewerblicher Art mit seiner Trägerkörperschaft .....	50
3.1 Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung .....	50
3.2 Besonderheiten bei Miet- und Pachtvereinbarungen .....	50
4. Querverbund .....	52
5. Verdeckte Gewinnausschüttungen .....	52
5.1 Begriffsbestimmung .....	52
5.2 Rechtsfolgen .....	53
5.3 Besonderheiten bei Dauerverlustgeschäften .....	53
6. Organschaft .....	54
7. Verlustabzug .....	55
8. Verdecktes Eigenkapital .....	56
9. Haushaltsmittel und Zuschüsse der öffentlichen Hand .....	56

10. Konzessionsabgaben .....	57
10.1 Grundsatz .....	57
10.2 Sonderfall: Versorgungsunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft .....	57
11. Steuersatz und Freibeträge.....	58
<b>G. Beginn und Ende eines Betriebes gewerblicher Art, Umstrukturierungen .....</b>	<b>59</b>
1. Beginn eines Betriebes gewerblicher Art.....	59
2. Umstrukturierungen .....	60
3. Ende eines Betriebes gewerblicher Art.....	63
4. Grunderwerbsteuer.....	63
<b>H. Einlagekonto .....</b>	<b>64</b>
<b>I. Kapitalertragsteuer .....</b>	<b>66</b>
1. Allgemeines.....	66
2. Betriebe gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit .....	68
2.1 Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG.....	68
2.2 Kapitalertragsteuerabzug .....	68
2.3 Entstehung der Kapitalertragsteuer .....	68
3. Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit .....	69
3.1 Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.....	69
3.2 Kapitalertragsteuerabzug .....	70
3.3 Entstehung der Kapitalertragsteuer .....	70
4. Abgrenzung der Tatbestände des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und Nr. 10 Buchst. b EStG.....	70
<b>J. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht .....</b>	<b>74</b>
<b>K. Betrieb gewerblicher Art und Gemeinnützigkeit .....</b>	<b>75</b>
<b>L. Spenden und Sponsoring.....</b>	<b>78</b>
1. Allgemeines.....	78
2. Spenden an Gemeinden und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts.....	78
3. Spenden an Fördervereine .....	79
4. Spendenbescheinigung und Spendenhaftung.....	80
5. Sponsoring.....	80
<b>M. Umsatzsteuer .....</b>	<b>83</b>
1. Allgemeines.....	83

2.	Besteuerung nach altem Recht (§ 2 Abs. 3 UStG <sup>5</sup> ) .....	84
3.	Besteuerung nach neuem Recht (§ 2b UStG).....	84
4.	Steuerbefreiungen und Steuersätze .....	87
5.	Vorsteuerabzug .....	87
6.	Inneregemeinschaftlicher Erwerb.....	89
7.	Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers .....	90
8.	Angaben in der Rechnung.....	91
9.	Land- und forst-wirtschaftliche Betriebe.....	91
<b>N. Eigengesellschaften und Beteiligungsgesellschaften.....</b>		<b>92</b>
1.	Allgemeines.....	92
2.	Ausschüttungen.....	93
2.1	Grundsätzliche Rechtsfolgen .....	93
2.2	Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung .....	95
2.3	Besonderheiten bei Dauerverlustgeschäften .....	95
3.	Spartentrennung und Verlustnutzung bei Eigengesellschaften .....	97
<b>O. Erteilung verbindlicher Auskünfte.....</b>		<b>101</b>
<b>Anhangverzeichnis.....</b>		<b>102</b>
	Mustersatzung .....	103
	BMF-Schreiben vom 18. Februar 1998.....	106
	Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring.....	106
	Muster für Zuwendungsbestätigungen .....	109
	Muster für Zuwendungsbestätigungen .....	110
	Muster für Zuwendungsbestätigungen .....	111
	Anlage zur Sammelbestätigung.....	112
	Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Abl. EU Nr. L 347 S. 1) .....	113
<b>Stichwortverzeichnis.....</b>		<b>114</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>		<b>118</b>

# A. Allgemeines

## 1. Gründe für die Besteuerung der öffentlichen Hand

Der Beginn der Steuerpflicht öffentlicher Betriebe in Deutschland fällt zeitlich zusammen mit den Anfangsjahren der Weimarer Republik. Die im Jahre 1925 eingeführten Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes sind in ihren wesentlichen Grundzügen bis heute erhalten.

Die Steuerpflicht der öffentlichen Hand ist nach der gesetzlichen Regelung die Ausnahme vom Grundsatz, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht besteuert werden. Betätigt sich die öffentliche Hand jedoch privatwirtschaftlich, tritt sie damit – und wenn auch nur ungewollt – in Konkurrenz zu privaten Unternehmen. Würden juristische Personen des öffentlichen Rechts auch im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht besteuert, käme es zu Wettbewerbsverzerrungen: Ohne die Besteuerung würde den öffentlichen Betrieben ein Wettbewerbsvorsprung gewährt,

da sie ihre Preise ohne Berücksichtigung einer Steuerbelastung bilden könnten<sup>1</sup>.

## 2. Rechts- und Organisationsformen kommunaler Unternehmen

Die Kommunen haben ein Wahlrecht, ob sie ihre betrieblichen Aktivitäten in öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Rechtsformen gestalten. Kommunale Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform werden nach den dafür allgemein geltenden Vorschriften besteuert.

Kommunale Unternehmen werden häufig in folgenden Rechtsformen geführt:

### Aktiengesellschaft – AG

Die Aktiengesellschaft ist eine Kapitalgesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Grundkapital in Aktien zerlegt ist. Für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet den Gläubigern gegenüber grundsätzlich nur das Gesellschaftsvermögen.

---

<sup>1</sup> So enthielt bereits die Begründung des Regierungsentwurfs zum KStG 1925 folgende Aussage: »...Gegenüber den früher für die Nichtbesteuerung öffentlicher Unternehmen geltend gemachten Gründen ist das Argument, dass die öffentlichen Verbände in steigendem Umfang, sei es direkt, sei es in Form von AGs, GmbHs usw., deren Anteile sie sämtlich oder fast sämtlich besitzen, sich am Wirtschaftsleben beteiligen und dass ihnen durch Ersparung einer so ungeheuer wichtigen Spese wie der Steuer ein bei der geltenden und künftigen Steuerbelastung nicht zu rechtfertigender Vorsprung vor den privatwirtschaftlichen Betrieben gewährt wird, so durchschlagend, dass an der Steuerbefreiung nicht weiter festgehalten werden kann. Überdies zwingt die steuerliche Belastung zu rationellster Wirtschaftsführung (...) und zum Fortfall der unerwünschten unterschiedlichen Behandlung der rein öffentlichen Betriebe und der gemischt-wirtschaftlichen Betriebe; gerade Unternehmensformen der letzteren Art können sowohl für den öffentlichen Verband wie für die Allgemeinheit von großem Interesse sein.«



## **Anstalt des öffentlichen Rechts**

Anstalten des öffentlichen Rechts sind organisatorisch verselbständigte Zusammenfassungen von Sachmitteln und Personal, die für eine bestimmte Verwaltungsaufgabe dem Bürger als Benutzer zur Verfügung gestellt werden. Anstalten des öffentlichen Rechts können demnach sowohl hoheitliche als auch wirtschaftliche Tätigkeiten übernehmen.

## **Eigenbetrieb**

Eigenbetriebe sind wirtschaftliche Unternehmen oder sonstige aus Entgelten finanzierte Unternehmen und Einrichtungen der Kommunen, soweit sie organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigt sind. Ihrer Rechtsnatur nach sind sie unselbständige Anstalten des öffentlichen Rechts ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Sie haben eine eigene Betriebsatzung und ein eigenes Rechnungswesen. Finanzwirtschaftlich sind sie als Sondervermögen der Kommune zu verwalten und im Haushaltsplan gesondert nachzuweisen.

## **Eigengesellschaft und Beteiligungsgesellschaft**

Eigengesellschaften sind organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen der Gemeinden, die als wirtschaftliche Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen (z. B. als Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung). Werden nicht alle Anteile an der Kapitalgesellschaft gehalten, bezeichnet man dies als Beteiligungsgesellschaft (vgl. Abschnitt N).

## **Gesellschaft mit beschränkter Haftung – GmbH**

Die GmbH ist eine Kapitalgesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft grundsätzlich nur das Vermögen der Gesellschaft haftet. Die Gesellschafter sind durch einen Geschäftsanteil an diesem Vermögen beteiligt.

## **GmbH & Co. KG**

Die GmbH & Co. KG ist eine Kommanditgesellschaft (KG), an der eine GmbH regelmäßig als einzig persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist. Für die Verbindlichkeiten der GmbH & Co. KG haftet nur die GmbH persönlich und unbeschränkt. Die Haftung der Gesellschafter der GmbH bzw. der übrigen Kommanditisten der KG ist beschränkt auf das Kapital der GmbH bzw. die Hafteinlage.

## **Regiebetrieb**

Regiebetriebe sind in die Gemeindeverwaltung eingegliederte, durch diese mitverwaltete rechtlich, organisatorisch, personell, haushalts- und rechnungstechnisch unselbständige wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinden. Sie entstehen aufgrund verwaltungsinterner Anordnung der zuständigen Gemeindeorgane.

## **Stiftung**

Juristische Personen des öffentlichen Rechts können Stiftungen des öffentlichen oder des privaten Rechts gründen. Dies sind verselbständigte Vermögensmassen, deren Erträge für einen bestimmten Zweck dauerhaft genutzt werden sollen. Weitere Informationen finden Sie in der vom Sächsischen Staatsministerium der Finanzen herausgegebenen **Broschüre »Die Stiftung im Zivil- und Steuerrecht«**, die auch auf der Internetseite [www.publikationen.sachsen.de](http://www.publikationen.sachsen.de) zum Download bereitsteht.

## **Zweckverband**

Der Zweckverband ist eine Verbandskörperschaft des öffentlichen Rechts (Zusammenschluss mehrerer Gebietskörperschaften) zur Erfüllung bestimmter (in der Regel gemeinsamer) Einzelaufgaben. Er verwaltet seine Angelegenheiten im Rahmen der Gesetze unter eigener Verantwortung. Die Rechtsverhältnisse werden durch Verbandsatzung geregelt.

# B. Partielle Steuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts

## 1. Sphären der juristischen Person des öffentlichen Rechts

Für steuerliche Zwecke werden bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts folgende Bereiche (im nachfolgenden jeweils mit Beispielen) unterschieden:

Hoheitlicher Bereich	Land- und Forstwirtschaft	Vermögensverwaltung	Betrieb gewerblicher Art	
			Sondertatbestände der Vermietung und Verpachtung sowie Betriebsaufspaltung	
			steuerpflichtig	steuerbefreit

### Beispiele für die Zuordnung zu den steuerlichen Sphären:

#### Hoheitlicher Bereich

- Polizei
- Lehre
- Abfallentsorgung aus privaten Haushalten
- Beseitigung von Gewerbemüll/gewerblichen Siedlungsabfällen
- Straßenreinigung
- Wasserbeschaffung
- Abwasserbeseitigung
- Schlachthof mit Schlachtzwang
- Friedhofsverwaltung

#### Vermögensverwaltung

- Die Stadt A hat außerhalb ihrer wirtschaftlichen Betätigung bei einer Privatbank ein Bankguthaben, aus dem ihr Zinseinnahmen zufließen.
- Die Gemeinde B vermietet ohne Inventar Räumlichkeiten an einen Gastwirt.

- Die Stadt A/der Freistaat Sachsen hält 10 v. H. der Anteile einer Kapitalgesellschaft.
- Die Gemeinde überlässt im Rahmen des Breitbandnetzausbaus die Leerrohre ohne Glasfaserkabel an einen Netzbetreiber.

#### Betriebe gewerblicher Art steuerpflichtig:

- Cafeteria/Kantine/Mensa
- Campingplatz
- Gaststätte
- Märkte
- Sparkasse
- Stadtbahn
- Bücherverkauf
- Schwimmbäder (ohne Schulschwimmen)
- Photovoltaikanlage
- Wasserversorgung

#### STEUERBEFREIUNG MÖGLICH FÜR:

- Kindergarten
- Museum
- Altenheim

- Krankenhaus
- Theater

» *Rechtsquellen: § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 2 Nr. 2 KStG, § 4 KStG, § 32 Abs. 1 KStG*

## 2. Steuerarten

### 2.1 Allgemeines

Die Steuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts ist in den einzelnen Steuergesetzen unterschiedlich geregelt. Eine Reihe von Einzelsteuergesetzen knüpft die Steuerpflicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an den körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebes gewerblicher Art. Dies sind das Körperschaftsteuergesetz, das Einkommensteuergesetz, das Umwandlungsteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz sowie das Grunderwerbsteuergesetz. Hinsichtlich der Umsatzsteuer gilt diese Verknüpfung nur bis zum 31. Dezember 2016 bzw. bei ausgeübter Option nach § 27 Abs. 22 UStG längstens bis zum 31. Dezember 2022. In anderen Steuergesetzen ist die Steuerpflicht ohne Verweisung auf das Körperschaftsteuergesetz geregelt, so z. B. im Gewerbesteuerengesetz, im Grundsteuergesetz und im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz.

### 2.2 Körperschaftsteuer

Das Körperschaftsteuergesetz definiert den Begriff des Betriebes gewerblicher Art. Es bestimmt, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind.

Soweit Körperschaften des öffentlichen Rechts keinen Betrieb gewerblicher Art unterhalten, sind sie mit ihren inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist (z.B. Zinserträge) beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (vgl. Abschnitt J). Der Steuerabzug hat regelmäßig abgeltende Wirkung.

### 2.3 Gewerbesteuer

Im Unterschied zu anderen Steuergesetzen kommt dem Begriff des Betriebes gewerblicher Art bei der Gewerbesteuer keine Bedeutung zu. Das Gewerbesteuerengesetz knüpft stattdessen an das Unterhalten eines Gewerbebetriebes an. Ein Gewerbebetrieb ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die über bloße Vermögensverwaltung hinausgeht, mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Ausgenommen sind Betätigungen, die als Land- und Forstwirtschaft, Ausübung eines freien Berufes oder einer anderen selbständigen Arbeit anzusehen sind.

Anders als bei der Körperschaftsteuer, wo eine Gewinnerzielungsabsicht für Betriebe gewerblicher Art nicht erforderlich ist und dieser bereits bei der Erzielung von Einnahmen angenommen wird, kommt es für die Begründung eines Gewerbebetriebs auf das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht an. Die Gewinnerzielungsabsicht ist das Streben nach Betriebsvermögensvermehrung in Gestalt eines Totalgewinns. Der Totalgewinn ist dabei das Gesamtergebnis des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe bzw. Liquidation. Ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt, wer Einnahmen nur erzielt, um seine tatsächlichen Kosten zu decken. Maßgeblich für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht sind die Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung. Deshalb kann auch bei einer kostenneutralen Gebührenkalkulation ein steuerlicher (Total-) Gewinn entstehen, wenn z. B. die kalkulatorischen

Aufwendungen höher als die tatsächlichen Aufwendungen sind oder in den Gebühren eine kalkulatorische Verzinsung des Anlagenkapitals enthalten ist, da diese Umstände in steuerlicher Hinsicht ohne Bedeutung sind.

» *Rechtsquellen: § 2 GewStG, § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV, § 15 Abs. 2 EStG*

## 2.4 Einkommensteuer

Gewinne eines Betriebes gewerblicher Art unterliegen der Körperschaftsteuer. Werden von einem Betrieb gewerblicher Art Gewinne in einen anderen Bereich seiner Trägerkörperschaft überführt (z.B. in den hoheitlichen Bereich oder den Bereich der Vermögensverwaltung), unterliegen die »Ausschüttungen« (Transfer) der Kapitalertragsteuer (vgl. Abschnitt I).

Diese beschränkte Steuerpflicht umfasst grundsätzlich nur Transfers aus solchen Betrieben gewerblicher Art, die nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. Der Zweck dieser beschränkten Steuerpflicht liegt in der Rechtsformneutralität des Körperschaftsteuerrechts: Die wirtschaftliche Betätigung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts soll unabhängig davon, ob sie in der Form eines Betriebes gewerblicher Art oder einer Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, im Ergebnis der gleichen Belastung unterworfen werden.

Aus dem gleichen Grund unterliegen auch Dividendenzahlungen einer Gesellschaft, deren Anteile eine juristische Person des öffentlichen Rechts im vermögensverwaltenden Bereich hält, der Kapitalertragsteuer.

» *Rechtsquellen: § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c EStG, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 44 EStG, § 44a EStG, § 2 Nr. 2 KStG, § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG*

## 2.5 Umsatzsteuer

Das Umsatzsteuergesetz verweist in der bis zum 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für die Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf das Körperschaftsteuergesetz. Danach sind Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig. Darüber hinaus regelt das Umsatzsteuergesetz für bestimmte Tätigkeiten die Umsatzbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts (vgl. Abschnitt M).

Diese Anknüpfung an das Körperschaftsteuergesetz gilt jedoch nur bis zum 31. Dezember 2016 bzw. bei ausgeübter Option nach § 27 Abs. 22 UStG längstens bis zum 31. Dezember 2022, da die Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit Einfügung des § 2b UStG gesetzlich neu geregelt wurde (vgl. Abschnitt M).

» *Rechtsquellen: § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung, § 2b UStG*

## 2.6 Grunderwerbsteuer

Der Erwerb und die Veräußerung von Grundstücken unterliegen grundsätzlich der

Gründerwerbsteuer (Steuersatz in Sachsen: 3,5 v. H.). Das Gründerwerbsteuergesetz befreit allerdings Grundstückserwerbe zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben oder aus Anlass von Grenzänderungen. Nicht begünstigt sind jedoch überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art dienende Grundstücke.

Daneben sind bestimmte Erwerbsvorgänge als unmittelbare Rechtsfolge des Zusammenschlusses kommunaler Körperschaften oder aus Anlass der Aufhebung der Kreisfreiheit einer Gemeinde von der Gründerwerbsteuer befreit.

Auch Grundstücksübertragungen im Rahmen einer öffentlich-privaten Partnerschaft können gründerwerbsteuerfrei sein.

» *Rechtsquellen: § 4 Nr. 1, 4, 5 GrEStG*

## 2.7 Grundsteuer

Die Grundsteuer wird von der Gemeinde für den in ihrem Gebiet liegenden Grundbesitz (Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Grundstücke des Grundvermögens) festgesetzt und erhoben. Die dafür erforderlichen Besteuerungsgrundlagen (bis zum 31. Dezember 2024 Einheitswert für das Grundstück oder Ersatzwirtschaftswert für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, ab dem 1. Januar 2025 Grundsteuerwert für das Grundstück und den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft sowie der Grundsteuermessbetrag) werden in einem gesonderten Verfahren vom Finanzamt ermittelt. Das Finanzamt entscheidet in diesem

Verfahren auch darüber, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung vorliegen.

Grundstücke, die von Betrieben gewerblicher Art juristischer Personen des öffentlichen Rechts genutzt werden oder im Rahmen der Vermögensverwaltung vermietet oder verpachtet sind, unterliegen in der Regel der Grundsteuer.

Eine Befreiung kommt für Grundbesitz in Betracht, der von einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch (d. h. die hoheitliche Tätigkeit oder den bestimmungsgemäßen Gebrauch durch die Allgemeinheit) genutzt wird. Ausgenommen hiervon ist Grundbesitz von Berufsvertretungen und -verbänden sowie von kassenärztlichen Vereinigungen. Ebenfalls befreit ist Grundbesitz, der von einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt wird.

Neben der begünstigten Nutzung ist Voraussetzung für die Befreiung in beiden Fällen, dass der Grundbesitz ausschließlich demjenigen, der ihn für die begünstigten Zwecke benutzt, oder einem anderen nach dem Grundsteuergesetz begünstigten Rechtsträger zuzurechnen ist. Dies gilt nicht, wenn der Grundbesitz von einem nicht begünstigten Rechtsträger im Rahmen einer öffentlich-privaten Partnerschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch überlassen wird und die Übertragung auf den Nutzer am Ende des Vertragszeitraums vereinbart ist.

Dient Grundbesitz, der für begünstigte Zwecke benutzt wird, zugleich auch land- und

forstwirtschaftlichen Zwecken oder Wohnzwecken, wird die Steuerbefreiung regelmäßig ausgeschlossen.

» *Rechtsquellen: §§ 3 bis 8 GrStG*

Zum 1. Januar 2022 und anschließend im siebenjährigen Turnus findet eine Hauptfeststellung statt. Dafür müssen ab Mitte 2022 Steuererklärungen abgegeben werden. Über das genaue Procedere wird rechtzeitig gesondert informiert.

Die Finanzämter erlassen im Rahmen der Hauptfeststellung neue Bescheide über den Grundsteuerwert (bisher Einheitswert bzw. Ersatzwirtschaftswert) und den Grundsteuerermessbetrag (wie bisher). Auf Basis der Bescheide über den Grundsteuerermessbetrag erlässt die Gemeinde anschließend neue Grundsteuerbescheide, die ab dem 1. Januar 2025 die Grundlage für die Erhebung der Grundsteuer sind.

Bis zu diesem Stichtag basiert die Grundsteuer noch auf den Einheitswerten bzw. Ersatzwirtschaftswerten und den auf dieser Grundlage

erlassenen Bescheiden. Diese Bescheide werden kraft Gesetzes zum 31. Dezember 2024 mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben.

» *Rechtsquellen: §§ 221, 228, 266 BewG, §§ 16, 36 GrStG*

## 2.8 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die Erbschaftsteuer besteuert den Vermögensübergang, wie er sich von Todes wegen vollzieht. Die Schenkungsteuer besteuert den Vermögensübergang durch freigiebige Zuwendungen zu Lebzeiten. Nach dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sind Zuwendungen an Bund, Länder oder eine inländische Gemeinde bzw. einen Gemeindeverband sowie Zuwendungen, die ausschließlich Zwecken des Bundes, eines Landes oder einer inländischen Gemeinde bzw. eines Gemeindeverbandes dienen, steuerfrei.

### BEISPIEL:

Die Witwe X hinterlässt der Gemeinde A Geldvermögen.

» *Rechtsquelle: § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG*

## Übersicht steuerliche Sphären der öffentlichen Hand

Hoheitlicher Bereich	Vermögensverwaltung	Land- und Forstwirtschaft	Betrieb gewerblicher Art	
			steuerpflichtig	steuerfrei (insbesondere gemeinnützig)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kapitalertragsteuer auf erhaltene Leistungen (Ausschüttungen, Zinsen) bzw. Gewinne</li> <li>- Grundsteuer</li> <li>- Umsatzsteuer:               <ul style="list-style-type: none"> <li>• bis 31. Dezember 2016 bzw. bis 31. Dezember 2022 in Sonderfällen</li> <li>• ab 1. Januar 2017 bzw. ab 1. Januar 2023: grundsätzliche Umsatzbesteuerung, ggf. Umsatzsteuerfreiheit</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grundsteuer</li> <li>- Umsatzsteuer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Körperschaftsteuer</li> <li>- Gewerbesteuer bei Gewinnerzielungsabsicht</li> <li>- Grundsteuer</li> <li>- Umsatzsteuer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Körperschaftsteuer/ Gewerbesteuer nur im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes</li> <li>- KEINE Umsatzsteuer im ideellen Bereich</li> </ul>

### Umsatzsteuer:

#### Die öffentliche Hand ist als Leistungsempfänger Steuerschuldner insbesondere bei:

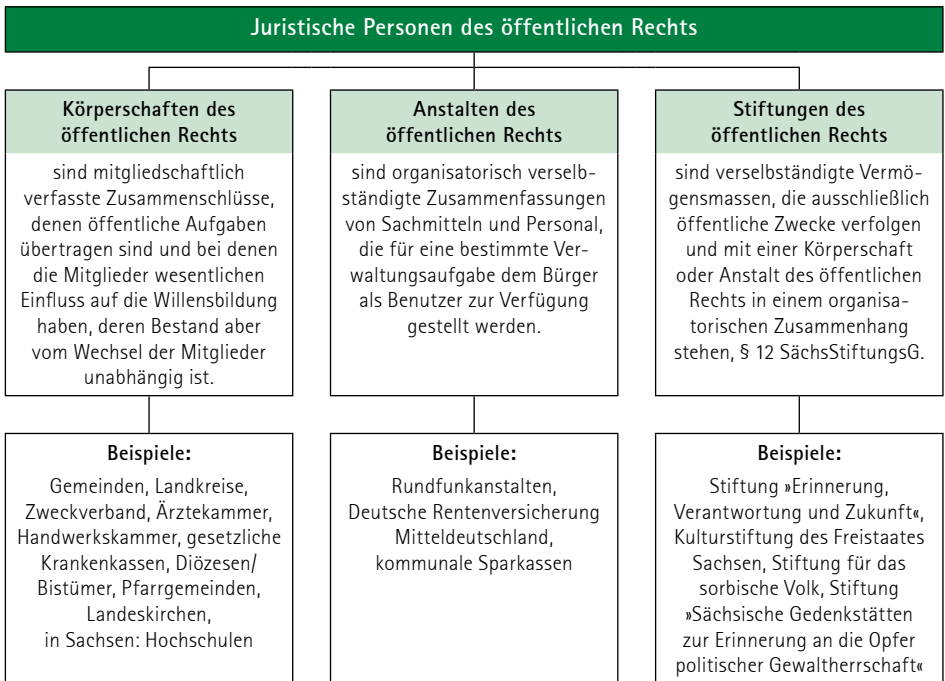
- innergemeinschaftlichem Erwerb und Werklieferungen bzw. sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers
- Bauleistungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (Ausnahme: hoheitlicher nichtunternehmerischer Bereich)

Vgl. Abschnitt M.

# C. Der Betrieb gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht

»Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind [...] 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 erforderlich. Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.«  
(§ 4 Abs. 1 und 5 KStG)

## 1. Juristische Personen des öffentlichen Rechts





Kommunale (örtliche) Stiftungen sind rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen oder des öffentlichen Rechts. Rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, sind unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Auch eine nichtrechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts kann Körperschaftsteuersubjekt sein.

» *Rechtsquelle: § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG*

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht rechtsfähiger Stiftungen des öffentlichen Rechts erstreckt sich nur auf ihre Betriebe gewerblicher Art. Nichtrechtsfähigen Stiftungen des öffentlichen Rechts sind keine eigenständigen Körperschaftsteuersubjekte, sondern die errichtende Kommune mit ihrem Betrieb gewerblicher Art ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Zur Gemeinnützigkeit vgl. Abschnitt K.

» *Rechtsquelle: § 1 Abs. Nr. 6 KStG*

## 2. Einrichtung

Eine Einrichtung ist jede nachhaltige und selbständige Tätigkeit, die sich als wettbewerbsrelevante Tätigkeit von den übrigen Aufgaben der juristischen Person des öffentlichen Rechts abgrenzen lässt.

Häufig sind Betriebe gewerblicher Art als Staats- oder Eigenbetriebe (sogenannte sechs- und zwanziger Betriebe gemäß § 26 SÄHO bzw. Eigenbetriebe nach § 95 Abs. 1 Nr. 2 SächsGemO,

§ 1 SächsEigBG) der öffentlich-rechtlichen Körperschaften organisiert.

Doch bedarf es dieser förmlichen Errichtung als Eigenbetrieb nicht, um eine Tätigkeit steuerlich als Betrieb gewerblicher Art einzuordnen. Der Begriff der Einrichtung setzt nicht voraus, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts verselbständigten Abteilung ausgeübt wird. Sie kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebes erledigt werden.

Merkmale für eine wirtschaftliche Selbständigkeit einer Einrichtung können sein:

- organisatorische Einheit (z.B. Ämter von Gemeinden),
- gesonderte Geschäftsleitung,
- getrennte Buchführung,
- gesondert geführter Haushalt.

Einen Jahresumsatz von über 130.000 Euro aus der wirtschaftlichen Tätigkeit sieht die Finanzverwaltung auch ohne das Vorliegen organisatorischer Merkmale als Indiz für eine Einrichtung an.

Sondervermögen und damit im Haushalt der Gemeinde gesondert nachzuweisen sind unter anderem die Vermögen der Eigenbetriebe und der rechtlich unselbständigen örtlichen Stiftungen (§ 91 SächsGemO).

## 3. Wirtschaftliche Tätigkeit »gewerblicher Art«

Weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art ist eine wirtschaftliche Tätigkeit. Damit sollen im Grundsatz alle

Einrichtungen der öffentlichen Hand erfasst werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes haben.

### 3.1 Keine Vermögensverwaltung

Die Gemeinde soll ihr Vermögen wirtschaftlich verwalten. Geldanlagen sollen einen angemessenen Ertrag bringen (§ 89 SächsGemO); auch sonst sollen Vermögensgegenstände in der Regel nur gegen angemessenes Entgelt an Dritte zur Nutzung überlassen werden (§ 90 Abs. 2 SächsGemO).

Steuerlich begründet die – häufig langfristig angelegte – Verwaltung des eigenen, nicht steuerbefangenen Vermögens (Vermögensverwaltung) keinen Betrieb gewerblicher Art.

#### BEISPIELE:

- verzinsliche Anlage von Kapital bei einem Kreditinstitut
- Vermietung von gemeindlichen Wohnungen

Verwaltet eine juristische Person des öffentlichen Rechts hingegen Vermögen für einen anderen, kann dies einen Betrieb gewerblicher Art begründen. Beispielsweise kann die Gemeinde Treuhandvermögen verwalten (§ 92 SächsGemO). Dabei hat sie für rechtlich selbständige örtliche Stiftungen und für Treuhandvermögen besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen (§ 92 Abs. 1 SächsGemO). Zu den rechtlich selbständigen örtlichen Stiftungen zählen sowohl solche des bürgerlichen als auch des öffentlichen Rechts. Unabhängig von der Behandlung der Verwaltungstätigkeit der Gemeinde sind die rechtlich selbständigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts selbst nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG Körperschaftsteuerpflichtig. Die rechtlich selbständigen Stiftungen des öffentlichen

Rechts können als juristische Personen des öffentlichen Rechts abhängig von ihrer jeweiligen Tätigkeit selbst einen Betrieb gewerblicher Art begründen und damit Körperschaftsteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sein.

Das Halten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Sofern allerdings die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen oder die juristische Person des öffentlichen Rechts einen entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung ausübt, handelt es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit, die einen Betrieb gewerblicher Art begründen kann; es sei denn, die beherrschende Beteiligung besteht an einer ausschließlich vermögensverwaltend tätigen Kapitalgesellschaft (vgl. Abschnitt C Tz. 4.4).

### 3.2 Keine hoheitliche Tätigkeit

Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, d.h. hoheitliche Aufgaben erfüllen (sog. Hoheitsbetriebe), sind keine Betriebe gewerblicher Art und unterliegen nicht der Besteuerung. Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Erfüllung von Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen. Diese Aufgaben sind der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten.

Für die Abgrenzung zwischen hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeit kommt es demgegenüber nicht darauf an, ob

- der Gemeinde Tätigkeiten durch Gesetz zugewiesen wurden (Pflichtaufgabe) oder ob sie diese freiwillig wahrnimmt (§ 2 SächsGemO);

- die erzielten Einnahmen in Form von privatrechtlichen Entgelten öffentlich-rechtlichen Gebühren oder Beiträgen erhoben werden;
- der Einrichtung der öffentlichen Hand Zwangs- und Monopolrechte zustehen.

Die Verfolgung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten, der Vollzug der festgesetzten Geldbußen und die Gefahrenabwehr (materielles Polizeirecht) sind klassische, der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehaltene Aufgaben. Aus dem letztgenannten Grund sind zum Beispiel Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung und die Straßenreinigung Hoheitsbetriebe.

### 3.3 Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit

Eine Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts ist nur als wirtschaftlich einzustufen, wenn sie der juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht eigentümlich und vorbehalten ist. Eigentümlich in diesem Sinne meint »von der Staatsgewalt abgeleitet«.

Eine Tätigkeit ist der juristischen Person des öffentlichen Rechts vorbehalten, soweit diese sie in Erfüllung einer ihr **gesetzlich** (z. B. durch Bundesrecht, Landesrecht oder Landesrecht auf der Grundlage von Bundesrecht) **zugewiesenen** Aufgabe ausübt. Entsprechendes gilt, soweit eine derart zugewiesene Aufgabe von einer auf eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts (Zweckverband oder Anstalt des öffentlichen Rechts) **übertragen** wird.

Ist eine Tätigkeit hiernach in einem Bundesland vorbehalten und besteht hier ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang, bleibt die Tätigkeit vorbehalten, auch wenn diese in einem

anderen Bundesland nicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts vorbehalten ist.

Eine vorbehaltene Tätigkeit liegt nicht vor, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts die **Aufgaben auf private Dritte übertragen** kann. Es handelt sich dann um eine wirtschaftliche Tätigkeit, die, soweit auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, zu einem Betrieb gewerblicher Art führt.

Trotz Übertragungsmöglichkeit ist die Tätigkeit hingegen vorbehalten, wenn

- die Übertragung auf den privaten Dritten nur im Wege der **Beleihung** möglich ist und
- ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang besteht, sodass die Leistung nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder von Beliehenen erbracht werden kann. Auch hier wird die Rechtslage jedes Bundeslandes für sich betrachtet.

Eine Beleihung setzt voraus, dass der private Dritte seine ihm übertragene Aufgabe nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Handlungsformen zu erfüllen hat.

Die Übertragung einer Aufgabe auf einen Dritten liegt dagegen nicht vor, wenn sich die juristische Person des öffentlichen Rechts bei ihrer Durchführung **privater Dritter lediglich als Erfüllungsgehilfen** bedient.

#### BEISPIEL:

§ 50 Sächsisches Wassergesetz bestimmt, dass die Aufgabe der Abwasserbeseitigung der Gemeinde obliegt, in deren Gebiet das Abwasser anfällt. Diese kann sich zur Erfüllung dieser Pflicht auch Dritter bedienen. Abwasser ist der Gemeinde oder ihrem Beauftragten zu

überlassen (öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang).

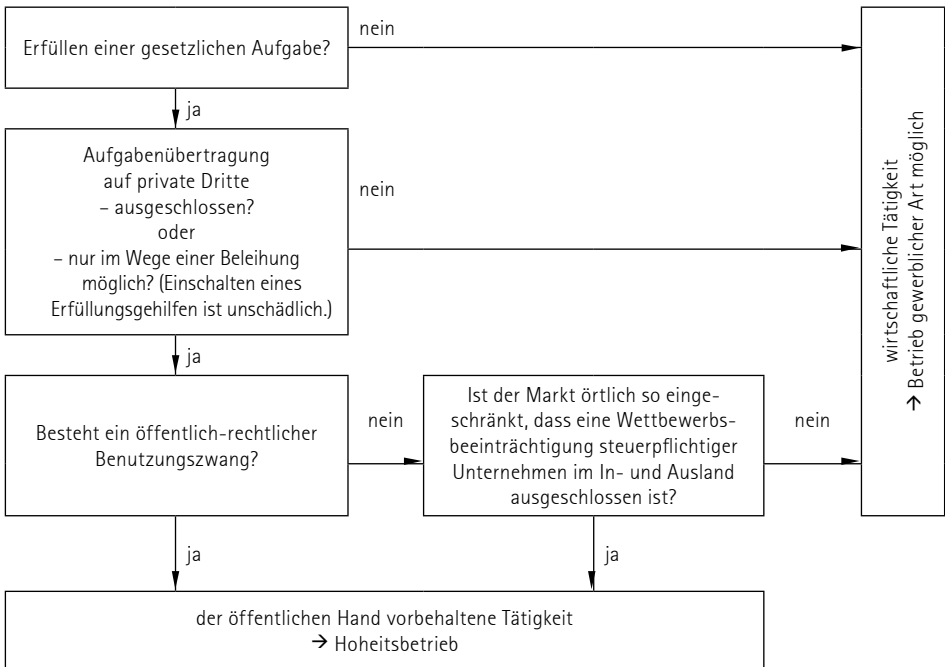
Die Aufgabe der Entsorgung der Abwässer ist den Gemeinden – auch wenn sie sich bei der Durchführung der Aufgabe eines Dritten bedienen – vorbehalten. Unter Berücksichtigung der übrigen Kriterien liegt eine hoheitliche Tätigkeit vor.

Sofern trotz einer Aufgabenzuweisung kein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang besteht, sodass die Leistung auch bei einem Dritten eingeholt werden kann, liegt keine vorbehaltene Tätigkeit vor. Dies gilt ausnahmsweise nicht, wenn der

Markt für die von der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeübte Tätigkeit örtlich so eingeschränkt ist, dass eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen im In- und Ausland ausgeschlossen werden kann.<sup>2</sup>

» Rechtsquelle: § 4 Abs. 5 KStG

### Prüfschema – Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts



<sup>2</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 11. Dezember 2009 (IV C 7 - S 2706/07/10006 DOK 2009/0833347).

### 3.4 Einnahmenerzielung

Das Körperschaftsteuergesetz fordert zur Annahme eines Betriebes gewerblicher Art keine Gewinnerzielungsabsicht, sondern die Erzielung von Einnahmen. Diese muss nicht Hauptzweck der wirtschaftlichen Betätigung sein. Ausreichend ist es, wenn sie als Nebenzweck in Kauf genommen wird. Aus diesem Grund liegt selbst dann ein Betrieb gewerblicher Art vor, wenn die Leistungen zum Selbstkostenpreis getätigt werden oder eine Kostendeckung nicht beabsichtigt ist. Zu den Einnahmen zählen auch geldwerte Vorteile, die im Verlauf der wirtschaftlichen Aktivitäten entstehen sowie Gebühren oder Beiträge, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit erhebt. Bei einer unentgeltlichen Tätigkeit ist hingegen keine Einnahmenerzielung anzunehmen. Ein Betrieb gewerblicher Art wird daher nicht begründet; auch nicht bei unentgeltlicher Verpachtung eines gesamten Betriebes (vgl. Abschnitt C Tz. 4.3).

### 3.5 Nachhaltigkeit

Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Besteht eine Wiederholungsabsicht, kann eine einzelne Handlung bereits den Beginn einer nachhaltigen Tätigkeit darstellen. Es kommt ausschließlich auf die Nachhaltigkeit der Betätigung und nicht auf die Nachhaltigkeit des Zuflusses von Einnahmen an.

#### **Folgende Kriterien sprechen für eine Nachhaltigkeit:**

- mehrjähriges Handeln,
- planmäßiges Handeln,
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit,
- die Ausführung von mehr als nur einem Umsatz,
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen.

#### **BEISPIEL:**

Eine Stadt führt eine Versteigerung zugunsten ihres durch einen Brand beschädigten Heimatmuseums durch. Es handelt sich um eine einmalige Veranstaltung; eine Wiederholung ist nicht geplant.

Die Versteigerung führt – da es sich nicht um eine nachhaltige Tätigkeit der Stadt handelt – nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art. Damit unterliegt der Versteigerungserlös weder der Körperschaft-, Gewerbe- noch der Umsatzsteuer.

### 3.6 Wirtschaftliche Bedeutsamkeit

Die von der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeübte Tätigkeit muss sich innerhalb der Gesamtbetätigung wirtschaftlich herausheben, sie muss von einigem Gewicht sein. Die Finanzverwaltung geht bei einem Jahresumsatz von mehr als 35.000 Euro von der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit aus. Im Einzelfall kann auch bei Unterschreiten dieser Grenze eine wirtschaftliche Bedeutsamkeit angenommen werden, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts besondere Gründe vorträgt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt.

#### **BEISPIEL:**

Eine Gemeinde betreibt eine Photovoltaikanlage auf dem Rathausdach. Um in den Genuss des Vorsteuerabzugs für die Anlage zu kommen, beantragt die Gemeinde die Behandlung der Anlage als Betrieb gewerblicher Art, auch wenn die erzielten Umsätze die Grenze der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit nicht überschreiten.

Dem Antrag der Gemeinde kann wegen der vorliegenden Wettbewerbssituation zu privaten Betreibern von Photovoltaikanlagen uneingeschränkt gefolgt werden. Die Entscheidung, den Betrieb der Photovoltaikanlage als Betrieb gewerblicher Art auch unterhalb der Umsatzgrenze von 35.000 Euro ansehen zu wollen, bindet die Gemeinde allerdings auch für die Folgejahre, sofern sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern.

### 3.7 Keine Land- und Forstwirtschaft

Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie deren Verpachtung. Den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zuzurechnen sind auch die land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe. Andererseits sind Einkünfte aus der Art nach land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit, die innerhalb eines Betriebes gewerblicher Art anfallen, Körperschaftsteuerpflichtig.

#### BEISPIEL:

Die Gemeinde A betreibt eine Friedhofsgärtnerei.

Die Friedhofsgärtnerei ist der Landwirtschaft und damit dem steuerlich irrelevanten Bereich der Gemeinde zuzuordnen, wenn der Umsatz aus der Vermarktung der selbst erzeugten Pflanzen mehr als 50 v.H. des Gesamtumsatzes beträgt. Überwiegt hingegen der Umsatz aus der Grabpflege, den Dienstleistungen und der Verwendung zugekaufter Pflanzen, liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, die zu einem Betrieb gewerblicher Art führen kann.

## 4. Sonderfälle und ihre steuerliche Behandlung

### 4.1 Beistandsleistungen

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts können die Durchführung hoheitlicher Aufgaben auf Dritte übertragen. Dabei wird der Dritte nicht in eigener Sache tätig, sondern besorgt die Leistungen für die Auftrag gebende juristische Person des öffentlichen Rechts.

Die Finanzverwaltung vertritt bei der Frage, ob die Erfüllung hoheitlicher Tätigkeiten durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts gegen Entgelt einen Betrieb gewerblicher Art begründet, folgende Auffassung:

Entscheidend für die steuerliche Beurteilung ist der Charakter der jeweiligen Tätigkeit. Es ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, würde sie von der juristischen Person des öffentlichen Rechts selbst ausgeübt, als hoheitliche Tätigkeit oder zumindest als hoheitliche Teilaufgabe oder als hoheitliches Hilfsgeschäft zu behandeln wäre. Eine isolierende Betrachtung der übertragenen Tätigkeit darauf, ob sie hoheitlich ist, darf nicht vorgenommen werden. Dies bedeutet:

Die Beistandsleistung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bei der Erfüllung von hoheitlichen Tätigkeiten für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts begründet keinen Betrieb gewerblicher Art. Der hoheitliche Charakter der Tätigkeit bleibt auch bei der übernehmenden juristischen Person des öffentlichen Rechts erhalten. Eine (potentielle) Wettbewerbssituation zu privaten Unternehmen ist nicht gegeben, da die Erledigung von hoheitlichen Aufgaben im Kreis von hoheitlich handelnden

juristischen Personen des öffentlichen Rechts verbleibt.

Dasselbe gilt, wenn sich die Beistandsleistung nicht auf die hoheitliche Tätigkeit insgesamt, sondern auf hoheitliche Teilaufgaben (z. B. Datenverarbeitung) oder Hilfsgeschäfte bezieht, die für sich gesehen keinen hoheitlichen Charakter haben, aber bei Abwicklung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts selbst als hoheitliche Teilaufgaben oder Hilfsgeschäfte zu qualifizieren wären. Auch insoweit bleibt der hoheitliche Charakter erhalten, wenn die Beistandsleistung für den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht wird.

#### **BEISPIEL:**

Ein Wasserzweckverband pflegt (mit seinem Personal und dem dort vorhandenen Werkzeug) stunden- bzw. tageweise auch Grünanlagen des (weitgehend) mitgliederidentischen Abwasserzweckverbandes.

Zwar begründen Beistandsleistungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bei der Erfüllung von hoheitlichen Tätigkeiten einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts nach Auffassung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder keinen Betrieb gewerblicher Art; der hoheitliche Charakter der Tätigkeit soll auch bei der übernehmenden juristischen Person des öffentlichen Rechts erhalten bleiben, soweit diese Beistandsleistungen für den Hoheitsbereich einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts erbringt. Allerdings ist für den vorliegenden Fall zu berücksichtigen, dass bereits ein Betrieb gewerblicher Art »Wasserzweckverband« existiert, von dem (durch dessen Personal, mit dessen Sachmitteln) die fraglichen Leistungen erbracht werden. In derartigen Fällen sind die Grundsätze der Beistandsleistungen

nicht einschlägig, weil der Betrieb gewerblicher Art, dem die Leistungen zugeordnet werden, bereits (aus anderem Grund) besteht.

Auf die Form des Zusammenwirkens (Zweckverband, öffentlich-rechtlicher oder privat-rechtlicher Vertrag) kommt es nicht an. Es ist auch nicht entscheidend, ob verwaltungsrechtlich Amtshilfe vorliegt.

Die vorstehenden Kriterien sind auf alle hoheitlichen Tätigkeiten anzuwenden. Die Vermögensverwaltung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist zwar steuerlich unbeachtlich, jedoch keine hoheitliche Tätigkeit. Die entgeltliche Vermögensverwaltung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts für eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts begründet deshalb einen Betrieb gewerblicher Art.

#### **BEISPIEL:**

Die auf einen Zweckverband für kommunale Datenverarbeitung ausgelagerte Tätigkeit ist nicht als Betrieb gewerblicher Art zu behandeln, soweit Daten für den Hoheitsbereich (z. B. Abwasserbeseitigung) einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts verarbeitet werden. Die Verarbeitung von Daten aus dem hoheitlichen Bereich wäre – wenn sie von der anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts selbst durchgeführt würde – als Hilfsgeschäft zu behandeln und damit dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen. Es ist unerheblich, dass die Datenverarbeitung für sich betrachtet keine hoheitliche Tätigkeit ist.

## Übersicht zur steuerlichen Behandlung möglicher Fallgestaltungen

- für a) originär hoheitliche Tätigkeiten  
b) Hilfstätigkeiten

### juristischer Personen des öffentlichen Rechts – jPdöR

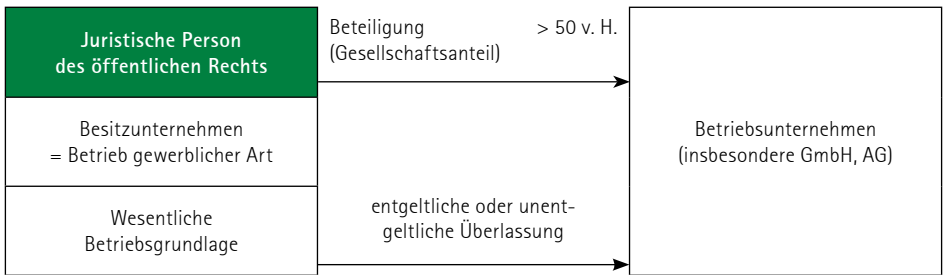
Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5
im eigenen Hoheitsbereich	gegenüber einem eigenen BgA	gegenüber einem Hoheitsbereich einer anderen jPdöR	gegenüber einer anderen jPdöR für den nicht hoheitlichen Bereich (z. B. im BgA)	gegenüber Personen des Privatrechts (z. B. GmbH, Stiftung, Verein)
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) kein BgA</li> <li>b) kein BgA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) kein BgA</li> <li>b) kein BgA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) kein BgA</li> <li>b) kein BgA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) kein BgA</li> <li>b) BgA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) kein BgA</li> <li>b) BgA</li> </ul>
<b>Beispiele</b>				
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Abfallbeseitigung bei der Stadtverwaltung durch den Eigenbetrieb der Stadt</li> <li>b) Veräußerung des durch die Abfallbeseitigung gewonnenen Restmülls</li> <li>b) Bezügeberechnung durch das Landesamt für Steuern und Finanzen für die Beschäftigten im Hoheitsbereich</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Abwasserentsorgung durch den Eigenbetrieb der Stadt beim städtischen Museum</li> <li>b) Personalstellung aus dem Hoheitsbereich der Stadt X an einen eigenen BgA</li> <li>b) Bezügeberechnung durch das Landesamt für Steuern und Finanzen für einen BgA des Freistaates Sachsen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Abwasserentsorgung durch den Eigenbetrieb der Kommune A für Kommune B</li> <li>b) Personalstellung aus dem Hoheitsbereich der Stadt X an den Hoheitsbereich der Stadt Y</li> <li>b) Bezügeberechnung durch das Landesamt für Steuern und Finanzen für den Hoheitsbereich der Kommune C</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Abwasserentsorgung durch den Eigenbetrieb der Kommune A beim städtischen Museum der Kommune B</li> <li>b) Personalstellung aus dem Hoheitsbereich, die <b>nicht</b> durch hoheitliche Zwecke veranlasst ist, an einen BgA einer anderen jPdöR</li> <li>b) Hochbauverwaltung der Stadt X baut für den Wasserversorgungsbetrieb der Stadt Y.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Abwasserentsorgung durch den Eigenbetrieb der Kommune bei der X-GmbH</li> <li>a) Personalstellung aus dem Hoheitsbereich, die durch hoheitliche Zwecke veranlasst ist, an private Unternehmer oder Eigengesellschaften</li> <li>b) Bezügeberechnung durch das Landesamt für Steuern und Finanzen für einen e.V.</li> </ul>



## 4.2 Betriebsaufspaltung

Wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts einen ihrer betrieblichen Zwecke organisatorisch dadurch realisiert, dass sie einer Betriebsgesellschaft (z.B. einer GmbH), deren Allein- oder Mehrheitsgesellschafter sie ist, eine funktional für das Betriebsunternehmen wesentliche Betriebsgrundlage (z.B. ein Grundstück) miet- oder pachtweise oder sonst gegen Entgelt oder Gebühren überlässt, sind die einkommensteuerlichen Grundsätze der Betriebsaufspaltung anzuwenden: Die Überlassung der Wirtschaftsgüter im Rahmen der Betriebsaufspaltung ist eine wirtschaftliche Tätigkeit und führt bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu einem Betrieb gewerblicher Art (Besitzunternehmen). Die überlassenen Wirtschaftsgüter und die Beteiligung an der Betriebsgesellschaft gehören zum notwendigen Betriebsvermögen in diesem Betrieb gewerblicher Art.

Voraussetzung ist, dass die wesentliche Betriebsgrundlage gegen Entgelt überlassen wird. Eine unentgeltliche Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage führt nicht zu einer Betriebsaufspaltung. Trotz eines vereinbarten Nutzungsentgeltes kann die Überlassung als unentgeltliche Tätigkeit zu beurteilen sein, wenn zwischen dem Nutzungsentgelt und einem mindestens in dieser Höhe an das Beteiligungsunternehmen gewährten Zuschuss eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung besteht. Zur Feststellung der Entgeltlichkeit sind neben etwaig gezahlten Nutzungsentgelten auch die sonstigen aus der Beteiligung erwachsenden Vorteile der Nutzungsüberlassung (Dividenden, stille Reserven, thesaurierte Gewinne) zu berücksichtigen und einem ggf. gewährten Zuschuss gegenüberzustellen.



Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung sind nicht anzuwenden, wenn sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen steuerlich gemeinnützig sind und die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet werden.

Unterhält das Betriebsunternehmen daneben auch einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dienen die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen anteilig auch diesem, so sind die hierauf entfallenden anteiligen Pachteinnahmen nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung als Betriebseinnahmen

eines Betriebs gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu erfassen. Dies gilt auch, wenn ein gemeinnütziger Eigenbetrieb in eine Eigengesellschaft umgewandelt wird und wesentliche Betriebsgrundlagen bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts zurückbehalten und die überlassenen Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Eigengesellschaft weiter genutzt werden. Das Besizunternehmen kann nur dann gemeinnützig sein, wenn es neben der Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eine eigene gemeinnützige Tätigkeit unmittelbar entfaltet, das Betriebsunternehmen als Hilfsperson im Sinne von § 57 Abs. 1 Satz 2 AO anzusehen ist oder Besitz- und Betriebsunternehmen satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken im Sinne des § 57 Abs. 3 AO (in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21. Dezember 2020) einen steuerbegünstigten Zweck verwirklichen.

#### **BEISPIEL 1:**

Die Gemeinde A ist zu 100 v. H. an der A-GmbH beteiligt. Die Gemeinde überlässt der A-GmbH gegen fremdübliches Entgelt ein Grundstück mit Betriebshalle, welches bei der A-GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

Es handelt sich um eine Betriebsaufspaltung. Für die Gemeinde bedeutet dies, dass die Vermietung des Grundstücks – die sich äußerlich als reine Vermögensverwaltung darstellt – wegen der sachlichen und personellen Verflechtung zwischen der Gemeinde und der A-GmbH als wirtschaftliche Betätigung anzusehen ist und einen Betrieb gewerblicher Art begründet. Die Betriebshalle ist notwendiges Betriebsvermögen im Betrieb gewerblicher Art der Gemeinde A und die Mieteinnahmen sind demnach als Betriebseinnahmen im Betrieb gewerblicher Art

zu behandeln. Die GmbH-Anteile sind ebenfalls notwendiges Betriebsvermögen in diesem Betrieb gewerblicher Art. Die Gewinnausschüttungen der GmbH sind somit als Betriebseinnahmen im Betrieb gewerblicher Art zu erfassen. Sie sind zwar nach § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG im wirtschaftlichen Ergebnis zu 95 v. H. steuerfrei, erhöhen aber den verwendungsfähigen Gewinn, der ggf. der Kapitalertragsteuer unterliegt (vgl. Abschnitt I).

#### **BEISPIEL 2:**

Die Stadt B ist Alleingesellschafterin der Verkehrs-GmbH. Die Stadt verpachtet einen Busbahnhof an die GmbH.

Der Busbahnhof ist eine wesentliche Betriebsgrundlage für die GmbH. Bei der Stadt liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor, zu dessen Betriebsvermögen der Busbahnhof und die GmbH-Anteile gehören. Die Pachteinahmen sind im Betrieb gewerblicher Art steuerpflichtig.

#### **BEISPIEL 3:**

Der Landkreis A führt ein Krankenhaus bislang als gemeinnützigen Eigenbetrieb. Zu einem bestimmten Zeitpunkt wandelt er diesen unter Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen (Krankenhausgrundstück) in eine gemeinnützige Eigengesellschaft (gGmbH) um. Der Landkreis überlässt der gGmbH gegen fremdübliches Entgelt das Krankenhausgrundstück.

Die Überlassung des Grundstücks begründet in diesem Fall keinen Betrieb gewerblicher Art, da die Grundsätze der Betriebsaufspaltung in diesem Fall der Betriebsumwandlung nicht anzuwenden sind.

### 4.3 Verpachtungsbetriebe

Als Betrieb gewerblicher Art gilt auch die vollumfängliche Verpachtung eines solchen Betriebes. Die Verpachtung eines Betriebes, dessen Führung größeres Inventar erfordert, ist aber nur dann steuerpflichtig, wenn das Inventar von der Gemeinde beschafft und dem Pächter zur Nutzung überlassen wird. Deshalb führt zum Beispiel die Verpachtung eines Kinos mit Bestuhlung oder eines Restaurants mit Einrichtung zum Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art. Das gilt auch, wenn das mitverpachtete Inventar nicht vollständig ist, jedoch die Führung eines bescheidenen Betriebes gestattet. Die Vermietung leerer Räume oder ohne Überlassung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen genügt für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art in der Regel nicht; es handelt sich dabei – sofern keine Betriebsaufspaltung gegeben ist – um Vermögensverwaltung, die nicht zu einer Steuerpflicht führt. Ein häufiger Mieterwechsel oder besondere Leistungen der Gemeinde, die über das bei einer Vermietung übliche Maß hinausgehen, können jedoch aus anderen Gründen zur Steuerpflicht führen (z. B. Gästehaus als Betrieb gewerblicher Art).

Die Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art setzt das Erzielen von Einnahmen voraus. Das ist im Regelfall der vereinbarte Pachtzins. Allerdings sind im Falle einer rechtlichen und tatsächlichen Verknüpfung das vereinbarte Pachtentgelt und die laufenden Zuschüsse an den Pächter zu saldieren. Daraus kann sich ergeben, dass es dann an Einnahmen und somit an einer Entgeltlichkeit fehlt. Hierfür ist eine einzelfallbezogene Beurteilung erforderlich.

Auch die Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art muss von einigem Gewicht

sein. Dabei kommt es entscheidend auf **die Umsätze des Pächters** an. Übersteigen diese jährlich 35.000 EUR, so kann in der Regel vom Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art ausgegangen werden.

Die Verpachtung eines Hoheitsbetriebes oder eines Betriebes, der mangels Gewicht bei der Gemeinde nicht zum Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art führen würde, ist keine steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit. Die Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes durch eine Gemeinde begründet ebenfalls keinen Betrieb gewerblicher Art.

» *Rechtsquellen: § 4 Abs. 4 KStG, R 4.3 KStR*

#### BEISPIELE:

Der Bürgermeister von A-Stadt fragt sich, ob die folgenden Verpachtungseinnahmen steuerpflichtig sind. (Die Verträge sind außer im Fall c) langfristig angelegt. Die Pächter erwirtschaften jährlich Umsätze in Höhe von mehr als 35.000 EUR.)

- a) Verpachtung des Restaurants mit Inventar im Stadtbad
- b) Verpachtung eines leeren Gebäudes im Stadtpark, in dem der Pächter ein Restaurant einrichtet. Das Inventar gehört dem Pächter.
- c) Vermietung der Kongresshalle an ständig wechselnde Nutzer
- d) Überlassung von Stellflächen auf einem nichtöffentlichen Behördenparkplatz gegen eine Monatspauschale an die Mitarbeiter des Rathauses
- e) Wie d), jedoch wird der Parkplatz von einem städtischen Bediensteten bewacht.

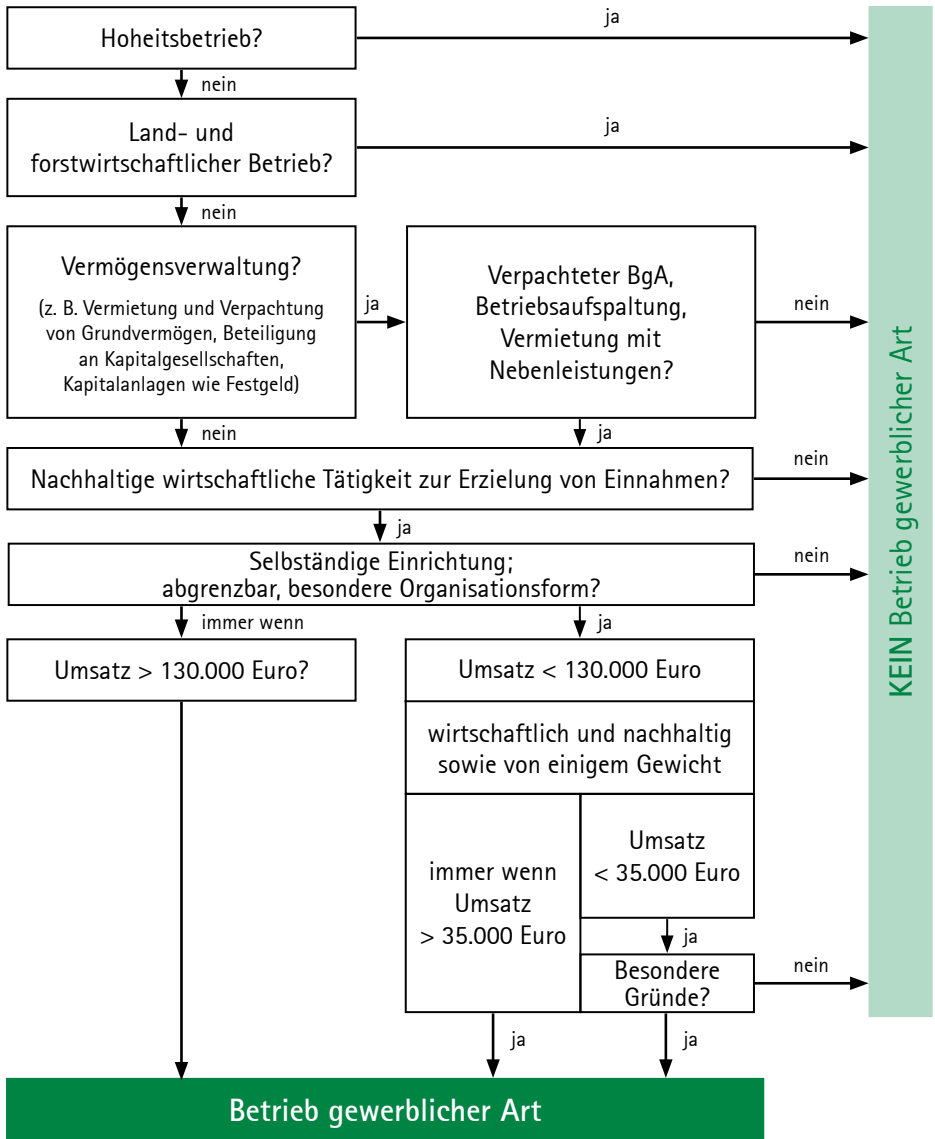
- f) Überlassung von Leerrohren ohne Glasfaserkabel im Rahmen des Breitbandnetzausbaus an einen Netzbetreiber
- g) Wie f), jedoch Überlassung der gesamten passiven Infrastruktur (Leerrohre mit Glasfaserkabel sowie weiterer erforderlicher technischer Komponenten)
- h) Verpachtung der Wetterwarte der Stadt an ein unabhängiges meteorologisches Institut
- i) Verpachtung eines der Stadt gehörenden Bauernhofes
- j) Verpachtung des Schwimmbades auf zehn Jahre an einen privaten Betreiber für einen Pachtzins von 20.000 EUR jährlich. Der Betreiber erhält auf Grundlage eines über den gleichen Zeitraum angelegten Betriebsführungsvertrages einen laufenden jährlichen Zuschuss für die laufenden Betriebskosten einschließlich des zu zahlenden Pachtzinses.

#### **STEUERLICHE BEHANDLUNG:**

- a) Würde das Restaurant von der Stadt selbst betrieben, läge ein Betrieb gewerblicher Art vor. Die Verpachtung mit Inventar ist deshalb steuerpflichtig; sie erfolgt im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art.
- b) Die Verpachtung des leeren Gebäudes ohne weitere Nebenleistungen überschreitet den Rahmen der Vermögensverwaltung nicht.

- Die Einnahmen aus der Verpachtung sind nicht steuerpflichtig.
- c) Die Vermietung der Kongresshalle hat wegen des durch die ständig wechselnden Nutzer verursachten Aufwands gewerblichen Charakter und ist steuerpflichtig.
- d) Die bloße Parkplatzüberlassung ist nicht steuerpflichtig.
- e) Hier treten Nebenleistungen hinzu, die eine bloße Vermietungstätigkeit überschreiten. Ein Betrieb gewerblicher Art liegt vor.
- f) Die Überlassung überschreitet die bloße Vermögensverwaltung nicht. Ein Betrieb gewerblicher Art wird nicht begründet.
- g) Hier treten weitere Nebenleistungen hinzu. Die Überlassung der gesamten passiven Infrastruktur ermöglicht den (Netz-) Betrieb. Es handelt sich um die Verpachtung eines Betriebes; ein Betrieb gewerblicher Art wird dadurch begründet.
- h) Eine von einer Stadt selbst betriebene Wetterwarte ist ein Hoheitsbetrieb. Die Verpachtung eines Hoheitsbetriebes führt nicht zum Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art und ist nicht steuerpflichtig.
- i) Die Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebes ist nicht steuerpflichtig.
- j) Für die Beurteilung, ob die Stadt B Einnahmen erzielt, sind der erhaltene Pachtzins und gezahlte Zuschuss zu saldieren.

# Prüfschema für Betriebe gewerblicher Art



#### 4.4 Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und an Personengesellschaften

Das Halten einer Beteiligung an einer **Kapitalgesellschaft** ist grundsätzlich als Vermögensverwaltung zu beurteilen. Nur ausnahmsweise wird ein Betrieb gewerblicher Art aufgrund einer wirtschaftlichen Tätigkeit begründet. Dies ist der Fall, wenn die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen oder die juristische Person des öffentlichen Rechts einen entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und die Kapitalgesellschaft nicht ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist (vgl. Abschnitt C Tz. 3.1 sowie Abschnitt N).

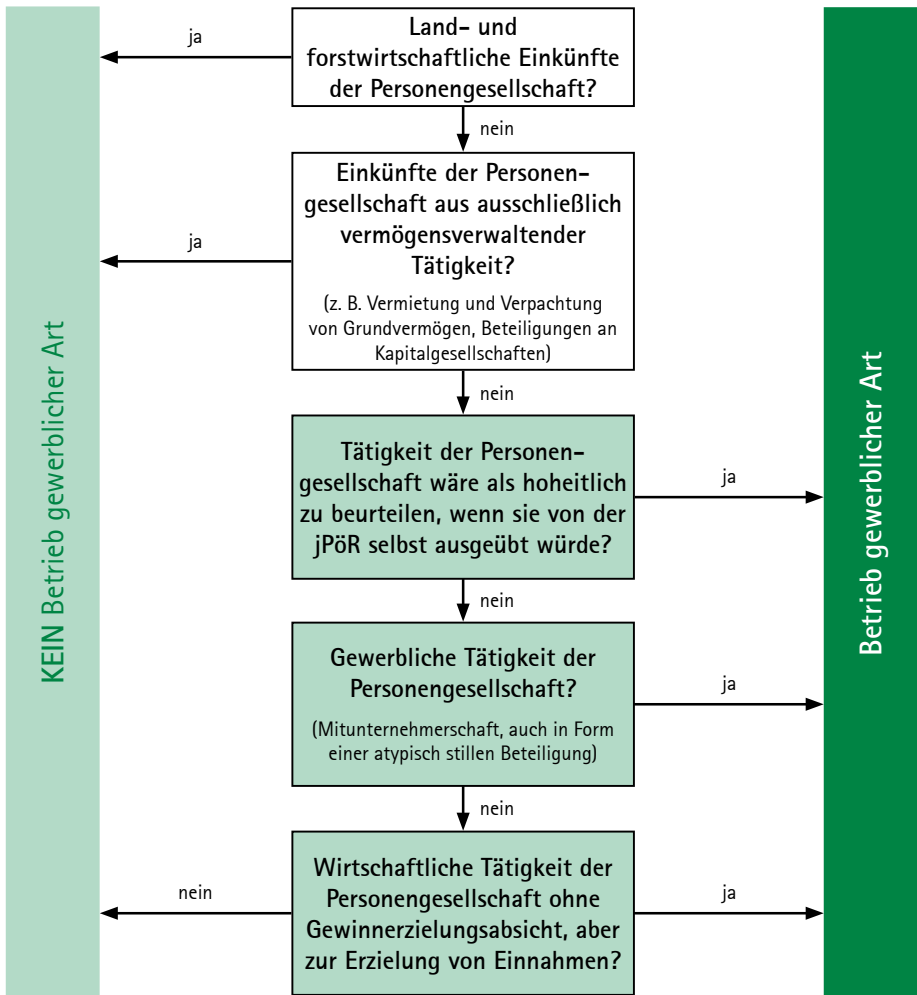
Im Hinblick auf Art. 96 Abs. 1 Nr. 3 SächsGemO sind Gemeinden nur ausnahmsweise an **Personengesellschaften** beteiligt. Handelt es sich bei der Personengesellschaft (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft) einkommensteuerlich um eine gewerblich tätige Mitunternehmerschaft, begründet die Gemeinde damit – unabhängig von der Beteiligungsquote – regelmäßig einen oder mehrere eigenständige Betriebe gewerblicher Art; dieser gilt bzw. diese gelten grundsätzlich als Regiebetriebe. Dies gilt auch, wenn die Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Beteiligung besteht. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft, die keinen Gewerbebetrieb unterhält, kann bei der

beteiligten juristischen Person des öffentlichen Rechts nach Maßgabe des § 4 KStG ebenfalls einen bzw. mehrere Betriebe gewerblicher Art begründen. Jede von der Personengesellschaft ausgeübte Tätigkeit ist gesondert zu beurteilen. Nach der geänderten Auffassung der Finanzverwaltung können juristische Personen des öffentlichen Rechts auch dann einen oder mehrere Betriebe gewerblicher Art begründen, wenn sie sich, ggf. auch unter der Beteiligung Dritter, in einer Personengesellschaft zur gemeinsamen Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten zusammenschließen. Für die Beurteilung, ob durch die Beteiligung an einer Personengesellschaft ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird, sind die für die Merkmale der wirtschaftlichen Selbständigkeit und des wirtschaftlichen Gewichts geltenden Umsatzgrenzen unerheblich; sie gelten als erfüllt. Aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft resultiert somit nur dann kein Betrieb gewerblicher Art, wenn die Einkünfte der Gesellschaft land- und forstwirtschaftlich oder vermögensverwaltend sind. Auch die Beteiligung an einer Personengesellschaft, die ausschließlich aufgrund gewerblicher Prägung gewerbliche Einkünfte erzielt, führt bei der beteiligten juristischen Person des öffentlichen Rechts zu keinem Betrieb gewerblicher Art. Vertrauensschutzregelungen im Einzelfall bleiben unberührt.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> BMF-Schreiben vom 21. Juni 2017 (IC C 2 – S 2706/14/10001 DOK 2017/0543913).

## Prüfschema – Beteiligungen an Personengesellschaften



#### 4.5 Selbstversorgungseinrichtungen

Selbstversorgungseinrichtungen sind solche Betriebe, die ausschließlich gegenüber anderen Bereichen (Hoheitsbereich, Bereich der Vermögensverwaltung oder Betrieb gewerblicher Art wie z. B. Druckerei, Kopierstelle) derselben Trägerkörperschaft tätig werden. In diesen Fällen begründen Leistungen, die ihrem Charakter nach eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, nach Auffassung der Finanzverwaltung auch dann keinen Betrieb gewerblicher Art, wenn zwischen der Selbstversorgungseinrichtung und ihrer Trägerkörperschaft betriebswirtschaftlich abgerechnet wird. Dies gilt nicht, soweit zwischen bereits aus anderen Gründen bestehenden Betrieben gewerblicher Art Leistungen erbracht werden.

### 5. ABC der Betriebe gewerblicher Art

Die nachfolgende nicht abschließende Übersicht enthält Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die bei Erzielen von Einnahmen aus diesen Tätigkeiten zu einem Betrieb gewerblicher Art führen können.

#### A

Apotheke  
Alten(wohn)heim  
Auftragsforschung  
Aus- und Übersiedlerwohnheim, soweit keine zeitlich befristete Billigkeitsregelung bei vorübergehender Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern<sup>4</sup>

#### B

Bauamt, soweit nicht hoheitliche Bauaufgaben erfüllt werden (z. B. Bauplanung für städtische Krankenhaus-GmbH)  
Besichtigungsbetrieb (z. B. Schloss, Museum)  
Bergbahn  
Blumenverkauf  
Blutalkoholuntersuchung  
Bootsverleih  
Botanischer Garten  
Bücherei  
Bücherverkauf

#### C

Café  
Campingplatz

#### D

Duales System<sup>5</sup>  
Druckerei

#### E

Eisbahn  
Eishalle

#### F

Fähre  
Familienstambücherverkauf  
Fernseh-Zentralantennen  
Festspielhaus  
Flugplatz  
Forschungsanstalt (Auftragsforschung)

<sup>4</sup> BMF-Schreiben vom 20. November 2014 (IV C 2 - S 2730/0-01 DOK 2014/1036761), verlängert mit BMF-Schreiben vom 31. Juli 2018 (IV C 2 - S 2730/15/10001 DOK 2018/0627940).

<sup>5</sup> Träger dieses Systems ist die »Duale System Deutschland Gesellschaft für Abfallvermeidung und Sekundärrohstoffgewinnung mbH« (DSD GmbH), die sich zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen häufig der Kommunen bedient. Diese holen die Verpackungen bei den Verbrauchern ab, sortieren sie und stellen sie der DSD GmbH zur Verfügung. Diese Tätigkeiten erfolgen nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt. Die Kommunen werden vielmehr wirtschaftlich tätig und können insoweit einen Betrieb gewerblicher Art begründen.



Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen  
Friedhofsgärtnerei (soweit nicht Land- und  
Forstwirtschaft)  
Feinstaubplakettenverkauf

## **G**

Galerie  
Gaststätte  
Gebäudereinigung  
Gewerbemüllentsorgung (soweit zur Verwer-  
tung bestimmt)  
Grabpflege  
Gutachterausschüsse

## **H**

Hafen  
Hausmeisterservice  
Heizwerk

## **J**

Jugendheim

## **K**

Kabelfernsehen  
Kantine  
Karneval  
Kegelbahn  
Kindergarten  
Kinderhort  
Kfz-Kennzeichenverkauf  
Kfz-Reparaturwerkstatt  
Krankenfahrten  
Krankenhaus und Hochschulkliniken  
Kranzbinderei  
Krematorium  
Kulturzentrum  
Kurbetrieb

## **L**

Landschaftsgestaltung  
Leichentransport

## **M**

Märkte  
Materialverkauf (z. B. Kies, Sand)  
Mensa  
Messe  
Museum  
Museumsshop

## **P**

Parkhaus  
Parkplatz, bewacht  
Personalgestellung  
Pflegeheim  
Photovoltaikanlage  
Privatanzeigen in Amtsblättern

## **R**

Rechtsberatung  
Reisebüro

## **S**

Sargverkauf  
Sauna  
Schulspeisung  
Schwimmbad (ohne Schulschwimmen)  
Skilift  
Sparkasse  
Sponsoring  
Sportkurs  
Sportplatz  
Stadtbad  
Stadtbahn  
Stadthalle  
Stadtmarketing  
Stadtrundfahrten  
Stadtwerke  
Sterbewäscheverkauf  
Straßen- und Wanderkartenverkauf

## **T**

Telefonnutzung

Telekommunikation  
Theater  
Tierheim  
Transportleistungen

## **U**

Unternehmensberatung

## **V**

Vermietung von Werbeflächen  
Vermietung von Verkehrsschildern  
Vermittlungstätigkeiten  
Verpachtungsbetriebe

Versorgungsbetriebe für Gas/Strom/Wasser  
Volkshochschule

## **W**

Wasserversorgung  
Werbung, insbesondere Sponsoring  
Werbesendung  
Wohnungsvermittlung

## **Z**

Zeltplatz  
Zimmervermittlung

# D. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

## 1. Ziel und Verfahren

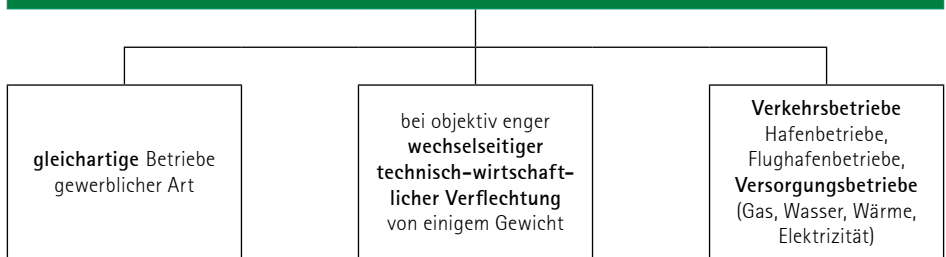
Für Zwecke der Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer wird jeder Betrieb gewerblicher Art für sich betrachtet (zur Umsatzsteuer vgl. Abschnitt M). Abweichend von diesem Grundsatz wird unter bestimmten Voraussetzungen eine Zusammenfassung dieser Betriebe steuerlich anerkannt. Diese Zusammenfassung kann steuerlich vorteilhaft sein, wenn eventuelle Gewinne des einen Betriebes gewerblicher Art mit Verlusten des anderen Betriebes ausgeglichen werden können und sich im Ergebnis eine geringere oder keine steuerliche Belastung ergibt. Die juristische Person des öffentlichen Rechts hat jeweils ein Wahlrecht, ob und in welchem Umfang sie bestehende Betriebe gewerblicher Art im Einzelfall nach den im Folgenden dargestellten Grundsätzen steuerlich zusammenfasst oder eine Zusammenfassung beibehält. Die einzelnen Zusammenfassungstatbestände sind jeweils getrennt zu prüfen.<sup>6</sup>

Für die Frage, ob ein **Verpachtungsbetrieb** (vgl. Abschnitt C) mit einem anderen Verpachtungsbetrieb oder einem anderen Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst werden kann, ist nicht auf die Verpachtungstätigkeit, sondern auf die Tätigkeit des Pächters abzustellen.

Die Zusammenfassung der durch eine **Betriebsaufspaltung** begründeten Betriebe gewerblicher Art (vgl. Abschnitt C) kann nicht nach den für Verpachtungsbetriebe geltenden Grundsätzen vorgenommen werden. Vielmehr ist zu prüfen, ob der Besitzbetrieb mit der Verpachtung der Wirtschaftsgüter im Einzelfall die allgemeinen Zusammenfassungsvoraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG erfüllt.

» Rechtsquelle: § 4 Abs. 6 KStG

### Zulässige Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art



<sup>6</sup> BMF-Schreiben vom 12. November 2009 (IV C 7 – S 2706/08/10004 DOK 2009/0648518).

Sind Betriebe gewerblicher Art nach einem Tatbestandsmerkmal zusammengefasst worden, so kann für diesen zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art gesondert geprüft werden, ob er mit einem anderen, ggf. auch zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art oder einer Einrichtung, die mehrere Betriebe umfasst, weiter zusammengefasst werden kann. Für die Zusammenfassung eines Betriebes gewerblicher Art mit einem anderen zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art oder einer Einrichtung, die mehrere Betriebe umfasst, reicht es aus, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem Betrieb gewerblicher Art und einem der Betriebe gewerblicher Art des zusammengefassten Betriebes gewerblicher Art oder einem der Betriebe der Einrichtung vorliegen.

## 2. Zusammenfassungstatbestände

### 2.1 Gleichartigkeit

Gewerbliche Tätigkeiten sind gleichartig, wenn sie im gleichen Gewerbezweig ausgeübt werden. Dabei sind Versorgungs- und Verkehrsbetriebe nicht bereits schon deshalb als gleichartig anzusehen, weil sie in § 4 Abs. 3 KStG genannt sind. Dagegen sind die dort aufgeführten Versorgungsbetriebe gleichartig.

### 2.2 Enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht

Wann nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht vorliegt, hängt von den Umständen des jeweiligen Einzelfalles ab. Für die Zusammenfassung mehrerer wirtschaftlicher Betätigungen kommt es nicht allein auf den Willen der Körperschaft des öffentlichen

Rechts und organisatorische Maßnahmen an. Zwischen den einzelnen Tätigkeiten muss ein innerer wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen, der nach der Verkehrsauffassung die Zusammenfassung zu einer wirtschaftlichen Einheit rechtfertigt. Nicht erforderlich ist, dass die Betriebe gegenseitig aufeinander angewiesen sind. Eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung liegt dann vor, wenn bestehende oder zu errichtende Anlagen den Zwecken mehrerer Betriebe dienen. Reine Lieferverhältnisse erfüllen nicht das Merkmal der engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung. Vielmehr müssen sich aus der Lieferung eines Hauptstoffes für den einen Betrieb gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben, die nicht allein auf einer Verknüpfung aufgrund einer subjektiven Willensentscheidung beruhen, sondern zwangsläufig aufgrund chemischer und physikalischer Vorgänge entstehen.

Sofern ein Betrieb gewerblicher Art mit einem anderen zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art oder einer Einrichtung, die mehrere Betriebe umfasst, weiter zusammengefasst werden soll, muss die Voraussetzung »von einigem Gewicht« im Verhältnis zum zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art vorliegen. Damit ist die Bedeutsamkeit der Verflechtung gemeint. Nach allgemeiner Verkehrsanschauung muss diese zwar nicht von herausragender, aber dennoch von erkennbarer Relevanz sein. Eine nur geringfügige Bedeutung der engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung reicht somit nicht aus.

Für die Zusammenfassung eines Energieversorgungsbetriebs mit einem Bäderbetrieb

mittels Blockheizkraftwerk<sup>7</sup> ist das Merkmal der gegenseitigen Gewichtigkeit beispielsweise als erfüllt anzusehen:

- Aus Sicht des Bäderbetriebs: Die Gewichtigkeit ist gegeben, wenn das Blockheizkraftwerk der Abdeckung des thermischen Grundlastbedarfs des Bades des Bäderbetriebes dient, das an das Blockheizkraftwerk angeschlossen ist. Dies ist der Fall, wenn mit der gelieferten Wärme mindestens 25 v. H. des Gesamtwärmebedarfs dieses Bades gedeckt werden.
- Aus Sicht des Energieversorgungsbetriebs: Die Gewichtigkeit ist gegeben, wenn das Blockheizkraftwerk über eine elektrische installierte Leistung von mindestens 50 kW verfügt.

Eine zulässige Zusammenfassung setzt voraus, dass das Blockheizkraftwerk wirtschaftlich ist. Außerdem muss es dem Bäderbetrieb dienen. Dies ist nicht der Fall, wenn neben der Wärmeabgabe des Blockheizkraftwerkes an den Bäderbetrieb eine Wärmeabgabe an Dritte (z. B. Wohngebäude im Umfeld des Bades) erfolgt und das Blockheizkraftwerk auch ohne den Bäderbetrieb noch wirtschaftlich wäre.<sup>8</sup>

### 2.3 Querverbundunternehmen

Der Prüfung, ob nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung

von einigem Gewicht vorliegt, bedarf es nicht, wenn betriebliche Organisationseinheiten der öffentlichen Daseinsvorsorge (Versorgungsbetriebe, Verkehrsbetriebe, Hafenbetriebe und Flughafenbetriebe) zusammengefasst werden sollen. In diesen Fällen werden die Voraussetzungen der Zusammenfassung als gegeben unterstellt, da die in ihnen ausgeübten Betätigungen dem gleichen Gedanken, nämlich der Versorgung der Bevölkerung, untergeordnet sind.

### 2.4 Keine Zusammenfassung mit Hoheitsbetrieben

Da Hoheitsbetriebe nicht der Besteuerung unterliegen, ist eine steuerliche Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben ausgeschlossen, selbst wenn diese Betriebe miteinander wechselseitig technisch-wirtschaftlich eng verflochten sind. Deshalb kann z. B. ein städtisches Wasserwerk (Betrieb gewerblicher Art) nicht mit der städtischen Straßenreinigung (Hoheitsbetrieb) zusammengefasst werden.

#### BEISPIELE:

Der Bürgermeister von A-Stadt fragt sich, ob die Zusammenfassung folgender Betriebe der Gemeinde steuerlich anerkannt wird:

- a) der von der Stadt selbst betriebene Ratskeller und das verpachtete Parkcafé,
- b) das verpachtete Parkcafé und das verpachtete Stadtkino,
- c) die Stadtwerke und das städtische Busunternehmen,
- e) das städtische Heizkraftwerk und der Bäderbetrieb,
- f) die Stadtwerke und die Bäderbetriebe (Hallen- und Freibad); das für die Deckung von mindestens 25 v. H. des Gesamtwärmebedarfs im

<sup>7</sup> BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 (IV C 2 - S 2706/08/10004:004 DOK 2016/0440570).

<sup>8</sup> BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 (IV C 2 - S 2706/08/10004:004 DOK 2016/0440570).

Hallenbad installierte Blockheizkraftwerk hat eine elektrische Leistung von 50 kW.

#### **STEUERLICHE BEHANDLUNG:**

- a) Die Zusammenfassung des Betriebes gewerblicher Art Ratskeller und des Verpackungsbetriebes ist möglich, da beide Betriebe gleichartig sind.
- b) Hier handelt es sich nicht um gleichartige Betriebe. Eine Zusammenfassung ist nicht möglich.
- c) Die Stadtwerke sind ein Versorgungsbetrieb und das städtische Busunternehmen stellt einen Verkehrsbetrieb dar. Beide können zusammengefasst werden.
- d) Sofern z.B. zum Ausgleich des Überdrucks in dem Heizkraftwerk das Wasser im Bäderbetrieb erwärmt wird, kommt eine Zusammenfassung in Betracht. Nicht ausreichend ist allerdings, wenn das Heizkraftwerk neben der Versorgung Dritter (z.B. Wohngebäuden) allein die für den Bäderbetrieb wichtigen Betriebsmittel (Fernwärme) liefert. In diesem Fall fehlt es an einer wechselseitigen Verflechtung; der Bäderbetrieb wäre in diesem Fall nur einer von vielen Geschäftspartnern des Heizkraftwerkes. Nichts anderes gilt, wenn im Heizkraftwerk Blockheizkraftwerk-Module installiert sind und deren Wärmeproduktion in das städtische Fernwärmenetz eingespeist wird. Die Zusammenfassung zu einer Einheit muss auch wirtschaftlich begründbar sein; sie darf nicht nur der Steuerersparnis dienen.
- e) Die Versorgungsbetriebe (Energie- und Wärmeversorgung) können als Querverbundunternehmen zusammengefasst werden. Eine (weitere) Zusammenfassung mit dem wegen Gleichartigkeit bereits zusammengefassten Bäderbetrieben (Hallen- und Freibad) mittels Blockheizkraftwerk ist möglich. Dabei ist es für die Zusammenfassung der Versorgungsbetriebe mittels Blockheizkraftwerk unschädlich, wenn der Energieversorgungsbetrieb bereits mit einem anderen Betrieb gewerblicher Art (Wärmeversorgung) zusammengefasst wurde. Die Tätigkeit der Elektrizitätsversorgung darf dabei nur nicht von untergeordneter Bedeutung sein. Die mittels Blockheizkraftwerk hergestellte enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung zwischen Versorgungs- und Bäderbetrieb ist auch von einigem Gewicht. Aus Sicht des Versorgungsbetriebs verfügt das Blockheizkraftwerk über eine elektrisch installierte Leistung von 50 kW. Auch aus Sicht des Bäderbetriebs ist die Wichtigkeit gegeben, da das Blockheizkraftwerk der Abdeckung des thermischen Grundlastbedarfs des Bades des Bäderbetriebes dient, das an das Blockheizkraftwerk angeschlossen ist. Dies ist der Fall, weil mindestens 25 v.H. des Gesamtwärmebedarfs des Hallenbades gedeckt werden. Das Freibad wird im zusammengefassten Bäderbetrieb »mitgeschleppt« und muss nicht selbst Wärme aus dem Blockheizkraftwerk beziehen.

Zur Zusammenfassung in Kapitalgesellschaften vgl. Abschnitt N.

# E. Erklärungs-, Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

## 1. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich sowohl aus der Abgabenordnung (z. B. §§ 141 bis 144 AO) als auch aus den Einzelsteuergesetzen (z. B. § 22 UStG, § 4 Absatz 3 Satz 5, § 4 Absatz 4a Satz 6, § 4 Absatz 7 und § 41 EStG). Insbesondere für Zwecke der Umsatzsteuer besteht die Pflicht, Aufzeichnungen zu führen (§ 22 UStG) und Rechnungen aufzubewahren (§ 14b UStG). Eine Rechnung ist jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Die umsatzsteuerlichen Mindestanforderungen an Rechnungen sind zu beachten (vgl. Abschnitt M Tz. 8).

Hinsichtlich der Buchführungspflicht der kommunalen Betriebe gewerblicher Art ist Folgendes zu beachten:

### 1.1 Eigenbetriebe

Unternehmen der Gemeinde ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die als Eigenbetrieb geführt werden, sind verpflichtet, ihre Rechnungen nach den Vorschriften für Kaufleute und somit nach den Regeln der doppelten Buchführung zu führen. Diese Buchführungspflicht ist bei einem Betrieb gewerblicher Art regelmäßig auch für die Besteuerung zu erfüllen; der Gewinn ist durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Soweit ein Betrieb gewerblicher Art nicht deckungsgleicher Teil des Eigenbetriebs ist, besteht die Möglichkeit, den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung zu

ermitteln. Dies gilt insbesondere in Fällen, in denen ein Eigenbetrieb neben dem Betrieb gewerblicher Art auch einen hoheitlichen Bereich umfasst oder aus mehreren nicht zusammenfassbaren Betrieben gewerblicher Art besteht (vgl. Abschnitt D).

Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sind entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften aufzustellen, soweit sich aus der SächsEigBVO nichts anderes ergibt. Das Stammkapital ist mit dem in der Betriebsatzung festgesetzten Betrag anzusetzen.

Eigenbetriebe mit mehr als einem Betriebszweig haben außerdem eine Erfolgsübersicht zu erstellen, in der die Gewinn- und Verlustrechnung nach Betriebszweigen getrennt dargestellt wird. Gemeinsame Aufwendungen und Erträge sind dabei sachgerecht auf die Betriebszweige aufzuteilen, soweit Lieferungen und Leistungen nicht gesondert verrechnet werden. Die Erfolgsübersicht wird vom Finanzamt für die Durchführung des Verlustabzuges oder die steuerliche Beurteilung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art benötigt. Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens einschließlich der Finanzanlagen ist in einem Anlagenverzeichnis darzustellen, das Bestandteil des Anhangs ist.

» *Rechtsquellen: § 95a SächsGemO, § 11 Abs. 1 SächsEigBVO, § 18 Abs. 3 SächsEigBVO, § 26 Abs. 1 und 2 SächsEigBVO, § 28 Abs. 1 SächsEigBVO, § 29 Abs. 2 SächsEigBVO, §§ 238 ff., 266 HGB, § 140 AO, § 4 Abs. 1 EStG, § 5 EStG, § 4 Abs. 3 EStG*

## 1.2 Regiebetriebe und weitere sonstige Einrichtungen, die keine Eigenbetriebe, aber Betriebe gewerblicher Art sind

Ab dem Haushaltsjahr 2013 sind die Gemeinden verpflichtet, sich auch bei Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit der (doppischen) Buchführung nach den §§ 22 ff. SächsKomKBVO zu bedienen. Für Zwecke der Besteuerung gilt diese Verpflichtung nicht für gemeindliche Regiebetriebe. Steuerpflichtig ist die Gemeinde mit ihrem jeweiligen Betrieb gewerblicher Art. Hingegen erstreckt sich

der Anwendungsbereich der Doppik auf das gesamte Hoheitsvermögen, das aus steuerlicher Sicht auch nicht wirtschaftlichen Zwecken dient. Die umfassenden Aufzeichnungspflichten stellen somit gemäß § 140 AO keine Pflichten zum Führen von Büchern oder zum Erstellen von Abschlüssen für den einzelnen Betrieb gewerblicher Art dar. Das Wahlrecht, den Gewinn auch durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben anzusetzen (§ 4 Abs. 3 EStG), bleibt erhalten.



**Übersicht:**

**Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der Kommunen für ihre Betriebe gewerblicher Art**

Steuerliche Gewinnermittlung gemäß BMF-Schreiben vom 3. Januar 2013 (IV C 2 – S 2706/09/10005 DOK 2012/1188606)

	Eigenbetriebe	Regiebetriebe	andere Einrichtungen
<b>Bestehen außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten</b>	§ 11 Abs. 1 SächsEigBVO → Verweis auf §§ 238 ff. HGB → doppelte Buchführung	§ 22 SächsKomKBVO in Verbindung mit § 42 SächsKomKBVO in Verbindung mit § 263 HGB → doppelte Buchführung	Grundsatz: keine Buchführungspflicht  <u>Ausnahme:</u> kaufmännischer Betrieb → §§ 238 ff. HGB → doppelte Buchführung oder spezielle Buchführungsregelungen, z. B. §§ 3, 4 KHBV → doppelte Buchführung
<b>Bestehen steuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten</b>	Grundsatz: ja gemäß § 140 AO → doppelte Buchführung	Grundsatz: nein <u>Ausnahme:</u> ja, gemäß § 141 AO bei Überschreiten der Umsatz- oder Gewinn- grenzen und entsprechender Mitteilung durch das Finanzamt → doppelte Buchführung	Grundsatz: nein <u>Ausnahme:</u> ja gemäß § 140 AO → doppelte Buchführung, wenn diese aus außersteuerlichen Gründen (Ausnahme s. o.) gefordert ist
<b>Art der steuerlichen Gewinnermittlung</b>	Betriebsvermögensvergleich § 4 Abs. 1 und § 5 EStG	Grundsatz: Einnahmenüberschussrechnung § 4 Abs. 3 EStG <u>Ausnahme:</u> Betriebsvermögensvergleich § 4 Abs. 1 und § 5 EStG	Grundsatz: Einnahmenüberschussrechnung § 4 Abs. 3 EStG <u>Ausnahme:</u> Betriebsvermögensvergleich § 4 Abs. 1 und § 5 EStG

**a) Einrichtungen, die als kaufmännische Betriebe im Sinne des Handelsrechts geführt werden**

Diese Einrichtungen unterliegen den Buchführungs-, Bilanzierungs- und Aufbewahrungspflichten nach dem HGB. Diese Buchführungspflicht ist bei einem Betrieb gewerblicher

Art auch für die Besteuerung zu erfüllen; der Gewinn ist durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln.

Daneben gibt es Spezialregelungen, aufgrund derer eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich durchzuführen ist. So

müssen bestimmte Einrichtungen aufgrund besonderer Vorschriften Bücher führen und Abschlüsse fertigen (z. B. Krankenhäuser, §§ 3, 4 KHBV).

#### **b) Einrichtungen, die nicht buchführungspflichtig sind**

Diese Einrichtungen haben für steuerliche Zwecke nur dann Bücher zu führen, wenn sie die Buchführungsgrenzen der Abgabenordnung überschritten haben. Gemäß § 141 AO besteht eine Buchführungspflicht, wenn die Umsätze des Betriebes gewerblicher Art mehr als 600.000 Euro im Kalenderjahr betragen haben bzw. wenn der Gewinn den Betrag von 60.000 Euro im Wirtschaftsjahr überschritten hat. Die Buchführungspflicht ist vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die das Finanzamt auf den Beginn der Verpflichtung hingewiesen hat.

Die betroffenen Betriebe können aber vom zuständigen Finanzamt von der Pflicht zur kaufmännischen Buchführung entbunden werden. Diese Erleichterung wird das zuständige Finanzamt im Allgemeinen gewähren, wenn dadurch die Besteuerung nicht beeinträchtigt wird. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Buchführungsgrenzen nur einmalig überschritten werden. Der Gewinn ist dann durch Einnahmenüberschussrechnung zu ermitteln und aus den Aufzeichnungen abzuleiten, die nach dem Gemeindehaushaltsrecht zu führen sind.

Bei einem Dauerverlustbetrieb führt allein das Überschreiten der Umsatzgrenze nach § 141 AO auch nicht zu einer Buchführungspflicht, wenn dieser mangels Gewinnerzielungsabsicht kein gewerbliches Unternehmen darstellt.

» *Rechtsquellen: SächsKomKBVO, SächsEigBG, SächsEigBVO, §§ 238 ff. HGB, § 140 AO, § 141 AO, § 148 AO § 4 Abs. 1 und 3 EStG, § 5 EStG*

## **2. Aufbewahrungsfristen, maschinelle Lesbarkeit, Datenzugriff**

Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht besteht grundsätzlich nur im Umfang der Aufzeichnungspflicht. Müssen Bücher für steuerliche Zwecke geführt werden, sind sie in vollem Umfang grundsätzlich zehn Jahre aufbewahrungs- und vorlagepflichtig. Auch Steuerpflichtige, die nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, sind verpflichtet, Aufzeichnungen und Unterlagen grundsätzlich zehn Jahre aufzubewahren.

Aufbewahrungspflichten können sich auch aus anderen Rechtsnormen (z. B. § 14b UStG) ergeben. Der Unternehmer hat ein Doppel der Rechnung, die er selbst oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat, sowie alle Rechnungen, die er erhalten oder die ein Leistungsempfänger oder in dessen Namen und für dessen Rechnung ein Dritter ausgestellt hat, zehn Jahre aufzubewahren. Die Rechnungen müssen für den gesamten Zeitraum lesbar sein. Dies gilt auch für den Leistungsempfänger in den Fällen, in denen er die Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet (vgl. Abschnitt M Tz. 7).

Die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen können bis auf wenige Ausnahmen auch als Wiedergabe auf einem

Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden und während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können. Sind aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen, sind sie auch in dieser Form aufzubewahren und dürfen vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden.<sup>9</sup>

Die Finanzbehörde hat das Recht, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellten und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen durch Datenzugriff zu prüfen. Das Recht auf Datenzugriff steht der Finanzbehörde nur im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen zu. Dabei entstehende Kosten (einschließlich der Kosten zur Herstellung des Datenzugriffs) hat der geprüfte Betrieb gewerblicher Art zu tragen. Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde nach dem Gesetz drei gleichberechtigte Möglichkeiten zur Verfügung. Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen; falls erforderlich,

kann sie auch kumulativ mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen. Im Einzelnen:

### **Unmittelbarer Datenzugriff**

Die Finanzbehörde hat das Recht, selbst unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem dergestalt zuzugreifen, dass sie in Form des Nur-Lesezugriffs Einsicht in die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nimmt und dabei die eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der entsprechenden Verknüpfungen nutzt. Eine Unveränderbarkeit des Datenbestandes und des Datenverarbeitungssystems durch die Finanzbehörde muss seitens des geprüften Betriebes gewerblicher Art eines von ihm beauftragten Dritten gewährleistet werden.

### **Mittelbarer Datenzugriff**

Die Finanzbehörde kann verlangen, dass ihr die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nach ihren Vorgaben und dem in Datenverarbeitungssystem vorhandenen Möglichkeiten in maschinell ausgewerteter Form zugänglich gemacht werden, um anschließend einen Nur-Lesezugriff durchführen zu können.

### **Datenträgerüberlassung**

Der Finanzbehörde steht es ferner zu, dass ihr die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der internen und externen Verknüpfungen sowie elektronische Dokumente und Unterlagen auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden. Die Finanzbehörde ist nicht berechtigt, selbst Daten aus dem Datenverarbeitungssystem herunterzuladen oder Kopien vorhandener

---

<sup>9</sup> BMF-Schreiben vom 28. November 2019 (IV A 4-S 0316/19/10003:001 DOK 2019/0962810).

Datensicherungen vorzunehmen. Der Finanzbehörde sind mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auch alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei einem Dritten befinden. Der zur Auswertung überlassene Datenträger ist spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide an den Steuerpflichtigen zurückzugeben.

» *Rechtsquellen: §§ 146 ff. AO, § 14b UStG*

### 3. Gewinnermittlung

Der Betrieb gewerblicher Art hat seinen Gewinn in den Fällen, in denen aufgrund gesetzlicher Vorschriften eine Verpflichtung besteht, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder in denen freiwillig Bücher geführt werden, durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Der Inhalt der ggf. durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften angepassten Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung ist grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln.<sup>10</sup> Besteht für die Betriebe gewerblicher Art keine Verpflichtung, Bücher zu führen und werden auch freiwillig keine Bücher geführt, ist der Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung

zu ermitteln. Diese ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln.

Der Gewinn ist für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art getrennt zu ermitteln. Für zusammengefasste Betriebe gewerblicher Art muss steuerlich eine eigenständige Gewinnermittlung vorgenommen werden.

» *Rechtsquellen: § 4 Abs. 1 in Verbindung mit § 5b EStG, § 4 Abs. 3 EStG, § 60 Abs. 4 EStDV*

### 4. Steuererklärungspflichten

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind verpflichtet, für ihre Betriebe gewerblicher Art Körperschaftsteuer-, und Gewerbesteuererklärungen sowie für ihr umsatzsteuerliches Unternehmen Umsatzsteuererklärungen abzugeben.

Dabei ist für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts eine gesonderte Körperschaftsteuererklärung und – sofern er einen Gewerbebetrieb darstellt – eine Gewerbesteuererklärung einzureichen. Umsatzsteuerlich bilden die unternehmerischen Tätigkeiten hingegen in ihrer Gesamtheit ein einheitliches Unternehmen. Deswegen hat die juristische Person des öffentlichen Rechts nur eine (zusammengefasste) Umsatzsteuererklärung abzugeben. Als Ausnahme von diesem Grundsatz wird bei Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG in der bis zum 31. Dezember 2015 geltenden Fassung die Umsatzsteuer von Betrieben gewerblicher Art des Bundes und der Länder nicht zentral bei einem Finanzamt, sondern gesondert für den einzelnen Betrieb bei dem für den jeweiligen Betrieb

<sup>10</sup> Zu den Übermittlungspflichten für steuerbegünstigte Körperschaften vgl. BMF-Schreiben vom 19. Dezember 2013 (IV C 6 - S2133-b/11/10009:004). Sofern eine steuerbegünstigte Körperschaft auf freiwilliger Basis über die Minimalanforderungen hinaus Daten übermitteln möchte, ist dies möglich, vgl. BMF-Schreiben vom 13. Juni 2014 (IV C 6-S 2133-b/11/10016:004).

zuständigen Finanzamt festgesetzt. Mit der Anwendung von § 2b UStG gilt hierzu die Regelung des § 18 Abs. 4f UStG, wonach die einzelnen Organisationseinheiten von Bund und Ländern jeweils eine eigene Umsatzsteuererklärung abgeben.

Grundsätzlich sind auch für sogenannte Dauerverlustbetriebe (d.h. Betriebe, die insgesamt und auf Dauer defizitär sind) und Betriebe, deren zu versteuerndes Einkommen auf Dauer geringer als 5.000 Euro ist, Steuerklärungen abzugeben. Das Finanzamt kann davon aber Ausnahmen zulassen. Auch in diesen Fällen wird das Finanzamt in regelmäßigen Abständen anhand geeigneter Unterlagen überprüfen, ob die Voraussetzungen für eine solche Ausnahme noch vorliegen.

Soweit die Steuergesetze nichts anderes bestimmen, sind die Steuerklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, spätestens sieben Monate danach beim zuständigen Finanzamt abzugeben. (bei Jahressteuerklärungen bis Ende Juli des Folgejahres). Werden die Steuerklärungen durch Angehörige der steuerberatenden Berufe erstellt, beträgt die Abgabefrist vierzehn Monate (bei Jahressteuerklärungen bis Ende Februar des Zweit-Folgejahres). Diese Fristen können von der Finanzverwaltung verlängert werden.<sup>11</sup>

Für die Umsatzsteuer sind vierteljährliche bzw. bei einer Vorjahressteuer von mehr als 7.500 Euro monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen bis zum 10. Tag des darauffolgenden Monats abzugeben. Diese Fristen sind bis auf die Fälle der

Dauerfristverlängerung nicht verlängerbar. Beträgt die Umsatzsteuer-Zahllast im Vorjahr nicht mehr als 1.000 Euro, müssen keine Voranmeldungen abgegeben werden (Jahreszahler). Unabhängig davon sind in jedem Fall Voranmeldungen abzugeben, wenn Sondertatbestände vorliegen (z.B. innergemeinschaftliche Erwerbe oder Steuer auf bezogene Bauleistungen nach § 13b UStG).

Die Steuerklärungen (einschließlich der Steueranmeldungen) sind grundsätzlich mittels ELSTER (**EL**elektronische **ST**euERklärung)<sup>12</sup> nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln.

Gesetzlich vorgeschriebene Nachweisbelege wie Zuwendungsbestätigungen und Steuerbescheinigungen sind grundsätzlich nicht mehr zusätzlich zu den elektronisch übermittelten Steuerklärungen einzureichen. Bei Bedarf fordert das Finanzamt diese an. Steuerlich gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art oder Eigengesellschaften müssen jedoch weiterhin einen Tätigkeitsbericht, eine Mittelverwendungsrechnung<sup>13</sup> und ggf. Nachweise über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen im Sinne von § 62 AO vorlegen.

*Rechtsquellen: § 31 Abs. 1a KStG, § 14a GewStG, § 18 UStG, § 63 AO, § 149 AO, § 50 Abs. 8 EStDV*

---

<sup>11</sup> Abweichend davon endet die Steuerklärungsfrist für den Veranlagungszeitraum 2020 erst Ende Oktober 2021, bei Erstellung der Steuerklärungen durch Angehörige der steuerberatenden Berufe erst Ende Mai 2022.

---

<sup>12</sup> Für die kostenfreie Nutzung von ELSTER steht das Dienstleistungsportal der Finanzverwaltung unter [www.elster.de](http://www.elster.de) zur Verfügung. Zudem ist ELSTER in vielen kommerziellen und auch frei erhältlichen Steuerprogrammen integriert.

<sup>13</sup> Mit der Mittelverwendungsrechnung hat die gemeinnützige Körperschaft darzustellen, dass sie ihre Mittel zeitnah für ihre steuerbegünstigten Satzungszwecke verwendet hat. Dies ist nur noch dann erforderlich, wenn die jährlichen Einnahmen der Körperschaft mehr als 45.000 Euro betragen (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21. Dezember 2020).

# F. Einkommensermittlung

## 1. Allgemeines

Einkünfte aus einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts unterliegen – ebenso wie die von Kapitalgesellschaften – der Körperschaft- und gegebenenfalls der Gewerbesteuer. Sie sind stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Dies gilt auch im Fall der Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art.

Betriebe gewerblicher Art, die nicht selbst juristische Person des öffentlichen Rechts sind (sog. Betriebe ohne eigene Rechtspersönlichkeit), stellen zivil- und verwaltungsrechtlich mit ihrer Trägerkörperschaft – der juristischen Person des öffentlichen Rechts – eine Einheit dar. Für Zwecke der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens gelten sie jedoch als gegenüber der juristischen Person des öffentlichen Rechts verselbständigt (siehe auch Ausführungen zu verdeckten Gewinnausschüttungen lt. Abschnitt F Tz. 5).

Für steuerliche Zwecke gibt es zwei verschiedene Gewinnermittlungsarten: den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG und die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG (vgl. Abschnitt E).

Für die Einkommensermittlung gelten die Vorschriften des Körperschaftsteuerrechts (§§ 7 ff. KStG). § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG verweist dabei auf die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts. Ein Einkommen für einen Betrieb gewerblicher Art ist auch dann zu ermitteln, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird oder

es an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mangelt.

Für den zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art (vgl. Abschnitt D) muss steuerlich eine eigenständige Gewinnermittlung vorgenommen werden.

Betriebseinnahmen sind alle Zuflüsse in Geld oder Geldeswert, die im Rahmen der jeweiligen betrieblichen Tätigkeit, d.h. betrieblich veranlasst, zufließen. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wird die Umsatzsteuer – anders als beim Betriebsvermögensvergleich – nicht erfolgsneutral behandelt. Vereinnahmte Umsatzsteuer-Beträge sowie vom Finanzamt erstattete Vorsteuern sind Betriebseinnahmen.

Aufwendungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die dieser aus der Unterhaltung eines Betriebes gewerblicher Art erwachsen, sind als Betriebsausgaben in diesem Betrieb abziehbar, soweit die Kosten durch die wirtschaftliche Tätigkeit veranlasst sind. Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind gezahlte Vorsteuer-Beträge und an das Finanzamt gezahlte Umsatzsteuer Betriebsausgaben.

Auch ohne besondere Regelung sind Aufwendungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts, die dieser aus der Unterhaltung eines Betriebes gewerblicher Art erwachsen, in angemessenem Umfang als Betriebsausgaben des Betriebes gewerblicher Art abzuziehen.

**BEISPIEL:**

Ein Betrieb gewerblicher Art nutzt Räume der Trägerkörperschaft für seine Zwecke. Es fallen dafür jährliche Raumkosten von 9.500 Euro an, die aber nicht von einem Konto des Betriebes gewerblicher Art, sondern von einem allgemeinen, dem hoheitlichen Bereich zuzurechnenden Konto beglichen werden. Gleichwohl sind die Aufwendungen Betriebsausgaben des Betriebes gewerblicher Art.

**VARIANTE:**

Zwischen einem Betrieb gewerblicher Art und seiner Trägerkörperschaft, einer Kommune, wird im Zuge der Einführung von neuen Steuerungsmodellen eine Nutzungsvereinbarung für die Büroräume geschlossen. Die Jahresmiete beträgt 10.000 Euro, die tatsächlich angefallenen Kosten 9.500 Euro. Diese werden nicht von einem Konto des Betriebes gewerblicher Art, sondern von einem Konto im hoheitlichen Bereich der Kommune beglichen. Bei den überlassenen Räumlichkeiten handelt es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebes gewerblicher Art.

Vereinbarungen zwischen Betrieben gewerblicher Art und Trägerkörperschaft über dem Betrieb gewerblicher Art zur Nutzung überlassene wesentliche Betriebsgrundlagen können – unabhängig davon, ob sie Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art sind – nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Die Rechtsprechung behandelt die beim Betrieb gewerblicher Art durch die Belastung mit dem Nutzungsentgelt eingetretenen Minderungen des Betriebsvermögens wie verdeckte Gewinnausschüttungen. Da die Vereinbarung nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerlich unbeachtlich ist, kommt es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung ausschließlich im Falle

(und im Zeitpunkt) des tatsächlichen Mittelabflusses aus dem Betrieb gewerblicher Art in den hoheitlichen Bereich (nicht jedoch bei einer bloßen buchmäßigen Kostenzuordnung). Mit den Räumen zusammenhängende Aufwendungen (Strom, Gas, Wasser usw., AfA) sind eigene Betriebsausgaben des Betriebes gewerblicher Art, selbst wenn die Trägerkörperschaft des Betriebes gewerblicher Art sie von einem hoheitlichen Konto vorübergehend vorfinanziert. Der überschießende Teil der »Miete« (hier: 500 Euro) stellt aber eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist auch der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen.

Bei sogenannten gemischt veranlassenen Kosten, die sowohl mit der hoheitlichen als auch der wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen gilt Folgendes:

Primär durch den hoheitlichen Bereich veranlasste Aufwendungen, die durch die wirtschaftliche Tätigkeit mitveranlasst sind, können anteilig dem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnen sein. Die gewerbliche Mitveranlassung kann aber nur berücksichtigt werden, wenn objektivierbare zeitliche oder quantitative Kriterien für die Abgrenzung der Veranlassungszusammenhänge vorliegen. Sind die hoheitlichen und gewerblichen Beweggründe für die Aufwendungen mangels objektivierbarer Abgrenzungskriterien untrennbar ineinander verwoben, ist nur der primäre Veranlassungszusammenhang zu berücksichtigen.

**BEISPIEL:**

Das Rathaus der Stadt X befindet sich in einem historisch wertvollen Gebäude der Stadt. Die Firma Bau GmbH wird von der Stadt mit der Erneuerung der Fassade des Gebäudes beauftragt. Den Festsaal des Gebäudes mit Gemälden

aus dem 18. und 19. Jahrhundert können Besucher gegen Entgelt besichtigen.

Die Stadt unterhält mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit bei Vorliegen aller Voraussetzungen einen Betrieb gewerblicher Art. Die Kosten für die Erneuerung der Fassade können nicht – auch nicht anteilig – im Betrieb gewerblicher Art »Besichtigung Festsaal« berücksichtigt werden. Zur Aufteilung der Aufwendungen für die Fassadenerneuerung fehlen objektivierbare Abgrenzungskriterien. Die Aufwendungen beruhen primär auf der hoheitlichen Tätigkeit der Stadt X (Rathaus).

## 2. Umfang des Betriebsvermögens

Das Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblicher Art umfasst notwendiges und gewillkürtes Vermögen.

### 2.1 Notwendiges Betriebsvermögen

Die Wirtschaftsgüter, die für die Betriebsführung erforderlich sind, zählen zum notwendigen Betriebsvermögen.

#### BEISPIEL:

Die Stadt A überlässt ihrem Wasserwerk (Betrieb gewerblicher Art) einen Betriebshof.

Der Betriebshof ist für die Betriebsführung des Wasserwerkes erforderlich und gehört daher zum notwendigen Betriebsvermögen des Wasserwerks.

### 2.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die in einem objektiven Zusammenhang zu dem Betrieb gewerblicher Art stehen,

können bei der Gewinnermittlung als gewillkürtes Betriebsvermögen eingelegt werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Wirtschaftsgüter den Betrieb zu fördern bestimmt und geeignet sind. Die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum gewillkürten Betriebsvermögen muss unmissverständlich kundgetan und dokumentiert werden und wirkt von da an für die Zukunft.

#### BEISPIEL:

Die Stadt A ist zu 49 v.H. an der X-GmbH, die jährlich hohe Gewinne erwirtschaftet, beteiligt. Die Beteiligung wird zur Kapitalstärkung aus dem Vermögensverwaltungsbereich der Stadt in das städtische Wasserwerk (Betrieb gewerblicher Art) eingelegt.

Das eingelegte Wirtschaftsgut – hier: die Beteiligung – ist für das Wasserwerk gewinnbringend. Die Einlage ist daher zulässig; es handelt sich bei der Beteiligung an der X-GmbH um gewillkürtes Betriebsvermögen. Eine Einlage wäre nicht zulässig, wenn erkennbar wäre, dass die Beteiligung dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen würde.

#### ABWANDLUNG:

Die Stadt A hält nicht 49 v.H., sondern 100 v.H. der Anteile an der X-GmbH. Hier ist vorrangig zu prüfen, ob durch die (beherrschende) Beteiligung an der X-GmbH ein eigenständiger Betrieb gewerblicher Art begründet wird und dieser mit dem Wasserwerk zusammengefasst werden kann (vgl. Abschnitte D und N). Abzustellen ist dabei auf die Tätigkeit der X-GmbH. Es gelten insoweit die gleichen Grundsätze wie bei der Zusammenfassung von (mehreren) Betrieben gewerblicher Art.



### 3. Vereinbarungen eines Betriebes gewerblicher Art mit seiner Trägerkörperschaft

#### 3.1 Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

Grundsätzlich werden wegen der fiktiven Verselbständigung des Betriebes gewerblicher Art (interne) Vereinbarungen bzw. Regelungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts in Bezug auf den Betrieb gewerblicher Art (z.B. Darlehensvereinbarungen, Konzessionsabgaben, Miet- und Pachtvereinbarungen) steuerlich anerkannt.

Voraussetzung für eine Anerkennung ist, dass die Vereinbarung oder Regelung

- klar,
- eindeutig,
- für die Zukunft, nicht mit Rückwirkung und
- in angemessener Höhe getroffen wird.

Der Nachweis über eine diesen Anforderungen genügende Vereinbarung oder Regelung ist durch schriftliche Dokumentation zu erbringen. Der bloße Ansatz entsprechender Posten im Haushaltsplan der Kommune und in den Büchern des Betriebes ist nach der Rechtsprechung nicht ausreichend.<sup>14</sup>

Die im Rahmen der Einkommensermittlung von Kapitalgesellschaften zudem verlangte zivilrechtliche Wirksamkeit der mit dem (beherrschenden) Gesellschafter getroffenen Vereinbarung kann im Verhältnis zwischen rechtlich unselbständigem Betrieb gewerblicher Art und Trägerkörperschaft

aufgrund der fehlenden Rechtspersönlichkeit des Betriebes nicht erreicht werden.

Die Vereinbarung bzw. Regelung muss aber ansonsten einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich durchgeführt werden. Es ist dabei auf die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters abzustellen.

#### 3.2 Besonderheiten bei Miet- und Pachtvereinbarungen

Aufgrund der fiktiven Verselbständigung werden Miet- und Pachtvereinbarungen zwischen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und ihrem Betrieb gewerblicher Art grundsätzlich steuerlich anerkannt. Miet- und Pachtzinsen stellen daher Betriebsausgaben dar, wenn und soweit sie marktüblich sind.

Nicht anerkannt werden können allerdings Vereinbarungen über die Überlassung von

- (1) Wirtschaftsgütern, die für den Betrieb gewerblicher Art eine wesentliche Betriebsgrundlage bilden und daher notwendiges Betriebsvermögen sind (siehe nachfolgendes Beispiel 1) sowie
- (2) Wirtschaftsgütern, die zum Hoheitsbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehören und die Annahme von Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art deswegen ausschließt (siehe nachfolgendes Beispiel 2).

Der Betrieb gewerblicher Art würde sonst gegenüber der Privatwirtschaft unzulässig begünstigt: Die Trägerkörperschaft könnte aufgrund der Vereinbarung das durch den Betrieb gewerblicher Art erzielte Einkommen um die Miet- oder Pachtzinsen mindern und müsste

---

<sup>14</sup> BFH-Urteil vom 12. Juli 1967, BStBl III 1967, 679 ff.

diese selbst nicht versteuern. Ein Allein- oder Mehrheitsgesellschafter einer Kapitalgesellschaft, der der Gesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen vermietet oder verpachtet, muss demgegenüber nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung (vgl. Abschnitt C Tz. 4.2) die durch die Vermietung oder Verpachtung erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuern.

Soweit die Minderung des Vermögens eines Betriebes gewerblicher Art auf einer steuerlich nicht anzuerkennenden Vereinbarung oder Regelung zwischen dem Betrieb und seiner Trägerkörperschaft beruht, wird die Vermögensminderung bei der Einkommensermittlung des Betriebes wie eine verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

#### **BEISPIEL 1:**

Das Wasserwerk der Stadt A (Betrieb gewerblicher Art), zahlt für die Überlassung eines städtischen Grundstücks mit Gebäude an die Stadt Pacht. Das Grundstück mit Gebäude dient ausschließlich dem Wasserwerk als Lagerraum und Werkstätte und ist wesentliche Grundlage des Wasserwerks. Der fortlaufend gezahlte Pachtzins beträgt 10.000 Euro, die tatsächlich angefallenen und von der Trägerkörperschaft beglichene Kosten für das Grundstück belaufen sich auf 9.500 Euro.

Eine etwaige Pachtvereinbarung ist steuerlich nicht anzuerkennen. Die laufenden Pachtzahlungen an die Trägerkörperschaft für das Grundstück sind im Zeitpunkt der Zahlung (= Vermögensminderung) als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln. Bei der Trägerkörperschaft erfüllen die Miet- und Pachtzahlungen des Betriebes gewerblicher Art den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

Die Kapitalertragsteuer in Höhe von 15 v.H. ist von einer Bemessungsgrundlage von 500 Euro zu berechnen. Etwas anderes gilt (keine verdeckte Gewinnausschüttung, kein Kapitalertragsteuerabzug), soweit für die Zahlungen (ausnahmsweise) Beträge des steuerlichen Einlagekontos als verwendet gelten.

#### **BEISPIEL 2:**

Die Stadt B unterhält durch die Veranstaltung von Wochenmärkten einen Betrieb gewerblicher Art. Die Wochenmärkte finden auf den der Stadt gehörenden öffentlichen Verkehrsflächen statt. Für deren Nutzung erhält die Stadt von den Marktbesuchern Standgelder. Aufgrund einer Vereinbarung zwischen dem Betrieb gewerblicher Art und dem für den Unterhalt der Verkehrsflächen zuständigen Straßenbauamt der Stadt belastet die Stadt den Betrieb gewerblicher Art wegen der zeitweiligen Nutzung der Verkehrsflächen für die Wochenmärkte mit einem Nutzungsentgelt. Bei der Einkommensermittlung des Betriebes wurde das Nutzungsentgelt gewinnmindernd berücksichtigt.

Die öffentlichen Straßenflächen der Stadt gehören zum gemeindlichen Hoheitsbereich. Sie können zwar wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebes gewerblicher Art, aber nicht dessen Betriebsvermögen sein. Das Entgelt für die Sondernutzung der öffentlichen Straßenflächen durch die Wochenmärkte mindert nicht den Gewinn des Marktbetriebs. Die Zahlungen sind als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln. Eine Berücksichtigung von Absetzungen für Abnutzung der Straßenflächen kommt ebenfalls in Betracht.

## 4. Querverbund

Ein Querverbund ist die Zusammenfassung zweier oder mehrerer betrieblicher Organisationseinheiten der öffentlichen Daseinsvorsorge im Bereich der leitungsgebundenen Energie- und Wasserversorgung, der Entsorgung, des kommunalen ÖPNV sowie anderer unternehmerisch geführter Dienstleistungen in einem Wirtschaftsunternehmen in der Rechtsform eines Eigenbetriebes, eines Zweckverbandes oder einer kommunal beherrschten Kapitalgesellschaft (vgl. Abschnitt N). Ein Ziel des Querverbunds ist die Verrechnung der Ergebnisse der einzelnen Einheiten. Typisch für eine steuerliche Quersubventionierung ist der Ausgleich von Verlusten aus dem öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV) mit Gewinnen aus städtischen Versorgungsbetrieben (vgl. Abschnitt D).

Ein Querverbund kann in folgenden Formen organisiert sein:

### Direkter Querverbund

Verlust und Gewinn bringende Tätigkeiten werden in einem Steuersubjekt (z. B. GmbH, Zweckverband) zusammengefasst.

### Indirekter Querverbund

Verlust und Gewinn bringende Tätigkeiten verschiedener Steuersubjekte werden zusammengefasst (z. B. Holding, Organschaft).

## 5. Verdeckte Gewinnausschüttungen

### 5.1 Begriffsbestimmung

Betriebe gewerblicher Art nehmen aufgrund ihrer fiktiven Verselbständigung eine vergleichbare Stellung zu ihrer Trägerkörperschaft

ein wie eine Kapitalgesellschaft (z. B. eine GmbH) zu ihrem Anteilseigner. Wegen der fiktiven Verselbständigung des Betriebes gewerblicher Art sind die zwischen dem Betrieb gewerblicher Art und der Trägerkörperschaft getroffenen Vereinbarungen bzw. Regelungen und erbrachten Leistungen auf das Vorhandensein von verdeckten Gewinnausschüttungen zu untersuchen.

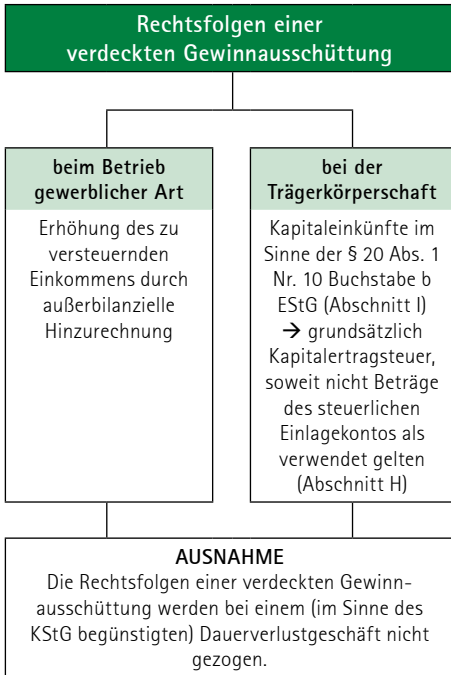
Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen, die keine ordentlichen Gewinnausschüttungen darstellen, jedoch durch das Verhältnis zur Trägerkörperschaft veranlasst sind und sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres abzüglich Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres) auswirken. D. h., verdeckte Gewinnausschüttungen sind möglich, wenn der Betrieb gewerblicher Art zu Lasten seines steuerlichen Ergebnisses der Trägerkörperschaft verdeckte Vorteile gewährt. Dies ist insbesondere der Fall bei Vereinbarungen oder Regelungen, die einer betrieblichen Veranlassung im Rahmen der Einkünfteerzielung entbehren und sich stattdessen als Einkommensverwendung oder Vorteilsgewährung gegenüber der Trägerkörperschaft darstellen.

Verdeckte Gewinnausschüttungen können zum Beispiel sein:

- überhöhte Konzessionsabgaben,
- unentgeltliche Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Betrieb gewerblicher Art in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft,
- unangemessene Miet- und Pachtzinsen,
- unentgeltliche Lieferungen von Speisen durch städtische Kantinen,

- Kombination von verzinslichen Darlehen und einem zu geringen Eigenkapital des Betriebes gewerblicher Art.

### 5.2 Rechtsfolgen



### 5.3 Besonderheiten bei Dauerverlustgeschäften

Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung werden bei Betrieben gewerblicher Art (und begünstigten Kapitalgesellschaften, vgl. Abschnitt N) nicht bereits deshalb gezogen, weil sie ein (im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes begünstigtes) Dauerverlustgeschäft ausüben.

Hierbei kann es sich um

- »hoheitliche« Dauerverlustgeschäfte von Kapitalgesellschaften oder
- »wirtschaftliche« Dauerverlustgeschäfte handeln, die aus bestimmten politischen Gründen ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten werden.

Die Gründe, aus denen ein kostendeckendes Entgelt nicht erhoben wird, müssen verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischer Natur sein. Hierunter fallen z. B.

- ÖPNV, Flughafenbetriebe, Parkraumbewirtschaftung, Hafen- und Fährbetriebe,
- Kindergärten, Einrichtungen der Jugend- und Erwachsenenhilfe sowie für Senioren,
- Bibliotheken, Zoos, Museen, kulturelle Ausstellungen, Kinos, Opern, Theater, Bühnen, Orchester,
- Schulen, Volkshochschulen,
- Krankenhäuser, Bäder, Kuranlagen, Sportanlagen.

Die Wirtschaftsförderung ist keine begünstigte Tätigkeit.

Ein Dauerverlust liegt vor, wenn auf Grund einer Prognose nach den Verhältnissen des jeweiligen Veranlagungszeitraums aus der fraglichen Geschäftstätigkeit nicht mit einem positiven oder ausgeglichenen Ergebnis oder nicht mit einem steuerlichen Totalgewinn zu rechnen ist. Steuerfreie Erträge werden dabei ebenso wie steuerneutrale Aufwendungen berücksichtigt;

Aufgabe- und Veräußerungsgewinne bleiben bei der Beurteilung außer Ansatz.<sup>15</sup>

Insoweit liegen auch keine Einkünfte im Sinne § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG vor, die zu einer Belastung mit Kapitalertragsteuer führen würden (vgl. Abschnitt I).

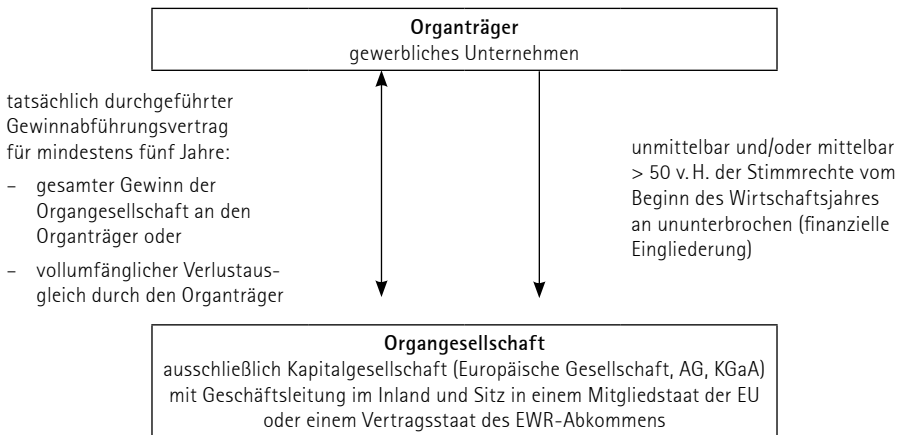
» *Rechtsquelle: § 8 Abs. 7 KStG*

## 6. Organschaft

Ein körperschaftsteuerliches Organschaftsverhältnis wird nach § 14 KStG angenommen, wenn sich eine Organgesellschaft durch einen **Gewinnabführungsvertrag** verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes gewerbliches Unternehmen (Organträger) abzuführen. Darüber hinaus müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

Eine Kapitalgesellschaft, die dauerhaft Verluste erzielt, kann Organträger nach § 14 KStG sein. Ein Betrieb gewerblicher Art, der dauernd Verluste erwirtschaftet, kann dagegen wegen der fehlenden Eigenschaft eines »gewerblichen Unternehmens« im Sinne des § 2 GewStG (keine Gewinnerzielungsabsicht, vgl. Abschnitt B Tz. 2.3) nicht Organträger sein.

In Organschaftsfällen kommt es auf der Ebene des Organträgers zu einer Zusammenfassung der Tätigkeiten, die im Organkreis ausgeübt werden. Auf Ebene der Organgesellschaft sind im Wege der Einkommensermittlung weder Sparten zu bilden noch bei Dauerverlustgeschäften verdeckte Gewinnausschüttungen anzunehmen (vgl. Abschnitt N). Das dem Organträger zugerechnete Einkommen ist auf dessen Ebene nach Maßgabe der Ausführungen zur Spartenentrennung den beim Organträger zu bildenden Sparten zuzuordnen. Innerhalb dieser Sparten sind dann verdeckte



<sup>15</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 12. November 2009 (IV C 7 – S 2706/08/10004 DOK 2009/0742398).

Gewinnausschüttungen bzw. deren Abschluss – soweit die Ausübung von im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes begünstigten Dauerverlustgeschäften dafür ursächlich ist – zu berücksichtigen. Dies gilt auch, wenn der Organträger keine Kapitalgesellschaft, sondern ein Betrieb gewerblicher Art ist.

### BEISPIEL:

A-Stadt unterhält einen Betrieb gewerblicher Art »Grundstücksverwertung«. Dieser erwirtschaftet Gewinne; er ist Organträger. Die Organgesellschaft betreibt ein Bad (Dauerverlustgeschäft).

Auf Ebene der Organgesellschaft sind weder verdeckte Gewinnausschüttungen wegen des Dauerverlustgeschäfts noch eine Spartenrennung zu berücksichtigen. Beim Organträger-Betrieb werden die Sparten »Grundstücksverwertung« sowie »Bad« gebildet; in der Sparte »Bad« unterbleibt der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung, da es sich um ein im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes begünstigtes Dauerverlustgeschäft handelt.

Sofern die körperschaftsteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen vorliegen, wird auch gewerbesteuerlich ein Organschaftsverhältnis angenommen. Für die umsatzsteuerliche Organschaft gelten abweichende Regelungen.

» *Rechtsquellen: §§ 14 ff. KStG, § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG*

## 7. Verlustabzug

Die einkommensteuerlichen Vorschriften zum Verlustabzug gelten bei Betrieben gewerblicher Art auch für Zwecke der Körperschaftsteuer.

Demnach sind Verluste in Höhe von bis zu einer Million Euro je Verlustjahr auf das vorangegangene Jahr rücktragsfähig.<sup>16</sup>

Soweit der entstandene Verlust durch Rücktrag nicht aufgezehrt wird, ist er in den folgenden Jahren bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von einer Million Euro unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 v.H. des eine Million Euro übersteigenden Gesamtbetrages der Einkünfte abzugsfähig.

Das Gewerbesteuerrecht enthält eine eigenständige Regelung für die Behandlung eines Gewerbeverlustes mit der Besonderheit, dass ein Gewerbeverlust nicht rücktragsfähig ist. Für einen Betrieb gewerblicher Art wird diese Regelung zumeist keine praktische Bedeutung haben, da bei einem defizitären Betrieb gewerblicher Art mangels Gewinnerzielungsabsicht kein Gewerbebetrieb besteht.

Für den Verlustabzug bei der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art gelten folgende Besonderheiten:

Aus der zulässigen Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art, die nicht gleichartig sind, entsteht ein neuer Betrieb gewerblicher Art, der Verlustvorträge, die bei den bisherigen Betrieben gewerblicher Art vor Zusammenfassung festgestellt worden sind, nicht übernehmen kann. Die Verlustvorträge werden »eingefroren« und sind erst wieder abzugsfähig, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts einen Betrieb gewerblicher

---

<sup>16</sup> Für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 können Verluste bis zu zehn Millionen Euro je Verlustjahr auf das unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum zurückgetragen werden, Drittes Corona-Steuerhilfegesetz vom 10. März 2021 (BGBl. I 2021 Nr. 10).

Art, wie er bis zur Zusammenfassung bestand, künftig wieder unterhält. Entsprechendes gilt, wenn ein zusammengefasster Betrieb gewerblicher Art getrennt wird. Die beschriebenen Einschränkungen gelten nicht bei der Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben. Veränderungen innerhalb eines Tätigkeitsbereichs (z. B. Erweiterung des Verkehrsbetriebes von Bussen um Straßenbahnen) sind unschädlich.

### BEISPIEL:

A-Stadt unterhält den Betrieb gewerblicher Art »ÖPNV«

Verlustfeststellung

zum 31. Dezember 2013:	300.000 Euro
Ergebnis 2014:	- 20.000 Euro
Ergebnis 2015:	- 20.000 Euro

Ab 2015 betreibt A-Stadt zusätzlich die Stromversorgung (Ergebnis 2015: 11.000 Euro) und möchte diese mit dem ÖPNV zusammenfassen (»ÖPNV/Stromversorgung«).

Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2014 ÖPNV: 320.000 Euro (- 300.000 Euro - 20.000 Euro)

Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2015 ÖPNV/Stromversorgung: 9.000 Euro (0 Euro + 11.000 Euro - 20.000 Euro)

Der Verlustvortrag »ÖPNV 320.000 Euro« wird erst wieder nutzbar, wenn A-Stadt die Stromversorgung wieder aufgibt und den ÖPNV isoliert betreibt. In diesem Fall würde der Verlustvortrag »ÖPNV/Stromversorgung 9.000 Euro« festgeschrieben bleiben.

» Rechtsquellen: § 10d EStG, § 8 Abs. 8 KStG, § 10a GewStG

## 8. Verdecktes Eigenkapital

Darlehensvereinbarungen zwischen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und ihrem Betrieb gewerblicher Art sind nicht als Schulden und die aufgrund des Darlehens gezahlten Zinsen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn das Eigenkapital einen angemessenen Vomhundertsatz des Aktivvermögens nicht erreicht (vgl. Abschnitt F Tz. 5). Der Vomhundertsatz ist nach der Kapitalstruktur gleichartiger Unternehmen im maßgeblichen Zeitraum zu bestimmen. Als angemessen sieht es die Finanzverwaltung an, wenn das Eigenkapital wenigstens 30 v.H. des Aktivvermögens ausmacht.

## 9. Haushaltsmittel und Zuschüsse der öffentlichen Hand

Sofern eine Trägerkörperschaft an ihren Betrieb gewerblicher Art bzw. als Anteilseigner an ihre Eigengesellschaft eigene Investitionszuschüsse gewährt, liegt eine einkommensneutrale Kapitalzuführung vor. Die Absetzung für Abnutzung ist in den Fällen von den ungeminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorzunehmen. Von einer einkommensneutralen Kapitalzuführung (verdeckte Einlage) ist auch bei Zuschüssen auszugehen, die der dauerhaften Verlustabdeckung aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit dienen. Sofern kein im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes begünstigtes Dauerverlustgeschäft vorliegt, führen die erklärten Verluste im Rahmen der Einkommensermittlung zu verdeckten Gewinnausschüttungen. Diese können nur dann als Einlagenrückgewähr behandelt werden, wenn

hierfür eine Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG vorgelegt wird. Das gilt auch bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Wird eine Bescheinigung im Sinne von § 27 Absatz 3 KStG nicht erteilt, führen die Gewinnausschüttungen zu steuerpflichtigen Kapitaleinkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG bei der Trägerkörperschaft (vgl. Abschnitte H und I).

Zweckgebundene öffentliche Investitionszuschüsse, die der Trägerkörperschaft (z. B. Landkreis, Stadt) eines Betriebes gewerblicher Art bzw. als Gesellschafter einer Eigengesellschaft gewährt und an den Betrieb gewerblicher Art bzw. die Eigengesellschaft weitergeleitet werden, sind ebenfalls (einkommensneutral) als verdeckte Einlage zu behandeln. Die Absetzung für Abnutzung ist auch hier von den ungeminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorzunehmen. Diese Grundsätze sind auch bei Kapitaldienstzuschüssen für aufgenommene Darlehen anzuwenden.

Ist der Betrieb gewerblicher Art bzw. die Eigengesellschaft selbst Antragsteller und unmittelbarer Zuwendungsempfänger von Investitionszuschüssen, die nicht von der Trägerkörperschaft gewährt werden, besteht das Wahlrecht, die Zuschüsse als Betriebseinnahmen anzusetzen oder die Herstellungskosten um die Zuschüsse zu mindern und die Abschreibung für Abnutzung von den geminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorzunehmen.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuschüssen vgl. Abschnitt 10.2. UStAE.

## 10. Konzessionsabgaben

### 10.1 Grundsatz

Eine Konzessionsabgabe stellt in einem Betrieb gewerblicher Art grundsätzlich eine Betriebsausgabe dar. Inwieweit eine erhobene Konzessionsabgabe ertragsteuerlich abziehbaren Aufwand darstellt, ist nach den tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten im Zeitpunkt der Erhebung zu beurteilen. Satzungen und Vereinbarungen hinsichtlich einer solchen Abgabe müssen im Zeitpunkt der Erhebung vorliegen. Unrichtige, überhöhte oder grundlegend ungerechtfertigte Konzessionsabgaben führen zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die Einnahmen der Trägerkörperschaft (Kommune) aus den Konzessionsabgaben, die beim Betrieb gewerblicher Art Betriebsausgaben darstellen, sind dem nicht steuerpflichtigen vermögensverwaltenden Bereich der Trägerkörperschaft zuzuordnen.

### 10.2 Sonderfall:

#### Versorgungsunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft

Bei der Zahlung der Konzessionsabgabe eines in der Rechtsform einer Personengesellschaft (in der Regel GmbH & Co KG) betriebenen Energieversorgungsunternehmens an eine Kommune, die gleichzeitig Mitunternehmerin des Versorgungsunternehmens ist, handelt es sich nicht um eine Sondervergütung im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die den Gewinnanteil der Kommune an der Gesellschaft erhöhen würde. Die von der Kommune zur Nutzung überlassenen Verkehrswege stehen in ihrem öffentlichen Eigentum. Sie ist verpflichtet, allen Anbietern von Versorgungsleistungen den Zugang zu den öffentlichen Verkehrswegen diskriminierungsfrei zur Verfügung zu stellen (§ 11 Abs. 1 EnWG). Die Nutzungsüberlassung



ist daher Ausfluss des öffentlichen Eigentums an den Verkehrswegen und kann folglich nicht zu Sonderbetriebsvermögen der Kommune führen. Die Konzessionsabgabezahlungen fließen bei ihr in den hoheitlichen Bereich.

## 11. Steuersatz und Freibeträge

Die Körperschaftsteuer beträgt **15 v. H.** des zu versteuernden Einkommens. Vom Einkommen eines Betriebes gewerblicher Art ist ein Freibetrag in Höhe von **5.000 Euro** abzuziehen.

Ist der Betrieb gewerblicher Art gewerbsteuerpflichtig, wird der Gewerbeertrag um einen Freibetrag von **5.000 Euro** gekürzt.

» *Rechtsquellen: §§ 23, 24 KStG, § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG*

# G. Beginn und Ende eines Betriebes gewerblicher Art, Umstrukturierungen

## 1. Beginn eines Betriebes gewerblicher Art

Der Betrieb gewerblicher Art beginnt bereits mit den ersten Tätigkeiten, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der Geschäfte gerichtet sind (Vorbereitungshandlungen); daraus resultierende Anlaufverluste können also körperschaftsteuerlich berücksichtigt werden. Von diesem Zeitpunkt an bilden diejenigen Wirtschaftsgüter, die überwiegend dem Betrieb gewerblicher Art dienen, dessen Betriebsvermögen. Die Wirtschaftsgüter sind in einer Eröffnungsbilanz mit den Teilwerten entsprechenden Werten anzusetzen. Die gleichen Werte sind (für Zwecke von Absetzungen für Abnutzung, Ermittlung von Veräußerungsgewinnen usw.) auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zugrunde zu legen. Sind Kosten allerdings primär durch hoheitliches Handeln veranlasst, so können diese nach allgemeinen Grundsätzen nicht anteilig als Betriebsausgaben in einem Betrieb gewerblicher Art berücksichtigt werden, wenn die hoheitlichen und gewerblichen Beweggründe für die Aufwendungen untrennbar ineinander verwoben sind (vgl. Abschnitt F).

Sofern die Tätigkeit des Betriebes gewerblicher Art auch der Gewerbesteuer unterliegt (das setzt insbesondere Gewinnerzielungsabsicht voraus), beginnt die Gewerbesteuerpflicht hingegen erst mit der allgemeinen Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr. Bloße Vorbereitungshandlungen, z.B. die Anmietung von Geschäftsräumen, die erst eingerichtet werden

müssen, begründen die Gewerbesteuerpflicht noch nicht.

### BEISPIEL:

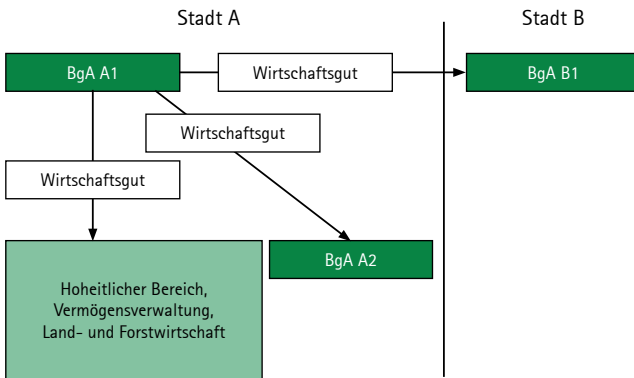
Das bisher ausschließlich hoheitlich tätige Vermessungsamt von A-Stadt möchte demnächst den Vertrieb von historischen topographischen Karten sowie Wanderkarten an Privatpersonen aufnehmen und daraus auch einen Gewinn erzielen. In der Vorbereitungsphase im Winter fielen – u.a. für Werbung – laufende Aufwendungen von 2.000 Euro an. Anfang März standen die ersten Wanderkarten im Amt zum Verkauf bereit. Die ersten Karten wurden jedoch erst im Mai verkauft.

Die neue Tätigkeit ist dem Amt nicht eigen-tümlich und vorbehalten. Vielmehr handelt es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den übrigen Voraussetzungen in einem Betrieb gewerblicher Art zu erfassen ist. Soweit hierfür auf Materialien zurückgegriffen wird, die bereits aus hoheitlichem Handeln heraus entwickelt wurden, können die dafür aufgewandten Kosten nicht als Betriebsausgaben im Betrieb gewerblicher Art »Vertrieb von historischen topographischen Karten und Wanderkarten« berücksichtigt werden. Hingegen werden Kosten, die der Stadt z.B. für Marketingmaßnahmen hinsichtlich des neuen Vertriebs entstehen, bei der Körperschaftsteuer bereits gewinnmindernd berücksichtigt. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht beginnt hingegen erst mit der Lieferfähigkeit im März.

## 2. Umstrukturierungen

Aus dem Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art können **einzelne Wirtschaftsgüter** in andere Bereiche der Trägerkörperschaft überführt oder übertragen werden.

### BEISPIELE:



Insoweit ist zu unterscheiden:

Vorgang	Ertragsteuerliche Behandlung
<b>Verkauf</b> (auch durch den Betrieb gewerblicher Art an seine Trägerkörperschaft)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ bei einem angemessenen Kaufpreis:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Erlöse = Betriebseinnahme</li> <li>- Restbuchwert = Betriebsausgabe</li> <li>→ Aufdecken und Versteuern der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven</li> </ul> </li> <li>▪ bei unangemessenen Vereinbarungen:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>→ ggf. verdeckte Gewinnausschüttung</li> </ul> </li> </ul>
<b>Unentgeltliches Überführen</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) in einen anderen Betrieb gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft</li> <li>b) in einen anderen Betrieb gewerblicher Art einer anderen Trägerkörperschaft</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>→ verdeckte Gewinnausschüttung beim abgebenden Betrieb und verdeckte Einlage beim aufnehmenden Betrieb</li> <li>→ mögliche Vermeidung: Entgeltlichkeit des Vorganges</li> </ul>
<b>Unentgeltliches Überführen</b> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) in das Hoheitsvermögen</li> <li>b) in den Bereich der Vermögensverwaltung</li> <li>c) in einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft der Trägerkörperschaft</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>→ verdeckte Gewinnausschüttung beim abgebenden Betrieb</li> <li>→ mögliche Vermeidung: Entgeltlichkeit des Vorganges</li> </ul>

### BEISPIEL:

Die Gemeindewerke (Betrieb gewerblicher Art) nutzen ursprünglich ein der Gemeinde gehörendes Grundstück zur Hälfte als Betriebshof. Später verringert sich der Anteil der Grundstücksnutzung auf 45 v. H.

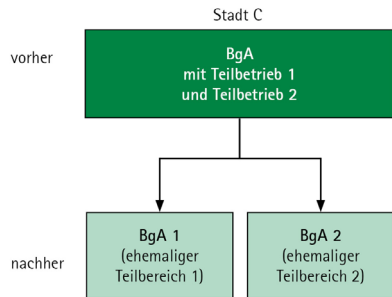
5 v. H. des Grundstücks, das eine wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebes gewerblicher Art darstellt, werden damit in den Hoheitsbereich überführt. Zum Vermeiden einer verdeckten Gewinnausschüttung bietet es sich an, diese Grundstücksfläche aufgrund einer klaren, im Vorhinein geschlossenen Vereinbarung zum Verkehrswert an die Trägerkörperschaft zu »verkaufen«.

Bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auf einen anderen Rechtsträger bemisst sich die Umsatzsteuer, sofern umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht werden, nach dem vereinbarten Entgelt, mindestens jedoch den Selbstkosten. Das Überführen eines Wirtschaftsgutes innerhalb des unternehmerischen Bereiches löst keine Umsatzsteuer aus. Bei Überführen in den nichtunternehmerischen Bereich bemisst sich die unentgeltliche Wertabgabe nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen vergleichbaren Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes.

Betriebe gewerblicher Art können auch **zusammengelegt**, in mehrere Betriebe gewerblicher Art **aufgespalten** oder auf ein Personenunternehmen oder eine Kapitalgesellschaft übertragen werden:

### BEISPIEL:

Die Stadt C spaltet einen aus zwei Teilbetrieben (z.B. zwei Schwimmbädern) bestehenden Betrieb gewerblicher Art in zwei Betriebe auf.

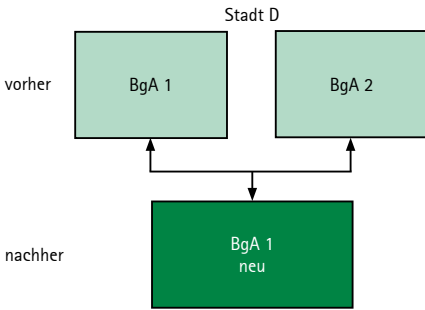


Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebes, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebes im Sinne des Einkommensteuergesetzes aufweist und für sich lebensfähig ist.

Der Vorgang löst keine Umsatzsteuer aus. Die ertragsteuerliche Behandlung ist bisher nicht abschließend geklärt, eine gesetzliche Regelung fehlt. Jedoch entspricht es der bisherigen Übung der Finanzverwaltung im Freistaat Sachsen, diese Umstrukturierung steuerneutral zu behandeln. Es wird empfohlen, sich bereits vorab mit dem zuständigen Finanzamt in Verbindung zu setzen.

### BEISPIEL:

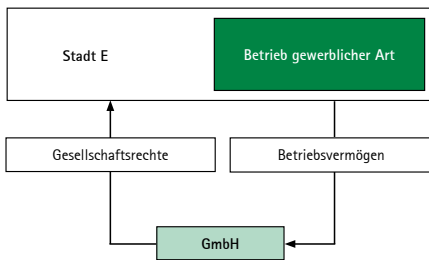
Die Stadt D fasst die beiden bisher organisatorisch getrennt geführten städtischen Schwimmbäder in einem Eigenbetrieb zusammen.



Der Vorgang löst keine Umsatzsteuer aus. Es entspricht der bisherigen Übung der Finanzverwaltung im Freistaat Sachsen, diese Umstrukturierung steuerneutral zu behandeln. Es wird empfohlen, sich bereits vorab mit dem zuständigen Finanzamt in Verbindung zu setzen.

**BEISPIEL:**

Die Stadt E bringt einen Betrieb gewerblicher Art gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine von ihr neu gegründete GmbH ein.



Bringt eine juristische Person des öffentlichen Rechts einen Betrieb gewerblicher Art in eine inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein, so wird der Betrieb gewerblicher Art vollständig aufgegeben und das übergehende Vermögen für Zwecke außerhalb des untergegangenen Betriebes gewerblicher Art verwendet. Die Einbringung kann unter bestimmten Voraussetzungen steuerneutral (ohne Aufdecken stiller Reserven)

erfolgen. Insbesondere muss dafür die übernehmende Kapitalgesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen zum Buchwert ansetzen.

Infolge der »Auskehrung« des gesamten Vermögens des Betriebes gewerblicher Art werden die im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen offenen – bisher nicht versteuerten – Gewinnrücklagen bei der Trägerkörperschaft mit einem 15-prozentigen Kapitalertragsteuerabzug belegt.

Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.

» Rechtsquellen: § 20 UmwStG, § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

Bei (späterer) Veräußerung der gewährten Anteile durch die juristische Person des öffentlichen Rechts gilt:

Soweit in den Fällen einer Einbringung unter dem gemeinen Wert der Einbringende – die juristische Person des öffentlichen Rechts – die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert, ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn eines Betriebes gewerblicher Art zu versteuern. Dieser Einbringungsgewinn ist der Betrag, um den der gemeine Wert des eingebrachten Betriebsvermögens im Einbringungszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft

dieses eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat, übersteigt, vermindert um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr.

» *Rechtsquelle: § 22 Abs. 1 UmwStG<sup>17</sup>*

### 3. Ende eines Betriebes gewerblicher Art

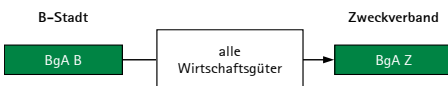
Wird der Betrieb gewerblicher Art eingestellt oder wird dessen Tätigkeit so eingeschränkt, dass nicht mehr alle Kriterien eines Betriebes gewerblicher Art erfüllt sind, so müssen im Rahmen dieser Betriebsaufgabe die stillen Reserven realisiert werden.

#### BEISPIELE:

- Der kommunale Kindergarten wird geschlossen.
- Der Jahresumsatz aus dem Betrieb gewerblicher Art sinkt dauerhaft unter die Grenze von 35.000 Euro.

Ein Betrieb gewerblicher Art oder ein Teilbetrieb eines Betriebes gewerblicher Art kann auch als Ganzes an einen Dritten (insbesondere an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts, ein Personenunternehmen oder eine Kapitalgesellschaft) übertragen werden:

#### BEISPIEL:



Ertragsteuerliche Behandlung

Entgeltliche Übertragung:

Aufdecken und Versteuern der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven (Veräußerungsgewinn)

Unentgeltliche Übertragung:

Die ertragsteuerliche Behandlung ist bisher nicht abschließend geklärt, eine gesetzliche Regelung fehlt. Es wird empfohlen, vorab mit dem zuständigen Finanzamt abzustimmen, ob eine steuerneutrale Übertragung möglich ist.

Umsatzsteuer

Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.

» *Rechtsquellen: § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 16 EStG, § 1 Abs. 1a UStG*

### 4. Grunderwerbsteuer

Die Übertragung von Grundstücken des Betriebes gewerblicher Art auf einen anderen Rechtsträger unterliegt grundsätzlich der Grunderwerbsteuer (vgl. Abschnitt B Tz. 2.6).

<sup>17</sup> Für sog. einbringungsgeborene Anteile nach altem Recht gilt § 21 UmwStG a. F. (zur zeitlichen Anwendung vgl. § 27 UmwStG).

## H. Einlagekonto

Leistungen, einschließlich verdeckter Gewinnausschüttungen, eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebes gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebes gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit führen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a bzw. Nr. 10 Buchst. b EStG zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einnahmen (vgl. Abschnitt I). Für rechtlich unselbständige Betriebe gewerblicher Art gilt dies jedoch nur, wenn der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen der Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von mehr als 350.000 Euro im Kalenderjahr oder ein Gewinn von mehr als 30.000 Euro im Wirtschaftsjahr erzielt wird.

Die Kapitalertragsteuerpflicht gilt jedoch nicht für den Teil von Vermögensübertragungen, für den Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten. Daher muss auf einem besonderen Konto festgehalten werden, welcher Teil des Eigenkapitals eines Betriebes gewerblicher Art aus Einlagen der Gewährträger stammt.

Das steuerliche Einlagekonto war bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr erstmals zum 31. Dezember 2001 gesondert festzustellen. Die bereits nach altem Körperschaftsteuerrecht definitiv belasteten Gewinne eines Betriebes gewerblicher Art (sog. Altrücklagen) waren, um eine steuerliche Doppelbelastung zu vermeiden, in das steuerliche Einlagekonto einzustellen. Sie werden somit nicht zusätzlich der Kapitalertragsteuer auf Gewinnabführungen

unterworfen. In das steuerliche Einlagekonto werden neben den nach altem Körperschaftsteuerrecht definitiv belasteten Gewinnen eines Betriebes gewerblicher Art auch Einlagen des Gewährträgers eingestellt. Die Rückzahlung derartiger Einlagen führt nicht zur Kapitalertragsteuerpflicht.

Über die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist eine Steuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster spätestens bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf den Schluss desjenigen Wirtschaftsjahres auszustellen, in dem Beträge des steuerlichen Einlagekontos verwendet worden sind. Ist für eine Leistung die Minderung des Einlagekontos zu niedrig bescheinigt worden, bleibt die der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung unverändert. Ist die Bescheinigung bis zu dem o. g. Stichtag nicht erteilt worden, gilt die Einlagenrückgewähr als mit 0 Euro bescheinigt. Eine Berichtigung der Steuerbescheinigung kommt in diesen Fällen nicht in Betracht. Das ist insbesondere von Bedeutung bei verdeckten Gewinnausschüttungen, die erst nach der Veranlagung des Betriebes gewerblicher Art, zum Beispiel im Rahmen einer Außenprüfung, festgestellt werden, weil diese im Zeitpunkt des Zuflusses der verdeckten Gewinnausschüttung in jedem Fall der Kapitalertragsteuer unterliegen. Sofern der Betrag der Einlagenrückgewähr überhöht ausgewiesen wurde, entsteht auf diesen (zu hohen) Betrag Kapitalertragsteuer, die durch Haftungsbescheid gegenüber dem Betrieb gewerblicher Art geltend zu machen ist. Die Steuerbescheinigung kann in diesem Fall aber auch berichtigt werden. Soweit die

Berichtigung erfolgt, tritt dann die Kapitalertragsteuerhaftung nicht ein.

Betriebe gewerblicher Art haben ihr steuerliches Einlagekonto im Rahmen der Körperschaftsteueranlagung in einer Erklärung

zur gesonderten Feststellung darzustellen und diese grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (vgl. Abschnitt E.).

» *Rechtsquelle: § 27 KStG*



# I. Kapitalertragsteuer

## 1. Allgemeines

Es bestehen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und Nr. 10 Buchst. b EStG für Betriebe gewerblicher Art besondere Einkunftstatbestände. Diese Einkunftstatbestände führen zu einer beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Trägerkörperschaft mit einer Kapitalertragsteuerbelastung von 15 v. H. Die Körperschaftsteuer für diese – dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden – Einkünfte ist in der Regel durch den Steuerabzug abgegolten. Schuldner der Kapitalerträge – und damit verpflichtet zur Abgabe der Kapitalertragsteuer-Anmeldung – ist der jeweilige Betrieb gewerblicher Art.

Der Sinn und Zweck dieser beschränkten Steuerpflicht liegt in der Rechtsformneutralität des Körperschaftsteuerrechts: Die wirtschaftliche Betätigung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts soll unabhängig davon, ob sie in der Form eines Betriebes gewerblicher Art oder einer Kapitalgesellschaft ausgeübt wird, im Ergebnis der gleichen Belastung unterworfen werden. Der nachfolgende Belastungsvergleich (der den Solidaritätszuschlag aus Vereinfachungsgründen außer Acht lässt) soll dies verdeutlichen:

## Belastungsvergleich:

### Eigengesellschaft (GmbH)

Zahlenangaben in Euro

			Steuerbelastung
Gewinn vor KSt und GewSt	100.000		
zu versteuerndes Einkommen	100.000		
KSt 15 v. H.		15.000,00	15.000,00
Gewinn aus Gewerbebetrieb	100.000		
GewSt-Messbetrag 3,5 v. H.	3.500		
GewSt (Hebesatz z. B. 400 v. H.)		14.000,00	14.000,00
tatsächlich zur Verfügung			
stehender Ausschüttungsbetrag	71.000		
15 v. H. Kapitalertragsteuer		10.650,00	10.650,00
Barausschüttung	60.350		
<b>Belastung gesamt:</b>			<b>39.650,00</b>

### Betrieb gewerblicher Art

Zahlenangaben in Euro

			Steuerbelastung
Gewinn vor KSt und GewSt	100.000		
abzgl. Freibetrag nach § 24 KStG	5.000		
zu versteuerndes Einkommen	95.000		
KSt 15 v. H.		14.250,00	14.250,00
Gewinn aus Gewerbebetrieb	100.000		
abzgl. Freibetrag nach			
§ 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG	5.000		
Gewerbeertrag	95.000		
GewSt-Messbetrag 3,5 v. H.	3.325		
GewSt (Hebesatz z. B. 400 v. H.)		13.300,00	13.300,00
Kapitalertragsteuer auf			
Kapitalerträge im Sinne des			
§ 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG	72.450		
15 v. H. von		10.867,50	10.867,50
<b>Belastung gesamt:</b>			<b>38.417,50</b>

Die steuerliche Behandlung richtet sich danach, ob ein Betrieb gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit (z. B. Zweckverband, Sparkasse) oder ob ein Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit (z. B. Stadtbad, Museum, Marktwesen) vorliegt. Maßgeblich ist

insofern die öffentlich-rechtliche Organisationsstruktur des jeweiligen Betriebes gewerblicher Art.

» *Rechtsquelle: § 20 Abs. 1 Nr. 10  
Buchst. a und Buchst. b EStG*

## 2. Betriebe gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit

### 2.1 Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG

Nach dieser Vorschrift gehören Leistungen eines Betriebes gewerblicher Art an seine Trägerkörperschaft zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Zu den »Leistungen« zählen alle Leistungen des Betriebes gewerblicher Art, die mit Gewinnausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind, z.B. Gewinnübertragungen und verdeckte Gewinnausschüttungen an die Trägerkörperschaft. Nicht zu den Einnahmen gehören dagegen Leistungen des Betriebes gewerblicher Art, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten (vgl. Abschnitt H).

### 2.2 Kapitalertragsteuerabzug

Der Einkunftstatbestand führt zu einer beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Trägerkörperschaft. Von den Kapitalerträgen ist der Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen. Die Kapitalertragsteuer beträgt 15 v.H. des Kapitalertrags. Mit dem Steuerabzug ist die Körperschaftsteuer der Trägerkörperschaft für diese Einkünfte regelmäßig abgegolten. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich nicht anrechenbar. Sie kann auch nicht zu zwei Fünfteln erstattet werden.

Der Betrieb gewerblicher Art hat als Schuldner der Kapitalerträge den Steuerabzug für Rechnung der Trägerkörperschaft vorzunehmen. Er ist auch zur Abgabe der Kapitalertragsteuer-Anmeldung verpflichtet.

Ist der Empfänger der Leistungen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und fallen die

ausschüttungsgleichen Leistungen und verdeckten Gewinnausschüttungen bei ihm in einem inländischen gewerblichen Betrieb an, so erfolgt deren steuerliche Erfassung in der Veranlagung zur Körperschaftsteuer. Allerdings ist auf diese Leistungen § 8b KStG anzuwenden, nach der die Leistungen bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben.<sup>18</sup>

### 2.3 Entstehung der Kapitalertragsteuer

Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die o. g. Leistungen der Trägerkörperschaft zufließen. Bei Leistungen, die wirtschaftlich mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind, entsteht die Kapitalertragsteuer an dem Tag, der als Tag der Gewinnauszahlung beschlossen worden ist. Ist über den Zeitpunkt der Auszahlung kein Beschluss gefasst worden, gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung über die Auszahlung. Die Kapitalertragsteuer ist bis zum 10. des auf ihre Entstehung folgenden Monats grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung anzumelden und an das Finanzamt abzuführen.

- » *Rechtsquellen: § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG i. V. m. § 31 KStG, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b EStG, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 44 EStG, § 45a EStG, § 2 Nr. 2 KStG, § 32 KStG*

<sup>18</sup> BMF-Schreiben vom 28. Januar 2019 (IV C 2-S 2706-a/15/10001 DOK 2019/0046925).

### 3. Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit

#### 3.1 Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG sind der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und verdeckte Gewinnausschüttungen eines Betriebes gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der

- seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder
- Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze (ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des UStG) von mehr als 350.000 Euro im Kalenderjahr oder
- einen Gewinn von mehr als 30.000 Euro im Wirtschaftsjahr erzielt hat,

Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dazu gehören auch die Auflösung von Rücklagen für Zwecke außerhalb des Betriebes gewerblicher Art (z. B. im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft) sowie Gewinne aus der Veräußerung sperrfristbehalteter Anteile im Sinne des § 22 Abs. 4 UmwStG.

Gewinn im Sinne der Vorschrift ist grundsätzlich der verwendungs- bzw. rücklagefähige Gewinn. Wird nur eine Steuerbilanz aufgestellt, ist auf den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG abzustellen. Der Gewinn ist weder um nicht abziehbare Aufwendungen noch um bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleibende Beträge (z. B. steuerfreie erhaltene Gewinnausschüttungen) zu korrigieren. Sofern der Gewinn in Fällen, in denen die Umsatz- oder Gewinngrenze nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG überschritten ist, durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt wird, ist dieser für die Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen auf Grundlage

des Betriebsvermögensvergleichs zu schätzen. Eine nach kameralen Grundsätzen oder nach Doppik erstellte Ergebnisrechnung ist als Schätzungsgrundlage nicht geeignet. Der Gewinn ist um die Beträge für den Ausgleich von Fehlbeträgen (Verlusten) aus früheren Wirtschaftsjahren zu kürzen, sofern diese Fehlbeträge mangels kommunalrechtlich gebotenen Ausgleichs durch die Trägerkörperschaft noch ausgewiesen sind.

Der Gewinn unterliegt nicht der Besteuerung, soweit er als Eigenkapital für Zwecke des Betriebes gewerblicher Art stehen gelassen wird (Zuführung zu Rücklagen). Bei Regiebetrieben gelten – abweichend von Eigenbetrieben – der Gewinn des Betriebes gewerblicher Art und die Einkünfte aus Kapitalvermögen wegen der rechtlichen Identität der Trägerkörperschaft und des Betriebes gewerblicher Art als zeitgleich zum Schluss des Wirtschaftsjahres erzielt. Bei Regiebetrieben kommt es – ebenfalls abweichend von Eigenbetrieben – kommunalrechtlich zum laufenden Ausgleich der im Betrieb gewerblicher Art entstandenen Verluste durch die Trägerkörperschaft; dieser Ausgleich führt zum Ende des Wirtschaftsjahres des Betriebes gewerblicher Art zu Einlagen bei diesem. Ein kommunalrechtlicher Ausgleich von Verlusten hat keine Auswirkung auf die Höhe des steuerlichen Verlustvortrages des Betriebes gewerblicher Art. Über Gewinne des Betriebes gewerblicher Art kann die Trägerkörperschaft bei Regiebetrieben unmittelbar verfügen. Für eine Rücklagenbildung ist damit kommunalrechtlich grundsätzlich kein Raum.

Gleichwohl ist bei einem Regiebetrieb für steuerrechtliche Zwecke z. B. die (freie) Rücklagenbildung anzuerkennen, soweit anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass der handelsrechtliche

Gewinn durch Stehenlassen dem Regiebetrieb als Eigenkapital zur Verfügung stehen soll. Als objektiver Umstand wird insbesondere ein förmlicher Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft anerkannt, der spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres gefasst sein muss.

Zu den Einnahmen gehören nicht die Leistungen des Betriebes gewerblicher Art, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten (vgl. Abschnitt H).

### 3.2 Kapitalertragsteuerabzug

Die Besteuerung wird im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs vorgenommen. Die rechtliche Identität von Gläubiger und Schuldner steht dem nicht entgegen. Dies führt zu einer beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Trägerkörperschaft. Von den Kapitalerträgen ist der Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen. Die Kapitalertragsteuer beträgt 15 v.H. des Kapitalertrags. Mit dem Steuerabzug ist die Körperschaftsteuer der Trägerkörperschaft für die Einkünfte in der Regel abgegolten; die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich nicht anrechenbar. Verpflichtet zur Abgabe der Kapitalertragsteuer-Anmeldung ist der Betrieb gewerblicher Art. Er hat als Schuldner der Kapitalerträge den Steuerabzug für Rechnung der Trägerkörperschaft vorzunehmen.

### 3.3 Entstehung der Kapitalertragsteuer

Die Kapitalertragsteuer entsteht im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, aber spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres. Sie ist bis zum 10. des auf ihre Entstehung folgenden Monats grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung anzumelden und an das Finanzamt abzuführen.

Dies gilt bei Regie- und Eigenbetrieben auch für die verdeckten Gewinnausschüttungen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr. Bei Eigenbetrieben, soweit es sich nicht um zusammengefasste Eigenbetriebe handelt oder bei Betrieben gewerblicher Art, die nur Teil eines Eigenbetriebes sind, gilt dies nur, soweit die Überführung des Gewinns des abgelaufenen Wirtschaftsjahres in den allgemeinen Haushalt der Trägerkörperschaft beschlossen wird; im Übrigen gilt der Gewinn als in den Rücklagen eingestellt.

Bei der Auflösung von Rücklagen entsteht die Kapitalertragsteuer am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwendung. Für Gewinne aus der Veräußerung sperrfristbehalteter Anteile im Sinne des § 22 Abs. 4 UmwStG entsteht die Kapitalertragsteuer am Tag nach der Veräußerung.

» *Rechtsquellen: § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG i. V. m. § 31 KStG, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 44 EStG, § 45a EStG, § 2 Nr. 2 KStG, § 32 KStG*

## 4. Abgrenzung der Tatbestände des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und Nr. 10 Buchst. b EStG

Für die Abgrenzung des Anwendungsbereiches der Regelungen hat die Finanzverwaltung Grundsätze aufgestellt.<sup>19</sup> Diese sind

<sup>19</sup> BMF-Schreiben vom 28. Januar 2019 (IV C 2-S 2706-a/15/10001 DOK2019/0046925).

insbesondere dann von Bedeutung, wenn eine oder mehrere Kommunen ihrerseits Trägerkörperschaft einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts sind.

Besteht die juristische Person des öffentlichen Rechts (z. B. Zweckverband, Anstalt öffentlichen Rechts) nur aus einem Betrieb gewerblicher Art (Fall des § 4 Abs. 2 KStG), so liegt ein Betrieb gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit vor, dessen Leistungen in den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG fallen. Empfänger dieser Leistungen ist die Trägerkörperschaft (z. B. Kommune). Unterhält die juristische Person mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten, die zu einem Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst sind und hat die juristische Person des öffentlichen Rechts daneben keinen weiteren Bereich, so liegt ein (zusammengefasster) Betrieb gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit vor; der Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG für dessen Leistungen an die Trägerkörperschaft ist eröffnet.

Hat die juristische Person öffentlichen Rechts dagegen mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten für die jeweils ein Betrieb gewerblicher Art besteht und hat die juristische Person des öffentlichen Rechts daneben keinen weiteren (hoheitlichen) Bereich, so liegen Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit vor, deren Gewinne unter den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG fallen. Fasst diese juristische Person des öffentlichen Rechts ihre Betriebe gewerblicher Art später zu einem Betrieb gewerblicher Art zusammen, so liegt ab diesem Zeitpunkt ein Betrieb gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit vor, für dessen Leistungen § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG anzuwenden ist.

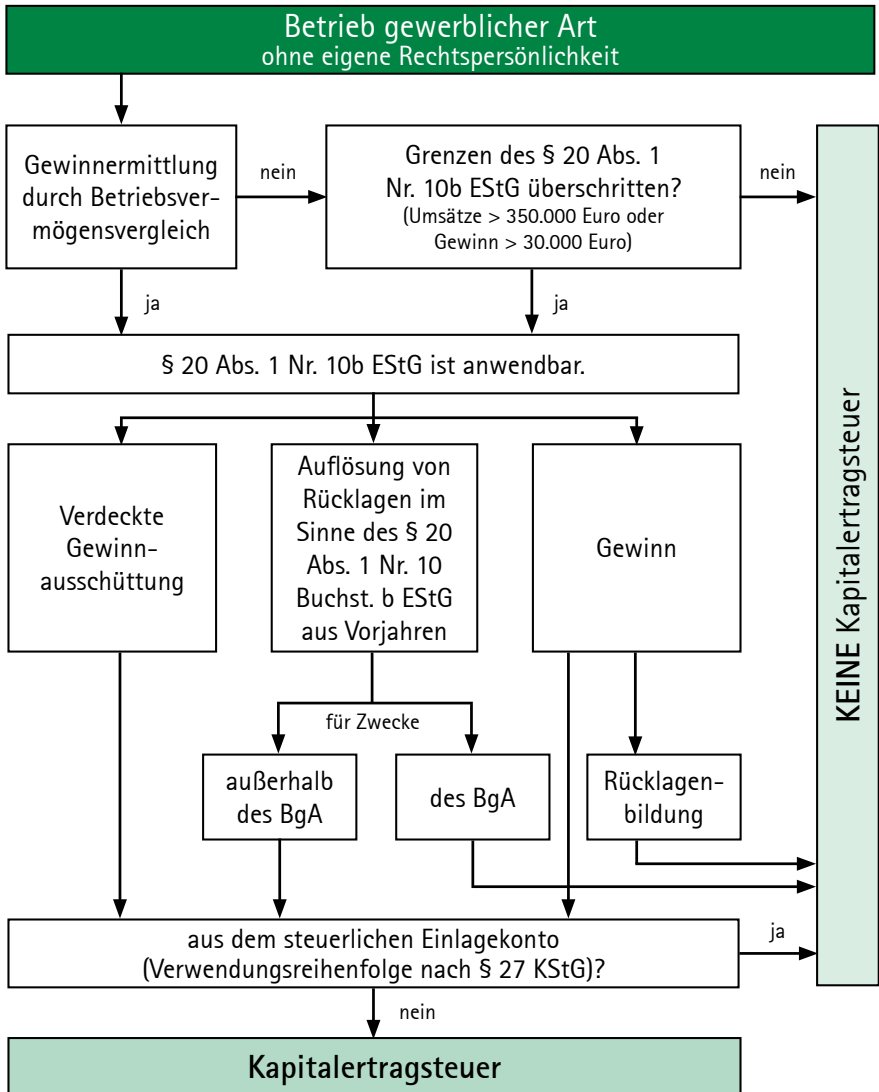
### BEISPIEL:

Eine Kommune ist Trägerkörperschaft einer Anstalt öffentlichen Rechts, die im Bereich der Energieversorgung (Fotovoltaik- und Windenergieanlagen) und des Ausgleichsflächenmanagements tätig ist. Das Ausgleichsflächenmanagement erwirtschaftet Verluste, die durch Gewinne des anderen Bereiches ausgeglichen werden. Ertragsteuerlich hat die Anstalt öffentlichen Rechts jedoch zwei Betriebe gewerblicher Art. Der Gewinn des im Bereich der Energieversorgung begründeten Betriebes gewerblicher Art (Gewinn-BgA) und die Verluste des im Bereich des Ausgleichsflächenmanagement begründeten Betriebes gewerblicher Art (Verlust-BgA) dürfen ertragsteuerlich nicht saldiert werden, da die Tätigkeiten nicht nach § 4 Abs. 6 KStG zusammengefasst werden können (vgl. Abschnitt D). Für den Gewinn-BgA entsteht somit Körperschaftsteuer. Außerdem führt der Verlustausgleich bei einem Betrieb gewerblicher Art mittels Gewinnen des anderen Betriebes gewerblicher Art zur Verwendung von Mitteln des Gewinn-BgA für Zwecke außerhalb dieses Betriebes gewerblicher Art. Diese Mittelverwendung unterliegt im Zeitpunkt der Überführung der Mittel bei der Anstalt öffentlichen Rechts der Besteuerung (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG) und führt zum Zugang im steuerlichen Einlagekonto des Verlust-BgA.

Hat die juristische Person des öffentlichen Rechts neben mehreren Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit auch einen hoheitlichen Bereich und werden Gewinne des einen Betriebes gewerblicher Art direkt an die Trägerkörperschaft dieser juristischen Person »ausgeschüttet« und von dieser in einen anderen Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit eingelegt, ist auf die »Ausschüttung« ungeachtet der Tatsache,

dass rechtlich unselbständige Betriebe gewerblicher Art vorliegen, aus Billigkeitsgründen § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG anzuwenden. Die »Ausschüttung« bleibt damit zu 95 v. H. bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des Empfängers außer Ansatz, wenn der Betrag einem Betrieb gewerblicher Art zugerechnet wird.

Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art – Zusammenfassendes Schaubild





# J. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Außerhalb eines Betriebes gewerblicher Art unterliegen juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Dies ist neben den unter Abschnitt I angesprochenen Sachverhalten (Leistungen oder Gewinne eines Betriebes gewerblicher Art) insbesondere der Fall bei Dividendenzahlungen von Gesellschaften, deren Anteile eine juristische Person des öffentlichen Rechts im vermögensverwaltenden Bereich hält.

Die Körperschaftsteuer für diese Einkünfte ist durch den Steuerabzug abgegolten. Eine Veranlagung der juristischen Person des öffentlichen Rechts mit ihren als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifizierten Einnahmen erfolgt nicht.

Bei (von einem inländischen Kreditinstitut stammenden) Zinserträgen sowie Dividenden, die von einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft bezogen werden, ist ein Steuerabzug nicht vorzunehmen. Voraussetzung dafür ist die Vorlage einer Bescheinigung des zuständigen Finanzamtes.<sup>20</sup>

» *Rechtsquellen: § 2 Nr. 2 KStG, § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 44a Abs. 4 EStG*

---

20 BMF-Schreiben vom 18. Januar 2016 (IV C 1 – S 2252/08/10004 : 017 DOK 2015/0468306).

# K. Betrieb gewerblicher Art und Gemeinnützigkeit

Die Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art kann unter Umständen ganz oder teilweise entfallen, soweit ein Betrieb gewerblicher Art nach den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung wegen der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke als gemeinnützig anzuerkennen ist. Dafür kommen insbesondere Kindergärten, Altenheime, Krankenhäuser, Museen, Theater und ähnliche Einrichtungen in Betracht.

Die Zwecke der gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich ausgerichteten Betriebe gewerblicher Art sind unter dem Begriff »steuerbegünstigte Zwecke« zusammengefasst. Im allgemeinen Sprachgebrauch wird der Begriff »gemeinnützig« auch oft in einem weiten Sinn verwandt, der alle steuerbegünstigten Zwecke umfasst.

Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung ist jedoch, dass die formellen und materiellen Anforderungen für die Steuerbegünstigung erfüllt sind. Für den jeweiligen Betrieb gewerblicher Art muss eine den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften genügende Satzung aufgestellt werden (sog. formelle Satzungsmaßigkeit). Die tatsächliche Geschäftsführung muss den Satzungsregelungen entsprechen (sog. materielle Satzungsmaßigkeit).

Die Satzung eines gemeinnützigen Betriebes gewerblicher Art bzw. der Körperschaft muss die in der gesetzlichen Mustersatzung bezeichneten Festlegungen enthalten, soweit sie für diese im Einzelfall einschlägig sind. Die gesetzliche Mustersatzung (vgl. Anhang 1) enthält nur die aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht

notwendigen Bestimmungen. Derselbe Aufbau und dieselbe Reihenfolge der Bestimmungen wie in der Mustersatzung werden nicht verlangt.

Die gesetzliche Mustersatzung ist für nach dem 31. Dezember 2008 neu gegründete steuerbegünstigte Körperschaften verbindlich. Soweit bei zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden gemeinnützigen Einrichtungen Abweichungen zur gesetzlichen Mustersatzung vorliegen, sind diese bei der ersten nach dem 31. Dezember 2008 erfolgenden Satzungsänderung anzupassen. Eine Überprüfung der kompletten Satzung sollte daher bei dieser Gelegenheit nicht versäumt werden. Dabei ist zu beachten, dass die Satzung – wie bei allen anderen gemeinnützigen Körperschaften – auch bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie den von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwalteten unselbständigen Stiftungen eine Regelung zur Vermögensbindung enthalten muss. Der Grundsatz der Vermögensbindung besagt, dass das Vermögen einer gemeinnützigen Einrichtung nicht nur zeitweilig, sondern dauerhaft für die Verwendung zu gemeinnützi- gen Zwecken gebunden ist.

Eine ordnungsgemäße Satzung ist eine der entscheidenden Voraussetzungen für die Gewährung der entsprechenden Steuerbegünstigungen. Es empfiehlt sich daher, den Satzungsentwurf sowohl bei Neuerrichtung eines Betriebes gewerblicher Art als auch bei Satzungsänderungen bereits bestehender Einrichtungen dem Finanzamt zur Prüfung vorzulegen. Die Finanzämter sind gern behilflich und werden auf

steuerliche Mängel im Satzungsentwurf hinweisen.

Die Vor- und Nachteile der Gemeinnützigkeit eines Betriebes gewerblicher Art müssen

anhand des konkreten Sachverhaltes gegeneinander abgewogen werden. Die Gemeinnützigkeit könnte z.B. aus folgenden Gründen vorteilhaft oder nachteilig sein:

Mögliche Vorteile der Gemeinnützigkeit	Mögliche Nachteile der Gemeinnützigkeit
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art sind nur insoweit körperschaft- und gewerbsteuerpflichtig, als sie neben ihrem steuerbegünstigten Zweckbetrieb auch einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Zu den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gehören z. B. Cafeterien in Museen und Krankenhäusern sowie der Verkauf von Andenken in Museumsshops. Die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen jedoch ebenfalls nicht der Ertragsteuer, wenn die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben des Betriebes gewerblicher Art insgesamt 45.000 Euro<sup>21</sup> im Jahr nicht übersteigen.</li> <li>• Zweckbetriebe von gemeinnützigen Körperschaften unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz in Höhe von derzeit 7 v. H. In Einzelfällen unterliegen die Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebes ausgeführt werden, nicht dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Der Regelsteuersatz in Höhe von derzeit 19 v. H. ist den Fällen anzuwenden, in denen der Zweckbetrieb in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient und damit in Wettbewerb zu nicht begünstigten Unternehmen tritt.</li> <li>• Ein gemeinnütziger Betrieb gewerblicher Art ist als Partner für Sponsoren interessant, die dem Betrieb Geld oder geldwerte Vorteile gewähren, durch die er seine Aufgaben besser erfüllen kann. Der Sponsor kann seine Zuwendung, mit der er auch eigene Ziele der Öffentlichkeitsarbeit verfolgt, grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehen. Zur steuerlichen Behandlung des Sponsoring beim Sponsor und beim Empfänger vgl. Abschnitt L. Spenden und Sponsoring.</li> <li>• Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse an die Trägerkörperschaft eines gemeinnützigen Betriebes gewerblicher Art sind unter bestimmten Voraussetzungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit, wenn die Zuwendung für die gemeinnützigen Zwecke verwendet wird.</li> <li>• Bei Anerkennung der steuerlichen Gemeinnützigkeit können ggf. auch außersteuerliche Vergünstigungen in Anspruch genommen werden.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eventuelle Gewinne aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dürfen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht mit eventuellen Verlusten aus anderen Bereichen, z. B. aus den Zweckbetrieben, verrechnet werden. Dadurch können Ertragsteuern anfallen, obwohl sich insgesamt (bei Saldierung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben des Betriebes gewerblicher Art) ein ausgeglichenes Ergebnis ergibt.</li> <li>• Verluste des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dürfen nicht mit Mitteln des steuerbegünstigten Bereiches (Zweckbetrieb) ausgeglichen werden.</li> <li>• Die Mittel eines gemeinnützigen Betriebes gewerblicher Art müssen zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke eingesetzt werden, wenn die jährlichen Einnahmen mindestens 45.001 Euro betragen. Die Rücklagenbildung ist nur eingeschränkt zulässig. Das Vermögen des Betriebes gewerblicher Art ist dauerhaft zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke gebunden und muss auch nach Beendigung des Betriebs gewerblicher Art für diese Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung).</li> </ul>

21 Die mit dem Jahressteuergesetz 2020 vom 21. Dezember 2020 erhöhte Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO ist ab dem Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden. Bis zum Veranlagungszeitraum 2019 gilt eine Besteuerungsgrenze von 35.000 Euro.

» *Rechtsquellen: §§ 51 bis 68 AO*

### BEISPIEL:

A-Stadt unterhält im Stadtschloss ein Museum mit Museumsshop und verpachtetem Schlosscafé (das Inventar gehört der Stadt). Im Jahr 01 werden folgende Gewinne/Verluste erzielt:

a) Museum:	10.000 Euro
Shop:	15.000 Euro
(Einnahmen einschl. USt:	50.000 Euro)
verpachtetes Café:	60.000 Euro
b) Museum:	- 80.000 Euro
Shop:	15.000 Euro
(Einnahmen einschl. USt:	50.000 Euro)
verpachtetes Café:	60.000 Euro

Das Museum ist eine Einrichtung, mit der nachhaltig Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft erzielt werden. Es liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor, zu dem wegen der engen räumlichen Verbindung auch der Museumsshop und das Schlosscafé gehören (einheitlicher Schloss-Betrieb entsprechend der Verkehrsanschauung). Der Schlossbetrieb hebt sich wirtschaftlich innerhalb der Gesamtbetätigung von A-Stadt heraus, da der Jahresumsatz 35.000 Euro übersteigt.

### VARIANTE A)

Bei Behandlung als nicht gemeinnütziger, d.h. voll steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art sind im Jahr 01 85.000 Euro (10 + 15 + 60 TEuro) zu versteuern.

Im Falle der Gemeinnützigkeit des Schlossbetriebes fallen die Einnahmen aus dem Museum im Rahmen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebes an.

Körperschaft- und gewerbsteuerpflichtig sind nur die Gewinne des Museumsshops in Höhe von 15.000 Euro und die Gewinne aus der Verpachtung des Cafés in Höhe von 60.000 Euro. In dieser Variante ist die Gemeinnützigkeit also günstig. Für die Inanspruchnahme dieser steuerlich günstigen Variante muss für den Betrieb eine Satzung errichtet werden, die die o. g. Voraussetzungen erfüllt und die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

### VARIANTE B)

Im Falle der Gemeinnützigkeit des Schlossbetriebes fallen die Einnahmen aus dem Museum im Rahmen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebes an. Körperschaft- und gewerbsteuerpflichtig sind nur die Gewinne des Museumsshops in Höhe von 15.000 Euro und die Gewinne aus der Verpachtung des Cafés in Höhe von 60.000 Euro. Eine Verrechnung des Gewinns aus dem Museumsshop und aus der Verpachtung des Cafés mit dem Verlust des Museums ist bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht möglich, sodass insgesamt ein Gewinn in Höhe von 75.000 Euro zu versteuern ist. Gemeinnützigkeitsrechtlich können die Gewinne aber zur Finanzierung des steuerbegünstigten Zweckbetriebs »Museum« verwendet werden. Bei Behandlung als nicht gemeinnütziger, d.h. voll steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art fallen dagegen im Jahr 01 keine Ertragsteuern an, da der Schlossbetrieb 5.000 Euro (-80 + 15 + 60 TEuro) Verlust erzielt hat (eine Verrechnung von Gewinn und Verlust ist möglich). In dieser Variante ist die Gemeinnützigkeit somit ungünstig.

Weitere Informationen zur steuerlichen Gemeinnützigkeit finden Sie in der vom Sächsischen Staatsministerium der Finanzen herausgegebenen **Broschüre »Vereine und Steuern«**, die auch unter [www.publikationen.sachsen.de](http://www.publikationen.sachsen.de) zum Download bereitsteht.

# L. Spenden und Sponsoring

## 1. Allgemeines

**Spenden** sind Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke, die vom Leistenden freiwillig erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers sind und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistung stehen.

Unter **Sponsoring** versteht man steuerlich die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen, mit der der Leistende auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt.<sup>22</sup>

Der wesentliche Unterschied zwischen Spenden und Sponsoring liegt somit im altruistischen Motiv des Spenders. Dagegen erhält der Sponsor für seine Zuwendung entweder eine unmittelbare Gegenleistung oder zumindest unternehmensbezogene Vorteile. Spenden und Sponsoring werden steuerlich unterschiedlich behandelt.

## 2. Spenden an Gemeinden und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts

Gemeinden und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. Freistaat, Kirche) können Spenden entgegennehmen. Innerhalb der juristischen Person muss das die dafür

berufene Person tun. Erteilt der Empfänger dafür eine Zuwendungsbestätigung, ist aus steuerlicher Sicht allein entscheidend, dass die Spenden zu einem in den §§ 52 bis 54 AO genannten steuerbegünstigten (gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen) Zweck verwendet werden. Die Spende kann dabei im hoheitlichen Bereich (z. B. zur Förderung der Erziehung in einer Schule) oder im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (z. B. zur Förderung der Kunst im städtischen Museum) eingesetzt werden.

Die Gemeinde kann Spenden – nicht aber Mitgliedsbeiträge, sonstige Mitgliedsumlagen und Aufnahmegebühren – auch einem als gemeinnützig anerkannten Verein (sog. Durchlaufspendenverfahren) weiterreichen. Sie muss dann allerdings bei Ausstellen der Zuwendungsbestätigung darauf achten, dass der Empfänger wegen Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke anerkannt oder vorläufig anerkannt worden und die Verwendung der Spenden für diese steuerbegünstigten Zwecke sichergestellt ist. Das Durchlaufspendenverfahren hat an praktischer Bedeutung verloren, weil alle als gemeinnützig anerkannten Institutionen selbst spendenempfangsberechtigt sind. Eine Gemeinde ist nicht verpflichtet, eine sog. Durchlaufspende entgegenzunehmen.

» *Rechtsquellen: § 10b EStG, §§ 52 bis 54 AO*

---

<sup>22</sup> BMF-Schreiben vom 18. Februar 1998 (vgl. Anhang 2).

### BEISPIEL:

Künstler K führt im Bahnhof der Stadt S eine Performance durch. Der Stadt sind von einem Bürger Gelder allgemein für künstlerische Zwecke zur Verfügung gestellt worden, die sie nunmehr für dieses Vorhaben einsetzen will.

Die Stadt selbst ist Veranstalter der Performance. Sie beauftragt den Künstler, das Projekt durchzuführen und zahlt ihm dafür ein Entgelt.

Die Stadt selbst verwendet das Geld unmittelbar für die Förderung der Kunst. Die Stadt darf dem Bürger eine Zuwendungsbestätigung ausstellen. Beim Künstler sind die Einnahmen Betriebseinnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit.

### ABWANDLUNG:

Der Bürger will einen Künstler finanziell unterstützen. Statt dem Künstler das Geld unmittelbar zu geben, »spendet« der Bürger den Betrag der Stadt unter der Auflage, das Geld genau diesem Künstler für eine Performance zur Verfügung zu stellen.

Hier liegt sogenanntes Mäzenatentum vor, aber keine Spende im steuerlichen Sinne. Das ändert sich nicht dadurch, dass die Stadt »dazwischengeschaltet« wird. Die Zuwendung, die mit der Auflage geleistet wird, sie an eine bestimmte natürliche Person weiterzugeben, ist nicht abziehbar, weil sie nicht die Allgemeinheit im Sinne des § 52 AO fördert. Die Stadt darf dem Mäzen dafür keine Zuwendungsbestätigung ausstellen.

## 3. Spenden an Fördervereine

Fördervereine können Spenden empfangen und an juristische Personen des öffentlichen

Rechts weiterreichen, unabhängig davon, ob die geförderte Einrichtung selbst formal als gemeinnützig anerkannt ist. Auch hier kommt es nur darauf an, dass die Spende zum Beispiel von der Gemeinde tatsächlich für gemeinnützige Zwecke verwendet wird.

### BEISPIEL:

Ein Theaterförderverein stellt einem kommunalen Theater 500 Euro zur Anschaffung von Requisiten für eine neue Schauspielproduktion zur Verfügung. Der Betrieb gewerblicher Art »Theater« ist nicht als gemeinnützig anerkannt. Die Spende wird mit der Anschaffung der Requisiten aber tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke (Förderung von Kunst und Kultur) verwendet.

Demgegenüber setzt die Gemeinnützigkeit von Fördervereinen, die Spenden an Vereine und andere privatrechtlich organisierte Einrichtungen weiterreichen, voraus, dass die Körperschaft des privaten Rechts ihrerseits steuerbegünstigt – also als gemeinnützig anerkannt – ist.

» *Rechtsquelle: § 58 Nr. 1 AO*

## 4. Spendenbescheinigung und Spendenhaftung

Der Spender darf gespendete Beträge und sonstige Zuwendungen steuerlich geltend machen, wenn er eine **Zuwendungsbestätigung** erhalten hat, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat (Muster vgl. Anhang 3). Bei Kleinbeträgen bis 300 Euro genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts, wenn sich daraus Name und Kontonummer oder ein sonstiges Identifizierungsmerkmal des Auftraggebers und des Empfängers, Betrag, Buchungstag sowie die tatsächliche Durchführung der Zahlung ergeben. Bei einem Förderverein müssen zusätzlich auf einem von ihm hergestellten Beleg Angaben über die Freistellung des Empfängers von der Körperschaftsteuer, der steuerbegünstigte Zweck und die Qualifizierung der Zuwendung als Spende oder Mitgliedsbeitrag enthalten sein.

Zuwendungsempfänger, die dem zuständigen Finanzamt die Nutzung eines Verfahrens zur maschinellen Erstellung von Zuwendungsbestätigungen angezeigt haben, können die maschinell erstellten Zuwendungsbestätigungen auch auf elektronischem Weg in Form schreibgeschützter Dokumente an die Zuwendenden übermitteln. Für die Abzugsberechtigung ist es dann unerheblich, dass der Zuwendungsempfänger den Ausdruck des entsprechenden Dokuments nicht selbst übernimmt, sondern dem Zuwendenden überlässt. Eine Übermittlung mit Brief bleibt jedoch nach wie vor möglich. Die Form der Zuwendungsbestätigung bleibt dabei erhalten – nach dem Ausdruck sind also beide Spendenquittungen optisch nach amtlichem Muster erstellt – lediglich der Weg der Übermittlung ist unterschiedlich.

Der Empfänger der Spende hat die ordnungsgemäße Verwendung auf Verlangen gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen. Ein Förderverein hat hierzu wie jede andere steuerbegünstigte Körperschaft die Vereinnahmung der Zuwendung und ihre zweckentsprechende Verwendung ordnungsgemäß aufzuzeichnen und ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Bei Sachzuwendungen und beim Verzicht auf die Erstattung von Aufwand müssen sich aus den Aufzeichnungen auch die Grundlagen für den bestätigten Wert der Zuwendung ergeben. Gemeinden und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts halten zweckmäßigerweise in gleicher Weise Nachweise vor, die die zweckentsprechende Verwendung dokumentieren.

Der Spender, der von der Gemeinde oder einem als gemeinnützig anerkannten Förderverein eine Zuwendungsbestätigung erhält, kann grundsätzlich auf die Richtigkeit der ausgestellten Bescheinigung vertrauen und diesen Betrag steuerlich geltend machen. Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer. Diese ist mit 30 v. H. des zugewendeten Betrags anzusetzen.

» *Rechtsquellen: § 10b EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 50 EStDV*

## 5. Sponsoring

Sponsoringaufwendungen sind Betriebsausgaben, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere in der Sicherung oder

Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können, für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte seines Unternehmens werben will. Solche wirtschaftlichen Vorteile können Berichterstattungen in Fernsehen, Rundfunk und Zeitung oder die Mitwirkung auf Pressekonferenzen des Empfängers sein. In der Praxis sponsern kommunale Unternehmen wie z.B. Versorgungswerke häufig sportliche, kulturelle und wissenschaftliche Veranstaltungen. Der Betriebsausgabenabzug ist in diesen Fällen auch dann möglich, wenn das kommunale Unternehmen Projekte der Trägerkörperschaft selbst oder von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts sponsert. Sofern Projekte der Trägerkörperschaft durch ein kommunales Unternehmen gesponsert werden, ist jedoch darauf zu achten, dass die hierbei getroffenen Vereinbarungen bzw. Regelungen einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich durchgeführt werden. Andernfalls kann es zu verdeckten Gewinnausschüttungen kommen (vgl. Abschnitt F Tz. 5).

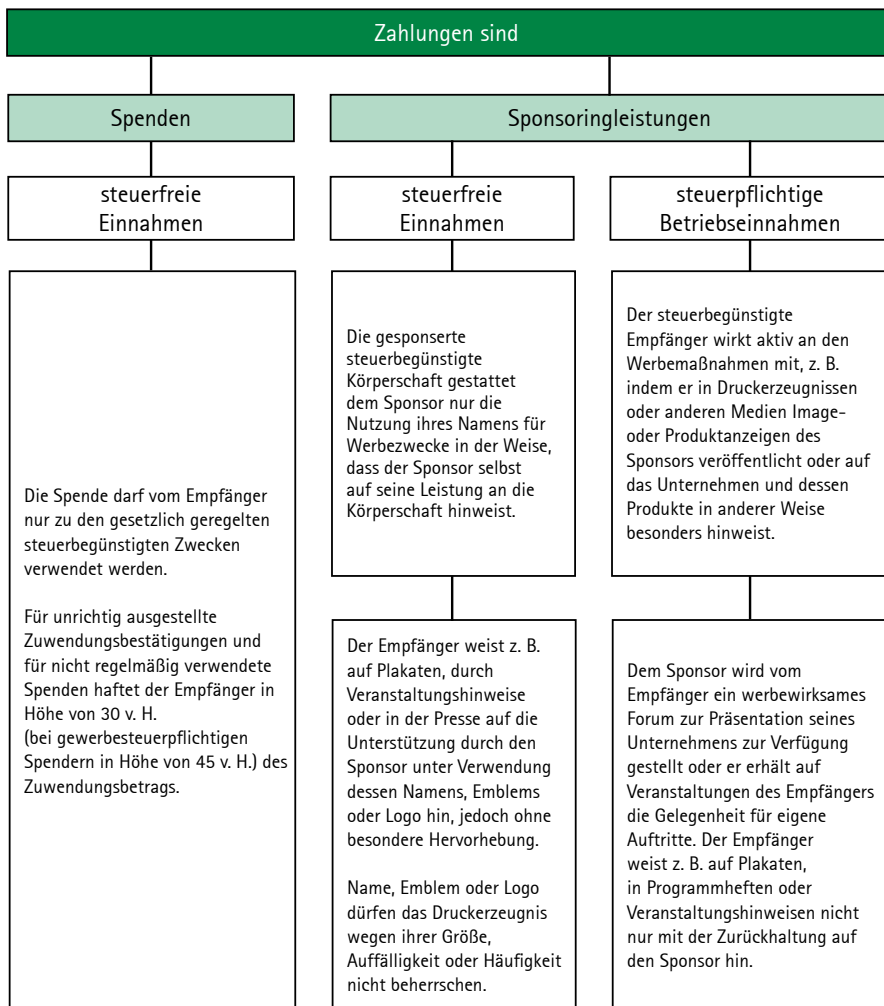
Von der Finanzverwaltung werden zwei Fallarten unterschieden, nach denen die Zuwendungen des Sponsors zu Betriebsausgaben führen. Danach liegen Betriebsausgaben insbesondere vor, wenn der Empfänger auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf den von ihm benutzten Fahrzeugen oder anderen Gegenständen auf das Unternehmen oder auf die Produkte des Sponsors werbewirksam hinweist. Hierzu zählen auch Banden- und Trikotwerbungen, Lautsprecherdurchsagen bei Sportveranstaltungen und Werbung in Programmheften. Darüber hinaus sind die Sponsoringaufwendungen auch dann als Betriebsausgaben abziehbar, wenn der Unternehmer im Rahmen der Eigenwerbung durch Verwendung des Namens, Emblems

oder Logos des Empfängers oder in anderer Weise, also ohne aktive Mitwirkung des Empfängers, öffentlichkeitswirksam auf seine Leistungen aufmerksam macht.

Beim Empfänger der Sponsoringleistungen erfolgt die steuerliche Einordnung unabhängig von der des Leistenden. Die Sponsoringleistungen führen nur dann zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen, wenn die gesponserte steuerbegünstigte Körperschaft aktiv an den Werbemaßnahmen mitwirkt. Dies ist zum Beispiel der Fall bei der Benennung einer Veranstaltung mit dem Namen des Sponsors oder einer besonderen Hervorhebung des Namens des Sponsors auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, Ausstellungskatalogen etc. Grundsätzlich können die Sponsoringleistungen Betriebseinnahmen im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art darstellen. Voraussetzung ist insbesondere, dass die Leistungen Teil eines bereits bestehenden Betriebes gewerblicher Art sind oder die Leistungen so hoch sind, dass dadurch die Grenze der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit überschritten wird.

Behörden und Einrichtungen des Freistaates Sachsen haben zudem die Regelungen der Verwaltungsvorschrift der Sächsischen Staatsregierung zum Sponsoring in der staatlichen Verwaltung des Freistaates Sachsen (VwV Sponsoring - SächsABl. Jg. 2017 Nr. 44 S. 1398 Fsn-Nr.: 20-V17.3) zu beachten. Die Anwendung dieser Verwaltungsvorschrift wird den der Aufsicht des Freistaates Sachsen unterstehenden Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts sowie den Unternehmen mit staatlicher Beteiligung empfohlen.





Umsatzsteuerlich kann beim Sponsoring je nach Sachverhalt ein Leistungsaustausch zwischen Sponsor und Gesponsertem vorliegen.<sup>23</sup>

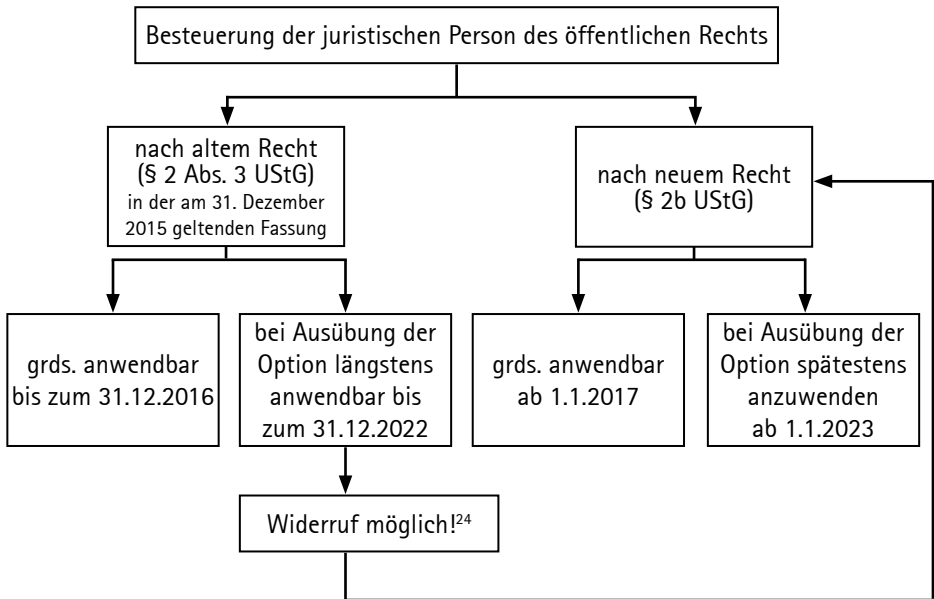
<sup>23</sup> BMF-Schreiben vom 13. November 2012 (IV D 2 - S 7100/08/10007 :003 DOK 2012/1019723) und vom 25. Juli 2014 (IV D 2 - S 7100/08/10007:003 DOK 2014/0635108).

# M. Umsatzsteuer

## 1. Allgemeines

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts neu gefasst. Die neue Vorschrift des § 2b UStG löst die Vorgängervorschrift des § 2 Abs. 3 UStG ab. Der neue § 2b UStG gilt grund-

sätzlich ab dem 1. Januar 2017. Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts können das bisherige Recht jedoch bis zum 31. Dezember 2022 weiterhin anwenden, wenn sie bis zum 31. Dezember 2016 eine entsprechende Erklärung (Optionserklärung) gegenüber dem Finanzamt abgegeben haben.



<sup>24</sup> BMF-Schreiben vom 19. April 2016 (III C 2 - S7106/07/10012-06 DOK 2016/0366656).

Juristische Personen des öffentlichen Rechts werden bis zum 31. Dezember 2022 abhängig von der Optionsausübung entweder nach neuem oder nach altem Recht besteuert. Im Folgenden werden daher beide Regelungen dargestellt.

## 2. Besteuerung nach altem Recht (§ 2 Abs. 3 UStG<sup>25</sup>)

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterliegen mit ihren Betrieben gewerblicher Art und ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der Umsatzsteuer (einheitliches Unternehmen). Dabei ergeben sich steuerbare Umsätze aus

- a) den Lieferungen und sonstigen Leistungen an Abnehmer oder Vertragspartner,
- b) den unentgeltlichen Wertabgaben der juristischen Person des öffentlichen Rechts durch Abgabe von Gegenständen aus dem Bereich des Betriebes gewerblicher Art, z.B. an den hoheitlichen Bereich sowie durch die unentgeltliche Erbringung sonstiger Leistungen im Bereich des Betriebes gewerblicher Art für Zwecke, die außerhalb des Betriebes liegen,
- c) den Lieferungen und sonstigen Leistungen an Arbeitnehmer,
- d) dem innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland gegen Entgelt.

Mit der Ausübung sogenannter Katalogtätigkeiten (z. B. die Leistungen der Notare und der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung

und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe und die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden) gelten juristische Personen stets als Unternehmer.

Darüber hinaus können juristische Personen des öffentlichen Rechts in bestimmten Fällen die Umsatzsteuer für bezogene Leistungen schulden. Dies betrifft neben dem innergemeinschaftlichen Erwerb (vgl. Abschnitt M Tz. 6.) insbesondere die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG (vgl. Abschnitt M Tz. 7).

## 3. Besteuerung nach neuem Recht (§ 2b UStG)

Die Neuregelung orientiert sich in ihrer Struktur an der für alle EU-Mitgliedstaaten verbindlichen Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie. Dabei werden in einem ersten Schritt alle nachhaltigen und entgeltlichen Tätigkeiten als unternehmerisch angesehen und unterliegen damit grundsätzlich der Umsatzsteuer. Neben den oben genannten bereits nach altem Recht steuerbaren Umsätzen können dies insbesondere Tätigkeiten aus dem bisherigen Bereich der Vermögensverwaltung sowie der sog. Beistandsleistungen sein. In einem zweiten Schritt werden dann Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen öffentlicher Gewalt von der Besteuerung ausgenommen, sofern die Nichtbesteuerung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Leistungen, die in privatrechtlicher Handlungsform erbracht werden, fallen generell nicht hierunter.

---

<sup>25</sup> In der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung.

Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen liegen vor, wenn

- der Jahresumsatz aus gleichartigen Tätigkeiten voraussichtlich höchstens 17.500 Euro beträgt (Bagatellgrenze),
- die Tätigkeit ihrer Art nach steuerfrei ohne Optionsmöglichkeit wäre oder
- die Tätigkeit gegenüber einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeübt wird und aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht werden darf.

Darüber hinaus benennt der Gesetzestext als Regelbeispiel auch Tätigkeiten gegenüber einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts, die durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt sind. In diesen Fällen ist eine gesonderte Prüfung auf mögliche schädliche Wettbewerbsverzerrungen erforderlich.<sup>26</sup>

Mit Ausübung der sogenannten Katalogtätigkeiten gelten die juristischen Personen des

öffentlichen Rechts (weiterhin) als Unternehmer, sofern auch die übrigen Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft vorliegen. Hinzu gekommen sind weitere Tätigkeiten (z. B. die Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie, die Güterbeförderung, Hafen- und Flughafendienstleistungen und die Personenbeförderung, vgl. Anhang 4), die bereits nach altem Recht regelmäßig im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art zu versteuern waren, bisher aber nicht ausdrücklich im Umsatzsteuergesetz genannt wurden.

Weitere Ausführungen zur Neuregelung des § 2b UStG sind im BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 sowie im Umsatzsteuer-Anwendungserlass enthalten.<sup>27</sup>

» *Rechtsquellen: § 2 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung, § 2b UStG, Abschnitt 2b.1 UStAE*

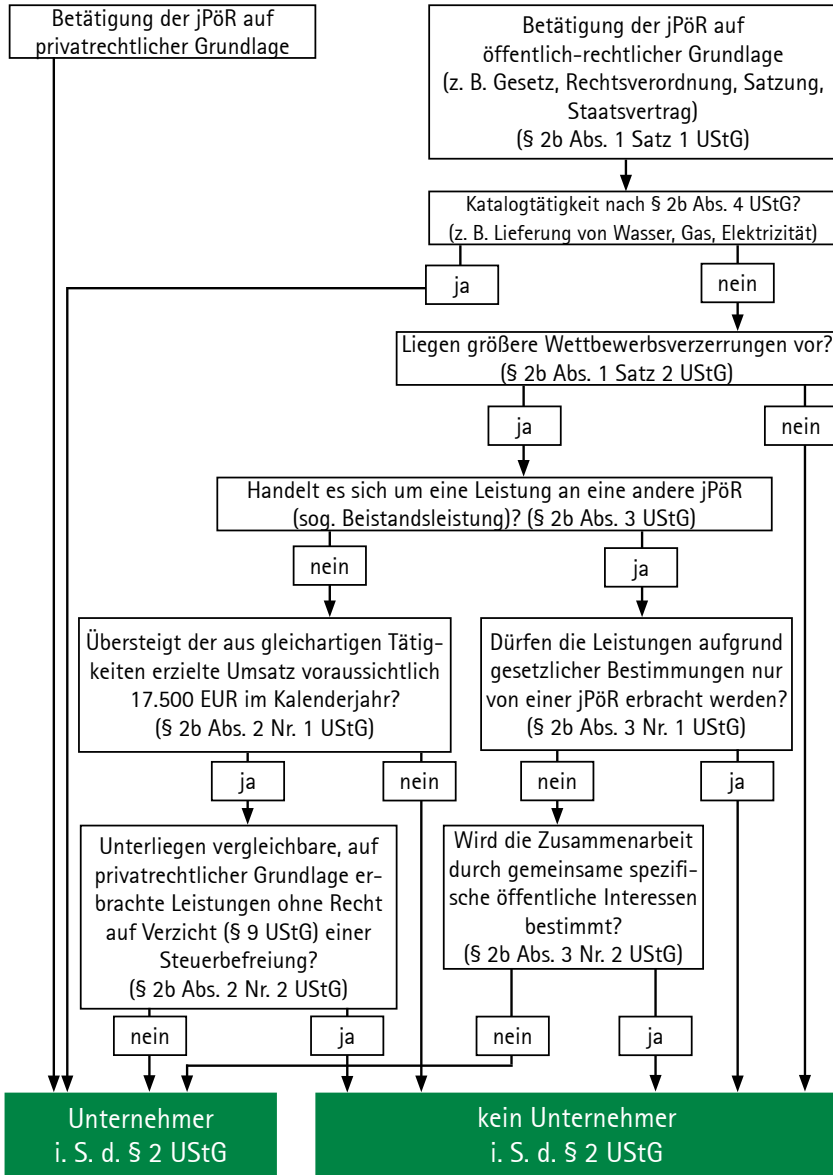
---

<sup>26</sup> BMF-Schreiben vom 14. November 2019 (III C 2-S 7107/19/10005 :011 DOK 2019/0974402).

---

<sup>27</sup> BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 (III C 2 - S 7107/16/10001 DOK 2016/1126266).

Prüfschema zur Anwendung des § 2b UStG



## 4. Steuerbefreiungen und Steuersätze

Die steuerbaren Umsätze sind entweder steuerfrei, mit 7 v. H. oder mit 19 v. H. steuerpflichtig.

Bei der Besteuerung der Umsätze sind vielfältige Umsatzsteuerbefreiungen zu beachten (z. B. die Veräußerung oder Vermietung bzw. Verpachtung von Grundstücken und Grundstücksteilen, der Betrieb von Krankenhäusern bzw. von Altenheimen und Pflegeheimen, die Umsätze der Theater, Orchester, Museen, botanischen und zoologischen Gärten, Bibliotheken). Sowohl für den nichtsteuerbaren Bereich als auch für den umsatzsteuerfreien Bereich ist ein offener Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht zulässig und führt grundsätzlich zur Verpflichtung, den gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag an das Finanzamt abzuführen. Es besteht jedoch unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung.

Auf die Steuerbefreiung für die Veräußerung von Grundstücken kann verzichtet werden, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Das Gleiche gilt bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Bei der Veräußerung von Grundstücken ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung zwingend im notariell zu beurkundenden Vertrag zu erklären. Bei einem Verzicht unterliegen die an sich steuerbefreiten Umsätze der Umsatzsteuer. Der Verzicht kann

zur Erhaltung des vollen Vorsteuerabzugs angezeigt erscheinen.

Die Umsatzsteuer wird durch Anwendung des jeweiligen Steuersatzes auf die sogenannte Bemessungsgrundlage errechnet. Diese ist bei entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen grundsätzlich das sogenannte Nettoentgelt. Ist für eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht das Nettoentgelt, sondern ein Bruttopreis vereinbart und gezahlt worden, muss die Umsatzsteuer bei einem Steuersatz von 7 v. H. mit 6,54 v. H. und bei einem Steuersatz von 19 v. H. mit 15,97 v. H. aus dem Bruttopreis herausgerechnet werden.

» *Rechtsquellen: § 1 Abs. 1 UStG, § 1a UStG, § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, § 4 Nr. 12 UStG, § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. a UStG, § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG, § 9 UStG, § 12 UStG, § 13b UStG, § 14c UStG*

## 5. Vorsteuerabzug

Die Vorsteuer ist der Betrag an inländischer Umsatz- oder Mehrwertsteuer, der bei Bezug von Leistungen von einem Unternehmer auf der Rechnung ausgewiesen ist. Vorsteuern sind auch die entstandene Einfuhrumsatzsteuer, die Steuern auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie die als Steuererschuldner nach § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer. Ein Vorsteuerabzug kommt grundsätzlich nur für Umsätze in Betracht, die an den unternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeführt werden (z. B. Lieferungen von Büromaterial für die Versorgungsbetriebe einer Stadt) und in

diesem Bereich nicht der Ausführung steuerfreier Umsätze dienen. Werden dem Unternehmensbereich dienende Gegenstände später für den nichtunternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts entnommen oder verwendet, liegt regelmäßig eine unentgeltliche Wertabgabe vor.

Der Vorsteuerabzug entfällt, wenn sich der Umsatz ausschließlich auf den nichtunternehmerischen Bereich bezieht (z.B. Lieferungen von Büromaschinen für die öffentliche Verwaltung einer Stadt). Werden die dem nichtunternehmerischen Bereich dienenden Gegenstände später in den unternehmerischen Bereich überführt oder dort verwendet, so ist ein nachträglicher Vorsteuerabzug nicht möglich.

Wird ein Umsatz sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt, gilt für den Vorsteuerabzug folgende Regelung:

Bei dem Bezug vertretbarer Sachen (bewegliche Sachen, die sich nach Zahl, Maß oder Gewicht bestimmen lassen) sowie bei der Inanspruchnahme sonstiger Leistungen ist die darauf entfallende Steuer entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen (z.B. bei einem gemeinsamen Bezug von Heizmaterial oder bei Inanspruchnahme eines Rechtsanwalts, der auf Grund eines einheitlichen Vertrages ständig Rechtsberatungen für beide Bereiche erbringt). Maßgebend für die Aufteilung sind die Verhältnisse bei Ausführung des betreffenden Umsatzes an die juristische Person des öffentlichen Rechts.

Beim Bezug einheitlicher Gegenstände ist zu unterscheiden, worin die nichtunternehmerische Verwendung besteht. Handelt es sich um

eine sog. nichtwirtschaftliche Verwendung im engeren Sinne (z.B. für Tätigkeiten im hoheitlichen Bereich), ist der Gegenstand aufzuteilen. Die Vorsteuern, die auf die nichtwirtschaftliche Verwendung im engeren Sinne entfallen, sind nicht abziehbar. Es besteht zudem ein Wahlrecht, den Gegenstand komplett dem nichtwirtschaftlichen Bereich zuzuordnen und auf den anteiligen Vorsteuerabzug zu verzichten. In diesem Fall ist jedoch eine spätere Vorsteuerberichtigung ausgeschlossen.

Besteht die nichtunternehmerische Verwendung in einer unternehmensfremden Tätigkeit (z.B. Verwendung für private Zwecke des Personals), besteht für den Gegenstand ein Zuordnungswahlrecht. Er kann vollständig dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden. In diesem Fall sind die darauf entfallenden Vorsteuern grundsätzlich in vollem Umfang abziehbar. Zum Ausgleich unterliegt die Nutzung für den nichtunternehmerischen Bereich als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer. Das gilt auch, wenn der auf den nichtunternehmerischen Bereich entfallende Anteil der Verwendung überwiegt. Der Gegenstand kann aber auch komplett dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet oder entsprechend der beabsichtigten Verwendung aufgeteilt werden. Ein nachträglicher Vorsteuerabzug für den nichtunternehmerischen Anteil ist nicht möglich.

Für Gegenstände, die zu weniger als 10 v.H. für unternehmerische Zwecke genutzt werden, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

» *Rechtsquellen: § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, § 15 UStG*

## 6. Innergemeinschaftlicher Erwerb

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt vor, wenn ein Gegenstand bei der Lieferung an den Erwerber aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates in das Inland oder in ein Zollfreigebiet (z. B. Freihafen) gelangt und die Lieferung durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt wird. Erwirbt eine juristische Person des öffentlichen Rechts einen Gegenstand auf diese Weise im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeiten, ist sie in jedem Fall verpflichtet, die Erwerbsbesteuerung durchzuführen. Darüber hinaus sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts auch beim Erwerb von Gegenständen für den nichtunternehmerischen Bereich grundsätzlich verpflichtet, den innergemeinschaftlichen Erwerb der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Aus Vereinfachungsgründen hat der Gesetzgeber für juristische Personen des öffentlichen Rechts, die nicht unternehmerisch tätig sind oder die den Gegenstand nicht für ihren unternehmerischen Bereich erwerben, eine Erwerbsschwelle (12.500 Euro) vorgesehen, bis zu deren Grenze der innergemeinschaftliche Erwerb nicht der deutschen Umsatzsteuer unterworfen werden muss. Im Gegensatz unterliegt der jeweilige Umsatz dann im anderen Mitgliedstaat der Umsatzsteuer. Juristische Personen des öffentlichen Rechts können allerdings auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichten und für eine uneingeschränkte Erwerbsbesteuerung optieren. Als Verzicht gilt die Verwendung einer dem Erwerber erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Lieferer. Der Verzicht bindet den Erwerber mindestens für zwei Kalenderjahre.

Der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge (motorbetriebene Landfahrzeuge, Wasser- und Luftfahrzeuge, jeweils mit bestimmten Merkmalen gemäß § 1b UStG) unterliegt in jedem Fall ebenso wie der Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Mineralöle, Alkohol, alkoholische Getränke, Tabakwaren) der Erwerbsbesteuerung.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts müssen deshalb – auch wenn sie ansonsten keine unternehmerische Tätigkeit ausüben – Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen über ihre steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe bei den zuständigen Finanzämtern abgeben und die dafür geschuldete Umsatzsteuer entrichten.

Zur Teilnahme am innergemeinschaftlichen Warenverkehr benötigen die juristischen Personen des öffentlichen Rechts eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wird vom Bundeszentralamt für Steuern, Außenstelle in Saarlouis, erteilt. Die Anschrift lautet:

**Bundeszentralamt für Steuern**  
**Dienstszitz Saarlouis**  
**66738 Saarlouis**  
**([www.bzst.de](http://www.bzst.de))**

Das Bundeszentralamt für Steuern darf eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nur demjenigen erteilen, der bei dem zuständigen Finanzamt umsatzsteuerlich geführt wird.

Wird die juristische Person des öffentlichen Rechts bislang nicht bei einem Finanzamt unter einer Steuernummer umsatzsteuerlich geführt, so hat sie sich bei dem zuständigen Finanzamt anzumelden und gleichzeitig die Erteilung



einer Steuernummer und der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu beantragen. In dem Antrag an das Finanzamt ist anzugeben, es sei damit zu rechnen, dass in absehbarer Zeit innergemeinschaftliche Erwerbe vorgenommen würden.

Das Finanzamt teilt der juristischen Person des öffentlichen Rechts die Steuernummer mit, unter der sie umsatzsteuerlich geführt wird. Gleichzeitig übermittelt es der Außenstelle Saarlouis des Bundeszentralamts für Steuern den Antrag auf Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Eines besonderen Antrags an das Bundeszentralamt für Steuern bedarf es dazu in diesem Fall nicht.

» *Rechtsquellen: § 1a UStG, § 1b UStG, § 18 Abs. 4a UStG, § 27a UStG*

## 7. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Juristische Personen des öffentlichen Rechts schulden – ebenso wie Unternehmer als Leistungsempfänger – unabhängig davon, ob sie den Gegenstand bzw. die Leistung für den unternehmerischen bzw. nichtunternehmerischen Bereich erwerben bzw. beziehen – als Leistungsempfänger die Steuer für folgende steuerpflichtige Umsätze:

1. Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers
2. Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens

3. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen
4. Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen (sog. Bauleistungen im Sinne des UStG), mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts schulden die Umsatzsteuer in diesen Fällen nur, wenn sie im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeiten selbst nachhaltig Bauleistungen im Sinne des UStG erbringen. Juristische Personen des öffentlichen Rechts schulden die Umsatzsteuer jedoch nicht für Bauleistungen im Sinne des UStG, die ausschließlich an ihren nichtunternehmerischen Bereich erbracht werden.

Darüber hinaus können juristische Personen des öffentlichen Rechts auch für andere bezogene Leistungen die Umsatzsteuer schulden, wenn sie diese für ihren unternehmerischen Bereich beziehen und bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllt sind. Dies betrifft beispielsweise den Kauf von Mobilfunkgeräten, Tablet-PCs und dergleichen, von bestimmten Metallen oder den Bezug von Gas und Elektrizität über das Leitungsnetz durch Wiederverkäufer (z. B. Stadtwerke) oder die Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen.

Die vom Leistungsempfänger geschuldete Steuer entsteht grundsätzlich mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des Kalendermonats, der auf die Ausführung der Leistung folgt.

Für im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet

ansässigen Unternehmers, für die die juristische Person des öffentlichen Rechts die Steuer als Leistungsempfänger schuldet, entsteht diese mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts haben die auf die oben genannten Umsätze entfallende Umsatzsteuer zu berechnen, einzubehalten und an das für sie zuständige Finanzamt abzuführen. In Zweifelsfällen sollte das zuständige Finanzamt um Rat gefragt werden.

» *Rechtsquellen: § 3a UStG, § 13b UStG*

## 8. Angaben in der Rechnung

Rechnungen müssen für Zwecke der Umsatzsteuer zwingend bestimmte Angaben enthalten, zum Beispiel Leistenden und Leistungsempfänger, Angabe der Leistung sowie Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, eine fortlaufende Rechnungsnummer und ein Rechnungsdatum. Welche Rechnungsangaben im Einzelnen erforderlich sind, ergibt sich aus dem Umsatzsteuergesetz. Fehlt eine Angabe, kann aus dieser Rechnung kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden. Für Rechnungen bis zu einem Betrag von 150 Euro sowie Fahrausweise gelten Vereinfachungsregelungen.

Die Verpflichtung, über erbrachte Umsätze Rechnungen mit den im Umsatzsteuergesetz genannten Angaben auszustellen, trifft jeden Unternehmer. Sie gilt auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen unternehmerischen Tätigkeiten.

» *Rechtsquellen: §§ 14, 14a UStG, §§ 31 bis 34 UStDV*

## 9. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Sowohl nach altem als auch nach neuem Recht unterliegen die Umsätze der juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe der Umsatzsteuer. Dabei wird die Umsatzsteuer grundsätzlich nach Durchschnittssätzen festgesetzt. Die juristische Person des öffentlichen Rechts kann jedoch dem Finanzamt gegenüber erklären, auf die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung zu verzichten.

Die Besteuerung nach Durchschnittssätzen ist einfach, weil für die meisten Umsätze ein pauschaler Vorsteuerabzug entgegengerechnet werden kann, der keine Steuerzahllast entstehen lässt.

» *Rechtsquellen: § 2b UStG, § 24 UStG*

# N. Eigengesellschaften und Beteiligungsgesellschaften

## 1. Allgemeines

Juristische Personen des öffentlichen Rechts üben ihre Aufgaben teilweise nicht mehr unmittelbar selbst aus, sondern bedienen sich Betriebe, die in eine privatrechtliche Form gekleidet sind und deren Anteile sie in der Regel ganz oder mehrheitlich halten (Eigengesellschaften und Beteiligungsgesellschaften). Da die Haftung der Gemeinde bei Beteiligung an einer Gesellschaft auf einen ihrer Leistungsfähigkeit angemessenen Betrag begrenzt sein muss (§ 96 SächsGemO), werden Eigengesellschaften und Beteiligungsgesellschaften regelmäßig in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder einer Aktiengesellschaft geführt.

Die Gemeinde soll dabei in angemessener Form Einfluss haben, insbesondere im Aufsichtsrat oder in einem entsprechenden Überwachungsorgan des Unternehmens (§ 96 SächsGemO). Allein das Halten von Anteilen und das Wahrnehmen der allgemeinen Gesellschafterrechte führen bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts grundsätzlich noch nicht zum Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art (vgl. Abschnitt C). Eine andere Beurteilung ergibt sich jedoch z. B. dann, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts die Geschäftsführung der Eigengesellschaft übernimmt oder maßgeblich beeinflusst und die Eigengesellschaft nicht vermögensverwaltend tätig ist.

### BEISPIEL:

Herr X ist nebenberuflich Geschäftsführer der städtischen A-GmbH. Er ist gleichzeitig in der Beteiligungsverwaltung der Stadt als

Sachbearbeiter tätig. Der Leiter der Beteiligungsverwaltung äußert fortlaufend seine Vorstellungen zur laufenden Geschäftsführung; dies setzt Herr X dann auch entsprechend um.

Auch Eigengesellschaften können als gemeinnützig anerkannt werden. Für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und für die Besteuerung gelten im Wesentlichen dieselben Kriterien wie für Betriebe gewerblicher Art. Die gesetzlich normierte Mustersatzung (vgl. Anhang 1) kann mit entsprechenden Abwandlungen auch für gemeinnützige Eigengesellschaften verwendet werden. Es ist zu empfehlen, die Satzung vorab mit dem zuständigen Finanzamt abzustimmen. Nähere Ausführungen vgl. Abschnitt K.

Die Eigengesellschaften und Beteiligungsgesellschaften werden nach den für ihre Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert. Sie sind selbst Besteuerungsobjekte im Sinne des Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuergesetzes und haben daher selbst Steuererklärungen abzugeben. Eigengesellschaften und Beteiligungsgesellschaften erzielen gewerbliche Gewinne und sind immer buchführungspflichtig.

» *Rechtsquellen: § 1 und § 8 KStG, § 140 AO, §§ 238 ff. HGB, § 41 GmbHG, § 91 AktG*

Eine Unterscheidung zwischen hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeit kommt nicht in Betracht. Die Einkünfte der Eigengesellschaften unterliegen grundsätzlich stets in vollem Umfang der Körperschaftsteuer- und

Gewerbesteuerpflicht. Bei der Ermittlung des Körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens können keine Freibeträge berücksichtigt werden. Dasselbe gilt – außer bei gemeinsamen Eigengesellschaften – auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags.

- » *Rechtsquellen: § 1 Abs. 1 KStG, § 2 GewStG, § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG*

Der Körperschaftsteuersatz beträgt 15 v. H.

- » *Rechtsquelle: § 23 Abs. 1 KStG*

## 2. Ausschüttungen

### 2.1 Grundsätzliche Rechtsfolgen

Schüttet die Eigengesellschaft bzw. Beteiligungsgesellschaft Gewinne offen oder verdeckt an ihren Gesellschafter (juristische Person des öffentlichen Rechts, z. B. Kommune) aus, ist regelmäßig Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.

Ist die Beteiligung dem vermögensverwaltenden Bereich zuzuordnen, ist die juristische Person des öffentlichen Rechts mit den Gewinnausschüttungen beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Körperschaftsteuer wird durch den Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben und hat abgeltende Wirkung. Die Kapitalertragsteuer beträgt – anstelle von 25 v. H. (Regelsatz) – 15 v. H. des Kapitalertrages, wenn der Gesellschafter durch eine Bescheinigung des zuständigen Finanzamtes nachweist, dass er eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

- » *Rechtsquellen: § 2 Nr. 2 KStG, §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 44a Abs. 8 EStG*

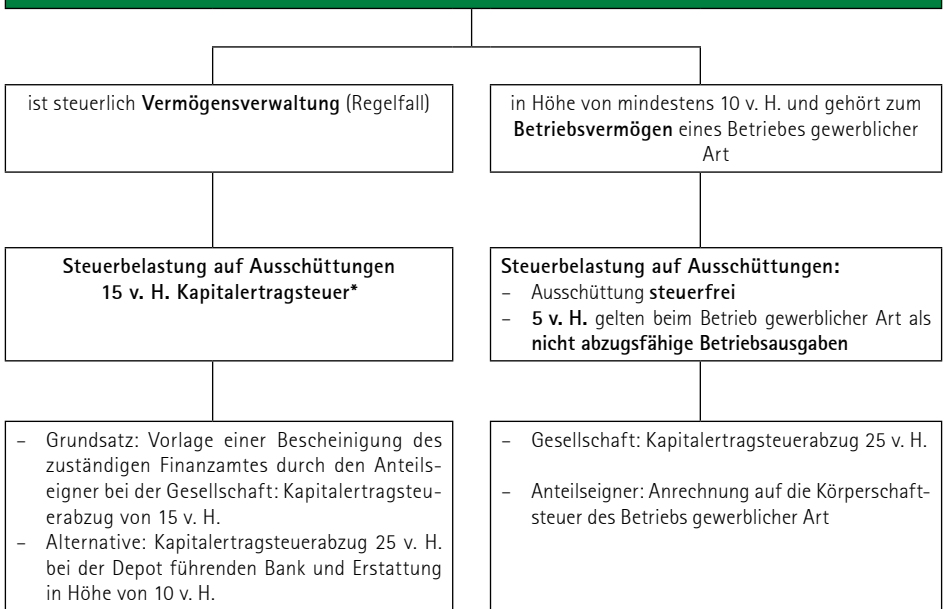
Ist die Beteiligung an der Gesellschaft einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts zuzuordnen, wird eine Gewinnausschüttung beim Betrieb gewerblicher Art nur in Höhe von 5 v. H. besteuert, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar mindestens 10 v. H. beträgt. Anderenfalls werden die Gewinnausschüttungen vollumfänglich bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt. Die Gewinnausschüttung unterliegt gleichwohl in vollem Umfang der Kapitalertragsteuer. Diese wird jedoch grundsätzlich auf die Körperschaftsteuer des Betriebes gewerblicher Art angerechnet. Beträgt die Körperschaftsteuer 0 Euro führt die Anrechnung der Kapitalertragsteuer zur Erstattung an den Betrieb gewerblicher Art.

### BEISPIEL:

Die Beteiligung von 20 v. H. an der Stadtwerke-GmbH wird in einen dauerdefizitären Betrieb gewerblicher Art als gewillkürtes Betriebsvermögen eingelegt. Die auf die Ausschüttung der Stadtwerke-GmbH einbehaltene Kapitalertragsteuer wird auf die Körperschaftsteuer des Betriebs gewerblicher Art angerechnet. Bei einem dauerdefizitären Betrieb gewerblicher Art kann dies zur Erstattung der Kapitalertragsteuer führen, wenn das zu versteuernde Einkommen kleiner oder gleich 0 Euro beträgt.

- » *Rechtsquellen: § 8b KStG, §§ 36, 36a, 43 ff. EStG*

## Beteiligung beim Anteilseigner (z. B. Kommune)



**\*Ausnahme:** Handelt es sich um Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG (insbesondere Dividenden), die die juristische Person des öffentlichen Rechts von einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft bezieht, so ist ein Kapitalertragsteuerabzug nicht vorzunehmen. Voraussetzung dafür ist die Vorlage der o. g. Bescheinigung des zuständigen Finanzamtes.

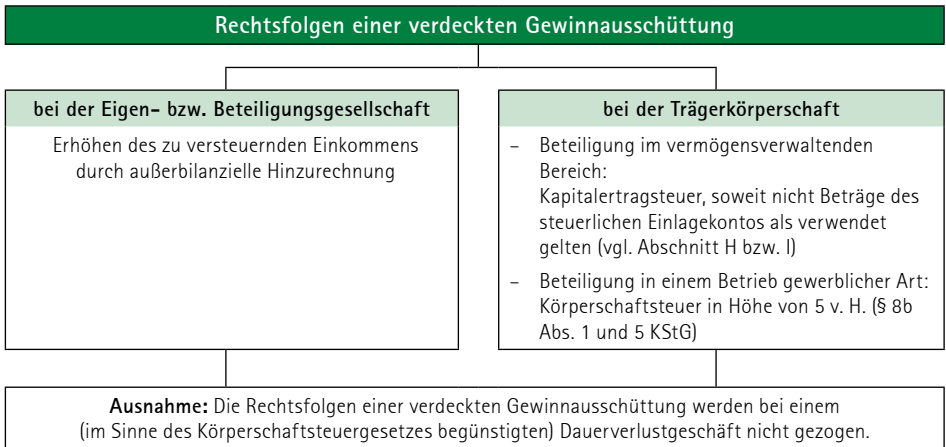
### BEISPIEL:

Die städtische Krankenhaus-GmbH von A-Stadt ist wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke steuerbefreit. Sie schüttet 20.000 Euro an ihre Gesellschafterin A-Stadt aus. Die Stadt

verwendet die Mittel für Maßnahmen der Gesundheitsprävention.

» Rechtsquellen: § 2 Nr. 2 KStG, § 8b KStG, § 31 KStG, §§ 36, 43 ff. EStG

## 2.2 Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung



### 2.3 Besonderheiten bei Dauerverlustgeschäften

Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung werden bei begünstigten Kapitalgesellschaften (und Betrieben gewerblicher Art, vgl. Abschnitt F) nicht bereits deshalb gezogen, weil sie ein im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes begünstigtes Dauerverlustgeschäft selbst ausüben.

#### BEISPIEL:

Eine Eigengesellschaft betreibt im Jahr 01 ein dauerdefizitäres Freibad. Im Jahr 02 verpachtet sie dieses an einen Trägerverein. Im Pachtvertrag wird u.a. geregelt, dass die Eigengesellschaft Verlustabdeckungszuschüsse an den Trägerverein leistet, die der Höhe nach weit über den vom Trägerverein zu leistenden Pachtzahlungen liegen.

#### Jahr 01:

Durch den Betrieb des dauerdefizitären Freibades liegen die Voraussetzungen für die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen an die Trägerkörperschaft vor. Da der Trägerkörperschaft ein wirtschaftlicher Betrieb des Freibades aus gesundheitspolitischen Gründen versagt ist, werden die Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttungen nicht gezogen. Es entsteht keine Kapitalertragsteuer.

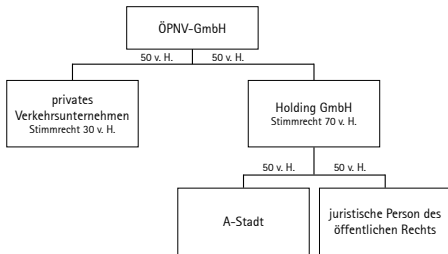
#### Jahr 02:

Durch die Verpachtung des Freibades an den Trägerverein übt die Eigengesellschaft die Badtätigkeit nicht selbst aus. Die Voraussetzungen für die Ausnahmeregelung sind nicht erfüllt. Bei der Trägerkörperschaft entsteht Kapitalertragsteuer, soweit nicht Beträge des steuerlichen Einlagekontos als verwendet gelten (vgl. Abschnitte H bzw. I).

Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung werden unter den vorgenannten Voraussetzungen nur bei Kapitalgesellschaften nicht gezogen, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf (eine oder mehrere) juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt. Stimmrechtsvereinbarungen sind dabei zu beachten.

**BEISPIEL:**

A-Stadt ist zu 50 v.H. an einer Holding-GmbH beteiligt, die wiederum 50 v.H. der Stimmrechte an einer ÖPNV-GmbH hält. An der Holding-GmbH ist eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts als weitere Gesellschafterin beteiligt. Weiterer Gesellschafter der ÖPNV-GmbH ist ein privates Verkehrsunternehmen; mit ihm ist vereinbart, dass die Holding 70 v.H. der Stimmrechte ausübt.



Bei der ÖPNV-GmbH entfallen die Gesellschaftsanteile hälftig auf zwei privatrechtliche Gesellschaften. Es kommt jedoch nicht auf die Anteile an der Gesellschaft, sondern auf die Stimmrechte an; diese hat zu 70 v.H. die Holding. An dieser wiederum sind mehrheitlich – hier sogar ausschließlich – juristische Personen des öffentlichen Rechts beteiligt (und stimmberechtigt). Die ÖPNV-GmbH ist damit eine im o. g. Sinne begünstigte Gesellschaft. Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung der ÖPNV-GmbH an die Holding-GmbH werden

nicht gezogen, da die ÖPNV-GmbH ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft aus verkehrspolitischen Gründen ausübt.

Hoheitliche Tätigkeiten führen bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art (vgl. Abschnitt C), sodass Verluste in diesem Bereich steuerlich irrelevant sind. Bei Kapitalgesellschaften sind diese hingegen im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen. Deshalb wurden auch für »hoheitliche« Dauerverlustgeschäfte (z.B. Schulschwimmen in einem öffentlichen Bad) die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei Eigengesellschaften durch eine gesetzliche Regelung ausgeschlossen.

Die gesamten Verluste aus den Dauerverlustgeschäften, die sich handelsrechtlich vor Verlustübernahmen oder einer anderweitigen Verlustkompensation ergeben, müssen nachweislich ausschließlich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die die Mehrheit der Stimmrechte haben, getragen werden. Dies gilt auch, wenn sich bei der Kapitalgesellschaft selbst handelsrechtlich in der Summe kein Verlust ergibt. Ein jährlicher Verlustausgleich mittels Einlagen ist nicht notwendig.

**BEISPIEL:**

An der X-GmbH ist A-Stadt zu 51 v.H. und der Private P zu 49 v.H. beteiligt. Die GmbH erzielt folgende Ergebnisse:

- ÖPNV: - 100.000 Euro
- Stromversorgung: 100.000 Euro

Für den Ausschluss einer verdeckten Gewinnausschüttung muss sich A-Stadt verpflichten, den jährlich rechnerisch auf P entfallenden Verlustanteil aus dem Dauerverlustgeschäft

ÖPNV i. H. v. 49.000 Euro zu tragen (z. B. durch Einlagen; im Falle einer Liquidation dürfen diese nicht an A-Stadt, sondern nur an P ausgekehrt werden).

Ist ein Betrieb gewerblicher Art Organträger einer Kapitalgesellschaft, so trägt dieser auf Grund des Ergebnisabführungsvertrags die Verluste jährlich voll. Eine ausschließliche Verlustübernahme ist somit gegeben.

Bei Ausschluss der Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung in den dargestellten Fällen ist insoweit auch § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG nicht anzuwenden (vgl. Abschnitt I).

» *Rechtsquelle: § 8 Abs. 7 KStG*

### 3. Spartenrennung und Verlustnutzung bei Eigengesellschaften

Die Spartenrennung ist vorzunehmen, wenn für eine Kapitalgesellschaft, die verschiedene Tätigkeiten ausübt und dabei auch im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes begünstigte Dauerverlustgeschäfte betreibt, bei denen die Regelungen zu den Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 7 KStG zur Anwendung kommt. Mit der Zuweisung verschiedener Tätigkeiten in eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft hat die juristische Person des öffentlichen Rechts entschieden, dass sie die Tätigkeiten zusammengefasst erbringen möchte (vgl. Abschnitt D). Für steuerliche Zwecke muss in der Kapitalgesellschaft

daher eine nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 6 KStG größtmögliche steuerliche Zusammenfassung der Tätigkeiten Berücksichtigung finden. Hierfür werden sogenannten Sparten gebildet. Es gibt drei Gruppen von Sparten:

**Gruppe 1: »hoheitliche« Dauerverlustgeschäfte**, jeweils in einer gesonderten Sparte; eine Zusammenfassung dieser »hoheitlichen« Tätigkeiten scheidet aus

#### BEISPIELE:

Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung und zur Straßenreinigung, Wetterwarten, Schulschwimmbad

**Gruppe 2: nach § 4 Abs. 6 KStG zusammenfassbare** (gleichartige, »verflochtene«, versorgende) **Tätigkeiten** – unabhängig davon, ob es sich um Dauerverlustgeschäfte oder Gewinngeschäfte handelt – oder aus übrigen nicht zusammenfassbaren (wirtschaftlichen) Dauerverlustgeschäften stammen, jeweils in einer gesonderten Sparte, jedoch bilden zusammenfassbare Tätigkeiten jeweils eine einheitliche Sparte

#### BEISPIELE:

ÖPNV, Stromversorgung, Bäder sowie Kindergärten, Bibliotheken

**Gruppe 3: die danach verbleibenden Tätigkeiten** in einer einheitlichen »übrigen« Sparte

#### BEISPIEL:

Hausmüllentsorgung



## Spartenzuordnung



Hilfsgeschäfte und Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung sind der Sparte der Haupttätigkeit zuzuordnen.

Jede Änderung in der Tätigkeitsstruktur (z.B. bewirkt über Umwandlungsvorgänge) muss auf ihre Auswirkung auf die Spartenzuordnung hin überprüft werden. Bei Aufnahme oder Wegfall einer gleichartigen Tätigkeit wird die nämliche bestehende Sparte in veränderter Form fortgeführt. Dies gilt auch bei Änderungen in der »übrigen Sparte«. Andere Veränderungen (Aufnahme neuer oder Wegfall bisheriger

Tätigkeiten) führen jedoch zu neuen Sparten; andere, hiervon betroffene bisherige Sparten fallen weg. Dort festgestellte Verlustvorträge werden festgeschrieben.

### BEISPIEL:

Die Stadtwerke GmbH betreibt ein von der Stadt gepachtetes Parkhaus aus verkehrspolitischen Gründen mit Verlust. Sie kann diese Verluste mit Gewinnen aus dem Versorgungsbereich verrechnen (eine Sparte).

### Beispiel Spartenbildung und Verlu­st­nut­zung bei Eigen­ge­sell­schaf­ten:

In der Eigen­ge­sell­schaf­ft der Stadt A sind ver­schie­de­ne Tä­tig­kei­ten ge­bün­delt. Zwi­schen den Tä­tig­kei­ten Strom­ver­sor­gung und Bad be­steht im kon­kre­ten Fall ob­jek­tiv eine enge wech­sel­sei­ti­ge tech­nisch-wirt­schaft­liche Ver­flech­tung von eini­gem Ge­wicht. Die Eigen­ge­sell­schaf­ft über­nimmt im Jahr 2 zu­zät­zlich die Was­ser­ver­sor­gung. Ne­ben dem Stra­ßen­bahn­netz als Teil des ÖPNV über­nimmt die Eigen­ge­sell­schaf­ft im Jahr 03 auch noch die städ­ti­schen Bus­lini­en.

Ergebnis	Museum 1	Museum 2	Wasser- versorgung	Strom- versorgung	Bad	ÖPNV	Straßen- reinigung
<b>Jahr 01</b>	Zusammenfassung, da gleichartige Betriebe <b>Sparte 1</b>	Zusammenfassung, da gleichartige Betriebe <b>Sparte 1</b>		Zusammenfassung, da gleichartige Betriebe <b>Sparte 1</b>	Zusammenfassung, da gleichartige Betriebe <b>Sparte 2</b>	Zusammenfassung, da gleichartige Betriebe <b>Sparte 2</b>	Hoheitliche Tätigkeit <b>Sparte 3</b>
je Tätigkeit	10	-30		160	-70	-100	-5
<b>je Sparte</b>	<b>-20</b>				<b>-10</b>		<b>-5</b>
<b>Verlustvortrag</b>	<b>-20</b>				<b>-10</b>		<b>-5</b>
<b>Jahr 02</b>	Zusammenfassung zu neuer Sparte (kein Verlustvortrag aus bisheriger Sparte 2)						
je Tätigkeit	10	-30	15	160	-70	-100	-5
<b>je Sparte</b>	<b>-20</b>			<b>5</b>			<b>-5</b>
<b>Verlustvortrag</b>	<b>-40</b>			<b>0</b>			<b>-10</b>
<b>Jahr 03</b>	Zusammenfassung zu neuer Sparte (kein Verlustvortrag aus bisheriger Sparte 2)						
je Tätigkeit	10	-30	15	160	-70	Straß: -100 Bus: -40	-5
<b>je Sparte</b>	<b>-20</b>			<b>-35</b>			<b>-5</b>
<b>Verlustrücktrag</b>	nach Jahr 02 derselben Sparte: -5						
<b>Verlustvortrag</b>	<b>-60</b>			<b>-30</b>			<b>-15</b>

Für die Ermittlung der Spatenergebnisse werden die Wirtschaftsgüter und Geschäftsvorfälle (z.B. Kredite, Beteiligungen und Finanzanlagen) der Kapitalgesellschaft den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise rechnerisch zugeordnet.

### **BEISPIEL:**

Die Eigengesellschaft von B-Stadt betreibt neben dem ÖPNV die Abwasserentsorgung. Außerdem ist sie an einer Reisebüro-GmbH sowie an einer Recycling-GmbH beteiligt. Auf einem Festgeldkonto sind derzeit nicht benötigte Mittel angelegt.

Für die Eigengesellschaft sind die Sparten »ÖPNV« sowie »Abwasserentsorgung« zu bilden. Der ersten Sparte ist die Beteiligung an der Reisebüro-GmbH zuzuordnen, der zweiten die an der Recycling-GmbH. Das Festgeldkonto sowie die dort erzielten Erträge sind in beiden Sparten anteilig zu berücksichtigen, wenn eine ausschließliche Zuordnung nicht in Betracht kommt.

Allgemeine Verwaltungs- und Servicekosten (z.B. Kosten für Buchführung oder Beratung) werden den Sparten sachgerecht zugeordnet.

Für jede Sparte ist ein eigenständiger Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln. Nur Sparten, deren Gesamtbetrag der Einkünfte nicht negativ ist, werden bei der anschließenden Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft berücksichtigt.

Ein Verlust einer Sparte mindert nach Maßgabe des § 10d EStG den positiven Gesamtbetrag der Einkünfte, der sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Veranlagungszeiträumen für diese Sparte ergibt. Dies hat zur Folge, dass sich der Verlustrücktrag von bis zu einer Million Euro bzw. der Sockelbetrag beim Verlustvortrag von einer Million Euro pro Sparte ermittelt.

Zu Besonderheiten in Organschaftsfällen vgl. Abschnitt F Tz. 6.

» Rechtsquelle: § 8 Abs. 9 KStG

# O. Erteilung verbindlicher Auskünfte

Auf Antrag kann das zuständige Finanzamt über die steuerliche Behandlung eines genau bestimmten noch nicht verwirklichten Sachverhalts eine verbindliche Auskunft erteilen, wenn daran im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen ein besonderes steuerliches Interesse besteht. Während sonst durch den Steuerbescheid über die steuerliche Beurteilung von Sachverhalten bindend erst nachträglich entschieden wird, kann mithilfe der verbindlichen Auskunft bereits im Vorhinein Planungs- und Entscheidungssicherheit über einen noch zu verwirklichenden Sachverhalt erlangt werden. Mit der verbindlichen Auskunft bindet sich das zuständige Finanzamt, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht, es sei denn, dass sich vor der Sachverhaltsverwirklichung die Gesetzeslage, auf der die Auskunft beruht, ändert oder die verbindliche Auskunft geändert oder aufgehoben wird. Eine Bindung an die verbindliche Auskunft zulasten des Steuerpflichtigen tritt nicht ein, wenn sie zu seinen Ungunsten dem geltenden Recht widerspricht.

Eine bloße Sachverhaltsschilderung reicht für einen Antrag auf verbindliche Auskunft aber nicht aus. In dem Antrag sind vielmehr zusätzlich insbesondere das besondere steuerliche Interesse des Antragstellers und das Rechtsproblem ausführlich darzulegen, die sich stellenden Rechtsfragen konkret zu formulieren und der eigene

Rechtsstandpunkt eingehend zu begründen.

Für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft werden Gebühren erhoben. Die Gebühren bemessen sich grundsätzlich nach dem Gegenstandswert der beantragten verbindlichen Auskunft, der der steuerlichen Auswirkung des Sachverhalts entspricht, und in entsprechender Anwendung des § 34 Gerichtskostengesetz (z. B. bei Gegenstandswert von 20.000 Euro: Gebühr 382 Euro; bei Gegenstandswert von 100.000 Euro: Gebühr 1.129 Euro). Ist ein Gegenstandswert auch nicht im Wege der Schätzung bestimmbar, ist eine Zeitgebühr zu berechnen. Bei einem Gegenstandswert von weniger als 10.000 Euro oder einer Bearbeitungszeit von weniger als zwei Stunden wird keine Gebühr erhoben. Nach dem ergänzend anzuwendenden Sächsischen Verwaltungskostengesetz sind das Land und die sächsischen Kommunen grundsätzlich gebührenbefreit, allerdings nicht deren wirtschaftliche Unternehmen. Bezieht sich ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft auf die steuerliche Beurteilung eines durch einen Betrieb gewerblicher Art des Landes oder einer Gemeinde zu verwirklichenden Sachverhalts, besteht deshalb keine Gebührenfreiheit.

- » *Rechtsquellen: § 89 Abs. 2 ff. AO, Steuer-Auskunftsverordnung, § 12 Sächsisches Verwaltungskostengesetz*

# Anhangverzeichnis

## Anhang 1

Mustersatzung für steuerbegünstigte Vereine, Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, geistliche Genossenschaften und Kapitalgesellschaften (gemäß Anlage zu § 60 AO)

## Anhang 2

BMF-Schreiben vom 18. Februar 1998 (BStBl I 1998, 212)

## Anhang 3

Muster für Zuwendungsbestätigungen

## Anhang 4

Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Abl. EU Nr. L 347 S. 1)

## Mustersatzung

für steuerbegünstigte Vereine, Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, geistliche Genossenschaften und Kapitalgesellschaften  
(nur aus steuerlichen Gründen notwendige Bestimmungen)

– gemäß Anlage zu § 60 AO –

### § 1

Der/Die .....(Körperschaft) mit Sitz in .....verfolgt ausschließlich und unmittelbar – gemeinnützige – mildtätige – kirchliche – Zwecke (nicht verfolgte Zwecke streichen) im Sinne des Abschnitts »Steuerbegünstigte Zwecke« der Abgabenordnung.

Zweck des Vereins ist.....(z. B. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Jugend- und Altenhilfe, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, Kunst und Kultur, Landschaftspflege, Umweltschutz, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Sports, Unterstützung hilfsbedürftiger Personen).

Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere durch.....  
.....(z. B. Durchführung wissenschaftlicher Veranstaltungen und Forschungsvorhaben, Vergabe von Forschungsaufträgen, Unterhaltung einer Schule, einer Erziehungsberatungsstelle, Pflege von Kunstsammlungen, Pflege des Liedgutes und des Chorgesanges, Errichtung von Naturschutzgebieten, Unterhaltung eines Kindergartens, Kinder-, Jugendheimes, Unterhaltung eines Altenheimes, eines Erholungsheimes, Bekämpfung des Drogenmissbrauchs, des Lärms, Förderung sportlicher Übungen und Leistungen).

### § 2

Die Körperschaft ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.

### § 3

Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft.

## § 4

Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

## § 5

### **Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft**

1. an den/die/das.....(Bezeichnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft), der – die – das – es unmittelbar und ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu verwenden hat.  
oder
2. an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für .....  
.....(Angabe eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecks, z. B. Förderung von Wissenschaft und Forschung, Erziehung, Volks- und Berufsbildung, der Unterstützung von Personen, die im Sinne von § 53 der Abgabenordnung wegen bedürftig sind, Unterhaltung des Gotteshauses in.....).

### **Weitere Hinweise**

Bei **Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, bei den von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwalteten unselbständigen Stiftungen und bei geistlichen Genossenschaften** (Orden, Kongregationen) ist folgende Bestimmung aufzunehmen:

### **§ 3 Abs. 2:**

»Der/die/das .....erhält bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als seine/ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert seiner/ihrer geleisteten Sacheinlagen zurück.«

**Bei Stiftungen** ist diese Bestimmung nur erforderlich, wenn die Satzung dem Stifter einen Anspruch auf Rückgewähr von Vermögen einräumt. Fehlt die Regelung, wird das eingebrachte Vermögen wie das übrige Vermögen behandelt.

**Bei Kapitalgesellschaften** sind folgende ergänzende Bestimmungen in die Satzung aufzunehmen:

1. § 3 Abs. 1 Satz 2:

»Die Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.«

2. § 3 Abs. 2:

»Sie erhalten bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurück.«

3. § 5:

»Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt,.....«

§ 3 Abs. 2 und der Satzteil »soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt,« in § 5 sind nur erforderlich, wenn die Satzung einen Anspruch auf Rückgewähr von Vermögen einräumt.



## BMF-Schreiben vom 18. Februar 1998

<b>Normgeber:</b>	Bundesministerium der Finanzen
<b>Vorschrift:</b>	VV DEU BMF 1998-02-18 IV B 2-S 2144-40/98
<b>Fassung vom:</b>	18. Februar 1998
<b>Gültig ab:</b>	18. Februar 1998
<b>BStBl-Fundstelle:</b>	BStBl I 1998, 212

### Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring

Für die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring gelten – unabhängig von dem gesponserten Bereich (z. B. Sport-, Kultur-, Sozio-, Öko- und Wissenschaftssponsoring) – im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder folgende Grundsätze:

#### I. Begriff des Sponsoring

- 1 Unter Sponsoring wird üblicherweise die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Leistungen eines Sponsors beruhen häufig auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen dem Sponsor und dem Empfänger der Leistungen (Sponsoring-Vertrag), in dem Art und Umfang der Leistungen des Sponsors und des Empfängers geregelt sind.

#### II. Steuerliche Behandlung beim Sponsor

- 2 Die im Zusammenhang mit dem Sponsoring gemachten Aufwendungen können
  - Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG,
  - Spenden, die unter den Voraussetzungen der §§ 10 b EStG, 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, 9 Nr. 5 GewStG abgezogen werden dürfen,oder
  - steuerlich nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG), bei Kapitalgesellschaften verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) sein.

## **1. Berücksichtigung als Betriebsausgaben**

- 3 Aufwendungen des Sponsors sind Betriebsausgaben, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können (vgl. BFH vom 3. Februar 1993, BStBl II S. 441, 445), für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte seines Unternehmens werben will. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Empfänger der Leistungen auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf den von ihm benutzten Fahrzeugen oder anderen Gegenständen auf das Unternehmen oder auf die Produkte des Sponsors werbewirksam hinweist. Die Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk oder Fernsehen kann einen wirtschaftlichen Vorteil, den der Sponsor für sich anstrebt, begründen, insbesondere wenn sie in seine Öffentlichkeitsarbeit eingebunden ist oder der Sponsor an Pressekonferenzen oder anderen öffentlichen Veranstaltungen des Empfängers mitwirken und eigene Erklärungen über sein Unternehmen oder seine Produkte abgeben kann.
- 4 Wirtschaftliche Vorteile für das Unternehmen des Sponsors können auch dadurch erreicht werden, daß der Sponsor durch Verwendung des Namens, von Emblemen oder Logos des Empfängers oder in anderer Weise öffentlichkeitswirksam auf seine Leistungen aufmerksam macht.
- 5 Für die Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben kommt es nicht darauf an, ob die Leistungen notwendig, üblich oder zweckmäßig sind; die Aufwendungen dürfen auch dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Geld- oder Sachleistungen des Sponsors und die erstrebten Werbeziele für das Unternehmen nicht gleichwertig sind. Bei einem krassen Mißverhältnis zwischen den Leistungen des Sponsors und dem erstrebten wirtschaftlichen Vorteil ist der Betriebsausgabenabzug allerdings zu versagen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG).
- 6 Leistungen des Sponsors im Rahmen des Sponsoring-Vertrags, die die Voraussetzungen der RdNr. 3 f. und 5 für den Betriebsausgabenabzug erfüllen, sind keine Geschenke i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG.

## **2. Berücksichtigung als Spende**

- 7 Zuwendungen des Sponsors, die keine Betriebsausgaben sind, sind als Spenden (§ 10 b EStG) zu behandeln, wenn sie zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke freiwillig oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers sind und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen (BFH vom 25. November 1987, BStBl II 1988 S. 220; vom 12. September 1990, BStBl II 1991 S. 258).

### **3. Nichtabziehbare Kosten der privaten Lebensführung oder verdeckte Gewinnausschüttungen**

- 8 Als Sponsoringaufwendungen bezeichnete Aufwendungen, die keine Betriebsausgaben und keine Spenden sind, sind nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG). Bei entsprechenden Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft können verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, wenn der Gesellschafter durch die Zuwendungen begünstigt wird, z. B. eigene Aufwendungen als Mäzen erspart (vgl. Abschnitt 31 Abs. 2 Satz 4 KStR 1995 1).

### **III. Steuerliche Behandlung bei steuerbegünstigten Empfängern**

- 9 Die im Zusammenhang mit dem Sponsoring erhaltenen Leistungen können, wenn der Empfänger eine steuerbegünstigte Körperschaft ist, steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich, steuerfreie Einnahmen aus der Vermögensverwaltung oder steuerpflichtige Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sein. Die steuerliche Behandlung der Leistungen beim Empfänger hängt grundsätzlich nicht davon ab, wie die entsprechenden Aufwendungen beim leistenden Unternehmen behandelt werden.

Für die Abgrenzung gelten die allgemeinen Grundsätze (vgl. insbesondere Anwendungserlaß zur Abgabenordnung, zu § 67 a, Tz. I/9). Danach liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor nur die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken in der Weise gestattet, daß der Sponsor selbst zu Werbezwecken oder zur Imagepflege auf seine Leistungen an die Körperschaft hinweist. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt auch dann nicht vor, wenn der Empfänger der Leistungen z. B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch einen Sponsor lediglich hinweist. Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung, erfolgen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dagegen vor, wenn die Körperschaft an den Werbemaßnahmen mitwirkt. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) sein.

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 9. Juli 1997 (BStBl I S. 726).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

## Muster für Zuwendungsbestätigungen

gemäß BMF-Schreiben vom 7. November 2013 (IV C 4 – S 2223/07/0018:005 DOK 2013/0239390) ergänzt durch BMF-Schreiben vom 26. März 2014 (IV A 4 – S 2223/07/0018:005 DOK 2014/0288766)

Aussteller (Bezeichnung der inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder der inländischen öffentlichen Dienststelle)

### Bestätigung über Geldzuwendungen

im Sinne des § 10 b des Einkommensteuergesetzes an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts oder inländische öffentliche Dienststellen

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Betrag der Zuwendung - in Ziffern -

- in Buchstaben -

Tag der Zuwendung:

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks/der begünstigten Zwecke) verwendet wird.

Es handelt sich um den Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen      Ja       Nein

Die Zuwendung wird

- von uns unmittelbar für den angegebenen Zweck verwendet.
- entsprechend den Angaben des Zuwendenden an ..... weitergeleitet, die/der vom Finanzamt ..... StNr. .... mit Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid vom ..... von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit ist.
- entsprechend den Angaben des Zuwendenden an ..... weitergeleitet, die/der vom Finanzamt ..... StNr. .... mit Feststellungsbescheid vom: ..... die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO festgestellt hat.

(Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)

#### Hinweis:

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

#### Nur in den Fällen der Weiterleitung an steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG:

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).

## Muster für Zuwendungsbestätigungen

gemäß BMF-Schreiben vom 7. November 2013 (IV C 4 – S 2223/07/0018:005 DOK 2013/0239390) ergänzt durch BMF-Schreiben vom 26. März 2014 (IV A 4 – S 2223/07/0018:005 DOK 2014/0288766)

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder der inländischen öffentlichen Dienststelle)

### Bestätigung über Sachzuwendungen im Sinne des § 10 b des Einkommensteuergesetzes an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts oder inländische öffentliche Dienststellen

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Betrag der Zuwendung - in Ziffern -

- in Buchstaben -

Tag der Zuwendung:

Genauere Bezeichnung der Sachzuwendung mit Alter, Zustand, Kaufpreis usw.

- Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Betriebsvermögen und ist mit dem Entnahmewert (ggf. mit dem niedrigeren gemeinen Wert) bewertet.
- Die Sachzuwendung stammt nach den Angaben des Zuwendenden aus dem Privatvermögen.
- Der Zuwendende hat trotz Aufforderung keine Angaben zur Herkunft der Sachzuwendung gemacht.
- Geeignete Unterlagen, die zur Wertermittlung gedient haben, z. B. Rechnung, Gutachten, liegen vor.

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks/der begünstigten Zwecke) verwendet wird.

Die Zuwendung wird

- von uns unmittelbar für den angegebenen Zweck verwendet.
- entsprechend den Angaben des Zuwendenden an ..... weitergeleitet, die/der vom Finanzamt ..... StNr. .... mit Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid vom ..... von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit ist.
- entsprechend den Angaben des Zuwendenden an..... weitergeleitet, der/dem das Finanzamt ..... StNr.....mit Feststellungsbescheid vom ..... die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO festgestellt hat.

\_\_\_\_\_  
(Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)

**Hinweis:**

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

**Nur in den Fällen der Weiterleitung an steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG:**

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).

## Muster für Zuwendungsbestätigungen

gemäß BMF-Schreiben vom 7. November 2013 (IV C 4 – S 2223/07/0018:005 DOK 2013/0239390) ergänzt durch BMF-Schreiben vom 26. März 2014 (IV A 4 – S 2223/07/0018:005 DOK 2014/0288766)

Aussteller (Bezeichnung und Anschrift der inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder der inländischen öffentlichen Dienststelle)

### Sammelbestätigung über Geldzuwendungen

im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts oder inländische öffentliche Dienststellen

Name und Anschrift des Zuwendenden:

Betrag der Zuwendung – in Ziffern –	– in Buchstaben –	Tag der Zuwendung:
-------------------------------------	-------------------	--------------------

Es wird bestätigt, dass die Zuwendung nur zur Förderung (Angabe des begünstigten Zwecks/der begünstigten Zwecke) verwendet wird.

Die Zuwendung wird

- von uns unmittelbar für den angegebenen Zweck verwendet.
- entsprechend den Angaben des Zuwendenden an ..... weitergeleitet, die/der vom Finanzamt ..... StNr. .... mit Freistellungsbescheid bzw. nach der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid vom ..... von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit ist.
- entsprechend den Angaben des Zuwendenden an ..... weitergeleitet, der/dem das Finanzamt ..... StNr. .... mit Feststellungsbescheid vom ..... die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO festgestellt hat.

Es wird bestätigt, dass über die in der Gesamtsumme enthaltenen Zuwendungen keine weiteren Bestätigungen, weder formelle Zuwendungsbestätigungen noch Beitragsquittungen oder Ähnliches ausgestellt wurden und werden.

Ob es sich um den Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen handelt, ist der Anlage zur Sammelbestätigung zu entnehmen.

---

(Ort, Datum und Unterschrift des Zuwendungsempfängers)

**Hinweis:**

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

**Nur in den Fällen der Weiterleitung an steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG:**

Diese Bestätigung wird nicht als Nachweis für die steuerliche Berücksichtigung der Zuwendung anerkannt, wenn das Datum des Freistellungsbescheides länger als 5 Jahre bzw. das Datum der Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO länger als 3 Jahre seit Ausstellung des Bescheides zurückliegt (§ 63 Abs. 5 AO).



**Anhang I der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Abl. EU Nr. L 347 S. 1)**

**Verzeichnis der Tätigkeiten im Sinne des Artikels 13 Abs. 1 Unterabs. 3**

1. Telekommunikationswesen;
2. Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie;
3. Güterbeförderung;
4. Hafen- und Flughafendienstleistungen;
5. Personenbeförderung;
6. Lieferung von neuen Gegenständen zum Zwecke ihres Verkaufs;
7. Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden;
8. Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter;
9. Lagerhaltung;
10. Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros;
11. Tätigkeiten der Reisebüros;
12. Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen;
13. Tätigkeiten der Rundfunk- und Fernsehanstalten



# Stichwortverzeichnis

- A**
- Abfallentsorgung 11
  - Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit 20 f.
  - Abwasserentsorgung 25, 100
  - Aktiengesellschaft 09 f., 92
  - Altenheim 11, 75, 87, 103
  - Amtshilfe 24, 84
  - Anstalt des öffentlichen Rechts 10, 17, 20
  - Apotheke 33
  - Ärztammer 17
  - Aufbewahrungsfristen 43
  - Auftragsforschung 33
  - Aufzeichnungspflichten 40 ff.
  - Ausübung öffentlicher Gewalt 19, 33
  - Aus- und Übersiedlerwohnheim 33
- B**
- Bankguthaben 11
  - Bauamt 33
  - Beginn eines Betriebes gewerblicher Art 59
  - Beistandsleistungen 23 f., 84
  - Beiträge 20, 22
  - Bergbahn 33
  - beschränkte Steuerpflicht 13
  - Besichtigungsbetrieb 33
  - Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft 19, 31
  - Betrieb gewerblicher Art 11 ff., 16 ff., 36 ff., 44 f., 47 ff., 66 ff., 75 ff., 79, 93 ff., 102
  - Betriebsaufspaltung 11, 19, 26 ff., 30 f., 36, 51
  - Betriebsausgaben 41, 43, 47 f., 50, 56 f., 59, 76, 80 f., 94, 106 ff.
  - Betriebsvermögen 26 f., 40, 42, 45, 47 f., 49 ff. 59 f., 62 ff., 93 f., 110
  - Bezügeberechnung 25
  - Blockheizkraftwerk 38 ff.
  - Blumenverkauf 33
  - Blutalkoholuntersuchung 33
  - Bootsverleih 33
  - Botanischer Garten 33
  - Bücherei 33
  - Bücherverkauf 11, 33
  - Buchführungspflicht 30, 42 f.
  - Bundeszentralamt für Steuern 89 f.
- C**
- Café 33, 77
  - Cafeteria 11
  - Campingplatz 11, 33
- D**
- Datenverarbeitung 24
  - Dauerverlust 53
  - Dauerverlustgeschäft 53, 55 f., 95 f.
  - Diözesen 17
  - Doppik 41, 69
  - Druckerei 33
  - Duales System 33
  - Durchlaufspendenverfahren 78
  - Durchschnittssatzbesteuerung 91
- E**
- Eigenbetrieb 10, 18, 25, 27, 40, 61
  - Eigengesellschaften 10, 27, 56 f., 67, 92 f., 95, 99 f.
  - Einbringung 62
  - einbringungsgeborene Anteile 63
  - Einkommensermittlung 47, 50 f., 54, 56, 68 f., 96
  - Einkommensteuergesetz 61, 109 ff.
  - Einkünfte aus Gewerbebetrieb 47, 51
  - Einlagekonto 64 f., 68, 70 f., 73
  - Einnahmenüberschussrechnung 40, 42 f., 45, 47, 69
  - Einrichtung 18, 20, 28, 30, 37, 47, 75, 77, 79
  - Eisbahn 33
  - Eishalle 33
  - Ende eines Betriebes gewerblicher Art 59, 63
  - Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz 12, 15

- F**
- Fähre 33
  - Familienstambücherverkauf 33
  - Fernseh-Zentralantennen 33
  - Festspielhaus 33
  - Flugplatz 33
  - Förderverein 80
  - Forschungsanstalt 33
  - Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen 34
  - Freibeträge 58, 93
  - Friedhofsgärtnerei 23, 34
  - Friedhofsverwaltung 11
- G**
- Galerie 34
  - Gaststätte 11, 34
  - Gebäudereinigung 34
  - Gebühren 13, 20, 22, 26, 101
  - Gemeinde 10 f., 14 f., 17 ff., 27 f., 31, 38, 40 f., 61, 78 ff., 92, 101
  - Gemeinnützigkeit 18, 75 ff., 79, 92
  - Gewerbebetrieb 12, 31, 45, 47, 51, 55, 67
  - Gewerbesteuergesetz 12
  - gewillkürtes Betriebsvermögen 49, 93
  - Gewinnerzielungsabsicht 12, 16, 22, 32, 43, 47, 54 f., 59
  - Gewinn- und Verlustrechnung 40, 45
  - GmbH 10, 25 ff., 33, 48 f., 52, 57, 62, 67, 92 ff., 96, 98, 100
  - GmbH & Co. KG 10, 57
  - Grabpflege 23, 34
  - Grundbesitz 14
  - Grunderwerbsteuergesetz 13 f., 63
  - Grundsteuergesetz 12, 14
  - Gutachterausschüsse 34
- H**
- Hafen 34, 53, 85, 113
  - Handwerkskammer 17
  - Hausmeisterservice 34
  - Heizwerk 34
- Hochschulen 17
- Hochschulkliniken 34
- hoheitlicher Bereich 11, 16, 60, 92
- hoheitliches Hilfsgeschäft 23
- I**
- innergemeinschaftlicher Erwerb 89
- J**
- Jugendheim 34, 103
  - juristische Person des öffentlichen Rechts 13, 19 f., 22 ff., 26, 31, 36, 45, 47, 55, 62 f., 71, 74, 88 ff., 91 ff., 96 f., 104
- K**
- Kabelfernsehen 34
  - Kantine 11, 34
  - Kapitalertragsteuer 13, 16, 27, 48, 51, 53 f., 64, 66 ff., 70, 73, 93 ff.
  - Kapitalertragsteuerabzug 51, 62, 66, 68, 70, 94
  - Kapitalvermögen 68 f., 74
  - Karneval 34
  - Kegelbahn 34
  - Kfz-Kennzeichenverkauf 34
  - Kfz-Reparaturwerkstatt 34
  - Kindergarten 11, 34, 53, 63, 75, 97
  - Kinderhort 34
  - Konzessionsabgaben 50, 52, 57
  - Körperschaft des öffentlichen Rechts 37
  - Körperschaftsteuergesetz 12 f., 22
  - Kostendeckung 22
  - Krankenfahrten 34
  - Krankenhaus 12, 27, 33 f., 94
  - Krankenkassen 16
  - Kranzbinderei 34
  - Krematorium 34
  - Kulturzentrum 34
  - Kurbetrieb 34
- L**
- Landeskirchen 17

Landkreis 27, 57  
Landschaftsgestaltung 34  
Land- und Forstwirtschaft 11 f., 14, 16 f. 23, 34,  
60, 70  
Lehre 11  
Leichentransport 34

## **M**

Märkte 11, 34  
Mensa 11, 34  
Messe 34  
Miet- und Pachtzinsen 50, 52  
Mitunternehmerschaft 31 f.  
Monopolrechte 17, 20  
Museum 11, 25, 33, 67, 77 f., 99  
Museumsshop 34, 77  
Mustersatzung 75, 92, 102 f.

## **N**

Nachhaltigkeit 22  
notwendiges Betriebsvermögen 27, 49 f.

## **O**

öffentliche Hand 09, 16  
Organgesellschaft 54 f.  
Organschaft 52, 54 f.  
Organträger 54 f., 97

## **P**

Parkhaus 34, 98  
Parkplatz 28, 34  
Partielle Steuerpflicht 11  
Personalgestellung 25, 34  
Pflegeheim 34  
Photovoltaikanlage 11, 22 f., 34  
Polizei 11  
Privatanzeigen in Amtsblättern 34

## **Q**

Querverbund 52

## **R**

Rechnungsberichtigung 87  
Rechtsberatung 34  
Rechtsformneutralität 13  
Regiebetrieb 10, 69 f.  
Regiebetriebe 10, 31, 41 f., 69  
Reisebüro 34, 100  
Rundfunk 81, 107, 113

## **S**

Sargverkauf 34  
Satzung 75, 77, 86, 92, 104 f.  
Sauna 34  
Schlachthof 11  
Schulspeisung 34  
Schwimmbad 34  
Skilift 34  
Sonderbetriebsvermögen 58  
Sparkasse 11, 17, 34, 67  
Spartentrennung 54 f., 97  
Spenden 76, 78 f., 82, 106 ff.  
Spendenbescheinigung 80  
Spendenhaftung 80  
Sponsoring 34 f., 76, 78, 80 ff., 106 ff.  
Sportkurs 34  
Sportplatz 34  
Stadtbad 28, 34, 67  
Stadtbahn 11, 34  
Stadthalle 34  
Stadtmarketing 34  
Stadtrundfahrten 34  
Stadtwerke 34, 38 f., 90, 93, 98  
Sterbewäscheverkauf 34  
Steuerabzug 12, 66, 68, 70, 74  
steuerbegünstigte Zwecke 75 f., 79, 103  
Steuererklärungsspflichten 45  
steuerliche Sphären 16  
Steuerschuldnerschaft des  
Leistungsempfängers 84, 90  
Straßenreinigung 11, 20, 38, 97, 99  
Straßen- und Wanderkartenverkauf 34

- T**  
 technisch-wirtschaftliche Verflechtung 37 ff., 99  
 Telefonnutzung 34  
 Telekommunikation 35  
 Theater 12, 35, 53, 75, 79, 87  
 Tierheim 35  
 Transportleistungen 35
- U**  
 Umsatzsteuerbefreiungen 87  
 Umsatzsteuergesetz 12 f., 85, 91  
 Umsatzsteuer-Identifikationsnummer 89 ff.  
 Umstrukturierung 61 f.  
 Umwandlungsteuergesetz 12  
 Unternehmensberatung 35  
 Unternehmereigenschaft 13, 83, 85
- V**  
 verdeckte Gewinnausschüttung 48, 51, 60, 73  
 Verkehrsbetrieb 36 f.  
 Verlustabzug 55  
 Vermietung von Verkehrsschildern 35  
 Vermietung von Werbeflächen 35  
 Vermittlungstätigkeiten 35  
 Vermögensbindung 75 f.
- Vermögensverwaltung 11 ff., 19, 24, 27 ff., 33, 49,  
 60, 84, 94, 108  
 Verpachtungsbetrieb 36  
 Versorgungsbetriebe für Gas/Strom/Wasser 35 f.  
 Volkshochschule 35  
 Vorsteuerabzug 87 f., 91
- W**  
 Wasserversorgung 11, 35, 52, 99  
 Werbesendung 35  
 Werbung 35, 59, 78, 81, 106  
 Wettbewerbssituation 23  
 Wirtschaftliche Bedeutsamkeit 22  
 Wirtschaftliche Tätigkeit 18 ff., 23, 26, 28, 30, 32 f.,  
 47 f., 59  
 Wohnungsvermittlung 35
- Z**  
 Zeltplatz 35  
 Zimmervermittlung 35  
 Zinserträge 12  
 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher  
 Art 36, 38, 40, 55  
 Zuschüsse 28, 56 f.  
 Zuwendungsbestätigung 78 ff., 109 ff.  
 Zwangs- und Monopolrechte 17, 20  
 Zweckbetrieb 76, 108  
 Zweckverband 10, 17, 20, 24, 52, 63, 67, 71

# Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
Abs.	Absatz
AktG	Aktiengesetz
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGBI	Bundesgesetzblatt
BHKW	Blockheizkraftwerk
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
einschl.	einschließlich
e. G.	eingetragene Genossenschaft
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
etc.	et cetera
EUR	Euro
EÜR	Einnahmenüberschussrechnung
e. V.	eingetragener Verein
ff.	fortfolgend
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStR	Gewerbsteuerrichtlinien
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
grds.	grundsätzlich
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch

i. V. m.	in Verbindung mit
jPdöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
KG	Kommanditgesellschaft
KHBV	Krankenhaus-Buchführungsverordnung
KomKVO	Kommunalkassenverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
kW	Kilowattstunde
lt.	laut
Nr.	Nummer
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
R.	Richtlinie
S.	Satz
SächsABl.	Sächsisches Amtsblatt
SächsEigBG	Sächsisches Eigenbetriebsgesetz
SächsEigBVO	Sächsische Eigenbetriebsverordnung
SächsGemO	Sächsische Gemeindeordnung
SächsKomKBVO	Sächsische Kommunale Kassen- und Buchführungsverordnung
SäHO	Sächsische Haushaltsordnung
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannt
TEUR	Tausend Euro
Tz.	Textziffer
UmwStG	Umwandlungsteuergesetz
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
v. H.	von Hundert
z. B.	zum Beispiel

# Notizen







**Herausgeber und Redaktion:**

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen  
Referat Presse- und Öffentlichkeitsarbeit  
Carolaplatz 1, 01097 Dresden  
Telefon: +49 351 564 40062  
E-Mail: [presse@smf.sachsen.de](mailto:presse@smf.sachsen.de)  
Bürgerbeauftragte: Sabine Knappe-Ahrenberg  
Telefon: +49 351 564 40999  
E-Mail: [info@smf.sachsen.de](mailto:info@smf.sachsen.de)

**Gestaltung und Satz:**

Sächsisches Staatsministerium der Finanzen  
Referat Presse- und Öffentlichkeitsarbeit

**Fotonachweis:**

Volker Sachse | Pixabay

**Druck:**

addprint AG

**Auflage:**

7. Auflage 2021 (Rechtsstand: 1. Juli 2021); 3.000 Stück

**Redaktionsschluss:**

Oktober 2021

**Bezug:**

Diese Broschüre kann kostenlos bezogen werden bei:  
Zentraler Broschürenversand der Sächsischen Staatsregierung  
Hammerweg 30, 01127 Dresden  
Telefon: +49 351 21036-71 oder -72 | Telefax: +49 351 2103681  
E-Mail: [publikationen@sachsen.de](mailto:publikationen@sachsen.de) | [www.publikationen.sachsen.de](http://www.publikationen.sachsen.de)

**Verteilerhinweis**

Diese Informationsschrift wird von der Sächsischen Staatsregierung im Rahmen ihrer verfassungsmäßigen Verpflichtung zur Information der Öffentlichkeit herausgegeben. Sie darf weder von Parteien noch von deren Kandidaten oder Helfern im Zeitraum von sechs Monaten vor einer Wahl zum Zwecke der Wahlwerbung verwendet werden. Dies gilt für alle Wahlen. Missbräuchlich ist insbesondere die Verteilung auf Wahlveranstaltungen, an Informationsständen der Parteien sowie das Einlegen, Aufdrucken oder Aufkleben parteipolitischer Informationen oder Werbemittel. Untersagt ist auch die Weitergabe an Dritte zur Verwendung bei der Wahlwerbung.

Auch ohne zeitlichen Bezug zu einer bevorstehenden Wahl darf die vorliegende Druckschrift nicht so verwendet werden, dass dies als Parteinahme des Herausgebers zu Gunsten einzelner politischer Gruppen verstanden werden könnte. Diese Beschränkungen gelten unabhängig vom Vertriebsweg, also unabhängig davon, auf welchem Wege und in welcher Anzahl diese Informationsschrift dem Empfänger zugegangen ist. Erlaubt ist jedoch den Parteien, diese Informationsschrift zur Unterrichtung ihrer Mitglieder zu verwenden.

**Copyright**

Diese Veröffentlichung ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, auch die des Nachdruckes von Auszügen und der fotomechanischen Wiedergabe, sind dem Herausgeber vorbehalten.

Diese Maßnahme wird mitfinanziert mit Steuermitteln auf Grundlage des vom Sächsischen Landtags beschlossenen Haushaltes.

