

Analyse zur Gründung einer Gesellschaft zur zukünftigen Betreibung des Wildpark Weißewarte

erstellt durch die Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte



Inhalt

Ausgangslage	6
Gesetzlicher Hintergrund	6
Grundlagen in Betracht kommender Gesellschaftsformen	9
Eigenbetrieb (EB)	9
Kapitalgesellschaft (GmbH)	9
Anstalt des öffentlichen Rechts (AÖR)	9
Abwägung organisatorischer Auswirkungen	10
Eigenbetrieb	10
Kapitalgesellschaft (GmbH)	10
Anstalt des öffentlichen Rechts (AÖR)	11
Zwischenfazit	11
Abwägung personalwirtschaftlicher und mitbestimmungspflichtiger Auswirkungen	11
Eigenbetrieb (EB)	11
Kapitalgesellschaft (GmbH)	11
Anstalt des öffentlichen Rechts (AÖR)	11
Zwischenfazit	12
Abwägung wirtschaftlicher Auswirkungen	12
Eigenbetrieb (EB)	12
Kapitalgesellschaft (GmbH)	13
Anstalt öffentlichen Rechts (AÖR)	13
Zwischenfazit	14
Abwägung haftungsrechtlicher Unterschiede	14
Eigenbetrieb (EB)	14
Kapitalgesellschaft (GmbH)	15
Anstalt öffentlichen Rechts (AÖR)	15
Zwischenfazit	15
Abwägung steuerrechtlicher Unterschiede	15
Eigenbetrieb (EB)	15
Kapitalgesellschaft (GmbH)	15
Anstalt öffentlichen Rechts (AÖR)	16
Besteuerung der öffentlichen Hand	16
Körperschaftsteuer	16
Gewerbsteuer	17
Betrieb gewerblicher Art und Gemeinnützigkeit	17
Umsatzsteuer	18

Steuerliche Begünstigungen.....	18
Sonstige Steuern.....	18
Besteuerung von Körperschaften mit gemeinnütziger Ausrichtung.....	18
Körperschaftsteuer.....	18
Gewerbsteuer	19
Umsatzsteuer	19
Sonstige Steuern.....	20
Zwischenfazit.....	20
Fazit	21

Ausgangslage

Bereits 2019 stand die Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte vor der Herausforderung, den bisher kommunal geführten Wildpark Weißewarte, aufgrund des Ausscheidens der bisherigen Verantwortlichen vor Ort, auf neue Strukturen zu stellen. Im Fokus stand die Erteilung der notwendigen Genehmigung nach § 42 BNatG, die Voraussetzung zur Betreibung der Anlage Wildpark Weißewarte ist.

Ende 2019 war diese aufgrund des fehlenden Fachpersonals in der Erreichung aussichtslos. Aus der Not heraus, die Tiere versorgen zu müssen, obwohl keine Fachpersonal zur Verfügung stand, wurde ein Dienstleistungsvertrag geschlossen, der die Bewirtschaftung des Parks vorübergehend sicherstellte.

Eine Privatisierung zu diesem Zeitpunkt war politisch nicht gewollt. Es gründete sich der Betreibverein Wildpark Weißewarte e.V. und übernahm durch einen Pachtvertrag zum 29.02.2020 die Einrichtungen und Anlagen des Wildparkes zur Bewirtschaftung. Im Zeitraum bis August 2021 ist es auch dem Betreibverein Wildpark Weißewarte e.V. nicht gelungen die erforderliche Zoogenehmigung zu erhalten. Somit drohte erneut die Schließung der Anlage.

In einer Vielzahl an Gesprächen wurde erörtert, wie eine zukünftige Betreibung zielgerichtet erfolgen kann. Allen Beteiligten einte der Wunsch den Wildpark Weißewarte auch für zukünftige Generationen zu sichern.

Überlegungen wurden angestellt, welches Know-how dazu erforderlich ist und in welcher geeigneten Form eine Betreibung wirtschaftlich sinnvoll und vor allem zukunftssicher erfolgen kann.

Berater wurden hinzugezogen. Hier hat die Kanzlei KER aus Magdeburg beratend zur Gesellschaftsform ihren Anteil geleistet. Der Steuerberater Jens von Mach, der sich auf das Gebiet Gemeinnützigkeit spezialisiert hat, hat steuerrechtlich unterstützt. Das Notariat Mohnhaupt hat die Unterstützung beim Gründungsakt zugesagt.

Gesetzlicher Hintergrund

Kommunen können aktiv am Wirtschaftsleben teilnehmen. Die wirtschaftliche Betätigung muss der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen und darf nicht zur alleinigen Gewinnerzielung erfolgen. Gleichwohl kann als Nebenzweck die Erzielung eines möglichst hohen Ertrages angestrebt werden, soweit dies dem öffentlichen Interesse, das mit der wirtschaftlichen

Betätigung verfolgt wird, nicht entgegensteht.¹

§ 128 KVG LSA Zulässigkeit wirtschaftlicher Unternehmen

(1) Die Kommune darf sich in Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft auch außerhalb ihrer öffentlichen Verwaltung in den Rechtsformen des Eigenbetriebes, der Anstalt des öffentlichen Rechts oder in einer Rechtsform des Privatrechts wirtschaftlich betätigen, wenn

- *1. ein öffentlicher Zweck die Betätigung rechtfertigt,*
- *2. wirtschaftliche Betätigungen nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Kommune und zum voraussichtlichen Bedarf stehen und*
- *3. der Zweck nicht besser und wirtschaftlicher durch einen anderen erfüllt wird oder erfüllt werden kann.*

Alle Tätigkeiten oder Tätigkeitsbereiche, mit denen die Kommune an dem vom Wettbewerb beherrschten Wirtschaftsleben teilnimmt, um ausschließlich Gewinn zu erzielen, entsprechen keinem öffentlichen Zweck. Dienstleistungen, die mit der wirtschaftlichen Betätigung verbunden sind, sind zulässig, wenn ihnen im Vergleich zum Hauptzweck eine untergeordnete Bedeutung zukommt und die Voraussetzung des Satzes 1 Nr. 3 vorliegt.

Die Kommune ist in ihrem Gebiet der ausschließliche Träger der gesamten öffentlichen Aufgaben, soweit die Gesetze nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmen. Sie stellt in den Grenzen ihrer Leistungsfähigkeit die für ihre Einwohner erforderlichen sozialen, kulturellen und wirtschaftlichen öffentlichen Einrichtungen bereit (§ 4 KVG LSA). Aufgrund des HHGrundsatzes der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit (§ 98 Abs. 2 KVG LSA) hat die Kommune u. a. die Verpflichtung, regelmäßig zu prüfen, ob die Wahrnehmung ihrer Aufgaben effektiv erfolgt. Eine Möglichkeit der kommunalen Aufgabenerfüllung ist die in Form der unternehmerischen Tätigkeit. Die wirtschaftliche Betätigung der Kommunen stellt im Rahmen von Art. 28 GG einen konstitutiven Bestandteil der kommunalen Selbst-KVG LSA / 8.2018 3 KVG LSA / 8.2018 4 Verwaltung dar. Wirtschaftlich betätigen bedeutet für die Kommune das Recht, Unternehmen zu unterhalten, zu errichten, zu übernehmen, wesentlich zu erweitern oder sich daran zu beteiligen.²

In dem KVG ist nicht dargelegt, was unter dem **Begriff wirtschaftliches Unternehmen** der Kommune zu verstehen ist. Nach den Ausführungsbestimmungen zur DGO von 1935 wurden unter wirtschaftlichen Unternehmen Einrichtungen und Anlagen der Kommune verstanden, die auch von einem Privatunternehmen mit der Absicht der Gewinnerzielung betrieben werden können. Die Kommune darf sich grundsätzlich wirtschaftlich nur im Rahmen der sachlichen und örtlichen Zuständigkeit betätigen und nicht auf Gebieten, die außerhalb ihrer

¹ Handbuch über die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden in Sachsen-Anhalt, Seite 15

² Kommentar zum § 128 KVG LSA, 12. Auflage

Aufgabenerfüllung liegen. Dies hat das Ziel, die Kommune vor der Übernahme wirtschaftlicher Risiken zu bewahren, aber auch die Angehörigen der Privatwirtschaft vor einer drohenden Beeinträchtigung ihrer Interessen zu schützen (BGH, Urt. vom 26.5.1961 – [I ZR 177/60](#) – , DVBl 1962 S. [102](#), DÖV 1962 S. [433](#)).

Die Entscheidung über die wirtschaftliche Betätigung der Kommune, die Errichtung, Übernahme, wesentliche Erweiterung bzw. Einschränkung oder Auflösung kommunaler Betriebe und Einrichtungen, die Beteiligung an privatrechtlichen Unternehmen sowie die Umwandlung der Rechtsform kommunaler Betriebe und Einrichtungen obliegt der Vertretung der Kommune (§ [45](#) Abs. [2](#) Nr. [9](#) KVG LSA). Von der Kommune ist eine Analyse über die Vor- und Nachteile der öffentlichen und der privatrechtlichen Organisationsformen im konkreten Einzelfall zu erstellen (§ [135](#) Abs. [1](#) KVG LSA). Die Analyse ist dem beschließenden Kommunalorgan zur Vorbereitung der Entscheidung, der KAB jedoch unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern (s. § [121](#) Abs. [1](#) BGB), spätestens sechs Wochen vor der Entscheidung vorzulegen (s. auch § [135](#) Abs. [2](#) KVG LSA). Rechtsverbindliche Erklärungen sind in diesem Zusammenhang deshalb nur unter dem Vorbehalt abzugeben, dass keine Beanstandung durch die KAB vorgenommen wird.³

§ 129 KVG LSA Unternehmen in Privatrechtsform

(1) Die Kommune darf ein Unternehmen in einer Rechtsform des Privatrechts nur unterhalten, errichten, übernehmen, wesentlich erweitern oder sich daran beteiligen, wenn die Voraussetzungen des § [128](#) vorliegen und

- 1. der öffentliche Zweck des Unternehmens nicht ebenso durch einen Zweckverband, einen Eigenbetrieb oder eine Anstalt des öffentlichen Rechts erfüllt wird oder erfüllt werden kann*
- 2. durch die Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung sichergestellt ist, dass der öffentliche Zweck des Unternehmens erfüllt wird,*
- 3. die Kommune einen angemessenen Einfluss, insbesondere im Aufsichtsrat oder in einem entsprechenden Überwachungsorgan des Unternehmens, erhält und dieser durch Gesellschaftsvertrag, Satzung oder in anderer Weise gesichert wird,*
- 4. die Haftung der Kommune auf einen ihrer Leistungsfähigkeit angemessenen Betrag begrenzt wird,*
- 5. die Einzahlungsverpflichtungen der Kommune in einem angemessenen Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit stehen,*
- 6. die Kommune sich nicht zur Übernahme von Verlusten in unbestimmter oder unangemessener Höhe verpflichtet.*

(2) Die Regelungen des Absatzes [1](#) Nrn. 2 bis 6 gelten entsprechend, wenn ein Unternehmen in einer Rechtsform des Privatrechts, an dem eine Kommune allein oder zusammen mit anderen kommunalen

³ Kommentar zum § 128 KVG LSA, 12. Auflage

Körperschaften mit mehr als 50 v. H. beteiligt ist, eine Gesellschaft oder eine andere Vereinigung in einer Rechtsform des privaten Rechts unterhalten, errichten, übernehmen, wesentlich erweitern, sich daran beteiligen oder eine Beteiligung aufrechterhalten will. Bei einer geringeren Beteiligung als der in Satz 1 genannten hat die Kommune darauf hinzuwirken, dass die Regelungen des Absatzes 1 Nrn. 2 bis 6 umgesetzt werden.

Möchte eine Kommune eine Gesellschaft gründen, sind die §§ 128 ff. KVG LSA zu beachten.

Grundlagen in Betracht kommender Gesellschaftsformen

Sowohl die Vorabrecherche der Verwaltung als auch die Analyse der Kanzlei KER hat drei mögliche Gesellschaftsformen ergeben.

Eigenbetrieb (EB)

Der Eigenbetrieb tritt als Unternehmensform ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf und erfordert den Einsatz einer Betriebsleitung. EB sind eine kommunalwirtschaftliche Unternehmensform, die jedoch organisatorisch und wirtschaftlich selbständig agieren. Die rechtlichen Grundlagen ergeben sich aus dem Kommunalverfassungsgesetz des Landes Sachsen-Anhaltes, dem Eigenbetriebsgesetz und der Eigenbetriebsverordnung. Betriebssatzungen gestalten die Rechtsgrundlagen näher aus und bilden somit die Handlungsgrundlage.

Kapitalgesellschaft (GmbH)

Der § 129 KVG LSA erlaubt Kommunen auch die Gründung von Unternehmen des Privatrechts. Die GmbH als Gesellschaft mit geschränkter Haftung agiert nach dem GmbH-Gesetz, dem Aktiengesetz und aufgrund kommunaler Gesellschafter auch nach dem KVG im Rahmen der Gründung und Besetzung der Organe der Gesellschaft. Organisatorisch ist die GmbH selbständig und außerhalb des öffentlichen Rechts angesiedelt.

Anstalt des öffentlichen Rechts (AÖR)

Die Anstalt öffentlichen rechts ist ein rechtlich selbständigen Kommunalunternehmen, dass durch Neugründung entstehen würde. Rechtsgrundlagen sind das Anstaltsgesetz sowie die Anstaltssatzung.

Abwägung organisatorischer Auswirkungen

Eigenbetrieb

Eigenbetriebe besitzen keine eigene Rechtspersönlichkeit, sie besitzen jedoch eine organisatorische und wirtschaftliche Selbstständigkeit innerhalb der Kommune, von der sie betrieben werden. Der Grad dieser Selbstständigkeit wird von der Betriebssatzung festgelegt. Gesetzlicher Vertreter des Eigenbetriebs ist zunächst grundsätzlich der gesetzliche Vertreter der Trägerkommune, das heißt der Bürgermeister.⁴

Durch die fehlende eigene Rechtspersönlichkeit können Eigenbetriebe keine Verpflichtungen eingehen und keine Rechte erwerben. Dies kann grundsätzlich nur durch den Vertreter zugunsten und zulasten der Trägerkommune vorgenommen werden. Um den gesetzlichen Vertreter der Kommune (den Bürgermeister) von diesen Aufgaben zu entlasten, sehen die Eigenbetriebsgesetze regelmäßig eine Außenvertretungskompetenz der Betriebsleitung des Eigenbetriebs vor. Dadurch kann die Betriebsleitung eigenständig Geschäfte vornehmen, aus denen die Trägerkommune (nicht der Eigenbetrieb) verpflichtet wird (vgl. § 7 Abs. 1 EigBG).⁵

Der Eigenbetrieb ist der Kommune zugeordnet so dass die Organe der Kommune die Geschäftstätigkeit und Ausrichtung des Eigenbetriebes maßgeblich direkt beeinflussen. Somit kommt dem Eigenbetrieb eine begrenzte Autonomie unter politischer Steuerung zu.

Kapitalgesellschaft (GmbH)

Da die GmbH über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt, kann die Kommune ausschließlich über die Organe der Gesellschaft Einfluss auf die Tätigkeit der GmbH und deren Geschäftsführung nehmen. Regelungen dazu werden im Gesellschaftsvertrag geschlossen.

Die Geschäftsführung handelt operativ weitgehend selbständig. Die Kommune kann durch Mehrheitsbeschlüsse in der Gesellschafterversammlung Weisungen gegenüber der Geschäftsführung erteilen. Somit ist die Einflussnahme in einem bestimmten Umfang möglich.

Die GmbH wird durch den Geschäftsführer im Außenverhältnis vertreten. Er handelt im Rahmen der gesellschaftsvertraglichen Regelungen eigenverantwortlich. Somit ist ein hoher Grad an Autonomie im Rahmen einer GmbH gegeben.

⁴ KER Analyse vom 02.12.2021, Seite 5

⁵ KER Analyse vom 02.12.2021, Seite 5

Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR)

Analog der GmbH verfügt auch die Anstalt öffentlichen Rechts über eine eigene Rechtspersönlichkeit und die Trägerkommune kann nur über die Vertretungsorgane Einfluss auf die Gesellschaft ausüben. Diese steuernde Einflussnahme ist durch Satzung zu regeln.

Der Vorstand vertritt die AöR im Außenverhältnis entsprechend seiner unternehmerischen Handlungsfreiheit auf Grundlage der Anstaltssatzung. Somit ist auch hier ein hoher Grad an Autonomie anzutreffen.

Zwischenfazit

Im Rahmen der organisatorischen Betrachtung bieten die GmbH und die AöR gegenüber dem EB einen entscheidenden Vorteil – ein großes Maß an Autonomie. Demgegenüber steht eine reduzierte Einflussnahme, die aufgrund der speziellen Aufgabenwahrnehmung zielgerichtet erscheint. Der EG bietet die größte Einflussnahme durch die Kommune, bedingt aber auch das Vorhalten des für die Aufgabenerledigung notwendigen Know-how in der Trägerkommune.

Abwägung personalwirtschaftlicher und mitbestimmungspflichtiger Auswirkungen

Eigenbetrieb (EB)

Da der Eigenbetrieb keine eigene Rechtspersönlichkeit aufweist, sind im Personalrecht die Rechtsgrundlagen des öffentlichen Dienstes anzuwenden. Tarifverträge sowie das Personalvertretungsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt sind anzuwenden. Sie unterliegen dem Personalrat der Kommune.

Kapitalgesellschaft (GmbH)

Da die GmbH über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt und eine Unternehmensform des Privatrechts ist, finden Regelungen des öffentlichen Dienstes keine Anwendung. Personalrechtlich finden das BGB, das Kündigungsschutzgesetz und je nach Unternehmensgröße das Mitbestimmungsrecht Anwendung. Arbeitsverträge werden durch zivilrechtliche Verträge auf der Grundlage des BGB geschlossen.

Da die aktuellen Planungen die nach § 1 Betriebsverfassungsgesetz (BetrVG) erforderlichen fünf ständigen wahlberechtigten Arbeitnehmern überschreiten, findet das BetrVG Anwendung. Die Mitarbeiter können das Recht einfordern, eine Arbeitnehmerversammlung zu wählen.

Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR)

Auch die AöR schließt ihre Arbeitsverträge im Rahmen des Zivilrechts. Ist ihr Dienstherrenverhältnis verliehen worden, kann sie auch Beamtenverhältnisse berufen. Ist sie

Mitglied im Arbeitsgeberverband, findet für die Bediensteten das Tarifrecht des öffentlichen Dienstes Anwendung. Es ist ein eigener Personalrat zu bilden, der die Rechte der Bediensteten nach dem Personalvertretungsgesetz vertritt.

Für die Beschäftigten der Anstalt des öffentlichen Rechts gelten regelmäßig entweder die Tarifverträge, die bei der Kommune Anwendung finden oder eigene Tarifverträge, die mit den Tarifvertragspartnern ausgehandelt werden.⁶

Zwischenfazit

Der EB ist gegenüber den beiden anderen Gesellschaftsformen, aufgrund der Anwendung der Vorschriften für den öffentlichen Dienst, deutlich im Nachteil. Sowohl die Anwendung des Tarifrechts als auch die Durchsetzung der Mitbestimmungsrechte führen im Rahmen der Wirtschaftlichkeitsbetrachtung zu einem höheren finanziellen Ressourcenverbrauch.

Auch wenn, sowohl die GmbH als auch die AöR zivilrechtliche Arbeitsverträge schließen, besteht bei der AöR die Pflicht zur Errichtung eines Personalrates. Es finden die Regelungen des Personalvertretungsgesetz Anwendung. Die GmbH ist hier mit einer möglichen Arbeitnehmervertretung nach dem Betriebsverfassungsgesetz, aufgrund besserer Regelungen als im Personalvertretungsgesetz, bessergestellt. Ebenso sind finanzielle Vorteile der GmbH bei der Entgeltregelung für die Arbeitnehmer gegenüber der AöR zu unterstellen.

Abwägung wirtschaftlicher Auswirkungen

Eigenbetrieb (EB)

Der EB ist aus dem Haushalt der Trägerkommune ausgegliedert und bildet ein kommunales Sondervermögen, das separat verwaltet und nachgewiesen wird. In der Betriebssatzung wird das Wirtschaftsjahr und die Stammkapitalausstattung geregelt.

Für das Vermögen des Eigenbetriebes sind besondere Haushaltspläne auszustellen. An diese Stelle kann auch ein Wirtschaftsplan treten.

Investitionen und deren Finanzierung sind jährlich im zu erstellenden Wirtschaftsplan darzustellen. Dieser ist vom Stadtrat zu Beginn des Wirtschaftsjahres zu beschließen. Der Kreditrahmen (Kreditermächtigung) ist zur Genehmigung der Aufsichtsbehörde vorzulegen.⁷

⁶ KER Analyse vom 07.12.2021, Seite 4

⁷ KER Analyse vom 02.12.2021, Seite 7

Hierbei besteht immer die Gefahr, dass die kommunalen Mittel im Rahmen der Beschlussfassung nicht die benötigte Zustimmung finden und die Aufgabenerfüllung des EB damit gefährdet ist.

Kapitalgesellschaft (GmbH)

Die GmbH agiert unabhängig vom Haushalt der Gemeinde. Bei Gründung ist das Stammkapital in Höhe von 25.000 € einzubringen. Weitere Zahlungsverpflichtungen seitens der Kommune ergeben sich nicht.

Durch ihren Charakter als Privatunternehmen muss sich die Gesellschaft allein durch Einnahmengenerierung und Anpassung der Ausgaben an den vorhandenen Einnahmen finanzieren. Investitionen können durch Kredite finanziert werden. Die Organe der Gesellschaft handeln hier nach wirtschaftlichen Interessen gemeinschaftlich ohne explizite Zustimmung der Kommune. Durch die Entsendung von Vertretern in die betreffenden Gesellschaftsorgane kann die Einflussnahme der Kommune auf das wirtschaftliche Geschehen dennoch erfolgen.

Anstalt öffentlichen Rechts (AöR)

Die Anstalt ist mit angemessenem Stammkapital auszustatten, um den Substanzschutz des kommunalen Unternehmens zu gewährleisten. Auch die Anstalt öffentlichen Rechts sollte über eine risikoangemessene Eigenkapitalausstattung verfügen. Zur langfristigen Finanzierung der Anstalt öffentlichen Rechts kommt neben dem Eigenkapital die Aufnahme von Kommunalkrediten in Betracht. Auch Anstalten des öffentlichen Rechts haben häufig die Möglichkeit, derartige Kommunalkredite zu günstigen Konditionen zu erhalten.⁸

Die Definition eines angemessenen Stammkapitals bleibt als unbestimmter Rechtsbegriff offen. Auch § 8 der Anstaltsverordnung ist hier wenig aussagekräftig:

„ § 8 Finanzausstattung

(1) Die Gemeinde hat das Kommunalunternehmen mit einem angemessenen Stammkapital auszustatten. Sacheinlagen sind nach allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zu bewerten. Eigenkapital und Fremdkapital sollen in einem angemessenen Verhältnis zueinanderstehen.

(2) Das Stammkapital darf zum Zwecke der Rückzahlung nur dann vermindert werden, wenn die Erfüllung der Aufgabe und die zukünftige Entwicklung des Kommunalunternehmens nicht beeinträchtigt werden.

⁸ KER Analyse vom 02.12.2021, Seite 8

Zur Auslegung des angemessenen Stammkapitals bedarf es der Einschätzung des Verhältnisses Eigen- zu Fremdkapital. Was unter „angemessen“ zu verstehen ist, lässt sich nicht verallgemeinern, sondern hängt von verschiedenen Faktoren ab. Faktoren sind beispielsweise die Ertragslage, die Stellung im Markt oder die Aufgaben des Unternehmens.⁹

Zwischenfazit

Sowohl der EB als auch die AöR als Gesellschaftsform unterliegen keinen klaren Finanzierungsmodalitäten durch die Kommune. Beide Gesellschaftsformen bedingen eine angemessene Kapitalausstattung. Die Festlegung der Angemessenheit obliegt der jeweiligen Auslegung dieses unbestimmten Rechtsbegriffes.

Dem gegenüber ist die GmbH klar im Vorteil, da hier ein festes Stammkapital in Höhe von 25.000 € zur Gründung der Gesellschaft beizubringen ist. Dies gibt Planungssicherheit.

Die AöR darf sich gegenüber der GmbH mit Kommunalkrediten finanzieren, die aufgrund der entsprechenden kommunalen Sicherheit durch zinsgünstige Konditionen auszeichnen. Aktuell ist der Kapitalmarkt jedoch von Niedrigzinsen geprägt, die eine sogenannte Anschubfinanzierung auch für die GmbH kostengünstig ermöglicht. Fortfolgend ist für die Finanzierungstätigkeit, gleich welcher Gesellschaftsform, die Einnahmesituation ausschlaggebend, um hier die dauernde Leitungsfähigkeit sicherzustellen.

Abwägung haftungsrechtlicher Unterschiede

Eigenbetrieb (EB)

Der EB als Kommunalunternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit unterliegt den Rechtgrundlagen der Trägerkommune. Somit hängt der EG mittelbar am kommunalen Haushalt.

Gemäß § 12 Abs. 3 Eigenbetriebsgesetz (EigBetrG) ist auf die Erhaltung des Sondervermögens zu achten. Der § 13 bestimmt dazu näheres und führt in Absatz 5 folgendes aus:

(5) Ein etwaiger Jahresverlust kann nur dann auf neue Rechnung vorgetragen werden, wenn nach der Finanzplanung Gewinne zu erwarten sind. Die Gewinne der folgenden fünf Jahre sind zunächst zur Verlusttilgung zu verwenden. Ein nach Ablauf von fünf Jahren nicht getilgter Verlustvortrag kann durch Inanspruchnahme von Rücklagen ausgeglichen werden, wenn die Eigenkapitalausstattung dies zulässt; anderenfalls ist der Verlust aus Haushaltsmitteln des Aufgabenträgers auszugleichen.

⁹ Schmidt, H. KommunalPraxis BW, S. 308, Nr. 4.1

Somit ist hier ein Haftungsrisiko gegeben, dass nicht einschätzbar ist. Sind Verluste nicht durch die Gesellschaft selbst ausgleichbar, ist die Kommune dafür haftbar.

Kapitalgesellschaft (GmbH)

Die GmbH wird bei Gründung durch das Stammkapital seitens der Kommune ausfinanziert. Aufgrund der beschränkten Haftung sind weitere Ansprüche der Gesellschaft gegenüber der Kommune ausgeschlossen. Ausnahme wäre, wenn der Gesellschaftsvertrag anderes bestimmt.

Anstalt öffentlichen Rechts (AöR)

Die Haftung der Kommune wird durch § 4 Anstaltsgesetz geregelt:

§ 4 Gewährträgerhaftung, Anstaltslast

(1) Die kommunale Gebietskörperschaft haftet nach der Anstalt für deren Verbindlichkeiten unbeschränkt (Gewährträgerhaftung). Die kommunale Gebietskörperschaft stellt sicher, dass die Anstalt ihre Aufgaben erfüllen kann (Anstaltslast).

(2) Soweit die Träger eines gemeinsamen Kommunalunternehmens für dessen Verbindlichkeiten einzutreten haben, haften sie als Gesamtschuldner. Der Ausgleich im Innenverhältnis richtet sich nach dem Verhältnis der Stammeinlage zueinander.

Somit ist hier ein Haftungsrisiko gegeben, dass nicht einschätzbar ist. Sind Verluste nicht durch die Gesellschaft selbst ausgleichbar, ist die Kommune dafür haftbar.

Zwischenfazit

Die Haftung seitens der Kommune ist lediglich bei der GmbH auf das Stammkapital beschränkt. Somit hat die GmbH einen entscheidenden Vorteil in diesem Abwägungsbereich gegenüber der EB und der AöR.

Abwägung steuerrechtlicher Unterschiede

Eigenbetrieb (EB)

Da es sich beim EB um eine Gesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit handelt, unterliegt diese der Besteuerung der öffentlichen Hand.

Kapitalgesellschaft (GmbH)

Die Besteuerung richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung der GmbH. Ist die GmbH auf Gemeinnützigkeit ausgerichtet, gelten darüber hinaus die steuerlichen Regelungen für gemeinnützige Körperschaften.

Anstalt öffentlichen Rechts (AöR)

Bei der Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) handelt es sich demgegenüber um ein Sondervermögen der öffentlichen Hand, das einer bestimmten Zielsetzung gewidmet ist. Sie stellt eine Zusammenfassung von Verwaltungsvermögen und von Verwaltungsbediensteten zum Zwecke der Wahrnehmung bestimmter öffentlicher Aufgaben außerhalb der Staatsverwaltung dar, deren Besteuerung grundsätzlich wie bei jeder anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts erfolgt.¹⁰

Besteuerung der öffentlichen Hand

Die Steuerpflicht der jPöR ist in den einzelnen Steuergesetzen unterschiedlich geregelt. Eine Reihe von Einzelsteuergesetzen knüpft die Steuerpflicht von jPöR an den körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebes gewerblicher Art, insb. das KStG, das EStG und das UStG (bis 2016). In anderen Steuergesetzen ist eine Steuerpflicht ohne Verweisung auf das KStG geregelt, so z. B. im GewStG und im ErbStG.¹¹

Körperschaftsteuer

Das KStG definiert den Begriff des Betriebes gewerblicher Art. Es bestimmt, dass jPöR mit ihren Betrieben gewerblicher Art unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Betriebe gewerblicher Art von jPöR 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.¹²

Grundsätzlich besteht die Körperschaftsteuerpflicht isoliert für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art. Unter bestimmten Voraussetzungen (Gleichartigkeit der Betriebe, enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht zwischen nicht gleichartigen Betrieben, Versorgungsbetriebe) können Betriebe zu einem einheitlichen Betrieb zusammengefasst werden. Nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören Hoheitsbetriebe (Aufgaben, die der jPöR eigentümlich und vorbehalten sind) sowie die Vermögensverwaltung (langfristige Verwaltung von eigenem Vermögen).¹³

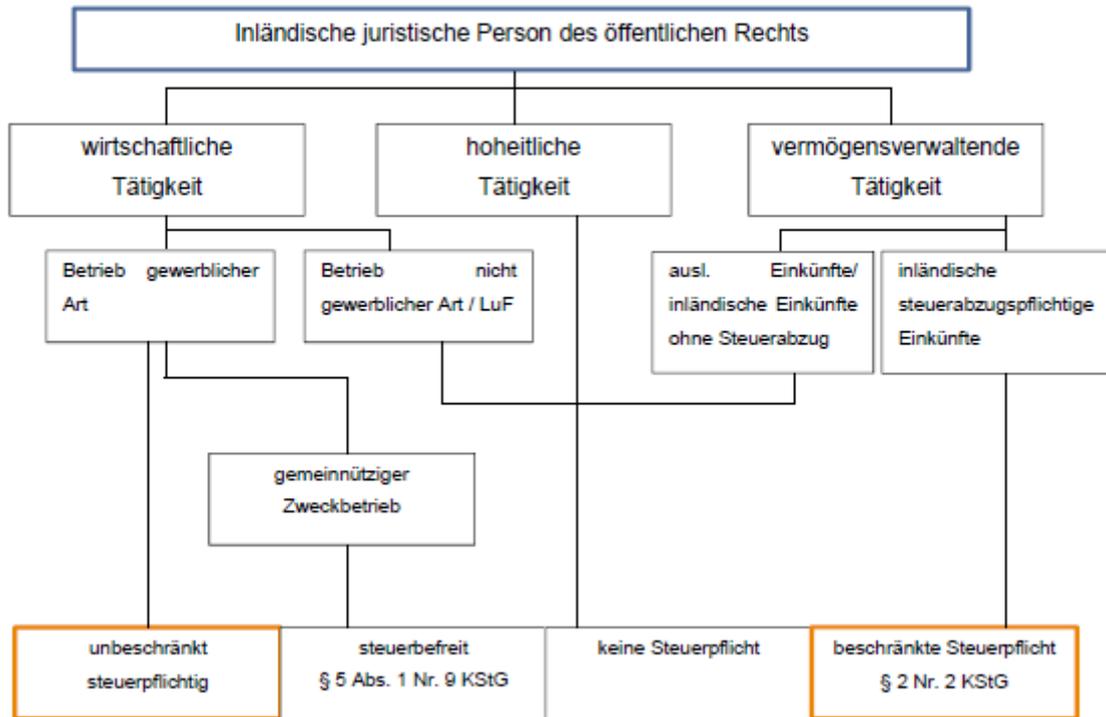
¹⁰ Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 2

¹¹ Ertrags- und Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Stand Oktober 2020, Seite 4

¹² Ertrags- und Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Stand Oktober 2020, Seite 5

¹³ Ertrags- und Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Stand Oktober 2020, Seite 6

Schaubild zur Körperschaftssteuerpflicht



Gewerbsteuer

Unternehmen von jPÖR sind gewerbsteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind. Im Unterschied zur Körperschaftsteuer ist für die Gewerbsteuerpflicht eines Betriebes gewerblicher Art eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich, da die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes gemäß § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sein müssen. Bei der Beurteilung der Frage, ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, ist bei zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art auf das Ergebnis des zusammengefassten Betriebes gewerblicher Art abzustellen.¹⁴

Betrieb gewerblicher Art und Gemeinnützigkeit

Die Körperschaft- und Gewerbsteuerpflicht kann ganz oder teilweise entfallen, wenn der Betrieb gewerblicher Art die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt. Hierfür ist zunächst Voraussetzung, dass eine Satzung vorliegt, die den formellen Voraussetzungen des § 60 AO entspricht. Es ist zu empfehlen, vor Beschlussfassung diese Satzung mit dem zuständigen Finanzamt abzustimmen. Zudem muss die tatsächliche Geschäftsführung mit den Satzungsbestimmungen übereinstimmen.¹⁵

¹⁴ Ertrags- und Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Stand Oktober 2020, Seite 7

¹⁵ Ertrags- und Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Stand Oktober 2020, Seite 8

Umsatzsteuer

Der Umsatzsteuer unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die von Unternehmern im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Problematisch ist vielmals die Frage, ob die jPÖR Umsätze als Unternehmer (nur dann unterliegen ihre Ausgangsumsätze der Umsatzsteuer) oder im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt (dann unterliegen die Umsätze nicht der Umsatzsteuer) erzielt.¹⁶

Steuerliche Begünstigungen

Dienen die wirtschaftlichen Betätigungen zugleich dem Gemeinwohl, d.h. steuerbegünstigten Zwecken i.S. der §§ 51 ff. AO, können auch juristische Personen des öffentlichen Rechts die steuerlichen Begünstigungen für gemeinnützige Körperschaften in Anspruch nehmen.¹⁷

Sonstige Steuern

Hinsichtlich der Belastung mit Grundsteuer gilt wie bei den Körperschaften des privaten Recht, dass der Grundbesitz nur dann steuerfrei bleibt, wenn eine ausdrückliche Befreiungsvorschrift existiert.¹⁸

Besteuerung von Körperschaften mit gemeinnütziger Ausrichtung

Körperschaftsteuer

Als Körperschaft unterliegt die GmbH mit Ihren Erträgen dem Körperschaftssteuergesetz (KStG). Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sind jedoch von vornherein von der Körperschaftsteuer befreit.¹⁹

Die Einzelsteuergesetze schließen die Steuervergünstigungen jedoch aus, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten wird, es sei denn, es handelt sich um einen sogenannten Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO). Letzterer liegt vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die gemeinnützigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen und diese nur durch einen solchen Betrieb erreicht werden können (§65 AO). Somit sind für die Besteuerung der gGmbH der gemeinnützige Sektor i. e. S., der Sektor der nicht steuerschädlichen Vermögensverwaltung, der Sektor des steuerbelasteten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes und der Sektor des nicht steuerbelasteten Zweckbetriebes zu unterscheiden.²⁰

¹⁶ Ertrags- und Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Stand Oktober 2020, Seite 8

¹⁷ Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 5

¹⁸ Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 6

¹⁹ Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 2

²⁰ Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 2

Die Körperschaft, die auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, verliert die Steuervergünstigung nicht gänzlich, sondern nur bezüglich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. In diesem Umfang wird die Steuervergünstigung eingeschränkt, und es greift die allgemeine Körperschaftssteuerpflicht. Die wirtschaftliche Tätigkeit wird aber erst dann steuerpflichtig, wenn sie die Grenzen der steuerunschädlichen Vermögensverwaltung (§14 AO) und eine jährliche Einnahmegrenze i.H. von 45.000 € überschreitet. Ein Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus der Körperschaft als ganzer tritt erst dann ein, wenn die wirtschaftliche Betätigung der Körperschaft die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks in den Hintergrund drängt. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb gilt kraft gesetzlicher Fiktion stets als Gewerbebetrieb für Zwecke der Gewerbesteuer (32 Abs. 3 GewStG). Bei Körperschaften, die nach § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit sind und damit nur mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der partiellen Gewerbesteuerpflicht unterliegen, ist der ermittelte Gewerbeertrag um einen Freibetrag i.H. von 5.000 € zu kürzen (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG).²¹

Gewerbesteuer

Gleiches gilt für die Gewerbesteuer, § 3 Nr. 6 Gewerbesteuergesetz (GewStG).²²

Umsatzsteuer

Anders als im Ertragssteuerrecht kennt das Umsatzsteuerrecht keine persönliche Steuerbefreiung für Körperschaften, die gemeinnützige Zwecke verfolgen. Die gGmbH ist grundsätzlich ein unternehmerfähiges Wirtschaftsgebilde und kann daher die Unternehmereigenschaft i.S. des § 2 des Umsatzsteuerrechtes (UstG) erfüllen, wenn sie Leistungen gegen Entgelt ausführt.²³

Eine steuerliche unternehmerische Tätigkeit kann dabei nicht nur im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, sondern auch im Rahmen eines Zweckbetriebes und bei der Vermögensverwaltung vorliegen.²⁴

Für Umsätze im steuerbegünstigten Bereich – insbesondere im Bereich eines Zweckbetriebes – ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. A UstG).²⁵

²¹ Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 3

²² Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 2

²³ Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 3

²⁴ Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 3

²⁵ Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 3

Sonstige Steuern

Für den Grundbesitz von steuerbegünstigten Institutionen ist grundsätzlich Grundsteuer zu zahlen. Allerdings sieht das Grundsteuergesetz (GrStG) für steuerbegünstigte Einrichtungen verschiedene Steuerbefreiungen vor. Insbesondere besteht eine Steuerbefreiung, die sich auf alle Grundstücke erstreckt, die unmittelbar für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt werden (§ 3 Satz 1 Nr. 3 lit. B GrStG). Steuerfrei ist auch Grundbesitz, auf dem ein steuerunschädlicher Zweckbetrieb unterhalten wird, wird jedoch auf dem Grundstück ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb betrieben, besteht insoweit Grundsteuerpflicht.²⁶

Die Grunderwerbssteuer knüpft an ein Rechtsträgerwechsel an inländischen Grundstücken und damit an einen speziellen Erwerbsvorgang an. Für Grundstückserwerbe von steuerbegünstigten Einrichtungen bestehen keine besonderen Steuerbefreiungen. Bei Grundstücksübertragungen sieht das Grunderwerbssteuergesetz (GrEStG) jedoch insgesamt zahlreiche Ausnahmen von der Besteuerung (§4 GrEStG) und weitere Steuerbefreiungen (§ 3 GrEStG) vor. Steuerfrei sind grundsätzlich etwas Grundstücksübergänge aufgrund von Erwerben von Todes wegen oder Schenkungen nach dem Erbschaftsteuergesetz (ErbStG), § 3 Nr. 2 GrStG. Erhält eine gGmbH Zuwendungen in Form von Erbschaften, Vermächtnissen oder Schenkungen, sind diese von der Erbschaft- und Schenkungssteuer befreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG). Die Befreiung kann jedoch nachträglich verloren gehen, wenn die Gesellschaft innerhalb von 10 Jahren nach der Zuwendung die Gemeinnützigkeit verliert und das Vermögen für nicht steuerbegünstigte Zwecke verwendet.²⁷

Zwischenfazit

Bei der steuerlichen Betrachtung der drei Gesellschaftsformen scheint es analoge Anwendungsvorschriften zu geben. Grundsätzlich ist durch Anwendung von steuerbegünstigenden Umständen, Gemeinnützigkeit, die Steuerpflicht für alle Gesellschaftsformen zu reduzieren.

Alle Gesellschaftsformen unterliegen den Vorschriften der Körperschaftssteuer, die für die GmbH und die AöR aufgrund von Gemeinnützigkeit steuerbefreit ist. Es ist jedoch genau abzugrenzen welche Aufgaben innerhalb der Gesellschaftsform dem Zweckbetrieb und welche dem Wirtschaftsbetrieb zuzuordnen sind. Dies gilt es durch geschickten Einsatz eines sachkundigen Steuerberaters entsprechend auszuführen.

²⁶ Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 4

²⁷ Stellungnahme Steuerberater vom 09.12.2021, Seite 4

Fazit

Nach Betrachtung der Bereiche Organisation, Personalwirtschaft, wirtschaftliche Betätigung, Haftung und Steuerrecht ist die gemeinnützige GmbH für eine neue Gesellschaftsform zur Betreuung des Wildparks Weißewarte vorrangig zu empfehlen.

Auch wenn steuerrechtlich die AöR der gGmbH gleichgestellt ist, sind insbesondere personalwirtschaftliche Erwägungen sowie das Haftungsrisiko der AöR eindeutig nachteiliger als die der gGmbH.

Gemäß den Aussagen des Steuerberaters ist die Rechtsform der gGmbH in der Praxis vorherrschend, da sie neben den möglichen Steuerbefreiungen auch zahlreiche weitere Vorteile bietet, u. a.:

- Gemeinnützigkeit für Verbraucher und Geschäftspartner sofort an der Bezeichnung erkennbar
- professionelle Strukturen und schnellere Entscheidungswege
- anerkannte Rechtsform für Non-profit-Organisationen

Die Bewirtschaftung des Wildpark Weißewarte stellt seit Jahren für den kommunalen Haushalt eine Herausforderung dar. Der Defizitbedarf war über die Jahre steigend. Durch die Wahl der Gesellschaftsform gemeinnützige GmbH wird einer wirtschaftlichen Unternehmensform Rechnung getragen.

Gemäß § 128 Abs. 1 KVG kann die Kommune sich wirtschaftlich an Unternehmensformen EG, GmbH und AöR betätigen, wenn

- der öffentliche Zweck die Betätigung rechtfertigt
- wirtschaftliche Betätigung nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Kommune und zum voraussichtlichen Bedarf stehen und
- der Zweck nicht besser und wirtschaftlicher durch einen anderen erfüllt wird oder erfüllt werden kann.

Der § 129 Abs. 1 Nr. 1 KVG verpflichtet:

Die Kommune darf ein Unternehmen in einer Rechtsform des Privatrechts nur unterhalten, errichten, übernehmen, wesentlich erweitern oder sich daran beteiligen, wenn die Voraussetzungen des § 128 vorliegen und

1. der öffentliche Zweck des Unternehmens nicht ebenso durch einen Zweckverband, einen Eigenbetrieb oder eine Anstalt des öffentlichen Rechts erfüllt wird oder erfüllt werden kann,

Aus diesem Grund wäre zu prüfen ob die AöR nicht die zweckmäßigere Erfüllung der Aufgaben wäre. Die vorhergehende Betrachtung zeigt Nachteile der AöR, die für die spezielle Aufgabenwahrnehmung -Bewirtschaftung der Anlagen Wildpark Weißewarte- und der Leistungsfähigkeit der Kommune, auf.

Insbesondere das Haftungsrisiko ist für die Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte ein Entscheidungskriterium. Als finanzschwache Kommune, deren Finanzausstattung regelmäßig nicht einmal zur Bedienung der Pflichtaufgaben ausreichend ist, hindert das Risiko der Gewährträgerhaftung ggf. Planungen des kommunalen Haushaltes. Zudem wäre im Rahmen des Gründungsvorgang zu klären, was ein auskömmliches Stammkapital beinhaltet.

Die gGmbH ist hier klar zu bevorzugen, da das Gründungskapital nicht mehr als 25.000 € betragen muss. Die Kommune muss nicht für das Defizit der gGmbH aufkommen und haftet im worst case lediglich mit dem Stammkapital in Höhe von 25.000 €.

Um die wirtschaftlichste Gesellschaftsform zu ermitteln, ist ebenfalls anzumerken, dass die finanziellen Ressourcen, bezogen auf die Personalbewirtschaftung, der AöR der GmbH nachstehen. Bei der AöR muss mit höheren Personalkosten und Verwaltungsaufwand gerechnet werden.

Letztlich bleibt die Frage zu beantworten ob nicht Dritte den Zweck wirtschaftlicher erfüllen können (§ 128 Abs. 1 Nr. 3 KVG). In diesem Zusammenhang war die Betreibung vom 29.02.2020 bis 30.11.2021 dem Betreiberverein Wildpark Weißewarte e.V. vorbehalten. Dem gemeinnützigen Verein ist es nicht gelungen die erforderlichen Strukturen innerhalb und außerhalb des Wildparkes zu schaffen. Eine Privatisierung der Anlage ist politisch nicht gewünscht. Somit muss die Fragen nach der wirtschaftlichen Zweckerfüllung durch Dritte verneint werden. Die Anlagen des Wildpark Weißewarte müssen in einer nach § 128 i.V.m. § 129 KVG zulässigen wirtschaftlichen Unternehmensform betrieben werden.

10.01.2022


Andreas Brohm
Bürgermeister

Anlagen:

Gesellschaft_Einschätzung

Gesellschaft_Einschätzung_Nachtrag

Broschuere_Besteuerung_der_oeffentlichen_Hand

Stellungnahme_Steuerberater

Dr. Kropp Endler Rasch Sternstraße 33 39104 Magdeburg

Vorab per E-Mail: A.Brohm@Tangerhuette.de
K.Altmann@Tangerhuette.de

Stadt Tangerhütte
Bismarckstraße 5

39517 Tangerhütte

Sekretariat: Frau Friedrich
Tel.: 0391/54437-16
friedrich@ker-md.de

Dr. Hans-Thomas Kropp
Rechtsanwalt | Partner
Fachanwalt für Agrarrecht
Dipl.-Ing. (FH)

Matthias Endler
Rechtsanwalt | Partner
Fachanwalt für Versicherungsrecht

Christian Rasch
Rechtsanwalt | Partner
Fachanwalt für Verwaltungsrecht

Julia Meister
angestellte Rechtsanwältin

Dr. Kropp Endler Rasch
Rechtsanwälte Partnerschaft

Sternstraße 33
39104 Magdeburg
Telefon +49 391 5 44 37-0
Telefax +49 391 5 44 37-30
info@ker-md.de
www.ker-md.de

2. Dezember 2021

Wildpark in der Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte OT Weißewarte
Rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten für den Weiterbetrieb des Wildparks
Unser Zeichen: 15124-21/ME/kf

Sehr geehrter Herr Bürgermeister Brohm,
sehr geehrte Frau Altmann,

wir nehmen Bezug auf Ihre E-Mail vom 30.11.2021 und überreichen anliegend das Ergebnis unserer Untersuchung der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten für den Weiterbetrieb des Wildparks Weißewarte zu Ihrer weiteren Verwendung.

Mit freundlichen Grüßen


Matthias Endler
Rechtsanwalt

Wildpark Weißewarte

**Rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten für den
weiteren Betrieb des Wildparks**

Rechtsanwalt Matthias Endler, Magdeburg

Inhaltsverzeichnis

A. Auftragsgegenstand	1
B. Aktuelle Ausgangssituation.....	1
C. Rechtsformen kommunaler Unternehmen	2
I. Übersicht	2
II. Rechtsgrundlagen	3
1. Eigenbetrieb.....	3
2. Kapitalgesellschaft (GmbH).....	3
3. Anstalt des öffentlichen Rechts	3
III. Rechtspersönlichkeit/Vertretung.....	4
1. Eigenbetrieb.....	4
2. Kapitalgesellschaft (GmbH).....	4
3. Anstalt des öffentlichen Rechts	5
IV. Finanzierung und Rechnungslegung	6
1. Eigenbetrieb.....	6
2. Kapitalgesellschaft (GmbH).....	6
3. Anstalt des öffentlichen Rechts	7
V. Arbeits-/Tarifrecht und Mitbestimmung	8
1. Eigenbetrieb.....	8
2. Kapitalgesellschaft (GmbH).....	8
3. Anstalt des öffentlichen Rechts	8
VI. Haftung/Insolvenzfähigkeit	9
1. Eigenbetrieb.....	9
2. Kapitalgesellschaft (GmbH).....	9
3. Anstalt des öffentlichen Rechts	10
VII. Steuerrecht	10
1. Eigenbetrieb.....	10
2. Kapitalgesellschaft (GmbH).....	11
3. Anstalt des öffentlichen Rechts	12

VIII. Auflösung	13
1. Eigenbetrieb	13
2. Kapitalgesellschaft (GmbH)	13
3. Anstalt des öffentlichen Rechts	13
IX. Beteiligung an Dritten/von Dritten	13
1. Eigenbetrieb	13
2. Kapitalgesellschaft (GmbH)	13
3. Anstalt des öffentlichen Rechts	14
D. Schlussfolgerungen	14

A. Auftragsgegenstand

Die Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte beauftragte den Unterzeichner am 11.11.2021 mit der Prüfung und Darstellung der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten für den künftigen Betrieb des Wildparks Weißewarte. Untersucht werden sollen hierbei insbesondere die in Betracht kommenden Rechtsformen und die Gegenüberstellung deren Vor- und Nachteile im Hinblick auf die Einflussmöglichkeiten der Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte auf den wirtschaftlichen, effektiven und nachhaltigen im Einklang mit den maßgeblichen Rechtsvorschriften stehenden Betrieb des Wildparks unter Berücksichtigung arbeitsrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Gesichtspunkte.

Die Untersuchung und Darstellung der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten soll es dem Stadtrat der Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte ermöglichen, eine Grundsatzentscheidung über die künftige Ausrichtung des Weiterbetriebs des Wildparks Weißewarte zu treffen.

B. Aktuelle Ausgangssituation

Der im Jahr 1973 am Ortsrand von Weißewarte errichtete Wildpark, der nach Darstellung des bisherigen Betreibervereins auf seiner Internetseite 400 Wildtiere verschiedener Wildtierarten wie Rotwild, Damwild, Wildschweine, Luchse, Marder, Füchse und Fasane beherbergt und der ein beliebtes Ausflugsziel im Norden von Sachsen-Anhalt darstellt, wurde zuletzt auf der Grundlage des Vertrages mit der Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte vom 28.02.2020 von dem Betreiberverein Wildpark Weißewarte e.V. betrieben. Mit seinem Bescheid vom 24.11.2021, dessen sofortige Vollziehung angeordnet wurde, hat der Landkreis Stendal als für die Ausführung des Bundesnaturschutzgesetzes und des Naturschutzgesetzes des Landes Sachsen-Anhalt zuständige Verwaltungsbehörde dem Betreiberverein Wildpark Weißewarte e.V. die Genehmigung zum Betreiben eines Zoos nicht erteilt.

Zugleich wurde angeordnet, dass der Wildpark Weißewarte mit sofortiger Wirkung vollständig für die Öffentlichkeit zu schließen ist. Die Tiere sind bis zur Rückgabe der Einrichtung an die Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte angemessen auf Kosten des Betreibervereins Wildpark Weißewarte e.V. art- und tiergerecht zu behandeln und zu versorgen.

Mit dem Aufhebungsvertrag vom 30.11.2021 haben die Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte und der Betreiberverein Wildpark Weißewarte e.V. den Vertrag zur Nutzungs- und Gebrauchsüberlassung zum Objekt Wildpark vom 28.02.2020 einvernehmlich mit Wirkung zum 01.12.2021 aufgehoben. Mit dem Betriebsführungsvertrag zum Objekt Wildpark Weißewarte vom 30.11.2021 hat die Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte den Wildpark Weißewarte e.V. mit Wirkung vom 01.12.2021, befristet bis zum 31.01.2022, mit der Betriebsführung des Wildparks Weißewarte betraut. Die Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte beabsichtigt, den Wildpark

Weißewarte nach dem Auslaufen des Vertragsverhältnisses mit dem Wildpark Weißewarte e.V. am 31.01.2022 selbst zu betreiben bzw. von einem kommunalen Unternehmen betreiben zu lassen, an dem die Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte als Alleingesellschafterin beteiligt ist.

C. Rechtsformen kommunaler Unternehmen

I. Übersicht

Für den künftigen Betrieb des Wildparks Weißewarte in der Zuständigkeit der Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte gibt es grundsätzlich mehrere Möglichkeiten. Die Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte kann Dritte mit der Erfüllung dieser Aufgabe beauftragen oder die Aufgaben selbst, quasi „inhouse“, erledigen.

Bei der Wahl der geeigneten Rechtsform spielen verschiedene Gesichtspunkte eine Rolle. Dies sind etwa die Schaffung von Managementstrukturen, die sich ähnlich den Einrichtungen der Privatwirtschaft flexibel im Alltagsgeschäft bewegen können, Fragen der Haushaltsauswirkung (wie die Kreditaufnahme außerhalb des öffentlichen Haushalts) und eine transparente Bilanzierung nach Unternehmensgrundsätzen.

Die Wahl der geeigneten Rechtsform hängt maßgeblich von Bundesrecht und den Gesetzen der Länder sowie weiteren Faktoren ab, die nicht zuletzt politisch oder wirtschaftlich begründet sind.

Die grundsätzliche Zulässigkeit wirtschaftlicher Unternehmen von Kommunen in Sachsen-Anhalt ergibt sich aus § 128 KVG LSA. So darf sich die Kommune in Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft auch außerhalb ihrer öffentlichen Verwaltung in den Rechtsformen des Eigenbetriebes, der Anstalt des öffentlichen Rechts oder in einer Rechtsform des Privatrechts wirtschaftlich betätigen, wenn ein öffentlicher Zweck die Betätigung rechtfertigt, wirtschaftliche Betätigungen nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Kommune und zum voraussichtlichen Bedarf stehen und der Zweck nicht besser und wirtschaftlicher durch einen anderen erfüllt wird oder erfüllt werden kann.

Neben der wirtschaftlichen Betätigung der Kommune in den Rechtsformen des Eigenbetriebes und der Anstalt des öffentlichen Rechts darf die Kommune gemäß § 129 KVG LSA ein Unternehmen in einer Rechtsform des Privatrechts grundsätzlich nur unterhalten, errichten, übernehmen, wesentlich erweitern oder sich daran beteiligen, wenn – neben den Voraussetzungen des § 128 KVG LSA – die weiteren Voraussetzungen des § 129 Abs. 1 Nrn. 1-6 KVG LSA erfüllt sind.

In Betracht kommen somit für den künftigen Betrieb des Wildparks Weißewarte in der Zuständigkeit der Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte grundsätzlich die durch das Kommunalverfassungsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt vorgegebenen Rechtsformen des Eigenbetriebes, der Anstalt des öffentlichen Rechts und einer Kapitalgesellschaft (Gesellschaft mit beschränkter Haftung).

Nachfolgend sollen die Besonderheiten der vorgenannten Rechtsformen näher dargestellt werden.

II. Rechtsgrundlagen

1. Eigenbetrieb

Eigenbetriebe sind eine kommunalwirtschaftliche Unternehmensform ohne eigene Rechtspersönlichkeit, es kommt ihnen jedoch eine organisatorische und wirtschaftliche Selbstständigkeit zu. Die rechtlichen Grundlagen für Eigenbetriebe in Sachsen-Anhalt ergeben sich aus dem Kommunalverfassungsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt aus dem Eigenbetriebsgesetz und der Eigenbetriebsverordnung. Die für Eigenbetriebe geltenden Rechtsgrundlagen werden durch die Betriebssatzungen umgesetzt und näher ausgestaltet.

2. Kapitalgesellschaft (GmbH)

Kommunen können nach Maßgabe des § 129 KVG LSA Unternehmen in der Rechtsform des Privatrechts errichten und sich daran beteiligen. Als weit überwiegend hat sich in der Praxis eine Beteiligung an oder die Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung durchgesetzt, wobei bei Vorliegen steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der § 51 ff. AO auch die Errichtung und die Beteiligung an einer gemeinnützigen GmbH (gGmbH) in Betracht kommen, die bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen von der Körperschaftsteuer und von der Gewerbesteuer befreit sein kann.

3. Anstalt des öffentlichen Rechts

Die Anstalt des öffentlichen Rechts ist ein rechtlich selbständiges Kommunalunternehmen, das durch Neugründung oder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge entsteht. Grundlage hierfür sind das Anstaltsgesetz sowie die Anstaltssatzung.

III. Rechtspersönlichkeit/Vertretung

1. Eigenbetrieb

Eigenbetriebe besitzen keine eigene Rechtspersönlichkeit, sie besitzen jedoch eine organisatorische und wirtschaftliche Selbstständigkeit innerhalb der Kommune, von der sie betrieben werden. Der Grad dieser Selbstständigkeit wird von der Betriebssatzung festgelegt.

Gesetzlicher Vertreter des Eigenbetriebs ist zunächst grundsätzlich der gesetzliche Vertreter der Trägerkommune, das heißt der Bürgermeister, Oberbürgermeister oder der Landrat.

Für die operative Tätigkeit wird eine Betriebsleitung durch die politischen Gremien der Trägerkörperschaft bestimmt. Die Betriebssatzung enthält die einzelnen Bestimmungen zu den Organen inklusive deren Aufgaben und Befugnissen. Handlungsentscheidungen werden insofern wesentlich von politischen Strömungen und auch von fraktionsspezifischer Willensbildung beeinflusst.

Durch die fehlende eigene Rechtspersönlichkeit können Eigenbetriebe keine Verpflichtungen eingehen und keine Rechte erwerben. Dies kann grundsätzlich nur durch den Vertreter zugunsten und zulasten der Trägerkommune vorgenommen werden.

Um den gesetzlichen Vertreter der Kommune (den Bürgermeister) von diesen Aufgaben zu entlasten, sehen die Eigenbetriebsgesetze regelmäßig eine Außenvertretungskompetenz der Betriebsleitung des Eigenbetriebs vor. Dadurch kann die Betriebsleitung eigenständig Geschäfte vornehmen, aus denen die Trägerkommune (nicht der Eigenbetrieb) verpflichtet wird (vgl. § 7 Abs. 1 EigBG).

Da der Eigenbetrieb der jeweiligen Kommune zugeordnet ist, können die Organe der Kommune die Geschäftstätigkeit und die Ausrichtung des Eigenbetriebs maßgeblich direkt beeinflussen. Andererseits hat der Eigenbetrieb durch die Existenz einer Betriebsleitung die Möglichkeit, in festgelegten Grenzen unabhängig von der Verwaltungshierarchie zu agieren. Somit kommt dem Eigenbetrieb eine begrenzte Autonomie unter politischer Steuerung (Gemeinderat, Oberbürgermeister) zu.

2. Kapitalgesellschaft (GmbH)

Die GmbH hat eine eigene Rechtspersönlichkeit. Die Einflussnahme auf die Tätigkeit der GmbH und auf die Geschäftsführung kann durch die Kommune ausschließlich über die Organe der Gesellschaft erfolgen. Dies wird in der Praxis durch kommunalrechtliche Vorgaben und durch

gesellschaftsvertragliche Regelungen (z.B. Mehrheit der Anteile an der GmbH, Entsendungsrechte für Mitglieder des Aufsichtsrates und der Geschäftsführung) sichergestellt.

Die Geschäftsführung der GmbH handelt operativ weitgehend selbstständig. Die Gesellschafterversammlung, in der regelmäßig der Hauptverwaltungsbeamte der Kommune als geborenes Mitglied vertreten ist, kann durch Mehrheitsbeschlüsse Weisungen gegenüber der Geschäftsführung erteilen und somit in einem bestimmten Umfang Einfluss auf die Geschäfte der Gesellschaft ausüben.

Organe der GmbH sind die Gesellschafterversammlung und die Geschäftsführung. Darüber hinaus kann in der GmbH ein Aufsichtsrat als zusätzliches Organ eingerichtet werden.

Der Gesellschafterversammlung obliegen unter anderem die Feststellung des Jahresabschlusses, die Entlastung der Geschäftsführung, die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern und die Beschlussfassung über Kapitalmaßnahmen.

Der Geschäftsführer leitet die GmbH und vertritt die Gesellschaft im Außenverhältnis. Er handelt im Rahmen der gesellschaftsvertraglichen Regelungen (GmbH-Gesetz, Gesellschaftsvertrag) eigenverantwortlich. Der Handlungsrahmen wird üblicherweise in dem Gesellschaftsvertrag (Satzung) geregelt. Dort wird auch festgelegt, welche Handlungen der Zustimmung durch Gremien (Gesellschafterversammlung und/oder Aufsichtsrat) bedürfen. Die Begrenzung des Entscheidungsspielraums des Geschäftsführers wird in der Regel durch Wertgrenzen für einzelne Geschäfte bestimmt.

Die GmbH zeichnet sich durch einen hohen Grad an Autonomie gegenüber dem kommunalen Träger aus.

3. Anstalt des öffentlichen Rechts

Die Anstalt des öffentlichen Rechts verfügt ebenfalls über eine eigene Rechtspersönlichkeit, Vertreter der Trägerkommune können daher nur über die Vertretungsorgane der Anstalt auf diese einwirken. Dies wird in der Praxis durch entsprechende Regelungen in der Satzung der Anstalt sichergestellt.

Durch diese Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Satzung kann eine steuernde Einflussnahme der Kommune in ausreichendem Maße gewährleistet werden. In ihrer operativen Tätigkeit wird der Anstalt eine gewisse unternehmerische Handlungsfreiheit eingeräumt.

Organe der Anstalt sind der Vorstand und der Verwaltungsrat als Aufsichtsgremium

Der Vorstand vertritt die Anstalt im Rechtsverkehr umfassend. Der Verwaltungsrat besteht aus dem den Vorsitz führenden Mitglied, in der Regel dem Hauptverwaltungsbeamten sowie den übrigen stimmberechtigten Mitgliedern.

Dem Vorstand kommt die Leitungsfunktion und dem Verwaltungsrat die Aufsichtsfunktion zu. Durch die rechtlichen Rahmenbedingungen ist sichergestellt, dass der Vorstand in bestimmten Grenzen eigenverantwortlich und flexibel handeln kann.

Auch die Anstalt des öffentlichen Rechts zeichnet sich daher durch einen hohen Grad an Autonomie gegenüber dem kommunalen Träger aus.

IV. Finanzierung und Rechnungslegung

1. Eigenbetrieb

Eigenbetriebe sind aus dem Haushalt der Trägerkommune ausgegliedert und bilden ein eigenes kommunales Sondervermögen, das separat verwaltet und nachgewiesen wird.

Dieses Sondervermögen wird normal wie eine Beteiligung an privatrechtlichen Kommunalunternehmen betrachtet. In der Betriebssatzung werden das Wirtschaftsjahr und die Buchführung (kaufmännische doppelte Buchführung) geregelt, sie ist mit Stammkapital auszustatten.

Investitionen und deren Finanzierung sind jährlich im zu erstellenden Wirtschaftsplan darzustellen. Dieser ist vom Stadtrat zu Beginn des Wirtschaftsjahres zu beschließen. Der Kreditrahmen (Kreditermächtigung) ist zur Genehmigung der Aufsichtsbehörde vorzulegen.

Der Eigenbetrieb hat jährlich nach handelsrechtlichen Grundsätzen einen aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang bestehenden Jahresabschluss sowie einen Lagebericht nach handelsrechtlichen Grundsätzen zu erstellen und prüfen zu lassen.

2. Kapitalgesellschaft (GmbH)

Bei der Gründung einer GmbH haben die Gesellschafter eine Einlage in Höhe des im Gesellschaftsvertrag festgelegten Stammkapitals (mindestens 25.000,00 EUR) zu leisten. Das Stammkapital kann über eine Bar- (Geldeinlage) oder mittels einer Sacheinlage (z.B. Grundstücke, Maschinen oder Betriebsmittel) erbracht werden.

Die Gesellschafter können auf der Grundlage von Gesellschafterbeschlüssen zur Stärkung des Eigenkapitals Einzahlungen in Kapitalrücklagen leisten. Die GmbH sollte über eine angemessene Eigenkapitalausstattung verfügen.

Zur Finanzierung der GmbH kommt neben dem Eigenkapital die Aufnahme von Darlehen bei Kreditinstituten in Betracht. GmbHs, an denen Kommunen beteiligt sind, haben oftmals die Möglichkeit, Kommunalkredite von Banken zu günstigen Konditionen zu erhalten.

Die Geschäftsführung ist verpflichtet, einmal jährlich (in der Regel zum 31.12. eines Jahres) einen Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang) und einen Lagebericht zu erstellen, prüfen zu lassen und dem Aufsichtsrat und der Gesellschafterversammlung zur Feststellung vorzulegen.

Nicht gemeinnützige GmbHs können einen Jahresüberschuss (Gewinn) an die Gesellschafter ausschütten. Die Gewinne können auch in Gewinnrücklagen zur Stärkung des Eigenkapitals eingestellt oder vorgetragen werden.

Im Falle von Gewinnausschüttungen fließen diese in der Regel dem allgemeinen Haushalt der Trägerkommune als Einnahme zu. Jahresfehlbeträge (Verluste) sind – soweit keine Verlustübernahme beschlossen oder vereinbart ist – grundsätzlich nicht durch kommunale Gesellschafter auszugleichen. Sie werden auf kommende Perioden vorgetragen und mit künftigen Jahresüberschüssen verrechnet.

3. Anstalt des öffentlichen Rechts

Die Anstalt ist mit angemessenem Stammkapital auszustatten, um den Substanzschutz des kommunalen Unternehmens zu gewährleisten. Auch die Anstalt öffentlichen Rechts sollte über eine risikoangemessene Eigenkapitalausstattung verfügen.

Zur langfristigen Finanzierung der Anstalt öffentlichen Rechts kommt neben dem Eigenkapital die Aufnahme von Kommunalkrediten in Betracht. Auch Anstalten des öffentlichen Rechts haben häufig die Möglichkeit, derartige Kommunalkredite zu günstigen Konditionen zu erhalten.

Die Anstalt öffentlichen Rechts führt ihre Rechnungslegung nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung. Für den Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres ist (spätestens sechs Monate nach dem Ende des Wirtschaftsjahres) ein Jahresabschluss aufzustellen und dem Verwaltungsrat zur Feststellung vorzulegen, der aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang besteht. Mit dem Jahresabschluss ist ein Lagebericht zu erstellen.

V. Arbeits-/Tarifrecht und Mitbestimmung

1. Eigenbetrieb

Die Beschäftigten des Eigenbetriebs sind Arbeitnehmer der Kommune.

Für die Beschäftigten des Eigenbetriebs gelten daher die einschlägigen tariflichen Bestimmungen für den öffentlichen Dienst, die in der Kommune angewendet werden.

Eigenbetriebe verfügen entweder über einen eigenen Personalrat oder unterliegen der Zuständigkeit des Personalrates der Kommune.

2. Kapitalgesellschaft (GmbH)

Die GmbH ist die Arbeitgeberin der bei ihr Beschäftigten.

Die Arbeitnehmer schließen mit der GmbH Arbeitsverträge ab. Es handelt sich dabei um zivilrechtliche Verträge auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) und der arbeitsrechtlichen Vorschriften.

Tarifverträge, die für die Kommune gelten, finden auf die Arbeitsverhältnisse der Beschäftigten mit der GmbH grundsätzlich keine Anwendung.

Beschäftigte der Kommune können durch Überführung der Dienstverträge in ein Arbeitsverhältnis mit einer GmbH wechseln. Der Übergang von Personal erfolgt regelmäßig im Wege des Betriebsübergangs, wenn von der GmbH Aufgaben wahrgenommen werden, die zuvor von der Kommune erfüllt worden sind und wenn zum Zwecke dieser Aufgabenerfüllung Arbeitnehmer der Kommune von der GmbH übernommen werden.

Abhängig von der Anzahl der Mitarbeiter unterliegt eine GmbH den betrieblichen Mitbestimmungen durch einen Betriebsrat. Ab einer Größe von fünf wahlberechtigten Beschäftigten haben die Arbeitnehmer das Recht, eine Arbeitnehmervertretung zu wählen. Die Rechte, Aufgaben und Pflichten des Betriebsrates ergeben sich aus dem Betriebsverfassungsgesetz.

Der Personalrat der Kommune ist für Arbeitnehmer einer GmbH nicht zuständig.

3. Anstalt des öffentlichen Rechts

Die Anstalt des öffentlichen Rechts ist die Arbeitgeberin der Beschäftigten. Sofern ihr die Dienstherrenfähigkeit verliehen ist, kann sie auch Beamtenverhältnisse begründen.

Die Anstalt des öffentlichen Rechts schließt mit den Beschäftigten Arbeitsverträge. Auch hier handelt es sich um zivilrechtliche Verträge auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) und der arbeitsrechtlichen Vorschriften. Nur wenn die Anstalt des öffentlichen Rechts Mitglied im kommunalen Arbeitgeberverband ist, gilt für ihre Bediensteten das Tarifrecht für den öffentlichen Dienst (TVöD).

Der Übergang der Beschäftigten der Kommune auf eine Anstalt des öffentlichen Rechts erfolgt auf der Grundlage zivilrechtlicher Bestimmungen. Es handelt sich der Regel um einen Betriebsübergang im Sinne von § 613a BGB, der dazu führt, dass grundsätzlich auch in der Anstalt des öffentlichen Rechts die bisherigen Arbeitsbedingungen für die Arbeitnehmer weitergelten.

Für die Anstalt des öffentlichen Rechts ist ein eigener Personalrat zu bilden. Der Personalrat der Kommune verliert mit der Errichtung der Anstalt des öffentlichen Rechts seine Zuständigkeit.

VI. Haftung/Insolvenzfähigkeit

1. Eigenbetrieb

Der Eigenbetrieb ist ein unselbständiger Teil der Kommune. Die Kommune haftet daher für den Eigenbetrieb unbeschränkt.

Der Eigenbetrieb ist nicht insolvenzfähig.

Verluste eines Eigenbetriebs sind, wenn ein Verlustvortrag nach Ablauf von fünf Jahren nicht getilgt wird, aus Haushaltsmitteln der Kommune auszugleichen.

2. Kapitalgesellschaft (GmbH)

Die Haftung der GmbH gegenüber ihren Gläubigern ist auf ihr Gesellschaftsvermögen beschränkt.

Die finanzielle Haftung der Kommune als Gesellschafter gegenüber der GmbH ist auf das Stammkapital beschränkt. Werden neben dem Stammkapital Einzahlungen in die Kapitalrücklage geleistet, werden diese zuvor zum Ausgleich von Jahresfehlbeträgen oder Verlustvorträgen verwendet.

Eine GmbH ist insolvenzfähig. Als Grund für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens kommen die Zahlungsunfähigkeit, die drohende Zahlungsunfähigkeit und die Überschuldung in Betracht.

Eine Überschuldung liegt vor, wenn das Vermögen die bestehenden Schulden einer GmbH nicht deckt. Zahlungsunfähigkeit ist gegeben, wenn die fälligen Verbindlichkeiten voraussichtlich in einem Zeitraum von drei Wochen nicht beglichen werden können.

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist von den gesetzlichen Vertretern der GmbH zu beantragen. Dies hat innerhalb von drei Wochen nach Eintritt der Insolvenzgründe beim zuständigen Amtsgericht zu erfolgen.

Eine verspätete Beantragung kann gegenüber den Geschäftsführern strafrechtlich verfolgt werden.

Auch Gläubiger einer GmbH (Banken, Lieferanten, Finanzverwaltung oder Arbeitnehmer) können grundsätzlich bei Vorliegen eines rechtlichen Interesses einen Insolvenzantrag stellen.

3. Anstalt des öffentlichen Rechts

Die Anstalt des öffentlichen Rechts haftet gegenüber ihren Gläubigern grundsätzlich unbeschränkt. Nach Maßgabe der Gewährträgerhaftung haftet die Trägerkommune nachrangig ebenfalls unbeschränkt gegenüber den Gläubigern der Anstalt des öffentlichen Rechts. Die Kommune hat daher für die Verbindlichkeiten der Anstalt einzustehen.

Wegen dieser unbeschränkten Gewährträgerhaftung der Kommune besteht keine Insolvenzfähigkeit der Anstalt des öffentlichen Rechts. Die kommunale Gebietskörperschaft hat sicherzustellen, dass die Anstalt ihre Aufgaben erfüllen kann (Anstaltslast)

VII. Steuerrecht

1. Eigenbetrieb

Juristische Personen des öffentlichen Rechts – wie Kommunen – unterliegen mit ihren Eigenbetrieben der Körperschafts- und Gewerbesteuer soweit es sich um Betriebe gewerblicher Art handelt.

Die nicht den Rücklagen zugeführten Gewinne der Betriebe gewerblicher Art unterliegen der Kapitalertragssteuerpflicht.

Nur Betriebe, die hoheitliche Aufgaben erfüllen, gehören nicht zu den Betrieben gewerblicher Art und sind daher nicht steuerpflichtig. Der Betrieb eines Wildparks stellt jedoch grundsätzlich keine hoheitliche Tätigkeit dar, sodass es sich bei ihm um einen Betrieb gewerblicher Art handelt. Ein Eigenbetrieb der Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte – und damit die Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte selbst – würde daher hinsichtlich des Wildparks Weißewarte grundsätzlich der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und gegebenenfalls Kapitalertragssteuer unterliegen.

2. Kapitalgesellschaft (GmbH)

Grundsätzlich unterliegen die Gewinne einer GmbH der Ertragsbesteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz und dem Gewerbesteuergesetz. Des Weiteren unterliegen die Leistungen der Gesellschaft grundsätzlich der Umsatzbesteuerung nach dem Umsatzsteuergesetz.

Gleichzeitig besteht für eine GmbH als Leistungsempfänger das Recht zum Vorsteuerabzug.

Der Gewinn einer GmbH unterliegt dann der Kapitalertragssteuerpflicht, wenn und soweit er an die Kommune ausgeschüttet wird. Das Entstehen einer Steuerpflicht nach dem Körperschaftsteuergesetz, dem Gewerbesteuergesetz und das Anfallen der Kapitalertragssteuer ließen sich grundsätzlich vermeiden, wenn die Kommune eine GmbH errichten würde, die steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 51 ff. AO verfolgt.

Die gemeinnützige GmbH (gGmbH) ist im deutschen Steuerrecht eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Erträge für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. So ist eine gemeinnützige GmbH gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer und gemäß § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit. Die Wahl der Rechtsform GmbH erfolgt häufig bei gemeinnützigen Unternehmen, die sich wirtschaftlich betätigen möchten.

Die gGmbH wird von bestimmten Steuern ganz oder teilweise befreit, wenn ihre Satzung und tatsächliche Geschäftsführung den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts entsprechen. Die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen richtet sich nach den §§ 51 ff. AO. Die Gemeinnützigkeit ist durch das zuständige Finanzamt anzuerkennen. Die Errichtung einer gGmbH kommt in Betracht, wenn einer der in § 52 AO aufgeführten gemeinnützigen Zwecke vorliegt.

Bei dem Betrieb eines Wildparks dürften insbesondere die folgenden gemeinnützigen Zwecken Betracht kommen:

- a) § 52 Abs. 2 Nr. 8 AO: Die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes
- b) § 52 Abs. 2 Nr. 14 AO: Die Förderung des Tierschutzes
- c) § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO: Die Förderung der Tierzucht.

Eine Vielzahl von Tierparks und Zoologischer Gärten wird in Deutschland in der Rechtsform einer gGmbH betrieben. Zu verweisen ist insoweit exemplarisch auf den Zoo Magdeburg, den Zoo Hannover und den Zoo Duisburg.

Wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung einer GmbH als gemeinnützig ist die Verwendung der Mittel nur für die satzungsmäßigen Zwecke. Die Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der GmbH erhalten. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten.

Die gGmbH darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

Bei Auflösung der GmbH oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert der Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.

Die GmbH muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist die GmbH von der Körperschaftsteuer und der Grundsteuer befreit und unterliegt nicht der Kapitalertragssteuerpflicht.

3. Anstalt des öffentlichen Rechts

Für die Anstalt des öffentlichen Rechts gelten dieselben steuerrechtlichen Grundsätze wie für den Eigenbetrieb. Insoweit wird auf die dortigen Ausführungen verwiesen.

VIII. Auflösung

1. Eigenbetrieb

Die Kommune kann einen Eigenbetrieb in Kapitalgesellschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts umwandeln. Im Falle der Auflösung des Eigenbetriebs kehrt das zuvor ausgegliederte Sondervermögen wieder in das Gesamtvermögen der Kommune zurück.

2. Kapitalgesellschaft (GmbH)

Die GmbH wird grundsätzlich durch Liquidation aufgelöst. Dabei sind die Vorschriften des GmbH-Gesetzes und bei der gGmbH zusätzlich der Abgabenordnung zu beachten. Bei der Beendigung der Liquidation fällt das verbliebene Vermögen der Gesellschaft an den oder die Gesellschafter unter Beachtung der Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts bei einer gGmbH zurück.

3. Anstalt des öffentlichen Rechts

Im Fall ihrer Auflösung fällt das Vermögen der Anstalt des öffentlichen Rechts im Wege der Gesamtrechtsnachfolge an die Kommune zurück, sofern diese nichts anderes beschließt oder nichts anderes in der Anstaltssatzung festgelegt ist.

IX. Beteiligung an Dritten/von Dritten

1. Eigenbetrieb

Eine Beteiligung an Dritten und von Dritten ist bei einem Eigenbetrieb grundsätzlich ausgeschlossen.

2. Kapitalgesellschaft (GmbH)

Eine GmbH kann andere juristische Personen des Privatrechts gründen oder sich an diesen beteiligen.

Auch eine Beteiligung von Dritten an einer GmbH ist grundsätzlich möglich.

Sofern Private an einer kommunalen GmbH beteiligt sind, ist sicherzustellen, dass die Kommune einen angemessenen Einfluss auf das Unternehmen erhält und dieser Einfluss durch Gesellschaftsvertrag, Satzung oder in anderer Weise gesichert wird.

3. Anstalt des öffentlichen Rechts

Die Anstalt des öffentlichen Rechts kann ein Unternehmen der Rechtsform des privaten Rechts errichten oder sich an privaten Dritten beteiligen, wenn dies dem Anstaltszweck dient.

Die Beteiligung privater Dritter an der Anstalt des öffentlichen Rechts ist im Allgemeinen nicht möglich.

D. Schlussfolgerungen

Bei der Wahl der Rechtsform ist eine Vielzahl von Gesichtspunkten zu beachten. Da es keine „richtige“ oder „falsche“ Rechtsform gibt, kommt es auf persönliche Überzeugungen und die Vorstellungen der Entscheidungsträger bei der Wahl an.

Wirtschaftliche Aspekte sind gegen andere Aspekte, wie z.B. eine stärkere Einflussnahme auf die betrieblichen Belange, abzuwägen.

Sofern sich eine Kommune entschließt, eine andere Art der Unternehmensform als den Eigenbetrieb zu wählen, stehen mit der Kapitalgesellschaft (GmbH) und der Anstalt des öffentlichen Rechts Rechtsformen mit einer mehr weniger hohen Flexibilität und Unabhängigkeit von den kommunalen Entscheidungsträgern zur Verfügung.

Der Handlungsspielraum des Vorstands bei der Anstalt des öffentlichen Rechts und des Geschäftsführers bei der GmbH wird von der Satzung festgelegt. Die Rechtsform der GmbH gewährleistet dabei grundsätzlich die größte Autonomie von den kommunalen Entscheidungsträgern und die meiste Flexibilität. Wird eine gGmbH errichtet, ist es bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit durch das zuständige Finanzamt zudem möglich, in den Genuss der Befreiung von der Körperschaftssteuerpflicht und der Gewerbesteuerpflicht zu gelangen.



Magdeburg, den 02.12.2021

Matthias Endler
Rechtsanwalt

Dr. Kropp Endler Rasch Sternstraße 33 39104 Magdeburg

Vorab per E-Mail: A.Brohm@Tangerhuette.de
K.Altmann@Tangerhuette.de

Stadt Tangerhütte
Bismarckstraße 5

39517 Tangerhütte

Sekretariat: Frau Friedrich
Tel.: 0391/54437-16
friedrich@ker-md.de

Dr. Hans-Thomas Kropp
Rechtsanwalt | Partner
Fachanwalt für Agrarrecht
Dipl.-Ing. (FH)

Matthias Endler
Rechtsanwalt | Partner
Fachanwalt für Versicherungsrecht

Christian Rasch
Rechtsanwalt | Partner
Fachanwalt für Verwaltungsrecht

Julia Meister
angestellte Rechtsanwältin

Dr. Kropp Endler Rasch
Rechtsanwälte Partnerschaft
Sternstraße 33
39104 Magdeburg
Telefon +49 391 5 44 37-0
Telefax +49 391 5 44 37-30
info@ker-md.de
www.ker-md.de

7. Dezember 2021

Wildpark in der Einheitsgemeinde Stadt Tangerhütte OT Weißewarte
Rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten für den Weiterbetrieb des Wildparks
Unser Zeichen: 15124-21/ME/kf

Sehr geehrter Herr Bürgermeister Brohm,
sehr geehrte Frau Altmann,

die grundsätzliche Zulässigkeit der Errichtung eines Unternehmens in einer Rechtsform des Privatrechts durch eine Kommune ergibt sich aus § 129 Abs. 1 in Verbindung mit § 128 KVG LSA.

Neben den Voraussetzungen, die in § 128 Abs. 1 Nr. 1-3 KVG LSA geregelt sind und die im Hinblick auf die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung zum Betrieb des Wildparks Weißewarte vorliegen dürften, ist die Errichtung eines Unternehmens in einer Rechtsform des Privatrechts durch eine Kommune gemäß § 129 Abs. 1 Nr. 1 KVG LSA grundsätzlich nur zulässig, wenn der öffentliche Zweck des Unternehmens nicht ebenso durch einen Zweckverband, einen Eigenbetrieb oder eine Anstalt des öffentlichen Rechts erfüllt wird oder erfüllt werden kann.

Nur wenn der öffentliche Zweck des Unternehmens nicht ebenso durch eine öffentlich-rechtliche Organisationsform erfüllt wird oder erfüllt werden kann, darf die Kommune ein Unternehmen in Privatrechtsform wählen.

Um dies beurteilen zu können, hat der Hauptverwaltungsbeamte, wenn die Kommune beabsichtigt, ein Unternehmen in einer Rechtsform des öffentlichen Rechts oder des Privatrechts zu errichten, zu übernehmen oder wesentlich zu erweitern oder seine Rechtsform innerhalb des Privatrechts zu ändern, gemäß § 135 Abs. 1 KVG LSA eine Analyse zu erstellen, in der die Vor- und Nachteile der öffentlichen und der privatrechtlichen Organisationsformen im konkreten Einzelfall dargestellt werden. Dabei sind die organisatorischen, personalwirtschaftlichen, mitbestimmungsrechtlichen sowie die wirtschaftlichen, finanziellen, haftungsrechtlichen und steuerlichen Unterschiede und die Auswirkungen auf den Haushalt der Kommunen sowie die Entgeltgestaltung gegenüberzustellen.

Die Analyse ist gemäß § 135 Abs. 1 Satz 2 KVG LSA der beschließenden Vertretung zur Vorbereitung der Entscheidung, der Kommunalaufsichtsbehörde jedoch unverzüglich, spätestens sechs Wochen vor der Entscheidung vorzulegen.

Die Entscheidung der Kommune über die Errichtung, Auflösung, Übernahme und wesentliche Erweiterung sowie die Änderung der Rechtsform oder des öffentlichen Zwecks von Unternehmen der Kommune, die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Kommune an Unternehmen sowie die gänzliche oder teilweise Veräußerung von Unternehmen oder Beteiligungen der Kommune sind gemäß § 135 Abs. 2 KVG LSA einschließlich des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung der Kommunalaufsichtsbehörde rechtzeitig, mindestens aber sechs Wochen vor ihrem Vollzug vorzulegen.

Ein wesentlicher Teil der Unterschiede der in Betracht kommenden Rechtsformen, die die von dem Hauptverwaltungsbeamten gemäß § 135 Abs. 1 KVG LSA zu erstellende Analyse enthalten muss, ist bereits Gegenstand unserer Untersuchung vom 02.12.2021. Ergänzend wären noch – sofern nicht bereits in der uns nicht bekannten Beschlussvorlage enthalten – die Auswirkungen auf den Haushalt der Kommune sowie auf die Entgeltgestaltung bei den einzelnen Rechtsformen gegenüberzustellen.

Wie bereits in unserer Untersuchung vom 02.12.2021 dargelegt, führt die sogenannte „Gewährträgerhaftung“, das heißt die Anstaltslast (vgl. § 4 AnstG) in haftungsrechtlicher Hinsicht zu einer **unbeschränkten** Haftung der kommunalen Gebietskörperschaft für die Verbindlichkeiten einer Anstalt des öffentlichen Rechts. Die kommunale Gebietskörperschaft haftet gemäß § 4 Abs. 1 AnstG nach der Anstalt für deren Verbindlichkeiten unbeschränkt (Gewährträgerhaftung). Sie hat sicherzustellen, dass die Anstalt ihre Aufgaben erfüllen kann (Anstaltslast).

Dies bedeutet, dass die kommunale Gebietskörperschaft etwaige Verbindlichkeiten der Anstalt des öffentlichen Rechts, die aus deren unternehmerischer Tätigkeit resultieren, aus Haushaltsmitteln zu begleichen hat.

Demgegenüber haftet die kommunale Gebietskörperschaft als Gesellschafterin eines Unternehmens in einer Rechtsform des Privatrechts (GmbH) ausschließlich in Höhe der von ihr zu leistenden Kapitaleinlage. Ist diese erbracht beschränkt sich die Haftung auf das Vermögen der GmbH. Die Kommune kann wegen der Verbindlichkeiten der GmbH von den Gläubigern grundsätzlich nicht in Anspruch genommen werden.

Soweit es die steuerlichen Unterschiede der einzelnen Rechtsformen betrifft, bitten wir um Verständnis, dass eine vertiefende Darstellung der Unterschiede auf sämtlichen in Betracht kommenden Gebieten des Steuerrechts nicht Gegenstand unserer Untersuchung gewesen ist. Wie Sie wissen, beraten wir grundsätzlich nicht auf dem Gebiet des Steuerrechts, da dieses Rechtsgebiet nicht zu unseren ausgewiesenen Expertisen zählt.

Sollten hierzu weitergehende Informationen erforderlich sein, empfehlen wir, insoweit die Dienste eines Experten auf dem Gebiet des Steuerrechts, etwa eines Steuerberaters, in Anspruch zu nehmen.

Einen ersten Überblick zu dieser Thematik dürfte insoweit die als Anlage beigefügte Broschüre des Bayerischen Landesamtes für Steuern „Ertrags- und Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand“, Stand Oktober 2020, bieten.

Bei dem Wildpark Weißewarte dürfte es sich um einen „Betrieb gewerblicher Art“ im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG handeln. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist hierfür nicht erforderlich. Diese wird nur für die Gewerbesteuerpflicht eines Betriebes gewerblicher Art verlangt, da für diese Steuerart die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes gemäß § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sein müssen.

Soweit es die Umsatzsteuerpflicht betrifft, ist die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft an den körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebes gewerblicher Art gekoppelt. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist daher auch hier nicht erforderlich. Dies galt jedenfalls für Umsätze bis zum 31.12.2016. Für einen Übergangszeitraum zwischen dem 01.01.2017 und dem 31.12.2022 kommt es darauf an, ob die Kommune dem Finanzamt gegenüber bis zum 31.12.2016 erklärt hat, das bisher geltende Recht für sämtliche vor dem 01.01.2023 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden.

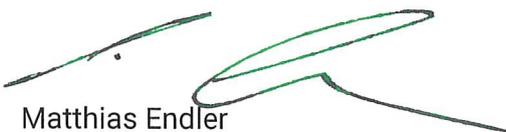
Einzelheiten hierzu wären gegebenenfalls von einem Angehörigen steuerberatender Berufe zu erläutern.

Wie bereits in unserer Untersuchung vom 02.12.2021 dargelegt, bieten die GmbH und die Anstalt des öffentlichen Rechts gegenüber dem Eigenbetrieb eine höhere Flexibilität und Unabhängigkeit von den kommunalen Entscheidungsträgern im Rahmen des operativen Geschäftsbetriebs. Sofern die Gesellschaft mit beschränkter Haftung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, ist sie jedenfalls von der Körperschaftsteuer befreit. Die kommunale Gebietskörperschaft, die eine Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet, ist aufgrund der Gewährträgerhaftung zur Begleichung der Verbindlichkeiten der Anstalt gegenüber den Gläubigern verpflichtet, sofern die Anstalt hierzu nicht in der Lage ist. Bei der GmbH besteht eine solche Haftung der Kommune nicht.

Die Anstalt des öffentlichen Rechts hat das Personalvertretungsrecht des Landes Sachsen-Anhalt zu beachten. Für die Beschäftigten der Anstalt des öffentlichen Rechts gelten regelmäßig entweder die Tarifverträge, die bei der Kommune Anwendung finden oder eigene Tarifverträge, die mit den Tarifvertragspartnern ausgehandelt werden.

Welche Bedeutung im Rahmen der Gesamtabwägung für oder gegen eine bestimmte Rechtsform einer etwaigen weitergehenden Einflussmöglichkeit der Kommune auf den künftigen Betrieb des Wildparks Weißewarte beigemessen werden soll, ist weniger eine Rechtsfrage als vielmehr eine kommunalpolitisch oder wirtschaftlich begründete, die durch das zuständige Entscheidungsgremium zu beantworten ist.

Mit freundlichen Grüßen



Matthias Endler
Rechtsanwalt



Ertrags- und Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Stand:
Oktober 2020



Inhalt

1. Grundgedanke und Ziel der Broschüre.....	4
2. Wer ist betroffen?	4
3. Welche Steuerarten sind betroffen?	4
3.1. Körperschaftsteuer	5
3.2. Gewerbesteuer.....	7
3.3. Betrieb gewerblicher Art und Gemeinnützigkeit.....	8
3.4. Umsatzsteuer	8
3.4.1. Ausgangsumsätze	9
3.4.2. Eingangsumsätze	11
4. Welche steuerlichen Pflichten bestehen?	13
4.1. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.....	13
4.2. Gewinnermittlung	13
4.3. Aufbewahrungsfristen, maschinelle Lesbarkeit.....	14
4.4. Steuererklärungspflichten.....	14
5. Wo gibt es weitergehende Informationsmöglichkeiten?	14

Die Broschüre ist auch auf der Homepage des BayLfSt unter Steuerinfos/ Zielgruppen/ Juristische Personen des öffentlichen Rechts veröffentlicht und kann Steuerpflichtigen oder Interessierten zur Verfügung gestellt werden.



Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BStBl	Bundessteuerblatt
EBV	Eigenbetriebsverordnung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
jPöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
KHBV	Krankenhaus-Buchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KUV	Verordnung über Kommunalunternehmen
UStG	Umsatzsteuergesetz



1. Grundgedanke und Ziel der Broschüre

Die öffentliche Hand wird neben der unerlässlichen Bewältigung ihrer hoheitlichen Aufgaben immer öfter und in vielfältiger Weise auch wirtschaftlich tätig. Betätigt sich die öffentliche Hand privatwirtschaftlich, tritt sie – gewollt oder ungewollt – in Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Unternehmen, die der regulären Besteuerung unterliegen. Um insoweit Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, muss auch die öffentliche Hand mit ihrer wirtschaftlichen Betätigung grundsätzlich der Ertrags- und Umsatzbesteuerung unterworfen werden.

Diese Broschüre soll Bediensteten von jPöR einen schnellen Überblick darüber geben, wann die öffentliche Hand der Besteuerung unterliegt und welche Pflichten in der Folge erfüllt werden müssen. Sie soll dazu beitragen, ein Problembewusstsein hinsichtlich steuerrechtlicher Fragen zu schaffen und zu fördern. Auf weitergehende Informationsmöglichkeiten wird am Ende dieser Broschüre verwiesen.

2. Wer ist betroffen?

Der Begriff der öffentlichen Hand ist weit gefasst und umfasst u.a.

- Bund, Länder, Regierungsbezirke, Landkreise und Kommunen
- Zweckverbände
- Universitäten
- öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften
- Innungen
- Handwerkskammern
- Industrie- und Handelskammern
- Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts
- sonstige Gebilde, die auf Grund öffentlichen Rechts eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen

3. Welche Steuerarten sind betroffen?

Die Steuerpflicht der jPöR ist in den einzelnen Steuergesetzen unterschiedlich geregelt. Eine Reihe von Einzelsteuergesetzen knüpft die Steuerpflicht von jPöR an den körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebes gewerblicher Art, insb. das KStG, das EStG und das UStG (bis 2016). In anderen Steuergesetzen ist eine Steuerpflicht ohne Verweisung auf das KStG geregelt, so z. B. im GewStG und im ErbStG.



3.1. Körperschaftsteuer

Das KStG definiert den Begriff des Betriebes gewerblicher Art. Es bestimmt, dass jPöR mit ihren Betrieben gewerblicher Art unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind.

Betriebe gewerblicher Art von jPöR 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.

Rechtsquelle: § 4 Abs. 1 KStG

Beispiele für einen Betrieb gewerblicher Art (Aufzählung nicht abschließend)

- Photovoltaikanlage
- Bücherei
- Parkhaus
- Kantine
- Souvenirshop
- Schwimmbad (nicht Schulschwimmen)
- Mehrzweckhalle
- Personalüberlassung
- Verkauf von Feinstaubplaketten

Die von der jPöR ausgeübte Tätigkeit hebt sich innerhalb der Gesamtbetätigung wirtschaftlich heraus; wenn sie von einigem Gewicht ist. Davon ist grundsätzlich bei einem Jahresumsatz von mehr als 35.000 EUR auszugehen. Im Einzelfall kann auch bei Unterschreiten dieser Grenze eine wirtschaftliche Bedeutsamkeit angenommen werden, wenn die jPöR besondere Gründe vorträgt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die jPöR mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt.

Rechtsquelle: R 4 Abs. 5 KStR 2015

Beispiel

Eine Gemeinde veröffentlicht in regelmäßigen Abständen eine für die Bürger kostenfreie Gemeindezeitung. Die Gemeinde finanziert die Zeitung über Werbeanzeigen und erzielt damit einen jährlichen Umsatz in Höhe von

- a) 60.000 €
- b) 25.000 €



Im Fall a) stellt die Herausgabe der Gemeindezeitung einen Betrieb gewerblicher Art dar, da der Jahresumsatz 35.000 € übersteigt. Im Fall b) liegt grundsätzlich kein Betrieb gewerblicher Art vor, da der Jahresumsatz den Betrag von 35.000 € nicht übersteigt. Die Gemeinde kann jedoch freiwillig einen Betrieb gewerblicher Art begründen, da sie mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt.

Grundsätzlich besteht die Körperschaftsteuerpflicht isoliert für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art. Unter bestimmten Voraussetzungen (Gleichartigkeit der Betriebe, enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht zwischen nicht gleichartigen Betrieben, Versorgungsbetriebe) können Betriebe zu einem einheitlichen Betrieb zusammengefasst werden.

Rechtsquelle: § 4 Abs. 6 KStG

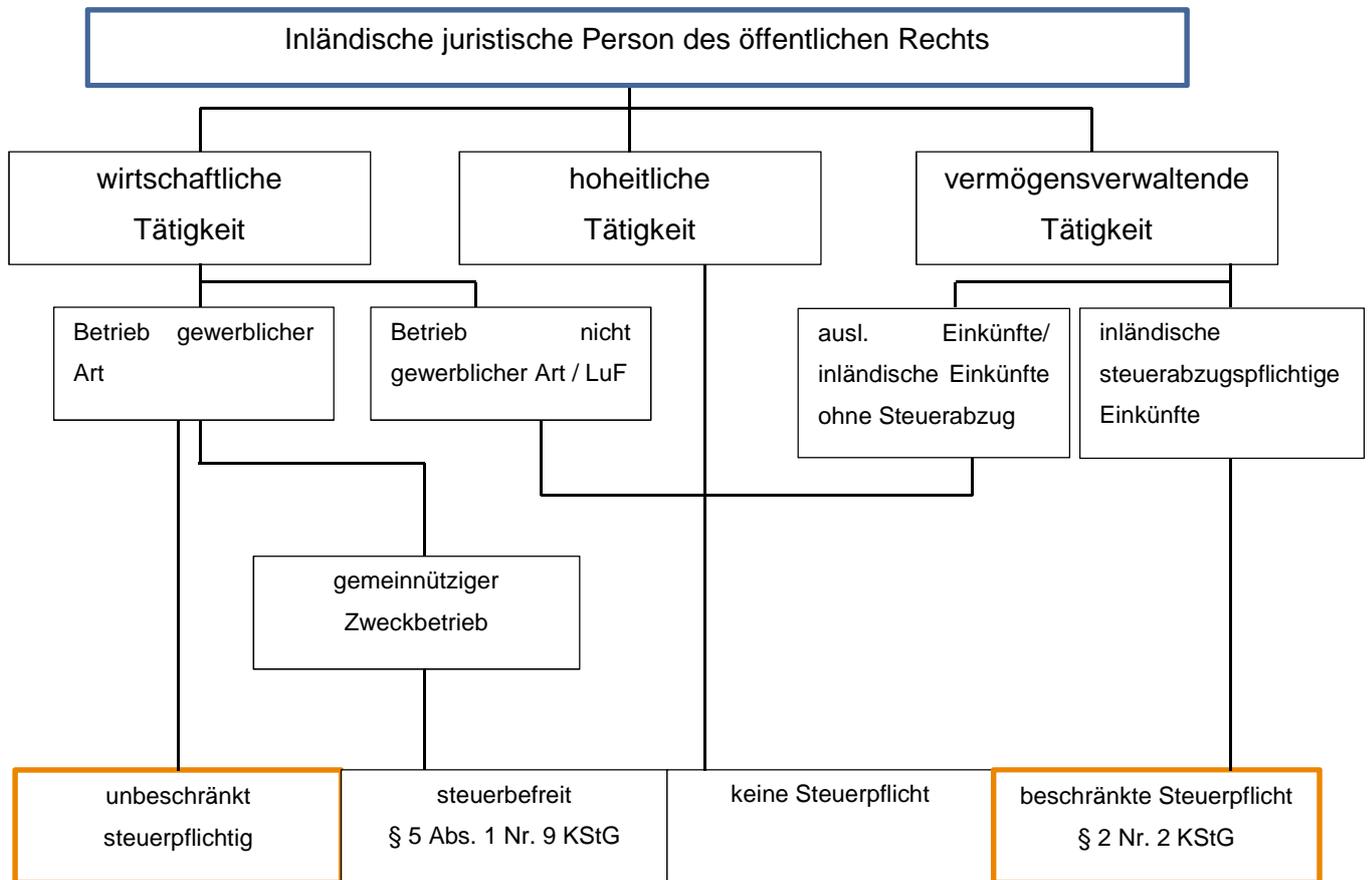
Nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören Hoheitsbetriebe (Aufgaben, die der jPöR eigentümlich und vorbehalten sind) sowie die Vermögensverwaltung (langfristige Verwaltung von eigenem Vermögen).

Beispiele für einen Hoheitsbetrieb bzw. Vermögensverwaltung (Aufzählung nicht abschließend)

- Ausstellung von Personalausweisen
- Ausstellung von Geburtsurkunden
- langfristige Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken
- Abwasserbeseitigung
- Friedhof (nicht Friedhofsgärtnerei)
- Zuteilung von E-Plaketten



Schaubild zur Körperschaftssteuerpflicht



3.2. Gewerbesteuer

Unternehmen von jPöR sind gewerbesteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind. Im Unterschied zur Körperschaftsteuer ist für die Gewerbesteuerpflicht eines Betriebes gewerblicher Art eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich, da die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes gemäß § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sein müssen. Bei der Beurteilung der Frage, ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, ist bei zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art auf das Ergebnis des zusammengefassten Betriebes gewerblicher Art abzustellen.

Rechtsquelle: § 2 Abs. 1 GewStDV



3.3. Betrieb gewerblicher Art und Gemeinnützigkeit

Die Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht kann ganz oder teilweise entfallen, wenn der Betrieb gewerblicher Art die Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt. Hierfür ist zunächst Voraussetzung, dass eine Satzung vorliegt, die den formellen Voraussetzungen des § 60 AO entspricht. Es ist zu empfehlen, vor Beschlussfassung diese Satzung mit dem zuständigen Finanzamt abzustimmen.

Zudem muss die tatsächliche Geschäftsführung mit den Satzungsbestimmungen übereinstimmen.

Beispiele für gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art (Aufzählung nicht abschließend)

- Krankenhäuser
- Alten- und Pflegeheime
- Kindergärten
- Theater
- Museen

Erfüllt der Betrieb gewerblicher Art die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen und liegt ein Zweckbetrieb i.S. der §§ 65 bis 68 AO vor, besteht insoweit keine Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpflicht. Werden neben der steuerbegünstigten Tätigkeit im Betrieb gewerblicher Art auch nicht steuerbegünstigte Tätigkeiten ausgeübt (z.B. Krankenhauskiosk, Cafeteria in Museum, Museumsshop), liegt insoweit ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Dieser unterliegt der partiellen Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus allen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben dieses Betriebs gewerblicher Art insgesamt 35.000 Euro übersteigen.

Rechtsquelle: §§ 52 ff, 60, 65 bis 68 AO

3.4. Umsatzsteuer

Der Umsatzsteuer unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die von Unternehmern im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Problematisch ist vielfach die Frage, ob die jPöR Umsätze als Unternehmer (nur dann unterliegen ihre Ausgangsumsätze der Umsatzsteuer) oder im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt (dann unterliegen die Umsätze nicht der Umsatzsteuer) erzielt.



3.4.1. Ausgangsumsätze

3.4.1.1. Umsätze bis 31.12.2016

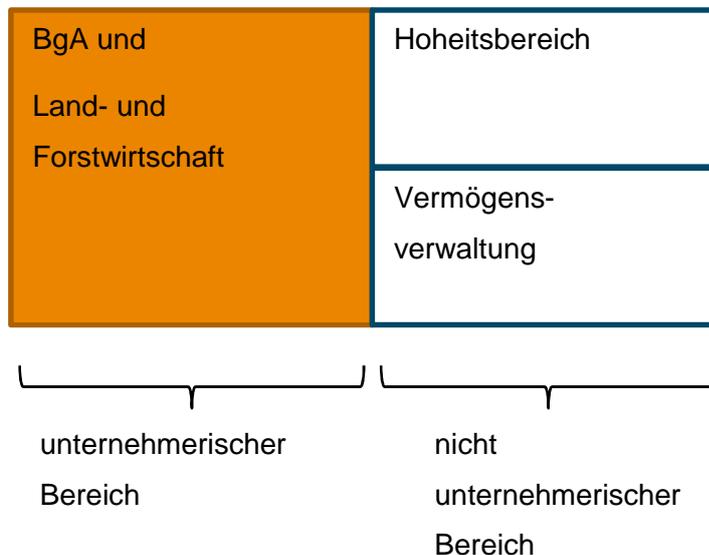
Für Umsätze bis 31.12.2016 ist die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft an den körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art gekoppelt. Von der jPöR erzielte Umsätze unterliegen daher nur dann der Umsatzsteuer, wenn nach den Regelungen des KStG ein Betrieb gewerblicher Art anzunehmen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

Beispiel

Eine Stadt führt jährlich eine Christbaumversteigerung durch und erzielt hieraus Umsätze in Höhe von 20.000 €. Daneben erzielt sie aus dem Ausstellen von Reisepässen einen Umsatz in Höhe von 50.000 €.

Die erzielten Umsätze unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Bezüglich der Christbaumversteigerung ist kein Betrieb gewerblicher Art gegeben, da der Jahresumsatz 35.000 € nicht übersteigt. Das Ausstellen der Reisepässe stellt eine originäre hoheitliche Tätigkeit dar.

Schaubild umsatzsteuerliche Sphären



3.4.1.2. Umsätze ab 1.1.2023 (Verlängerung in § 27 Abs. 22a UStG)

Mit Einführung von § 2b UStG wurde die Koppelung an das KStG aufgegeben und der Begriff der Unternehmereigenschaft im UStG eigenständig geregelt.

Umsätze unterliegen nunmehr der Umsatzsteuer, sofern die jPöR auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird. Übt die jPöR Tätigkeiten aus, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, so unterliegen die Umsätze nur dann der Umsatzsteuer, sofern eine Behandlung der jPöR als



Nichtunternehmer im Hinblick auf diese Tätigkeiten zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Das UStG definiert in § 2b Abs. 1 – 3 UStG, wann keine größere Wettbewerbsverzerrung anzunehmen ist. Dies ist der Fall bei

- fehlender Marktrelevanz der Tätigkeit
- Unterschreiten der Geringfügigkeitsgrenze von 17.500 €
- steuerfreier Tätigkeit bei Ausübung auf privatrechtlicher Grundlage
- begünstigter Zusammenarbeit verschiedener jPöR (BMF vom 14.11.2019 beachten)

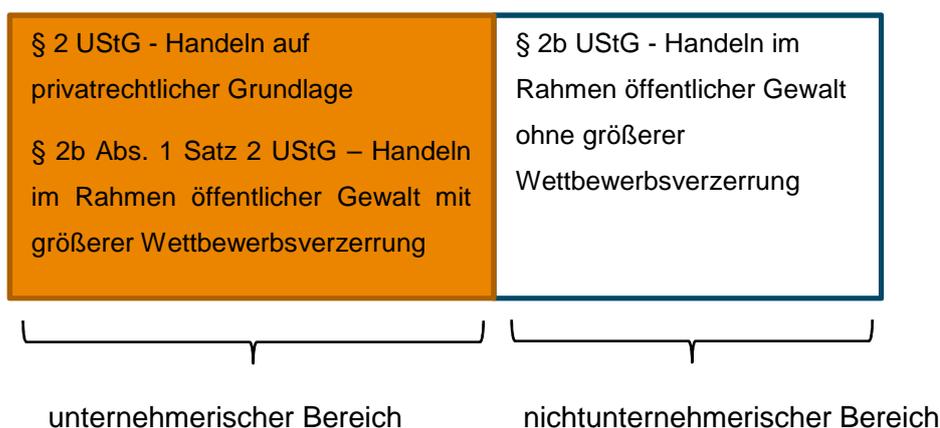
Beispiel

Eine Gemeinde in den Alpen hat einen Weg zu den örtlichen Almen ausgebaut; von den Nutzern, soweit nicht Anlieger, verlangt sie eine Maut, die in einer entsprechenden Satzung festgelegt wird. Die Mauteinnahmen betragen jährlich durchschnittlich 8.000 €. Weitere Mautstraßen hat die Gemeinde nicht.

Die Gemeinde wird auf der Grundlage der gemeindlichen Satzung, d.h. im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig. Weitere gleichartige Tätigkeiten (= Erhebung einer Maut für eine Straßenbenutzung) liegen in der Gemeinde nicht vor. Da der voraussichtliche Umsatz den Betrag von 17.500 € nicht übersteigt ist davon auszugehen, dass keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.

Die Einnahmen unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer.

Schaubild umsatzsteuerliche Sphären im Rahmen von § 2b UStG





3.4.1.3. Umsätze zwischen 1.1.2017 und 31.12.2022

Die gesetzliche Neuregelung des § 2b UStG wird von einer Übergangsregelung begleitet, auf deren Grundlage eine jPöR dem Finanzamt gegenüber bis 31.12.2016 erklären konnte, das bisher geltende Recht für sämtliche vor dem 01.01.2023 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden.

Für den Übergangszeitraum ist daher entscheidend, ob die jPöR die Option in Anspruch genommen hat oder bereits ab 1.1.2017 den neuen § 2b UStG anwendet.

Rechtsquelle: § 27 Abs. 22 und 22a UStG

3.4.2. Eingangsumsätze

3.4.2.1. Innergemeinschaftliche Erwerbe

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt vor, wenn ein Gegenstand bei der Lieferung an den Erwerber aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates in das Inland gelangt und die Lieferung durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt wird. Erwirbt eine jPöR einen Gegenstand für Zwecke ihrer unternehmerischen Tätigkeit innergemeinschaftlich, so ist sie in jedem Fall verpflichtet, die Erwerbsbesteuerung durchzuführen. Darüber hinaus sind die jPöR auch beim Erwerb von Gegenständen für den hoheitlichen Bereich verpflichtet, den innergemeinschaftlichen Erwerb der Umsatzsteuer zu unterwerfen, sofern die Erwerbsschwelle von 12.500 € überstiegen wird.

JPöR müssen dann – auch wenn sie ansonsten keine unternehmerische Tätigkeit ausüben – Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen über ihre steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe an die zuständigen Finanzämter übermitteln und die dafür geschuldete Umsatzsteuer entrichten.

Rechtsquelle: §§1a, 18 Abs. 4a UStG

3.4.2.2. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Reverse Charge)

In speziellen Fällen wird der unternehmerische Leistungsempfänger Steuerschuldner der Leistung, die er „einkauft“. In diesen Fällen erhält der Leistungsempfänger eine Netto-Rechnung und muss in der Folge die sog. § 13b-Steuer an das Finanzamt abführen. Zum Übergang der Steuerschuldnerschaft auf die jPöR als Leistungsempfängerin kommt es insbesondere bei folgenden Geschäftsvorfällen:

- sonstige Leistungen und Werklieferungen im Ausland ansässiger Unternehmer



- Umsätze, die unter das Grunderwerbssteuergesetz fallen
- Bauleistungen, sofern die jPöR selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt (gilt nicht bei Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich)
- Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität unter den Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 S. 3, 4 UStG (gilt nicht bei Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich)
- Lieferungen von Mobilfunkgeräten oder Tablet-Computern ab einem Wert von 5.000 € im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs (gilt nicht bei Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich)
- Abfälle aus Schrott (gilt nicht bei Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich)
- Metalle in Rohform (gilt nicht bei Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich)

JPöR müssen dann – auch wenn sie ansonsten keine unternehmerische Tätigkeit ausüben – Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen über ihre bezogenen Leistungen, für die nach § 13b UStG die Steuerschuld auf sie übergegangen ist, an die zuständigen Finanzämter übermitteln und die dafür geschuldete Umsatzsteuer entrichten.

Rechtsquelle: §§ 13b, 18 Abs. 4a UStG

Beispiel

Eine Stadt lässt eine Brücke renovieren. Die in Salzburg ansässige Firma berechnet der Stadt 2.000.000 €. Das Renovieren der Brücke stellt eine in Deutschland steuerpflichtige Werklieferung dar. Die Stadt ist als Leistungsempfängerin Steuerschuldnerin gegenüber dem Finanzamt, da die Werklieferung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht wurde. Die Stadt hat in jedem Fall eine Umsatzsteuervoranmeldung zu übermitteln und muss 380.000 € Umsatzsteuer an das für sie zuständige Finanzamt abführen.



4. Welche steuerlichen Pflichten bestehen?

4.1. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

Für die Besteuerung bedeutsame Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich sowohl aus der AO und ggf. den Einzelsteuergesetzen, als auch aus dem HGB sowie landesrechtlichen Vorschriften. So kann sich beispielsweise eine Buchführungspflicht ergeben

- bei Regiebetrieben, wenn sie als gewerbliches Unternehmen eine der Grenzen des § 141 Abs. 1 S. 1 AO überschreiten,
- bei Eigenbetrieben oder Kommunalunternehmen,
- bei Krankenhäusern.

Insbesondere für Zwecke der Umsatzsteuer besteht die Pflicht, Aufzeichnungen zu führen und Rechnungen aufzubewahren. Rechnung ist dabei jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder eine sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird.

Rechtsquelle: §§ 141 bis 144 AO, § 18 EBV, § 20 KUV, § 3 KHBV, § 22 UStG

4.2. 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 an das Finanzamt zu übermitteln.

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 an das Finanzamt 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.

Rechtsquelle: § 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG, § 5b EStG, § 4 Abs. 3 EStG, § 60 Abs. 4 EStDV



4.3. Aufbewahrungsfristen, maschinelle Lesbarkeit

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 Absatz 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 Betrieb gewerblicher Art 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.

4.4. Steuererklärungspflichten

Die jPöR sind verpflichtet, für ihre Betriebe gewerblicher Art Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuererklärungen zu übermitteln.

Dabei ist für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art einer jPöR eine gesonderte Körperschaftsteuererklärung und – sofern er einen Gewerbebetrieb darstellt – eine Gewerbesteuererklärung übermitteln.

Umsatzsteuerlich bilden die Betriebe gewerblicher Art und die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe einer jPöR hingegen in ihrer Gesamtheit ein einheitliches Unternehmen. Deswegen hat die jPöR auch bei Bestehen mehrerer Betriebe gewerblicher Art nur eine gemeinsame Umsatzsteuererklärung bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen zu übermitteln. Als Ausnahme von diesem Grundsatz wird 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 zuständigen Finanzamt veranlagt.

Rechtsquelle: §§ 149, 150 AO, § 31 KStG, § 14a GewStG, § 18 UStG

5. Wo gibt es weitergehende Informationsmöglichkeiten?

Zur weiteren Information stehen im Internet folgende frei zugängliche Dokumente zur Verfügung:



- Steuerinfos für Gemeinden und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts (Herausgeber: Sächsisches Staatsministerium der Finanzen)
- Arbeitshilfe Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Herausgeber: Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen)

Das BMF hat in mehreren Schreiben zu Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand Stellung genommen, insbesondere

- vom 09.07.2020 (Anwendungsfragen des § 2b UStG)
- vom 05.08.2020 (Behandlung der Konzessionsabgabe unter § 2b UStG)
- vom 14.11.2019 (Auslegung von § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG als Regelbeispiel)
- vom 28.01.2019 (Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG bei Betrieben gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge), BStBl I 2019, S. 97
- vom 21.06.2017 (Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft), BStBl 2017 I, S. 880
- vom 16.12.2016 (Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand; Anwendungsfragen des § 2b UStG), BStBl 2016 I, S. 1451
- vom 11.05.2016 (Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG mittels eines Blockheizkraftwerks), BStBl I 2016, S. 479
- vom 02.02.2016 (Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 4 EStG; Gewinne steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen), BStBl I 2016, S. 200
- vom 03.01.2013 (Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art; Auswirkungen der Doppik und anderer außersteuerlicher Buchführungspflichten auf die Gewinnermittlungsart), BStBl I 2013, S. 59
- vom 11.12.2009 (Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts), BStBl I 2009, S. 1597
- vom 12.11.2009 (Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts), BStBl I 2009, S. 1303
- R 4.1 bis 4.5 und 8.2 KStR 2015 (inkl. amtlicher Hinweise)
- Abschnitt 2.11 Umsatzsteueranwendungserlass (Auslegungsfragen zu § 2 Abs. 3 UStG)



Herausgeber

Bayerisches Landesamt für Steuern

Sophienstraße 6

80333 München

Telefon: 089 9991 - 0

Telefax: 089 9991 - 1099

E-Mail: Poststelle@lfst.bayern.de

Internet: <http://www.lfst.bayern.de>

Vertretungsberechtigter: Dr. Roland Jüptner

USt-Identifikationsnummer (gemäß § 27a Umsatzsteuergesetz): DE 813297313

Verantwortlich für den Inhalt

Sebastian Roith

Telefon: 0911 991-2318

E-Mail: Sebastian.Roith@lfst.bayern.de

Dipl.-Kaufmann
Jens von Mach
Steuerberater & Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfer Steuerberater Jens von Mach • Richard-Wagner-Straße 8 • 39106 Magdeburg

Stadt Tangerhütte
Amt für Verwaltungssteuerung
z.H. Frau Amtsleiterin Kathleen Altmann
Bismarckstraße 5
39517 Tangerhütte

Kooperationspartner:

SQR Rechtsanwälte
Wolfenbütteler Straße 45
38124 Braunschweig

INNOVATIS
Restrukturierung GmbH
Hegelstraße 4
39104 Magdeburg

Magdeburg, 09.12.2021
/ JvM

Die Besteuerung der gemeinnützigen GmbH und der Anstalt des öffentlichen Rechts

Sehr geehrte Frau Altmann,

ich danke für den Auftrag vom 09.12.2021 eine Stellungnahme zur Fragestellung einer steuerlichen Einschätzung der Gesellschaftsformen gGmbH und AöR zu geben. Nachfolgend zeige ich die Rechtsformen unter steuerlicher Betrachtung auf und werde im Fazit aufgrund der gleichen steuerlichen Spielregeln für beide Rechtsformen darstellen, warum in der Praxis und aufgrund welcher weiteren Vorteile die gGmbH vorherrschend ist.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung
2. Die Besteuerung der gGmbH
 - 2.1. Ertragsteuern: Steuerbefreiung
 - 2.2. Umsatzsteuer: fehlende Steuerbarkeit/ermäßigter Steuersatz
 - 2.3. Sonstige Steuern
3. Die Besteuerung der AöR
 - 3.1. Ertragsteuern: Besteuerung nur der Betriebe gewerblicher Art
 - 3.2. Umsatzsteuer: fehlende Steuerbarkeit
 - 3.3. Sonstige Steuern
4. Fazit

1. Einleitung

Die Besteuerung der gemeinnützigen GmbH (gGmbH) entspricht der Besteuerung jeder anderen gemeinnützigen Körperschaft im deutschen Steuerrecht. Da die gGmbH keine eigenständige Rechtsform darstellt, folgt ihre Besteuerung den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung der GmbH einerseits und der Besteuerung gemeinnütziger Einrichtungen andererseits. Grundlage für die besondere steuerliche Behandlung der gGmbH ist die Bejahung der allgemeinen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit. Im Folgenden wird auf die besonderen steuerrechtlichen Konsequenzen eingegangen, die sich aus der Gemeinnützigkeit einer GmbH ergeben. Bei der Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) handelt es sich demgegenüber um ein Sondervermögen der öffentlichen Hand, das einer bestimmten Zielsetzung gewidmet ist. Sie stellt eine Zusammenfassung von Verwaltungsvermögen und von Verwaltungsbediensteten zum Zwecke der Wahrnehmung bestimmter öffentlicher Aufgaben außerhalb der Staatsverwaltung dar, deren Besteuerung grundsätzlich wie bei jeder anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts erfolgt.

2. Die Besteuerung der gGmbH

2.1. Ertragsteuern: Steuerbefreiung

Als Körperschaft unterliegt die gGmbH mit ihren Erträgen dem Körperschaftsteuergesetz (KStG). Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sind jedoch von vornherein von der Körperschaftsteuer befreit, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Gleiches gilt für die Gewerbesteuer, § 3 Nr. 6 Gewerbesteuergesetz (GewStG). Beide Regelungsbereiche verweisen jeweils auf die allgemeinen Normierungen des Gemeinnützigkeitsrechts in §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung (AO). Die Einzelsteuergesetze schließen die Steuervergünstigungen jedoch aus, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten wird, es sei denn, es handelt sich um einen sog. Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO). Letzterer liegt vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die gemeinnützigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen und diese nur durch einen solchen Betrieb erreicht werden können (§ 65 AO). Somit sind für die Besteuerung der gGmbH der gemeinnützige Sektor i.e.S., der Sektor der nicht steuerschädlichen Vermögensverwaltung, der Sektor des steuerbelasteten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der Sektor des nicht steuerbelasteten Zweckbetriebs zu unterscheiden.

Die Körperschaft, die auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, verliert die Steuervergünstigung nicht gänzlich, sondern nur bezüglich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. In diesem Umfang wird die Steuervergünstigung eingeschränkt, und es greift die allgemeine Körperschaftsteuerpflicht. Die wirtschaftliche Tätigkeit wird aber erst dann steuerpflichtig, wenn sie die Grenzen der steuerunschädlichen Vermögensverwaltung (§ 14 AO) und eine jährliche Einnahmengrenze i.H. von 45.000 € überschreitet. Ein Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus der Körperschaft als ganzer tritt erst dann ein, wenn die wirtschaftliche Betätigung der Körperschaft die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks in den Hintergrund drängt. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb gilt kraft gesetzlicher Fiktion stets als Gewerbebetrieb für Zwecke der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 3 GewStG)¹². Bei Körperschaften, die nach § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit sind und damit nur mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der partiellen Gewerbesteuerpflicht unterliegen, ist der ermittelte Gewerbeertrag um einen Freibetrag i.H. von 5.000 € zu kürzen (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG).

2.2. Umsatzsteuer: fehlende Steuerbarkeit/ermäßigter Steuersatz

Anders als das Ertragsteuerrecht kennt das Umsatzsteuerrecht keine persönliche Steuerbefreiung für Körperschaften, die gemeinnützige Zwecke verfolgen. Die gGmbH ist grundsätzlich ein unternehmerfähiges Wirtschaftsgebilde und kann daher die Unternehmereigenschaft i.S. des § 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) erfüllen, wenn sie Leistungen gegen Entgelt ausführt. Ihre Umsätze, d.h. Ausgangslieferungen und -leistungen, können daher trotz der Anerkennung der GmbH als steuerbegünstigt umsatzsteuerpflichtig werden. Eine steuerpflichtige unternehmerische Tätigkeit kann dabei nicht nur im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, sondern auch im Rahmen eines Zweckbetriebs und bei der Vermögensverwaltung vorliegen. Ausgenommen ist der ideelle Bereich, dessen Einnahmen nicht steuerbar sind. Die gGmbH muss als Endverbraucher die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer – ohne Möglichkeit des Vorsteuerabzugs – zahlen, soweit sie nicht hinsichtlich der Eingangslieferung bzw. -leistung Unternehmer ist, d.h. wenn es sich um Lieferungen und Leistungen handelt, die im nichtunternehmerischen Bereich verwendet werden. Für Umsätze im steuerbegünstigten Bereich – insbesondere im Bereich eines Zweckbetriebs – ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 7% (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG). Auch Umsätze im Rahmen der vermögensverwaltenden Tätigkeit der gGmbH unterliegen dem ermäßigten Steuersatz. Der volle Vorsteuerabzug ist dennoch möglich. Die Steuerermäßigung gilt zwar nicht für Leistungen, die im Rahmen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für diese Leistungen kann aber u.U. eine Steuervergünstigung nach anderen Vorschriften in Betracht kommen.

2.3. Sonstige Steuern

Für den Grundbesitz von steuerbegünstigten Institutionen ist grundsätzlich Grundsteuer zu zahlen. Allerdings sieht das Grundsteuergesetz (GrStG) für steuerbegünstigte Einrichtungen verschiedene Steuerbefreiungen vor. Insbesondere besteht eine Steuerbefreiung, die sich auf alle Grundstücke erstreckt, die unmittelbar für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt werden (§ 3 Satz 1 Nr. 3 lit. b GrStG). Steuerfrei ist auch Grundbesitz, auf dem ein steuerunschädlicher Zweckbetrieb unterhalten wird; wird jedoch auf dem Grundstück ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb betrieben, besteht insoweit Grundsteuerpflicht.

Die Grunderwerbsteuer knüpft an einen Rechtsträgerwechsel an inländischen Grundstücken und damit an einen speziellen Erwerbsvorgang an. Für Grundstückserwerbe von steuerbegünstigten Einrichtungen bestehen keine besonderen Steuerbefreiungen. Bei Grundstücksübertragungen sieht das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) jedoch insgesamt zahlreiche Ausnahmen von der Besteuerung (§ 4 GrEStG) und weitere Steuerbefreiungen (§ 3 GrEStG) vor. Steuerfrei sind grundsätzlich etwa Grundstücksübergänge aufgrund von Erwerben von Todes wegen oder Schenkungen nach dem Erbschaftsteuergesetz (ErbStG), § 3 Nr. 2 GrEStG. Erhält eine gGmbH Zuwendungen in Form von Erbschaften, Vermächtnissen oder Schenkungen, sind diese von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG). Die Befreiung kann jedoch nachträglich verlorengehen, wenn die Gesellschaft innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung die Gemeinnützigkeit verliert und das Vermögen für nicht steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

3. Die Besteuerung der AöR

3.1. Ertragsteuern: Besteuerung nur der Betriebe gewerblicher Art

Die Besteuerung der AöR folgt grundsätzlich der Besteuerung der anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Für diese ist die Art der jeweils ausgeübten Tätigkeit maßgeblich. Körperschaften des öffentlichen Rechts werden nur insoweit besteuert, als sie mit ihren Betrieben gewerblicher Art mit privaten Unternehmen konkurrieren. Daher sind unter steuerlichen Gesichtspunkten (1.) der hoheitliche Bereich, (2.) die Vermögensverwaltung und (3.) Betriebe gewerblicher Art zu unterscheiden.

Soweit juristische Personen des öffentlichen Rechts hoheitlich tätig werden, d.h. in Ausübung öffentlicher Gewalt handeln, sind die hieraus erzielten Einnahmen nicht steuerbar. Dies gilt für Tätigkeiten, die sich aus der Staatsgewalt ableiten und staatlichen Zwecken dienen. **Entscheidendes Merkmal für einen Hoheitsbetrieb ist daher die überwiegende Ausübung öffentlicher Gewalt. Keine hoheitliche Tätigkeit liegt demgegenüber vor, wenn sich die AöR durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und in größerem Umfang Aufgaben übernimmt, wie sie auch Privatunternehmer ausüben, auch wenn sie dadurch nur ungewollt in Wettbewerb zur privaten**

Dipl.-Kaufmann

Jens von Mach

Steuerberater & Wirtschaftsprüfer

Wirtschaft treten. Eine steuerliche Zusammenfassung der Ergebnisse von Hoheitsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art ist nicht (§ 4 Abs. 6 Satz 2 KStG), eine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nur unter engen Voraussetzungen möglich. Grundsätzlich nicht steuerbar sind auch die Einnahmen, die dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind. Dabei handelt es sich um Einnahmen, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts dadurch erzielt, dass sie ihr Vermögen im Sinne einer reinen Fruchtziehung, etwa durch verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen bzw. Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, nutzt.

Es besteht jedoch eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 2 Nr. 2 KStG), soweit von den hier erzielten inländischen Einkünften ein Steuerabzug erfolgt. Die Steuer ist in diesem Fall durch den Abzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Die Vermögensverwaltung begründet in der Regel keine Gewerbesteuerpflicht, da sie nicht als Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG zu qualifizieren ist.

Soweit juristische Personen des öffentlichen Rechts hingegen Tätigkeiten ausüben, die die Voraussetzungen für die Annahme eines Betriebs gewerblicher Art i.S. des § 4 KStG erfüllen, unterliegen sie der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Betriebe gewerblicher Art 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 (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG).

Nicht erforderlich sind das Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Soweit ein Betrieb gewerblicher Art darüber hinaus die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt, besteht zusätzlich eine Gewerbesteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 GewStG)³⁸. Während im Bereich der Körperschaftsteuer gilt, dass für die Steuerpflicht eines Betriebes gewerblicher Art Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist, sondern Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht (§ 4 Abs. 1 KStG, § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG), besteht eine Gewerbesteuerpflicht nur, wenn die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgt. Juristische Personen des öffentlichen Rechts zielen jedoch tendenziell auf Kostendeckung ab, so dass dieser Fall eher selten sein dürfte. Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG ist der auf volle 100 € nach unten abgerundete Gewerbeertrag um einen Freibetrag i.H. von 5.000 €, höchstens jedoch i.H. des abgerundeten Gewerbeertrags, zu kürzen. Dienen die wirtschaftlichen Betätigungen zugleich dem Gemeinwohl, d.h. steuerbegünstigten Zwecken i.S. der §§ 51ff. AO, können auch juristische Personen des öffentlichen Rechts die steuerlichen Begünstigungen für gemeinnützige Körperschaften in Anspruch nehmen.

3.2. Umsatzsteuer: fehlende Steuerbarkeit

AöR sind Unternehmer nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art sowie ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (§ 2 Abs. 3 UStG). Bei Erfüllung hoheitlicher Aufgaben erbringen sie nicht steuerbare Leistungen. Die Gesamtheit aller Betriebe gewerblicher Art, land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und weiteren umsatzsteuerbaren Tätigkeiten bildet das Unternehmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts.

Betriebe gewerblicher Art können Unternehmer nach § 2 Abs. 3 UStG sein, so dass sie der Umsatzbesteuerung unterliegen, soweit die einzelnen Lieferungen oder Leistungen nicht steuerbefreit sind.

3.3 Sonstige Steuern

Hinsichtlich der Belastung mit Grundsteuer gilt wie bei den Körperschaften des privaten Rechts, dass der Grundbesitz nur dann steuerfrei bleibt, wenn eine ausdrückliche Befreiungsvorschrift existiert. Wie bei einer Körperschaft des privaten Rechts ist bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts der Grundbesitz befreit, der unmittelbar für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt wird. Darüber hinaus ist die Körperschaft des öffentlichen Rechts bei der Benutzung von Grundbesitz für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch von der Grundsteuer befreit (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, 3 GrStG). Erwerb und Veräußerung/Übertragung von Grundstücken unterliegen grundsätzlich der Grunderwerbsteuer. Wird ein Grundstück aus Anlass des Übergangs von öffentlichen Aufgaben zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts übertragen, ist dieser Vorgang nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen. Voraussetzung ist, dass der Erwerb des Grundstücks durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts erfolgt, der Grundstücksübergang sich aus Anlass des Übergangs von öffentlich-rechtlichen Aufgaben vollzieht und das Grundstück nicht überwiegend einem Betrieb gewerblicher Art dient.

Als Schenkung unter Lebenden gilt grundsätzlich jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Trägern öffentlicher Verwaltung fallen nicht unter diese Vorschrift, da sie regelmäßig nicht freiwillig erfolgen; vielmehr ist im Regelfall anzunehmen, dass Träger der öffentlichen Verwaltung in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig handeln.

4. Fazit

Auch wenn es sich bei der gGmbH um eine Körperschaft des privaten Rechts und bei der AöR um eine solche des öffentlichen Rechts handelt, weisen die jeweiligen Besteuerungsmechanismen Parallelen auf.

Die Nutzbarmachung der steuerlichen Vorteile der gGmbH und der AöR hängt davon ab, welchem Bereich ihre Tätigkeit jeweils zugeordnet werden kann. Erfolgt eine Zuordnung zu dem ideellen Bereich – mitsamt Vermögensverwaltung und Zweckbetrieb – (gGmbH) bzw. zu dem hoheitlichen Bereich (AöR), kommen grundsätzlich die Steuerbefreiungen bzw. die fehlende Steuerbarkeit im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht sowie die Vergünstigung bzw. fehlende Steuerbarkeit im Bereich der Umsatzsteuer zum Tragen. Demgegenüber greift die reguläre – auch für die übrigen Körperschaften geltende – Besteuerung ein, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (gGmbH) bzw. ein Betrieb gewerblicher Art (AöR) unterhalten wird.

In der Praxis ist die Rechtsform der gGmbH vorherrschend, da Sie neben der möglichen Steuerbefreiungen auch zahlreiche weitere Vorteile bietet:

Die Vorteile der gGmbH:

- Die Haftung ist auf das Vermögen der Gesellschaft begrenzt.
- Der gemeinnützige Zweck des Unternehmens ist für Verbraucher und Geschäftspartner sofort an der Bezeichnung erkennbar.
- Die gemeinnützige Kapitalgesellschaft ist berechtigt, Spenden entgegenzunehmen und dem Spender steuerwirksame Spendenbescheinigungen auszustellen. Hier ist insbesondere die öffentliche Wahrnehmung von Spendern für Spendenaktionen und Fundraising ein deutlicher Vorteil.
- Bei der Gründung können auch Sacheinlagen in das Stammkapital eingebracht werden.
- Die Gründung ist auch für eine Person möglich. Man spricht dann von der „Ein-Personen-gGmbH“, bei der ein Gesellschafter zugleich Geschäftsführer ist.
- Gesellschafter können als Angestellte für das eigene Unternehmen tätig sein.
- Wechsel von Gesellschaftern ist unkompliziert möglich.
- Bestellung von Fremdgeschäftsführern ohne Gesellschaftsanteile möglich.
- Gesellschafter können auch juristische Personen sein, also Kapitalgesellschaften.
- Gegenüber einer AöR bietet die gGmbH professionellere Strukturen und erlaubt schnellere Entscheidungswege.
- Die gGmbH eignet sich gut für Umstrukturierungen von Vereinen und Stiftungen.
- Anerkannte Rechtsform für Non-Profit-Organisationen.

Dipl.-Kaufmann

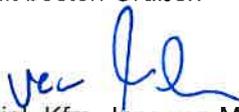
Jens von Mach

Steuerberater & Wirtschaftsprüfer

Der aus meiner Sicht wichtigste Unterschied der gemeinnützigen GmbH zur gemeinnützigen AöR besteht in erster Linie in der wirtschaftlichen Aktivität. Die gGmbH ist im Gegensatz zur gemeinnützigen AöR durchaus darauf ausgerichtet, Gewinne zu erzielen. Diese Gewinne müssen jedoch gemäß dem definierten Zweck wieder für gemeinnützige Aktivitäten genutzt werden.

Für Fragen stehe ich Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit besten Grüßen


Dipl.-Kfm. Jens von Mach
Wirtschaftsprüfer-Steuerberater