



Besteuerung kommunaler Verpachtungsbetriebe (BgA); Folgen der jüngsten BFH-Rechtsprechung

In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass Kommunen einige ihrer kommunalen Daseinsvorsorge-Betriebe nicht selbst betreiben, sondern diese an spezialisierten Betreiber, wie kommunale Betriebsgesellschaften, Anstalten öffentlichen Rechts, an (gemeinnützige) Vereine oder an externe privatwirtschaftliche Betreiber, verpachten. Dies betrifft z. B. die Verpachtung von Sportanlagen (insb. Bäder und Stadien) vorwiegend an Vereine, Kulturbetriebe (Museen, Theater, Konzerthäuser), Messebetriebe oder von Gaststätten, Kantinen oder Mensen.

Dabei liegt eine Betriebsverpachtung in Abgrenzung zur Vermögensverwaltung vor, wenn die dem Pächter überlassenen Wirtschaftsgüter zugleich die wesentlichen Grundlagen des Betriebes ausmachen, mit denen der Pächter ohne größere weitere Vorkehrungen einen Gewerbebetrieb ausüben kann.

Kommunale Verpachtungsbetriebe dienen i. d. R. einer kommunalen Daseinsvorsorge-Tätigkeit. Die Pächter können oder sollen daher von ihren Kunden regelmäßig keine Entgelte erheben, die zur Deckung des Pachtentgelts und der weiteren Betriebskosten ausreichen. Die Tätigkeit des Pächters wird regelmäßig durch die Kommune subventioniert. Dies kann durch eine nicht-kostendeckende Verpachtung und/oder Zuschüsse an den Betreiber und/oder durch Gesellschaftereinlagen erfolgen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in zwei jüngst veröffentlichten Urteilen Kernelemente der bisherigen Besteuerungspraxis von kommunalen Verpachtungs-BgA verworfen. Mit einem vorherigen Beitrag hatten wir über die beiden Urteile des Bundesfinanzhofs vom 10.12.2019 (Az. I R 58/17 und I R 9/17) zu den Voraussetzungen der entgeltlichen Überlassung für einen „Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art“ berichtet. Der BFH hielt fest, dass der Begriff der „Verpachtung“ in § 4 Abs. 4 KStG eine entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten voraussetzt. Dabei müsse bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die formal vereinbarten Pachtzahlungen mit etwaigen Betriebskostenzuschüssen saldiert berücksichtigt werden. Eine Entgeltlichkeit in diesem Sinne liegt somit laut BFH dann nicht vor, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat.

Der Deutsche Städtetag sieht in Abhängigkeit von der konkreten Ausgestaltung des Einzelfalls resultieren aus der neuen Rechtsprechung u. a. folgende Risiken:

- Verpachtungs-BgA können zukünftig nicht mehr für einen „kleinen Querverbund“ genutzt werden, da nach der neuen Rechtsprechung den Verpachtungs-BgA entweder die BgA-Eigenschaft generell aberkannt wird oder aber im Falle einer Anerkennung zumindest deren Dauerverluste nicht mehr als privilegierte Dauerverluste gelten. Unter einem kleinen Querverbund versteht man eine Gestaltung, bei der eine kommunale Beteiligung in eine (Verpachtungs-) BgA mit dem Ziel eingelegt wird, die auf die Gewinnausschüttungen der Beteiligung entfallende Kapitalertragsteuer (samt Solidaritätszuschlag) erstattet zu bekommen.

- In den Fällen, in denen einem Verpachtungsbetrieb die BgA-Eigenschaft aberkannt wird, steht eine Abschlussbesteuerung in Form einer Besteuerung der stillen Reserven des Verpachtungsbetriebs im Raum. Ein Verlust der BgA-Eigenschaft droht nach der neuen Rechtsprechung grundsätzlich in allen Fällen, in den der Pächter einen Zuschuss oder eine Kapitaleinlage von der verpachtenden Kommune erhält, der höher als das vom Pächter gezahlte Pachtentgelt ist.
- Mit dem Verlust der BgA-Eigenschaft endet (im aktuell geltenden Umsatzsteuerrecht) auch die Umsatzsteuerpflicht der Verpachtungs-BgA. Damit entfällt das Recht zum Vorsteuerabzug, so dass zukünftig keine Vorsteuerüberhänge aus den Investitionen mehr generiert werden können.

Die skizzierten Folgen drohen dabei nicht nur für die Zukunft, sondern auch rückwirkend für alle noch offenen Veranlagungszeiträume.

In der Folge der BFH-Rechtsprechung haben die kommunalen Spitzenverbände auf Bundesebene, gemeinsam mit dem Verband kommunaler Unternehmen (VKU) das Gespräch mit dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) zur Einordnung und Bewertung der neuen Rechtslage gesucht. Hintergrund hierfür ist auch, dass die Finanzverwaltung aktuell über ein Anwendungsschreiben zu der neuen Rechtsprechung (BMF-Schreiben) berät. Hier wurde von kommunaler Seite deutlich gemacht, dass mit dieser Entwicklung ein schwerer Eingriff in die Organisationshoheit der Städte droht. Möchten oder können Städte z. B. zukünftig einen Freibad-BgA nicht mehr selbst betreiben, sondern überlassen aus Kostengründen einem Sportverein die Betriebsführung, so ist dies u. U. nur noch mit einer ertragsteuerlichen Abschlussbesteuerung, also unter Aufdeckung der stillen Reserven, möglich. Die Zusammenarbeit der Städte mit Vereinen und privaten Betreibern würde damit zukünftig erheblich erschwert.

Zudem haben die kommunalen Spitzenverbände gemeinsam mit dem VKU und dem Verband Deutscher Verkehrsunternehmen (VDV) mit Stellungnahme vom 28.04.2021 ausführlich die mit der neuen BFH-Rechtsprechung verbundenen Risiken erläutert und die aus ihrer Sicht erforderlichen Übergangsregelungen und Klarstellungen für eine möglichst schonende Umsetzung der neuen BFH-Rechtsprechung dem BMF dargestellt. Es handelt sich dabei um:

- eine übergangsweise Nicht-Anwendung bis zum 31.12.2022,
- keine Abschlussbesteuerung bei Aberkennung der BgA-Eigenschaft zum Ende der Übergangszeit,
- eine gesonderte Betrachtung von Betriebsaufspaltungsfällen sowie
- Klarstellungsbedarfe und Übergangsregelungen bei der Transformation von Verpachtungs-BgA nach § 4 Abs. 4 KStG zu BgA nach § 4 Abs. 1 KStG.

Die Urteile und die Stellungnahme vom 28.04.2021 können bei Bedarf über j.langhoff@sgsa.info bezogen werden.

jl-ru