

Neubau einer Realschule auf dem Konversionsgelände in Donaueschingen
Vergleich der diskutierten Handlungsoptionen aus steuerlicher Sicht

**Zusammenfassung der wesentlichen Aussagen im Sachverständigengutachten von
LFK PARTNER**

Schule als Hoheitsbetrieb

Schulen der juristischen Person des öffentlichen Rechts (im Folgenden abgekürzt als „jPdÖR“ bezeichnet) sind grundsätzlich *Hoheitsbetriebe*. Als Schulträger der Realschule wird die Stadt Donaueschingen insoweit im Bereich der ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben des Schulwesens, d.h. in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig.

Auslagerung hoheitlicher Tätigkeiten auf eine Kapitalgesellschaft

Die Übernahme einer *hoheitlichen* Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft der Stadt wie die Konversions- und Entwicklungsgesellschaft mbH (nachfolgend abgekürzt als „KuE mbH“ bezeichnet) oder eine Beteiligungsgesellschaft führt dazu, dass das Einkommen aus dieser Tätigkeit der Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegt, auch wenn es auf Ebene der Stadt als jPdÖR nicht steuerbar wäre. Gleiches gilt beispielsweise auch im Falle der Übertragung einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. Vermietung) auf eine Eigengesellschaft der Stadt.

Die Überführung einer der vorgenannten Tätigkeiten in eine Kapitalgesellschaft sollte grundsätzlich nur erfolgen, wenn den damit einhergehenden *Steuernachteilen* auch entsprechende wirtschaftliche Vorteile gegenüber stehen.

Leistungsbeziehungen zwischen Stadt und GmbH

Für Leistungsbeziehungen zwischen der Stadt und ihrer Eigengesellschaft (KuE mbH) gelten die Allgemeinen Grundsätze, wie sie zwischen Gesellschafter und Gesellschaft anzuwenden sind, und zwar auch dann, wenn die Kapitalgesellschaft einen Betrieb im Interesse der jPdÖR unterhält. Im Innenverhältnis sind die Leistungsbeziehungen *wie zwischen fremden Dritten* auszugestalten. Überlässt beispielsweise die KuE mbH der Stadt das Schulgebäude zu einem nicht angemessenen, weil zu niedrigen Mietzins, wird das steuerpflichtige Einkommen der Gesellschaft um die zu niedrige Miete erhöht. Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (kurz „vGA“) löst Kapitalertragsteuer in Höhe von 15 % aus.

Leistungen der Stadt an die GmbH und Umsatzsteuer

Leistungen der Stadt an die KuE mbH im Rahmen der Planung und Errichtung der Realschule können bei der Stadt einen steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art (kurz „BGA“) begründen. In diesem Fall liegen umsatzsteuerlich steuerbare und steuerpflichtige Leistungen vor, die auf Seiten des BGA einer Umsatzsteuer von 19 % unterliegen. Die KuE mbH erzielt ausschließlich umsatzsteuerbare, aber steuerbefreite Vermietungsumsätze. Zur Umsatzsteuer kann die Gesellschaft nicht optieren, da sie ausschließlich an eine jPdÖR für hoheitliche Zwecke (Betrieb einer Realschule) vermietet.

Der BGA der Stadt muss der KuE mbH 19 % Umsatzsteuer auf diese Umsätze berechnen und an das Finanzamt abführen, während der KuE mbH ein Vorsteuerabzug aus diesen Eingangsrechnungen nicht zusteht. Die Umsatzsteuer ist also belastungswirksam.

Diese negative steuerliche Konstellation kann vermieden werden, wenn zwischen Stadt und KuE mbH eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht, was im Einzelfall zu prüfen wäre, allerdings zweifelhaft erscheint.

Erwerb der Realschule durch die Stadt im Falle einer Kaufoption

Veräußert die KuE mbH das Schulgebäude im Falle einer Ausübung der Kaufoption nach Beendigung des Mietverhältnisses an die Stadt, ist ein Veräußerungsgewinn steuerpflichtig (Körperschaft- und Gewerbesteuer). Zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinns werden dem nach dem Grundsatz der Fremdüblichkeit zu ermittelnden Kaufpreis die Restbuchwerte der Vermögensgegenstände (Gebäude, Grund und Boden, Außenanlagen etc.) und die Veräußerungskosten gegenüber gestellt. Die Stadt kann diese Anschaffungskosten demgegenüber nicht steuermindernd gelten machen, da sie mit der Realschule hoheitlich tätig ist.

Steuerwirksamkeit von Verlusten der GmbH aus der Vermietung des Schulgebäudes an die Stadt

Vermietet die KuE mbH die Realschule gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt an die Stadt, sind daraus resultierende Verluste steuerlich grundsätzlich nicht begünstigt. Die Begünstigung ist nur für solche „hoheitliche“ Tätigkeiten vorgesehen, die die Kapitalgesellschaft (hier die KuE mbH) selbst ausübt. Da die KuE mbH die Realschule nicht als Schulträger betreibt, sondern lediglich das erforderliche Gebäude an die Stadt vermietet, ist steuerlich eine vGA anzunehmen. Das Einkommen der KuE mbH wird in Höhe eines entstehenden Verlustes korrigiert und auf Euro Null erhöht. Ein Gewinnaufschlag (zusätzlich zum Verlustausgleich) ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) nicht vorzunehmen.

Verluste der KuE mbH aus einer Vermietung der Realschule wären im Rahmen einer Spartenrechnung einer gesonderten Sparte (Hoheitsbetrieb) zuzuordnen und nicht mit Gewinnen aus anderen Sparten, beispielsweise der Veräußerung von Grundstücken verrechenbar.

Errichtung der Realschule durch die Stadt und Umsatzsteuer

JPdÖR gelten nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Dies gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Mit der Errichtung und dem Betrieb der Realschule bewegt sich die Stadt im Bereich der ihr gesetzlich (Schulgesetze der Länder) zugewiesenen Aufgaben des Schulwesens. Es handelt sich um eine Ausübung öffentlicher Gewalt. Sie ist mit dieser Tätigkeit nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Ein Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes ist nicht möglich.

Veräußerung der Realschule durch die GmbH an die Stadt und Umsatzsteuer

Veräußert die KuE mbH das für die Bebauung mit einer Realschule vorgesehene Grundstück an die Stadt, ist diese Veräußerung umsatzsteuerbar, aber steuerbefreit. Da die Stadt das Grundstück für hoheitliche Zwecke erwirbt, scheidet eine Option zur Umsatzsteuer aus. Eine Vorsteuerberichtigung bei der KuE mbH entfällt, da diese das Grundstück ohne Vorsteuer erworben hat.

Errichtung und Vermietung der Realschule durch die GmbH und Umsatzsteuer

Errichtet die KuE mbH die Realschule und vermietet diese anschließend an die Stadt, liegt ein umsatzsteuerbarer, aber steuerbefreiter Vermietungsumsatz vor. Eine Option zur Umsatzsteuer ist gesetzlich nicht möglich. Die Leistung wird nicht an einen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG für dessen Unternehmen erbracht, sondern an eine jPdÖR für einen hoheitlichen Zweck (Betrieb einer Realschule).

Veräußerung des unbebauten Schulgrundstücks an die Stadt und Grunderwerbsteuer

Die Veräußerung des unbebauten Schulgrundstücks an die Stadt unterliegt grundsätzlich der Grunderwerbsteuer. Die Voraussetzungen des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) für eine Steuerbefreiung sind nicht einschlägig. Die Grunderwerbsteuer beträgt grundsätzlich 5 % bezogen auf den Wert der Gegenleistung.

Auf Grund der gerade bei jPdÖR bestehenden Besonderheiten empfiehlt es sich, bei beabsichtigten Grundstücksübertragungen Kontakt mit der zuständigen Grunderwerbsteuerstelle des Finanzamtes aufzunehmen, um Zweifelsfragen im Vorfeld informell oder verbindlich klären zu können.

Veräußerung des bebauten Realschulgrundstücks nach Beendigung des Mietverhältnisses an die Stadt und Grunderwerbsteuer

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bei einem späteren Verkauf im Falle einer Ausübung der Kaufoption seitens der Stadt wäre das Realschulgrundstück im bebauten Zustand.

Grundsteuer

Grundbesitz, der von einer inländischen jPdöR für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch genutzt wird, ist von der Grundsteuer befreit. Die Nutzung als Schulgebäude ist eine hoheitliche Tätigkeit und erfüllt grundsätzlich diese Voraussetzung.

Formen der Privatisierung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe und Tätigkeit im Sinne einer „Auslagerung“ der Aufgaben selbst oder ihrer Aufgabenerfüllung führen dazu, dass der Grundbesitz dieser Rechtsträger grundsätzlich nicht grundsteuerbegünstigt ist. Vielmehr muss die Nutzung unmittelbar durch den begünstigten Rechtsträger, d.h. die Stadt erfolgen.

Zusammenfassende Feststellung:

Im Rahmen unseres Gutachtens kommen wir zu dem Ergebnis, dass eine Errichtung der Realschule durch die KuE mbH mit anschließender Vermietung an die Stadt grundsätzlich steuerlich nachteilig erscheint. Positiv ist zu vermerken, dass im Falle einer Errichtung der Realschule durch die KuE mbH, zunächst eine Veräußerung des Grundstücks an die Stadt und damit die auf den Kaufpreis anfallende Grunderwerbsteuer vermieden würde. Zieht allerdings die Stadt nach einer Beendigung des Mietverhältnisses die ihr zustehende Kaufoption, fällt dann Grunderwerbsteuer aus dem Wert des bebauten Realschulgrundstücks an.

Hinweise:

Diese Zusammenfassung soll lediglich der besseren Orientierung dienen. Sie soll aber in keinem Fall unser Gutachten ganz oder teilweise ersetzen. Maßgeblich im Verhältnis zu unserem Auftraggeber, d.h. der Stadt Donaueschingen, ist ausschließlich unser Gutachten und das dort näher Ausgeführte.

Unser Auftrag lautete, die uns vorgetragenen beiden Handlungsalternativen aus steuerlicher Sicht zu beurteilen. Wir waren ausdrücklich nicht beauftragt, weitere Handlungsalternativen zu untersuchen. Ob und inwieweit die Bestellung eines Erbbaurechts als Alternative zu einem Verkauf des Grundstücks in Betracht zu ziehen ist, war im Rahmen unseres Gutachtens nicht zu untersuchen.