Anlage 2 zu Drucksache Nr. 11/1961

1. Ofen Dez. III 4 HL 20 / erl.
2. S/M 20 z. Vg. / 12.2.2018
Eing. 11.2.19

Building a better working world

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Börsenplatz 1
50667 Köln
Postfach 10 02 51
50442 Köln

Heike Sökeland
Telefon +49 221 2779 25518
Telefax +49 221 2779 25537
heike.soekeland@de.ey.com
www.de.ey.com

Nur vom Adressaten zu öffnen
Stadt Bergkamen
Herr Marc Alexander Ulrich
Rathausplatz 1
59192 Bergkamen

15. Januar 2018

Steuerliche Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem Bau eines Familienbades in Bergkamen

Bitte beachten Sie die „Hinweise zu unserer Stellungnahme" am Ende dieses Schreibens hinsichtlich des Ausschlusses unserer Haftung gegenüber Dritten.

Sehr geehrter Herr Ulrich,

Sie haben uns gebeten, den geplanten Bau eines Familienbades in Bergkamen steuerlich zu begleiten. Wie vereinbart, haben wir zunächst die umsatzsteuerliche Behandlung eines Investitionskostenzuschusses sowie dessen Abbildung im Haushalt der Stadt Bergkamen geprüft. Daneben beabsichtigen die Gesellschafter der GSW Gemeinschaftsstadtwerke GmbH Kamen, Bönen, Bergkamen (nachfolgend GSW), die bestehende Konsortialvereinbarung vom 1. Januar 2005 zu ändern. Sie baten insoweit um steuerliche Prüfung der Entwurfsfassung (Stand 24. Oktober 2017). Unsere Arbeiten erbringen wir auf Grundlage unserer Mandatsvereinbarung gemäß Leistungsbeschreibung vom 29. November 2017.

I. Sachverhalt

Die Stadt Bergkamen, die Gemeinde Bönen sowie die Stadt Kamen sind Gesellschafter der GSW. Die GSW ist der Energie- und Wasserversorger für Kamen, Bönen und Bergkamen und übernehmen zudem auch bedeutende Teile der Daseinsvorsorge in den Kommunen, u.a. den Betrieb der Freizeiteinrichtungen.

Unabhängiges Mitglied von Ernst & Young Global Limited
Aufsichtsratsvorsitzender: WP/StB Georg Graf Waldersee · Geschäftsführung: WP/StB Hubert Barth, Vorsitzender
WP/StB Ute Benzel · WP/StB Alexander Kron · WP/StB Mathieu Meyer
CPA Julie Linn Teigland · WP/StB Claus-Peter Wagner · WP/StB Prof. Dr. Peter Wollmert
Sitz der Gesellschaft: Stuttgart · Rechtsform: GmbH · Amtsgericht Stuttgart HRB 730277 · VAT: DE 147799609

-KEINE DRITTHAFTUNG-

Die Geschäftsanteile und Stimmrechte an der GSW verteilen sich wie folgt:

- Stadt Kamen 42%
- Gemeinde Bönen 16%
- Stadt Bergkamen 42%.

Zur Regelung der Zusammenarbeit haben die drei Kommunen eine Konsortialvereinbarung (Stand 01. Januar 2005) geschlossen. Diese Vereinbarung beabsichtigen die Kommunen neu zu fassen (Entwurfsfassung datierend vom 24. Oktober 2017). Daneben ist geplant, den Gesellschaftsvertrag der GSW sowie die Geschäftsordnung des Aufsichtsrats der GSW anzupassen. Die Entwürfe dieser Dokumente wurden uns mit E-Mail vom 23. November 2017 zur Verfügung gestellt.

Eine wesentliche Änderung der Konsortialvereinbarung betrifft die zukünftig geplante „verursachungsgerechte" Verteilung des Jahresergebnisses im Bereich „Freizeiteinrichtungen" (Bäder und andere Sportanlagen). Gemäß § 4 Abs. 4 des Entwurfs der Konsortialvereinbarung soll zukünftig eine inkongruente Gewinnverteilung beschlossen werden können, die sich wie folgt zusammensetzt:

- Getrennte Ermittlung der Ergebnisse der Bereiche „Versorgung" und „Freizeiteinrichtung", wobei jede Freizeiteinrichtung gesondert zu betrachten ist
- Das Versorgungsergebnis wird nach der Beteiligungsquote auf die Gesellschafter verteilt
- Ergebnisse der Freizeiteinrichtungen sind der jeweiligen Kommune („standortbezogen") zuzurechnen und mindern oder erhöhen ihr anteiliges Versorgungsergebnis
- Ergebnisbestandteile (z.B. Beteiligungen) der GSW, die weder dem Versorgungs- noch dem Freizeitbereich zuzuordnen sind, werden den Gesellschaftern im Verhältnis der Beteiligungsquote zugerechnet
- Steuerminderungen, die sich aufgrund von Verlustverrechnungen von Ergebnissen der Freizeiteinrichtungen ergeben, werden dem Gesellschafter zugerechnet, der den Verlust aus der Freizeiteinrichtung trägt
- Sofern sich hiernach ein negatives Ergebnis ergibt, hat der Gesellschafter eine Zuzahlung in die (gesamthänderisch gebundene) Kapitalrücklage zu leisten.

Des Weiteren bestehen derzeit Überlegungen, das Frei- und Wellenbad in Bergkamen (Weddinghofen) durch den Neubau eines Familienbades in Bergkamen zu ersetzen. Hierzu wurde uns mit E-Mail vom 7. November 2017 ein von der Kämmerei der Stadt Bergkamen gefertigter Vermerk datierend vom 21. September 2017 zur Verfügung gestellt. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweisen wir hinsichtlich der Details auf diesen Verweis.

-KEINE DRITTHAFTUNG-

Das Familienbad soll - wie die anderen Bäder in den Kommunen auch - durch die GSW betrieben werden. Es ist geplant, dass die GSW zum Bau des Bades von der Stadt Bergkamen einen Investitionskostenzuschuss (voraussichtlich TEUR 15.527 netto) erhält. Die laufenden Betriebskosten des Bades würden von der GSW getragen werden.

II. Aufgabenstellung

Wie eingangs beschrieben, bezieht sich unsere Stellungnahme auf folgende Fragestellungen:

1) Umsatzsteuerliche Behandlung des Investitionskostenzuschusses

Unsere Prüfung richtet sich auf die Frage, ob die Gewährung des geplanten Investitionskostenzuschusses der Stadt Bergkamen an die GSW für den Neubau eines Familienbades unter Berücksichtigung der von der Stadt Bergkamen verfolgten Ziele

- kein Ausweis eines Sofortaufwandes im städtischen Haushalt (z.B. durch Ansatz eines aRAP gemäß § 43 Abs. 2 S. 2 GemHVO NRW) und
- keine Umsatzsteuerbelastung auf den gewährten Investitionskostenzuschuss

erfolgen könnte.

2) Auswirkung der Änderung der Konsortialvereinbarung auf den steuerlichen Querverbund

Die geplante Anpassung der Ergebnisverteilung im Rahmen der zwischen den Gesellschaftern der GSW geschlossenen Konsortialvereinbarung ist zu analysieren, da dies erhebliche Auswirkung auf die Fortführung des steuerlichen Querverbundes haben kann.

Vereinbarungsgemäß haben wir zunächst keine inhaltliche Prüfung und Beurteilung der in dem o.g. Vermerk vom 21. September 2017 aufgezeigten Modellvarianten vorgenommen, da dies für die isolierten Fragen der Behandlung des Investitionskostenzuschusses bzw. der Anpassung der Konsortialvereinbarung nicht erforderlich ist. Sofern uns - basierend auf unseren Erfahrungen aus vergleichbaren Projekten und soweit sich dies ohne weitere Prüfung aus den Darstellungen in dem vorliegenden Vermerk ableiten lässt - jedoch Punkte aufgefallen sind, die aus unserer Sicht kritisch sein könnten, bzw. einer tiefergehenden Prüfung und ggf. Abstimmung mit der Finanzverwaltung bedürfen, haben wir nachfolgend hierauf hingewiesen. Bitte berücksichtigen Sie jedoch, dass dies keine steuerliche Detailprüfung der Modellvariante(n) ersetzen kann. Eine solche Detailprüfung empfehlen wir, unter

-KEINE DRITTHAFTUNG-

Effizienzgesichtspunkten im Anschluss an die erste Grobprüfung für die danach weiter zu verfolgenden Modelle vorzunehmen.

III. Executive Summary

1) Investitionskostenzuschuss

- Der Investitionskostenzuschuss zum Neubau des Familienbades in Bergkamen (Weddinghofen) könnte u.E. als Zuwendung im Sinne einer dauerhaften Hingabe von Geldmitteln zur eigenverantwortlichen Verwendung und Sicherung der Aufgabenerfüllung an den gemeindlichen Betrieb (GSW) gewährt werden. Der Bilanzausweis erfolgt dann unter **„Ausleihungen an Unternehmen"** und würde das Ziel einer Vermeidung eines Sofortaufwandes auf Ebene der Stadt Bergkamen erfüllen.
- Sofern der **Zuwendungsbescheid lediglich allgemeine Nebenbestimmungen** enthält und sich hieraus keine Verpflichtung der GSW zum Bau und Betrieb des Bades ableiten lässt, sollte u.E. ein **nicht steuerbarer, echter Zuschuss** vorliegen. Etwas anders könnte u.E. nur gelten, wenn die Finanzverwaltung aus den Formulierungen der Konsortialvereinbarung eine Verpflichtung zum Betrieb ableitet und die Zahlung hiermit verknüpft. Zur Sicherheit sollten daher die Regelungen zur Konsortialvereinbarung sprachlich überarbeitet werden und eine vorherige verbindliche Abstimmung mit der Finanzverwaltung vorgenommen werden.
- Im Falle einer Ausgestaltung des Zuschusses mit konkreter Gegenleistungsverpflichtung, was erforderlich wäre, um bilanziell bei der Stadt einen aRAP ausweisen zu können, besteht u.E. ein deutlich höheres Umsatzsteuerrisiko. Diese Variante sollte aus steuerlicher Sicht daher möglichst vermieden werden.
- Denkbar wäre auch den Investitionskostenzuschuss als Gesellschaftereinlage zu leisten. Umsatzsteuerlich läge ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag vor (sicherheitshalber sollte jedoch ebenfalls vorher die Konsortialvereinbarung angepasst werden). Allerding dürfte der zunächst um die Einzahlung erhöhte Beteiligungswert in der NKF-Bilanz der Stadt wertzuberichtigen sein. In welcher Höhe sich ein Wertberichtigungsbedarf ergeben könnte, wäre ggf. noch zu prüfen. Das Ziel, keinen Sofortaufwand in der gemeindlichen Bilanz zeigen zu müssen, ließe sich u.E. jedoch nicht (vollumfänglich) erreichen.

➔ Insofern wäre die Umsetzung der **Alternative „Ausleihung" zu empfehlen**. Dies **sollte** jedoch – wie im Fall der Umsetzung der anderen Variante auch – **vorab mit der Kommunalaufsicht besprochen werden**.

- Denkbar wäre auch die Umsetzung eines Pachtmodells, um die Abschreibung und die Finanzierungskosten ggf. noch in den steuerlichen Querverbund einbeziehen zu können. Dies würde jedoch ein komplexes Vertragskonstrukt erfordern und sollte nicht ohne verbindliche Abstimmung mit der Finanzverwaltung umgesetzt werden. Wirtschaftlich wären die Kosten dann über die Pachtzahlung von der GSW zu tragen und würden über die Ergebnisverteilung ausgeglichen werden. Ohne Änderung des Konsortialvertrages wären damit auch die anderen Kommunen an dem höheren Verlust beteiligt. Inwiefern dies wirtschaftlich gewollt ist, wäre zu diskutieren.
- Ggf. besteht auch ohne Pachtmodell die Möglichkeit, die Abschreibung in Höhe des Investitionskostenzuschusses in den steuerlichen Querverbund einzubeziehen. Dies wäre der Fall, wenn der Zuschuss steuerlich als Einlage gewertet werden könnte. Auch dies ist mit der Finanzverwaltung abzustimmen.

2) Änderung der Konsortialvereinbarung

- Hinsichtlich der geplanten Änderung der Konsortialvereinbarung, möchten wir dringend davon abraten, die Änderungen ohne vorherige Abstimmung mit der Finanzverwaltung durchzuführen.
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind die Verluste von den (mehrheitlich) beteiligten Kommunen quotal gemäß ihrer Beteiligung zu tragen. Eine Verlusttragung nach dem Verursacherprinzip soll grundsätzlich nur in Ausnahmefällen im Verkehrsbereich gelten.
- Dies ist eigentlich in Fällen, in denen ein Gemeinschaftsunternehmen nicht zur Gewinn- und Verlustpoolung genutzt wird, sondern wirtschaftliche Gründe für die Kooperation bestehen, nicht nachvollziehbar. Mit diesem Argument sind in der Praxis auch Fälle bekannt, die eigentlich unter dem Gesichtspunkt der quotalen Verlusttragung nicht steuerlich begünstigt wären, aber mit dem Goodwill der Finanzverwaltung umgesetzt werden konnten.
- Allerdings bedingt dies, dass die Kommunen über die Ergebnisverteilung (auch steuerlich) nicht besser gestellt werden, als wenn sie die Geschäfte alleine ausüben würden. Insofern können ergebniswirksame Einzahlungen erforderlich sein, sofern der quotale Gewinnanteil einer Kommune zur Deckung der „eigenen" Verluste nicht ausreicht.
- Zur Vermeidung steuerlicher Nachteil müsste auf jeden Fall die Ergebnisverteilung in Bezug auf die Berücksichtigung von Steuervorteilen aufgrund von Verlustverrechnungen angepasst werden. Die Anpassung kann dazu führen, dass der

gesamte Steuervorteil aus dem steuerlichen Querverbund bei der GSW zukünftig niedriger ausfällt als im Status Quo.
- Daneben ist mit der Finanzverwaltung zu besprechen und verbindlich abzustimmen, inwiefern diese bereit wäre, den steuerlichen Querverbund bei einer geänderten Ergebnisverteilung weiterhin zu berücksichtigen.

3) Empfehlung für das weitere Vorgehen

- Zunächst wäre zu überlegen, ob unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ein Pachtmodell denkbar wäre. Falls ja, sollte dies im Detail geprüft werden und mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden.
- Falls ein Pachtmodell nicht erwünscht oder umsetzbar ist, sollte u.E. die Variante „Gewährung des Investitionskostenzuschusses und Behandlung als Ausleihe" mit der Kommunalaufsicht abgestimmt werden.
- Sofern die Kommunalaufsicht keine Einwände hat, wäre die Variante auch mit der Finanzverwaltung abzustimmen
- Daneben sollte überlegt werden, welche der unterschiedlichen Bäderkonzepte in den Varianten gemäß Vermerk der Kämmerei vom 21. September 2017 hinsichtlich ihre Umsetzung denkbar bzw. zu favorisieren wären. Sofern hierfür auf die wirtschaftlichen Berechnungen abgestellt wird, sollten die Annahmen in Bezug auf die Berücksichtigung der Steuern in den einzelnen Varianten überprüft werden.
- Die favorisierte Variante sollte dann mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden. In Rahmen dieser Abstimmung ist auch die geplante Anpassung der Konsortialvereinbarung (nach Änderung der Ergebnisvereinbarung) mit der Finanzverwaltung zu besprechen.
- Unabhängig von der geplanten Änderung der Ergebnisverteilung, sollte die Formulierungen der Konsortialvereinbarung unter umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten sprachlich angepasst werden, um den Eindruck eines Leistungsaustauschverhältnisses in Bezug auf den Betrieb der Freizeiteinrichtungen zu vermeiden.

IV. Prüfung der Behandlung des Investitionskostenzuschusses

Gemäß dem o.g. Vermerk der Kämmerei ist geplant, den Investitionskostenzuschuss als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (aRAP) nach § 43 Abs. 2 GemHVO zu aktivieren. Im

-KEINE DRITTHAFTUNG-

Folgenden legen wir zunächst dar, unter welchen Voraussetzungen die Bildung des aRAP erfolgen kann und ob diese im vorliegenden Fall erfüllt sind. Im Anschluss gehen wir auf weitere Möglichkeiten einer Abbildung im gemeindlichen Jahresabschluss als „Ausleihung" sowie als „Beteiligung" ein. Sämtliche Alternativen werden sodann hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung untersucht.

1) Behandlung des Investitionskostenzuschusses im städtischen Haushalt

Gemäß § 43 Abs. 2 GemHVO kann der Investitionskostenzuschuss in der gemeindlichen Bilanz grundsätzlich aktiviert werden, wenn

- der Zuschuss an einen organisatorisch selbständigen Dritten gewährt wird,
- der Dritte gemeindliche Aufgaben erfüllt, für deren Durchführung die finanzielle Unterstützung unverzichtbar ist,
- die Gemeinde an der Erfüllung der Aufgaben ein zweckbezogenes Interesse hat,
- eine Verpflichtung des Dritten besteht, die gewährte Zuwendung ausschließlich für investive bzw. vermögenswirksame Zwecke zu verwenden und
- die Gemeinde die zweckentsprechende Verwendung der Mittel und die Aufgabenerfüllung durch den Dritten überwacht und die Ergebnisse periodengerecht berücksichtigt.[1]

Je nach Ausgestaltung und Festlegung der Zwecksetzung im Rahmen der Zuwendungsgewährung können sich die Aktivierungsformen unterscheiden (z.B. Aktivierung eines Wirtschaftsguts, Bildung eines aRAP, immaterieller Vermögensgegenstand, Ausleihungen an Unternehmen im Finanzanlagevermögen).[2] Da die Nutzungs- und Verfügungsrechte an dem zu errichtenden Bad zukünftig der GSW zugeordnet sein sollen, liegt kein wirtschaftliches Eigentum der Stadt Bergkamen an dem Bad vor. Eine Aktivierung eines Wirtschaftsguts scheidet daher aus.

---

[1] Vgl. Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen, Handreichung für Kommunen, 7. Auflage („NKF-Handreichung") S. 3795
[2] Vgl. NKF-Handreichung S. 3804

-KEINE DRITTHAFTUNG-

1. Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungsposten im NKF-Abschluss der Stadt gemäß § 43 Abs. 2 GemHVO NRW

1.1. Voraussetzungen für eine Aktivierung

- Vorliegen einer **Gegenleistungsverpflichtung**, d.h. die Stadt hat in dem Zuwendungsbescheid den Verwendungszweck und die Verwendungsdauer (Zweckbindungsfrist) konkret festzulegen. Die Festlegung eines allgemeinen Zwecks, die dem Dritten eine eigenverantwortliche Verwendungsentscheidung in sachlicher und zeitlicher Hinsicht ermöglicht, ist nicht ausreichend.
- Der Dritte kann sich der Gegenleistungsverpflichtung grundsätzlich nicht entziehen und hat diese innerhalb des bestimmten Zeitraumes (**mehrjähriger Zeitbezug**) zu erfüllen (rechtlich abgesicherte Verpflichtung)
- Der haushaltsmäßige Schwerpunkt der Zuwendung wird auf die Finanzierung und die zeitliche Nutzung des geförderten Vermögensgegenstandes für die gemeindliche Aufgabenerfüllung gelegt.
- Der Zuschussnehmer hat daher den geförderten Vermögensgegenstand zu aktivieren.[3]

Die Zuwendung stellt somit im Grundsatz eine Vorausleistung der Gemeinde auf die durch den Dritten mit dem geförderten Gegenstand zu erfüllende Gegenleistungsverpflichtung dar. Diese Vorausleistungen können daher bilanziell als aRAP abgebildet werden.

1.2. Anwendung auf den vorliegenden Fall

Die Aktivierbarkeit des Investitionskostenzuschusses als aRAP ist möglich, erfordert jedoch, dass die von der Stadt Bergkamen beabsichtigten Zwecke und die mehrjährige Nutzung des Investitionsguts konkret (z.B. durch detaillierte Regelungen in den Nebenbestimmungen eines Zuwendungsbescheides) festgelegt werden.

---

[3] Hierbei besteht handelsrechtlich die Möglichkeit, den Zuschussbetrag direkt mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Investitionsguts zu saldieren und somit auf der Aktivseite einen geminderten Buchwertauszuweisen (vgl. IDW-Stellungnahme HFA 1/1984). Alternativ kann auf der Passivseite der Bilanz ein Sonderposten in Höhe des Zuschusses ausgewiesen werden, sodass der Bilanzausweis des Wirtschaftsguts in Höhe der tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten erfolgt. Der Sonderposten ist dann über die Nutzungsdauer des Investitionsguts erfolgswirksam aufzulösen. Aufgrund der in diesem Fall höheren Abschreibung des Wirtschaftsguts ergibt sich in beiden Fällen derselbe periodenmäßige Aufwand.

Als Zweckbindungsfrist bietet sich die Nutzungsdauer des finanzierten Vermögensgegenstandes an, sodass der aRAP über diesen Zeitraum aufwandswirksam in dem gemeindlichen Jahresabschluss aufzulösen wäre. Insofern könnte eine Kongruenz zwischen der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes und der Abbildung im Haushalt der Stadt Bergkamen hergestellt werden.

Die Gegenleistungsverpflichtung kann u.E. somit nicht lediglich durch allgemeine Nebenbestimmungen im Zuwendungsbescheid geregelt werden, sondern erfordert Bestimmungen, mit denen die Verpflichtung der GSW, das Investitionsgut über dessen Nutzungsdauer als Familienbad zu nutzen, geregelt werden.

2. Alternative 1: Wertansatz unter der Bilanzposition „Ausleihungen an Unternehmen"

2.1. Voraussetzungen für eine Aktivierung

Investive Zuwendungen, die an einen gemeindlichen Betrieb gewährt werden und nicht der laufenden Verlustabdeckung des Betriebes dienen, können auch unter der Bilanzposition „Ausleihungen an Unternehmen" aktiviert werden.[4] Im Unterschied zur Behandlung als aRAP wird in diesem Fall bei Zuschussgewährung keine konkrete Gegenleistungsverpflichtung bestimmt, sondern der Zuschuss wird dem Betrieb zur eigenverantwortlichen Verwendung gewährt.

Folgende Voraussetzungen müssen vorliegen[5]:

- Eine aus Sicht der Gemeinde investive Auszahlung muss auch beim Betrieb als Empfänger in investiver Form verwendet werden. Mit anderen Worten: Der mit dem Zuschuss erworbene Vermögensgegenstand soll dauerhaft dem gemeindlichen Betrieb und damit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen.

---

[4] Ein gemeindlicher Betrieb kann auch in einer Eigengesellschaft geführt werden. Vgl. NKF-Handreichung S. 3812 unter 2.2.8.2 (".. ihrer.. ggf. auch rechtlichen Selbständigkeit"). Aus Haushaltssicht werden die Gemeindeverwaltung und der gemeindliche Betrieb als „...eine einzige wirtschaftliche Einheit zur gemeindlichen Aufgabenerfüllung" angesehen, sodass der „interne Geschäftsvorfall von den beteiligten Einheiten nur in gleicher Art und Weise (einheitlich) abgewickelt werden" dürfe.

[5] Vgl. NKF-Handreichung S. 3810

- Es ist sicherzustellen, dass durch die investive Zuwendung seitens der Gemeinde keine Umgehung einer erforderlichen Verlustabdeckung beim Betrieb erfolgt.[6]

Unter diesen Voraussetzungen kann der Investitionskostenzuschuss im Jahresabschluss der Gemeinde als „Ausleihung an Unternehmen" bei den Finanzanlagen ausgewiesen und somit die Erfassung eines Sofortaufwandes vermieden werden. Hierbei handelt es sich um eine „bilanztechnische Maßnahme", denn der originäre Vermögenswert des Betriebes wird hierdurch nicht erhöht.[7]

Der bezuschusste Betrieb hat in Höhe der gewährten Mittel in seiner Bilanz einen Sonderposten zu passivieren. Dieser Sonderposten ist erfolgswirksam über die Nutzungsdauer des mit dem Zuschuss finanzierten Vermögensgegenstandes aufzulösen.

Entsprechend der ertragswirksamen Auflösung des Sonderpostens bei dem gemeindlichen Betrieb erfolgt auf Seiten der Gemeinde eine planmäßige Abschreibung der Bilanzposition „Ausleihung".

Im Ergebnis wird auch in dieser Variante die Auszahlung des Investitionszuschusses in der gemeindlichen Bilanz über den Nutzungszeitraum des finanzierten Wirtschaftsguts aufwandswirksam erfasst. Da hiermit keine Wertveränderungen von Finanzanlagen verbunden sind, ist der Aufwand nicht mit der Allgemeinen Rücklage zu verrechnen, sondern geht in die jährliche Ergebnisrechnung ein.[8]

2.2. Anwendung auf den vorliegenden Fall

Der von der Stadt Bergkamen geplante Investitionskostenzuschuss zum Bau des Familienbades dient investiven Zwecken. Mit dem Zuschuss soll ausschließlich der Bau des Familienbades finanziert werden, die Mittel dienen nicht der jährlichen Verlustabdeckung des späteren Betriebs. Die laufenden Betriebskosten sollen zukünftig aus den Mitteln der GSW finanziert werden bzw. werden ggf. - sollten diese nicht ausreichen - separat durch Einlagen der Stadt finanziert. Damit liegen investive Mittel vor, die grundsätzlich in der Bilanzposition

---

[6] Eine Geldhingabe zur Verlustabdeckung würde gegen eine Klassifizierung als „Ausleihungen an Unternehmen" sprechen und der Investitionskostenzuschuss wäre sodann in der Ergebnisrechnung erfolgswirksam als Aufwand zu erfassen.

[7] Vgl. NKF-Handreichung S. 3812. Etwas anderes könnte u.E. gelten, wenn die Finanzierung des Bades über eine Einzahlung in die Kapitalrücklage der GSW erfolgen würde. Allerdings würde sich der Beteiligungswert bezogen auf die Stadt Bergkamen (bei Substanzwertbetrachtung) nur um 42% erhöhen.

[8] Vgl. NKF-Handreichung S. 3812 oben

„Ausleihungen an Unternehmen" abzubilden sein dürften. Dies wurde uns auch informell auf Nachfrage beim Herausgeber der NKF-Handreichung[9] bestätigt. Da die NKF-Handreichung jedoch keine bindende Wirkung entfaltet, wurde empfohlen, die tatsächliche Behandlung im Vorfeld mit der Kommunalaufsicht abzustimmen.

3. Alternative 2: Gewährung des Investitionskostenzuschuss als Gesellschaftereinlage

Grundsätzlich bestünde auch die Möglichkeit, den Investitionskostenzuschuss als Gesellschaftereinlage der Stadt Bergkamen in die GSW zu zahlen. Im NKF-Abschluss der Stadt würde sich im ersten Schritt der Beteiligungswert an der GSW um den Einzahlungsbetrag erhöhen. Damit wäre die Zahlung im ersten Schritt erfolgsneutral. Fraglich ist jedoch, ob bei Aufstellung des Jahresabschlusses der Stadt eine Wertberichtigung auf die Beteiligung zu erfassen ist. Dies wäre dann der Fall, wenn die Bewertung auf Grundlage einer Ertragswertbetrachtung zu erfolgen hätte. Da sich der Ertragswert der Gesellschaft durch die Einzahlung aufgrund der Ausübung des dauerverlustigen Bädergeschäfts nicht erhöht, wäre die Erhöhung des Buchwertes komplett wertzuberichtigen.[10] Im Falle einer Substanzwertbetrachtung könnte ebenso eine Wertberichtigung erforderlich sein. Eine Einzahlung der Stadt in die gesamthänderisch gebundene Kapitalrücklage würde nämlich dazu führen, dass der Stadt Bergkamen lediglich 42% des um die Zuzahlung erhöhten Eigenkapitals der GSW zugerechnet werden.

Ob und ggf. in welcher Höhe in dieser Variante tatsächlich eine Wertberichtigung des Beteiligungsansatzes der GSW im NKF-Abschluss der Stadt erfolgen müsste, haben wir bisher nicht geprüft, erscheint jedoch nicht unwahrscheinlich. Unterstellt diese Variante ließe sich nicht ohne Berücksichtigung eines Sofortaufwandes im NKF-Abschluss durchführen, wäre damit zumindest eines der gewünschten Ziele der Stadt nicht erreicht. Insofern wäre die Alternative daher zu verwerfen.

---

[9] Die NKF-Handreichung wurde durch das Innenministerium des Landes NRW herausgegeben. Durch Umgliederung der Ministerien ist nunmehr das Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung NRW zuständig.

[10] Etwas anderes würde nur gelten, falls sich im Vergleich zum aktivierten Buchwert aus dem anderen (ertragreichen) Geschäft ein höherer Ertragswert ergibt, dann könnte ggf. insoweit auf eine Abschreibung verzichtet werden.

4. Zwischenfazit

Grundsätzlich besteht je nach Ausgestaltung der Zuwendungsbestimmungen die Möglichkeit, den zu gewährenden Zuschuss im Jahresabschluss der Stadt Bergkamen entweder als aRAP oder als „Ausleihungen an Unternehmen" im Bereich des Finanzanlagevermögens zu aktivieren.

Beide Alternativen erfüllen somit das von der Stadt Bergkamen angestrebte Ziel, bei Zahlung des Zuschusses einen Sofortaufwand zu vermeiden. In beiden Fällen ist jedoch zu empfehlen, die bilanzielle Behandlung mit der Kommunalaufsicht (Bezirksregierung) abzustimmen.

Da die Aktivierung eines aRAP jedoch die Anordnung bzw. Vereinbarung einer konkreten zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung hinsichtlich des Baus und der Nutzung des Bades durch die GSW erfordert, besteht u.E. ein signifikanter Unterschied in der umsatzsteuerlichen Beurteilung des Investitionskostenzuschusses in den beiden Varianten. Hierauf gehen wir im Folgenden ein.

Eine Einzahlung des Investitionskostenzuschusses als Gesellschaftereinlage in die Kapitalrücklage der GSW wäre zwar grundsätzlich auch möglich. Allerdings dürfte sich in dieser Variante ein Wertberichtigungsbedarf auf den zunächst um die Einzahlung erhöhten Beteiligungsansatz der Stadt an der GSW ergeben, der zu Sofortaufwand führen würde. Insofern wäre die Variante zu verwerfen, da sich hierdurch das angestrebte Ziel einer Vermeidung von Sofortaufwand nicht erreichen ließe.

2) Umsatzsteuerliche Beurteilung

Sofern die Gewährung des Investitionskostenzuschusses mit der Erfüllung von Verpflichtungen seitens der GSW verknüpft wird, stellt sich die Frage, ob aus umsatzsteuerlicher Sicht ein Leistungsaustausch anzunehmen ist, oder ein echter Zuschuss vorliegen könnte.

1. Abgrenzung zwischen Leistungsaustausch und echtem Zuschuss

1.1. Abgrenzung echte Zuschüsse und Leistungsentgelte

Das Umsatzsteuerrecht unterscheidet zwischen sogenannten echten Zuschüssen und unechten Zuschüssen/Leistungsentgelten. Relevant für die Abgrenzung ist die Frage, ob eine innere Verknüpfung zwischen einer Leistung und einer Gegenleistung besteht. Ohne eine solche Verknüpfung spricht man von einem **echten Zuschuss**, der keine umsatzsteuerlichen

Konsequenzen nach sich zieht. Anderenfalls liegt ein unechter Zuschuss vor, der zur Umsatzsteuerbarkeit führt.

Ein Leistungsaustausch und damit ein **unechter Zuschuss** werden bejaht, wenn folgende Kriterien vorliegen[11]:

- Es besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen erbrachter Leistung und empfangener Gegenleistung, der auf einem Rechtsverhältnis beruht.
- Ein identifizierbarer Leistungsempfänger erhält einen Vorteil, der einen Kostenfaktor in seiner Tätigkeit bilden könnte und damit zu einem Verbrauch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts führt.
- Es liegt ein gegenseitiger Vertrag vor.
- Unerheblich ist hingegen, ob es sich bei der übernommenen Tätigkeit um eine der Körperschaft des öffentlichen Rechts obliegende Pflichtaufgabe handelt oder, ob die Leistung im allgemeinen oder öffentlichen Interesse erbracht wird.

Wesentliche Bedeutung kommt dem Kriterium des gegenseitigen Vertrages zu. Schon in seiner früheren Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof (BFH) betont, dass bei Vorliegen eines solchen Vertrages in jedem Fall ein steuerbarer Leistungsaustausch zu bejahen ist. In zahlreichen jüngeren Urteilen macht der BFH nun deutlich, dass es für die Beurteilung nicht nur auf formalisierte Vertragsdokumente ankommt. Stattdessen betrachtet er stets sämtliche Umstände des Einzelfalls im Sinne einer Gesamtschau. Sofern sich also aus anderen Unterlagen und Dokumenten - wie beispielsweise dem Haushaltsbeschluss, einem Zuwendungsbescheid oder der Konsortialvereinbarung - Hinweise auf eine bestehende ggf. auch nur konkludente vertragliche Abrede ergeben, kann dies bereits einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch begründen.

Demgegenüber können die folgenden Kriterien bzw. Indizien gegen einen Leistungsaustausch und damit für einen **echten Zuschuss** sprechen[12]:

- Die Tätigkeit des Zuschussempfängers wird allgemein aus struktur-, allgemeinpolitischen sowie volkswirtschaftlichen Gründen gefördert, nicht jedoch um eine Individualinteresse des Zuschussgebers zu befriedigen.
- Rechtsgrundlage der Zuschussgewährung sind allgemeine Förderrichtlinien oder dergleichen; es liegen keine individuellen Rechtsverhältnisse, insbesondere kein gegenseitiger Vertrag vor.
- Der Zuschuss wird nach globalen Parametern und nicht nach vom Zuschussempfänger erbrachten Leistungen berechnet.

---

[11] Vgl. A 10.2 Abs. 2 UStAE (Stand November 2017)
[12] Vgl. A 10.2 Abs. 7 ff. UStAE (Stand November 2017)

- Die Zuschussgewährung unterliegt keinen besonderen (individuellen) Nebenbestimmungen.

Neben dem echten Zuschuss führt auch ein **Gesellschafterbeitrag** nicht zur Umsatzsteuerbarkeit. Ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag liegt vor bei

- einer Gewährung von Mitteln an eine Gesellschaft, um ihr die weitere Tätigkeit zur Erfüllung des Gesellschaftszwecks zu ermöglichen
- einer Zahlung aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, um die Gesellschaft ganz allgemein mit dem für ihre Tätigkeit notwendigen Kapital auszustatten.

1.2. Abgrenzung unechte Zuschüsse und Leistungsentgelte

Im Fall eines unechten Zuschusses wäre im nächsten Schritt weiter zu differenzieren:

Zunächst könnte ein Entgelt im Rahmen eines **direkten Leistungsaustauschs** vorliegen. Dies würde bedeuten, dass eine Leistungsbeziehung zwischen der Stadt Bergkamen und der GSW angenommen würde. In diesem Fall käme es zu einer Definitivbelastung mit 19 % Umsatzsteuer auf den gewährten Zuschussbetrag. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 7% gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG scheidet aus, da keine Leistung vorliegt, die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbunden ist.

Bei Vorliegen eines unechten Zuschusses könnte grundsätzlich auch ein **Entgelt von dritter Seite** anzunehmen sein. Dies ist dann der Fall, wenn die Stadt den Zuschuss zahlen würde, um die Eintrittspreise für die Badbesucher zu subventionieren. In diesem Fall käme der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung. Hierzu müsste allerdings in den Vereinbarungen dokumentiert werden, dass die Zahlung preisauffüllenden Charakter hat (Preis-Preis-Vergleich), weil die Stadt Bergkamen die Höhe der Eintrittspreise vorgibt bzw. beschränkt und die GSW hierfür kompensiert. Dies scheidet im vorliegenden Fall aus, da sich der Zuschuss nach den Investitionskosten für den Bau des Bades bemisst, welche sich nicht 1:1 im Eintrittspreis niederschlagen.

-KEINE DRITTHAFTUNG-

2. Anwendung auf den vorliegenden Fall

Eine Umsatzsteuerpflicht kommt in Betracht, wenn der Investitionskostenzuschuss eine Gegenleistung für eine Leistung seitens der GSW an die Stadt Bergkamen darstellt.

2.1 Umsatzsteuerliche Beurteilung bei bilanzieller Behandlung als aRAP

Sofern die Gewährung des Investitionskostenzuschusses in der gemeindlichen Bilanz als aRAP abgebildet werden soll, würde dies die konkrete Festlegung einer zeitbezogenen (d.h. mehrjährigen) Gegenleistungsverpflichtung erfordern. Um das zeitliche Kriterium zu erfüllen, müsste sich u.E. aus dem Zuwendungsbescheid die Verpflichtung der GSW zum Bau wie auch zur mehrjährigen Nutzung des Baus als Familienbades ergeben. Dadurch wird u.E. ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Zuschussgewährung und Tätigkeit der GSW hergestellt, der das Vorliegen eines Leistungsaustausches nahelegt. Dies würde noch dadurch verstärkt, wenn die Zuschussgewährung an die Erfüllung (Bau und mehrjähriger Betrieb des Familienbades) geknüpft ist, d.h. bei Nichterfüllung ein Rückzahlungsanspruch existiert. Dies ist aber nach unserem Verständnis eine Voraussetzung dafür, in der gemeindlichen Bilanz einen aRAP ausweisen zu können.

Es besteht in diesem Fall daher eine sehr hohe Wahrscheinlichkeit, dass die Leistung der GSW (Bau und Nutzung des Familienbades) als Gegenleistung für die Gewährung des Zuschusses mit 19% der Umsatzsteuer unterläge.[13]

2.2. Umsatzsteuerliche Beurteilung bei Behandlung als „Ausleihungen an Unternehmen"

Bei Ausgestaltung der Zahlung als investive Zuwendung an die GSW (bilanzielle Abbildung als Ausleihung an Unternehmen) wäre keine konkrete Gegenleistungsverpflichtung festzulegen. Der Zuwendungsbescheid könnte sich auf die Festlegung allgemeiner Nebenbestimmungen

---

[13] Mit Urteil vom 11. Februar 2010 hat der BFH beispielsweise entschieden, dass eine Leistung gegen Entgelt vorliegt, wenn sich die Empfänger gegenüber der Stadt vertraglich zum Bau und Betrieb eines Schwimmbades verpflichtet hat. Die Leistung wird (vorbehaltlich des Vorliegens von Teilleistungen) erst mit Ablauf des vereinbarten Betriebszeitraums erbracht. Sofern seitens der Stadt bereits Anzahlungen auf die Leistung erfolgt sind, entsteht die Steuer (19%) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Zahlung (vgl. § 13 Abs. 1a UStG). Die bloße Übernahme von Aufgaben (durch eine Eigengesellschaft) führt gemäß BFH noch nicht zur steuerbaren Leistung. Diese liegt erst vor, wenn sich der Unternehmer zur tatsächlichen Führung von Geschäften und der Vornahme von Tätigkeiten verpflichtet hat (vgl. Tz. 21 des o.a. BFH-Urteils).

beschränken.[14] Ein wesentlicher Unterschied zur vorherigen Variante (aRAP) ist u.E., dass die GSW keine vertragliche Verpflichtung zum Betrieb des Bades eingeht. Der Betrieb des Bades erfolgt in Erfüllung des eigenen Satzungszwecks der GSW.[15] Die Zuwendung kann u.E. daher noch als vorrangig zur Förderung strukturpolitischer Gründe betrachtet werden, die den Empfänger (GSW) in die Lage versetzen soll, ihre nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben zu erfüllen. Hilfsweise könnte zudem noch das Vorliegen eines nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrages argumentiert werden.

Aus dem Gesamtzusammenhang ergibt u.E. damit eindeutig, dass die Zuschussgewährung nicht für den Betrieb des Bades sondern zur Finanzierung des Baus erfolgt. Da die GSW Eigentümerin des Baus wird, liegt auch keine Lieferung an die Stadt vor.

Bei entsprechender Gestaltung halten wir es daher in dieser Variante für gut argumentierbar, dass die Zuschussgewährung keinen steuerpflichtigen Leistungsaustausch zwischen der GSW und der Stadt Bergkamen begründet. Der Zuschuss könnte somit „netto" gewährt werden.

2.3. Umsatzsteuerliche Beurteilung bei Behandlung als Gesellschaftereinlage

In der Variante 3 wird der Zuschuss als Gesellschaftereinlage geleistet und erhöht die Kapitalrücklage der GSW. Die Einzahlung dient damit dazu, die Gesellschaft in die Lage zu versetzen, ihren Satzungszweck ausüben zu können. Aus umsatzsteuerlicher Sicht läge damit ein nicht umsatzsteuerbaren Gesellschafterbeitrag vor.

3. Zwischenfazit

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist eine Ausgestaltung der Gewährung des Investitionskostenzuschusses ohne Festlegung einer konkreten zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung zu bevorzugen. Der Zuschuss sollte möglichst auf Grundlage eines Zuwendungsbescheides gewährt werden, der nur allgemeine Nebenbestimmungen enthält. Es sollte herausgestellt werden, dass der Zuschuss als strukturpolitische Maßnahme gewährt wird, um den Bau des Familienbades zu fördern und um sicherzustellen, dass die GSW ihre satzungsmäßige Aufgabe zum Betrieb des Bades erfüllen kann. In diesem Fall halten wir

---

[14] Noch zulässig wäre u.E. wenn der Zuwendungsbescheid „normierte Bestimmungen" enthielte, die dem Zweck dienen, den Zuschussgeber über die sachgerechte Verwendung der Mittel zu informieren.
[15] Allenfalls aus der bestehenden Konsortialvereinbarung könnte eine seitens der GWS übernommene Verpflichtung abgeleitet werden (Vgl. insoweit § 5 Nr. 3 der Konsortialvereinbarung). Insoweit wäre zu überlegen, den Wortlaut im Zuge der Änderung des Konsortialvertrages anzupassen.

eine umsatzsteuerliche Einordung des Investitionskostenzuschusses als echten Zuschuss für vertretbar, so dass der Zuschuss „netto" gewährt werden könnte. Im Fall der Vereinbarung einer konkreten Gegenleistungsverpflichtung (u. Ausweis als aRAP im Haushalt) gehen wir hingegen davon aus, dass eine Umsatzsteuerpflicht aufgrund der Annahme eines Leistungsaustausches anzunehmen sein dürfte.

Da jedoch aufgrund der jüngeren Finanzrechtsprechung nicht auszuschließen ist, dass die Finanzverwaltung im Einzelfall eine andere Auffassung vertreten könnte, empfiehlt sich, die konkrete Gestaltung im Vorfeld mit der Finanzverwaltung verbindlich abzustimmen.

Die Gewährung des Investitionskostenzuschusses als Gesellschaftereinlage wäre aus unserer Sicht umsatzsteuerlich ebenfalls zu empfehlen. Diese Variante dürfte jedoch ausscheiden, da mit ihr eine Erfassung von Sofortaufwand im Haushalt der Stadt voraussichtlich nicht vermieden werden könnte.

3) Ergänzende Hinweise

- Der geplante Investitionskostenzuschuss wird zu Finanzierungskosten sowie periodischem Aufwand auf Ebene der Stadt Bergkamen führen. Da insoweit auf Ebene der Stadt mangels wirtschaftlicher Tätigkeit kein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, können diese Aufwendungen nicht steuermindernd berücksichtigt werden. Gegebenenfalls bestünde aber die Möglichkeit, steuerlich die Abschreibung der gesamten Anschaffungskosten des Bades auf Ebene der GSW geltend machen zu können. Hierzu wäre mit der Finanzverwaltung zu klären, ob auf Ebene der GSW die Verfügung des Landesamtes für Steuern Bayern[16] anwendbar ist. Nach dieser Verfügung, kann die Gewährung von eigenen Zuschüssen der Anteilseigner an ihre Eigengesellschaft als einkommensneutrale Kapitalzuführung (d.h. eine außerbilanziell zu kürzende Einlage) behandelt werden. Dies hätte den Vorteil, dass die Abschreibung auf Ebene der GSW für steuerliche Zwecke von den ungekürzten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorgenommen werden könnte und somit im Querverbund nutzbar wäre. Handelsrechtlich würde die Abschreibung das Ergebnis der GSW jedoch nicht belasten, was im Verhältnis zu den anderen Gesellschaftern vorteilhaft sein dürfte. Da sich jedoch aus dem Wortlaut der o.g. Verfügung nicht ergibt, ob die Behandlung als Einlage auch möglich ist, sofern der Zuschuss nicht als Gesellschaftereinlage geleistet wurde und/oder handelsbilanziell ein Sonderposten gebildet

[16] vgl. Verfügung LfSt Bayern v. 21. August 2006, DB 2006, S. 1982. Nach informeller Auskunft der OFD NRW wird die Verfügung bislang auch in NRW angewandt.

wurde, sollte die Anwendbarkeit der Verfügung zwingend mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden.

- Bei Anwendbarkeit der o.g. Verfügung wäre somit die Abschreibung steuerlich berücksichtigungsfähig, die Finanzierungskosten für den Bau des Bades würden sich steuerlich jedoch nicht auswirken, da sie von der Stadt getragen werden. Insoweit wäre zu überlegen, statt der Gewährung eines Zuschusses alternativ ein Pachtmodell umzusetzen. Im vorliegenden Fall ist ein Pachtmodell allerdings hinsichtlich der Umsetzung nicht ganz unkompliziert. Da die GSW Eigentümerin des Grundstücks ist, auf dem das Bad gebaut werden soll, wäre ein komplexes Vertragskonstrukt erforderlich, welches nicht ohne Abstimmung mit der Finanzverwaltung umgesetzt werden sollte.[17] Sofern das Bad im wirtschaftlichen Eigentum der Stadt wäre, könnten dessen Herstellungskosten im Haushalt aktiviert werden. Damit wäre auch das Ziel der Vermeidung von Sofortaufwand erreicht. Die Pacht sollte dann so bemessen werden, dass auf Ebene der Stadt ein nahezu ausgeglichenes Ergebnis verbliebe. Damit würden dann sowohl die laufende Abschreibung als auch die Finanzierungskosten über die Pacht abgedeckt. Entsprechend wären in diesem Modell der laufende Betriebsaufwand und damit das Querverbundsvolumen auf Ebene der GSW im Vergleich zum Zuschussmodell höher.[18] Zu Bedenken ist, dass der höhere Aufwand von allen Gesellschaftern der GSW wirtschaftlich zu tragen wäre, für den Fall dass die Konsortialvereinbarung nicht geändert wird. Wir schlagen daher vor, zunächst Ihrerseits zu klären, inwiefern dieses Modell unter den wirtschaftlichen Gesichtspunkten denkbar und im Gesellschafterkreis umsetzbarwäre. Sofern dies bejaht wird, wäre das Modell nach steuerlicher Detailprüfung mit der Finanzverwaltung abzustimmen.

- Die Berechnungsgrundlagen der Modellrechnungen gemäß Vermerk der Kämmerei vom 21. September 2017 sollten im Hinblick auf die steuerlichen Annahmen überprüft werden.

  - Bei kursorischer Durchsicht ist uns beispielsweise aufgefallen, dass in allen Varianten unterstellt wird, dass sich in Bezug auf die Berücksichtigung des steuerlichen Querverbundes keine Änderungen ergeben. Dies könnte aus unterschiedlichen

---

[17] Die vertraglichen Regelungen müssten so ausgestaltet werden, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem Bad (Gebäude auf fremden Grund und Boden) der Stadt zugeordnet wird, das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück aber bei der GSW verbleibt. Bei Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an dem Grundstück könnten andernfalls Ertragsteuer- und ggf. Grunderwerbsteuer ausgelöst werden.

[18] Die Pachtzahlung unterläge bei der Gewerbesteuer allerdings der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1e GewStG, d.h. die Pacht würde sich steuerlich nicht vollumfänglich mindernd auswirken.

Gründen jedoch fraglich sein:

- Die Änderung der Konsortialvereinbarung kann Einfluss auf die Gewährung des steuerlichen Querverbunds haben, da ggf. die Voraussetzungen von § 8 Abs. 7 KStG nicht mehr vorliegen (vgl. hierzu Ausführungen unter IV)
- Zudem wird unterstellt, dass nach dem Neubau des Bades bzw. auch im Zwischenzeitraum bis zur Fertigstellung zwischen dem Bäder- und dem Versorgungsbereich der GSW eine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht vorliegt. Inwiefern dies nach dem Bau des neuen Bades noch erfüllt ist, wäre ebenfalls zu untersuchen und sollte mit der Finanzverwaltung verbindlich abgestimmt werden.
- Daneben wäre u.E. zu prüfen, ob die geänderte Struktur in Bezug auf die Eissporthalle Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Verflechtung hat und falls ja, ob dies in den Berechnungen berücksichtigt wurde.

– Ebenso könnten sich in Bezug auf die umsatzsteuerliche Beurteilung der neuen Struktur des Betriebs der Eissporthalle Änderungen ergeben (ggf. Umsatzsteuerpflicht des Betriebskostenzuschusses der Stadt, § 15a Korrekturen bei der GSW).

– Daneben ist aus den uns vorliegenden Unterlagen nicht ersichtlich, wie sich die Konzepte inhaltlich wirtschaftlich unterscheiden (Vergleich der Varianten „Betrieb durch die GSW"; „Betrieb wie im Gutachten DSBG" u. „GMF-Bäderkonzept") und sich daher ggf. in Bezug auf die steuerliche Beurteilung Unterschiede ergeben können. Insofern empfehlen wir, die Modelle, welche aus wirtschaftlichen Gründen favorisiert werden, noch einer steuerlichen Detailprüfung zu unterziehen.

V. Steuerliche Prüfung der geplanten Änderung der Konsortialvereinbarung

Im Folgenden nehmen wir zur geplanten Änderung der Ergebnisverteilung gemäß Entwurfsfassung der Konsortialvereinbarung vom 24. Oktober 2017 Stellung.

1) Hinweis zum Status Quo

Bislang sieht die bestehende Konsortialvereinbarung zwischen der Gemeinde Bönen, der Stadt Bergkamen, der Stadt Kamen sowie der GSW (Fassung vom 1. Januar 2005) in § 5 Nr. 3 vor, dass sich die GSW „im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Möglichkeiten verpflichtet, die übernommenen Einrichtungen im Bereich Bäder und anderer Sportanlagen zu betreiben."

-KEINE DRITTHAFTUNG-

Wie unter Punkt IV. 2) 1. ausgeführt, könnte eine vertraglich geregelten Verpflichtung der GSW zum Betrieb der Einrichtungen kritisch im Sinne einer Leistung der GSW an die Kommunen beurteilt werden. Bislang wurde diese Formulierung seitens der Finanzverwaltung auskunftsgemäß nicht problematisiert. Gründe hierfür könnten sein, dass keine gesonderte Vergütung der Städte für diese Aufgabe vereinbart wurde und sich der Verlustausgleich auf gesellschaftsrechtlicher Basis entsprechend der Quote der Beteiligungen, d.h. nicht verursachungsgerecht ergibt. Die Formulierung birgt u.E. jedoch immanent das Risiko, dass Zahlungen (bzw. vorgenommene Verrechnungen) der Städte als für den Betrieb der Bäder geleistet gelten und insofern als Leistungsentgelt beurteilt werden könnten. Insofern empfehlen wir, diese Formulierungen im Rahmen der Änderung der Konsortialvereinbarung sprachlich anzupassen.

2) Geplante Änderung der Konsortialvereinbarung (Entwurf datierend vom 24. Oktober 2017)

Wie unter Punkt I. dargestellt, ist beabsichtigt die Ergebnisverteilung auf eine verursachungsgerechte, kommunenbezogenen Zuordnung der Verluste aus den Freizeiteinrichtungen umzustellen. Dies kann sowohl umsatz- als auch ertragsteuerliche Auswirkungen haben.

1. Auswirkungen der geplanten Änderungen aus umsatzsteuerlicher Sicht

Die o.g. bisher in § 5 Nr. 3 enthaltene Regelung ist in der Entwurfsfassung des Konsortialvertrages nun mit gleichem Wortlaut unter § 4 Nr. 3 aufgeführt. Insofern gilt das Vorgenannte entsprechend. Da nunmehr aber durch Änderung der Ergebnisverteilung in § 4 Nr. 4 der Entwurfsfassung eine verursachungsgerechte Verlusttragungspflicht der Kommunen vorgesehen ist, verschärft sich u.E. das bisherige Risiko noch. Insbesondere sofern die Städte eine Zuzahlung leisten müssen - auch wenn diese als Zahlung in die gemeinschaftlich gebundene Kapitalrücklage erfolgen soll -, besteht u.E. das Risiko, dass die Zahlung seitens der Finanzverwaltung als Leistungsentgelt beurteilt wird, da sich aus dem Gesamtzusammenhang ergibt, dass die Zahlung zur Deckung der Betriebsverluste der Freizeiteinrichtungen dient.[19] Die Änderung ist daher kritisch zu beurteilen. Die Vereinbarung sollte im Wortlaut insofern angepasst werden, dass hieraus keine gegenseitige Verpflichtung

[19] Das FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 15.09.2106 - K 50236/13 hat bspw. entschieden, dass auch dann ein Entgelt vorliegen kann, wenn der zugrundeliegende Vertrag keine durchsetzbaren Primäransprüche der Beteiligten auf den Betrieb einerseits und die Bezahlung andererseits vorsieht und von der Stadt ein „Zuschuss" an die das Schwimmbad betreibende Gesellschaft gezahlt wurde. Die Revision wurde nicht zugelassen.

zum Betrieb der Freizeiteinrichtungen abgeleitet werden kann. Zudem empfehlen wir, die Änderung verbindlich mit der Finanzverwaltung abzustimmen.

2. Auswirkungen der geplanten Änderungen aus ertragsteuerlicher Sicht

Darüber hinaus ergeben sich aus der geplanten Änderung zur Ergebnisverteilung auch ertragsteuerliche Risiken für die zukünftige Anwendung des steuerlichen Querverbundes.

Der steuerliche Querverbund wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 erstmals gesetzlich geregelt. Querverbundstauglich sind danach Gewinne und Verluste aus

- gleichartigen Tätigkeiten,
- Betrieben, zwischen denen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht sowie
- Versorgung, Verkehr und Hafenbetrieben.

Darüber hinaus ist im Fall eines Dauerverlustes, der aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen entsteht, keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen.

2.1. Erfordernis einer beteiligungsquotengemäßen Verlusttragung

Dies gilt jedoch nur, wenn die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen (§ 8 Abs. 7 Nr. 2 S. 2 KStG). Bei Beteiligung mehrerer juristischer Personen des öffentlichen Rechts an einer Kapitalgesellschaft bemisst sich die jeweilige Verlusttragungspflicht nach der Beteiligungsquote dieser Gesellschafter (BMF-Schreiben vom 13. November 2009, Tz. 28).

Eine verursachungsgerechte Verlusttragung durch die Kommunen gemäß der geplanten Änderung der Ergebnisverteilung würde somit gegen die Regelungen des o.g. BMF-Schreibens verstoßen.

Als Folge wäre nicht mehr von begünstigten Dauerverlusten auszugehen, d.h. § 8 Abs. 7 KStG wäre nicht anwendbar und es lägen bei der GSW in Höhe der Verluste aus diesen Tätigkeiten verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) vor. Die vGA würde insoweit die Verluste des Freizeitbereichs vor Verrechnung mit Gewinnen des Versorgungsbereichs umfassen. Im Ergebnis würde sich der Verlust aus dem Freizeitbereich steuerlich nicht mehr mindernd

auswirken. Die Versorgungsgewinne wären voll zu versteuern, so als ob der steuerliche Querverbund nicht gelten würde.

2.2. Ausnahmen von der beteiligungsquotengemäßen Verlusttragung

In einer gemeinsamen Bund-/Länderabstimmung[20] hat sich die Finanzverwaltung auf zwei Ausnahmen verständig, in denen von der Verlusttragung nach Beteiligungsquoten abgewichen werden kann:

- Bei Sachverhalten im Verkehrsbereich, sind ausnahmsweise andere Verlusttragungsregelungen zulässig, sofern diese auf nachprüfbar vernünftigen Gründen beruhen (z.B. nach gefahrenen Jahreskilometern in den einzelnen Kommunen)
- Im Fall, dass an der Eigengesellschaft eine jPöR oder eine Gruppe von jPöR die Mehrheit hält, ist es ausreichend, wenn diese jPöR oder diese Gruppe (anteilig) die Verluste trägt. Ein öffentlicher Minderheitsgesellschafter muss in diesem Fall keinen Verlust tragen.

Beide Ausnahmen sind aufgrund der tatsächlichen Umstände im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

2.3. Abweichendes Praxismodell

Insbesondere aufgrund der Ausnahmeregelung im Verkehrsbereich wird in der Literatur vielfach die Kritik geäußert, dass nicht nachvollziehbar sei, warum die Ausnahme nur auf Sachverhalte des Verkehrsbereich beschränkt sei, da auch in anderen Fällen wirtschaftliche Gründe für eine abweichende Verlusttragung vorliegen können.[21] Die Finanzämter sind jedoch gehalten, im Einzelfall Rücksprache mit der Oberfinanzdirektion NRW zu halten, sollte außerhalb des Verkehrsbereichs eine Verlusttragung nach dem Verursacherprinzip beantragt werden.[22] Nach unseren Erfahrungen wird die Regelung bislang im Sinne einer Ausnahme restriktiv gehandhabt.

Gleichwohl ist uns aus der Praxis bekannt, dass Modelle umgesetzt sind, die nach dem Wortlaut der Verfügungen eigentlich nicht gehen dürften. Die Modelle beruhen auf dem Gedanken, dass die Kommunen auch im Gemeinschaftsunternehmen nicht besser gestellt

---

[20] Vgl. LfSt Bayern . 18.10.2010, DB 2011, S 268
[21] Vgl. z.B. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KSt-Komm zu § 8 Abs. 7 KStG Rz. 62c mWN
[22] Vgl. Arbeitshilfe der OFD-NRW (Stand 1.10.2014) Tz.13.4.2. S. 108

werden als wenn sie die Geschäfte alleine (stand alone) ausüben. Mit anderen Worten: Es erfolgt keine Poolung von Gewinn- und Verlusttätigkeiten aus steuerlichen Gründen, sondern lediglich aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen, weil man Synergieeffekte nutzen möchte. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten sind Dritte aber grundsätzlich auch nur bereit, ihren „selbstverursachten" Verlust zu tragen. Eine Umsetzung würde aber bedingen, dass es durch den Verbund und die Poolung von Gewinnen und Verlusten mehrerer Kommunen auch keinen steuerlichen Vorteil im Vergleich zum stand alone Fall gibt. Im Grundsatz erreicht man dieses durch ertragswirksam zu behandelnde Einzahlungen, wenn der Verlust einer Kommune den quotalen Gewinn vor Steuern übersteigen sollte. Letztlich ist man bei diesen Modellen aber auf den Goodwill der Finanzbehörde angewiesen, so dass eine Umsetzung auf keinen Fall ohne verbindliche Abstimmung erfolgen sollte.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies folgendes:

- Die Änderung der Ergebnisverteilung muss so begründet werden, dass sich hieraus keine Nachteile für die noch offenen Steuerjahre ergeben. Mit anderen Worten es müssen Gründe gefunden werden, warum die Verlusttragung nun anders erfolgen soll als bislang (z.B. Veränderungen der Verlustquoten aufgrund des Bäderneubaus).
- Die geplante Ergebnisverteilung wäre unter steuerlichen Gesichtspunkten anzupassen, da sich der Einzahlungsbetrag im Verlustfall nach unserem Verständnis bislang nicht nach dem Stand alone Ergebnis berechnet, sondern eine volle Verrechenbarkeit sämtlicher Verluste (vor Einzahlung) unterstellt. Im Ergebnis könnte dies jedoch bedeuten, dass die steuerliche Verlustverrechnung auf Ebene der GSW niedriger ausfällt als im Status quo.
- Insofern sollte zwischen den Gesellschaftern geklärt werden, ob die Abwandlung wirtschaftlich gewollt und hinsichtlich der Verlustausgleichspflicht tragbar ist. Wenn dies der Fall ist, sollte die geänderte Regelung mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden.

3. Zwischenfazit

Die Änderung der Ergebnisverteilung im Sinne einer verursachungsgerechten Verlusttragung könnte sowohl negative umsatzsteuerliche als auch ertragsteuerliche Folgen im Hinblick auf die Anwendung des steuerlichen Querverbundes haben. Die Entwurfsfassung sollte daher vorab sprachlich um Formulierungen, aus denen sich eine „Verpflichtung" der GWS zum Betrieb der Freizeiteinrichtungen ableiten lässt, bereinigt werden. Daneben erfüllt eine von der Beteiligungsquote abweichende Verlusttragung nach Auffassung der Finanzverwaltung

nicht die Anforderungen des § 8 Abs. 7 Nr. 2 KStG. Insofern wäre auf jeden Fall eine Änderung der Regelungen zur Ergebnisverrechnung erforderlich. Um den steuerlichen Querverbund nicht zu gefährden, sollte die Umsetzung jedoch auch nach entsprechender Anpassung der Konsortialvereinbarung keinesfalls ohne vorherige Abstimmung mit der Finanzverwaltung erfolgen.

VI. Hinweise zu dieser Stellungnahme

Diese Stellungnahme beruht auf den uns überlassenen Unterlagen und mündlich erteilten Auskünften. Für den Fall, dass der dieser Stellungnahme zu Grunde liegende Sachverhalt oder die getroffenen Annahmen unzutreffend sind oder sich ändern, kann sich dies auf die Gültigkeit der Aussagen dieser Stellungnahme auswirken.

Diese Stellungnahme beruht auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums dieser Stellungnahme und gibt unsere Interpretation der relevanten gesetzlichen Bestimmungen und die hierzu ergangene Rechtsprechung wieder.

Im Zeitablauf treten Änderungen bei Gesetzen, der Interpretation von Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können eine Fortschreibung dieser Stellungnahme erforderlich machen.

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass wir ohne gesonderten Auftrag nicht verpflichtet sind, diese Stellungnahme auf Grund einer Änderung der zu Grunde liegenden Fakten bzw. Annahmen oder Änderungen in der Gesetzgebung oder Rechtsprechung zu überprüfen und gegebenenfalls fortzuschreiben.

Diese Stellungnahme wurde ausschließlich für unseren Mandanten im Rahmen der mit unserem Mandanten geschlossenen Mandatsvereinbarung erstellt. Sie ist nicht dazu bestimmt, Dritten als Entscheidungsgrundlage zu dienen. Dritten gegenüber übernehmen wir keinerlei Verpflichtungen, Verantwortung oder Sorgfaltspflichten (keine Dritthaftung), es sei denn, wir haben einem Dritten gegenüber im Vorhinein schriftlich etwas Abweichendes bestätigt.

Building a better working world

-KEINE DRITTHAFTUNG-

Für eventuelle Rückfragen stehen wir Ihnen gerne jederzeit zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Gabriele Kirchhof
Steuerberaterin

ppa. Heike Sökeland
Steuerberaterin