

II. Die Gemeinde als Unternehmer

1. Die Allzuständigkeit der Gemeinden unter steuerlichen Gesichtspunkten

Die zum Begriff der Selbstverwaltung gehörende sachliche Zuständigkeit der Gemeinden für alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft (Allzuständigkeit) bringt es mit sich, dass Gemeinden nicht nur Straßen und Schulhäuser bauen, Friedhöfe unterhalten und Abwasser beseitigen, sondern auch Wasser, Gas und Strom verkaufen, Märkte und Volksfeste veranstalten, Bürgerhäuser, Schwimmbäder, Campingplätze und Skilifte betreiben sowie Wohnungen und Parkplätze vermieten. Auch wenn die Gemeinden hierdurch öffentliche Aufgaben erfüllen mögen, d. h. im Interesse des allgemeinen Wohls und der Daseinsvorsorge für die Bevölkerung, handelt es sich doch zum Teil um Tätigkeiten, die auch von privaten Unternehmern ausgeführt werden könnten. Die Gemeinden werden insoweit steuerrechtlich privaten Unternehmern gleichgestellt, denn es sollen „im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben“ (H 4.1 zu § 4 KStG)¹. Dabei ist es für die Umsatzsteuer dem Grund nach ohne Bedeutung, ob die Gemeinde aus ihrer jeweiligen Einrichtung oder Tätigkeit Gewinne erzielt, ob diese gemeinnützig ist oder ob der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG). Deswegen ist es z. B. für die Umsatzbesteuerung von Wasserlieferungen eines gemeindlichen Wasserwerks ohne Bedeutung, ob dieses Gewinne erzielt und ob es seine Abnehmer aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Satzung mit Anschluss- und Benutzungszwang beliefert. Entscheidend ist, dass das Wasserwerk kein Hoheitsbetrieb i.S. des Steuerrechts ist, ungeachtet dessen, dass seine Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage beruhen mögen. Europarechtlich gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts hinsichtlich ihrer Wasserversorgungsbetriebe in jedem Fall als Steuerpflichtige (vgl. I/4b). Auch die gesetzliche Neuregelung verweist insoweit auf die Normen der MwStSystRL (siehe § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG).

1

2. Der gemeindliche Unternehmensbereich nach dem Umsatzsteuergesetz

Nach § 2 Abs. 3 UStG sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer **Betriebe gewerblicher Art** (BgA) im Sinne des Körperschaftsteuerrechts und ihrer **land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig**. Insoweit sind sie **Unternehmer**. Die Betriebe

1a

1 Amtliche Hinweise 2015 zu den Körperschaftsteuer-Richtlinien; siehe Band 2, Verwaltungsvorschriften Nr. 11.

gewerblicher Art einer Gemeinde und ihre etwa vorhandenen land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe bilden zusammen den **Unternehmensbereich** der Gemeinde. Umsätze **außerhalb** dieses Unternehmensbereichs sind **nichtsteuerbare Umsätze**.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass das **Gemeinschaftsrecht** und die hierzu ergangene Rechtsprechung den **umsatzsteuerlichen Unternehmensbereich weiter fassen**, als dies nach den nationalen Rechtsvorschriften der Fall ist. So können Tätigkeiten, die nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art führen, gleichwohl in richtlinienkonformer Auslegung umsatzsteuerbar sein. Dies ist z. B. bei sog. vermögensverwaltenden Tätigkeiten der Fall (vgl. I/2. sowie II/21 ff.) oder bei hoheitlichen Tätigkeiten, bei denen die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand größere Wettbewerbsverzerrungen verursachen würde (vgl. I/2. sowie II/31 ff.); zur gesetzlichen Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand und zu den Übergangsregelungen siehe I/3.).

Unabhängig von der gesetzlichen Neuregelung kann bei einer Gemeinde Umsatzsteuer für die Einfuhr von Gegenständen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) und für innergemeinschaftliche Erwerbe gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) geschuldet werden. Die Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist mit der Umsatzbesteuerung der natürlichen Personen vergleichbar, denn bei diesen führen Umsätze außerhalb des unternehmerischen Bereichs ebenfalls nicht zu einer Umsatzsteuerpflicht.

Beispiele:

- a) Ein Gewerbetreibender, der seinen gebrauchten privaten Pkw verkauft, handelt nicht im Rahmen seines Unternehmens. Der Umsatz ist nicht steuerbar. Hätte das gleiche Fahrzeug jedoch zum Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden gehört, dann wäre die Veräußerung umsatzsteuerpflichtig.
- b) Eine Gemeinde verkauft einen gebrauchten Lastkraftwagen. Das Fahrzeug gehört zum Bauhof und wurde für den Straßenbau verwendet. Die Herstellung und Unterhaltung der Gemeindestraßen stellt weder einen Betrieb gewerblicher Art der Gemeinde dar noch gilt die Gemeinde nach Art. 13 MwStSystRL als Steuerpflichtige. Der Umsatz ist daher nicht steuerbar. Gehört das Fahrzeug zum Wasserwerk, ist der Verkauf steuerpflichtig.

- 1b** Soweit eine Gemeinde andere Körperschaften, **rechtsfähige Stiftungen oder Zweckvermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit** verwaltet und in deren Namen und für deren Rechnung Betriebe gewerblicher Art unterhält oder für die diese als Steuerpflichtige i. S. des Art. 13 MwStSystRL gelten (z. B. das Altersheim einer rechtsfähigen Stiftung), gehört diese Betätigung **nicht** zu ihrem Unternehmensbereich. Die von der Gemeinde verwalteten Körperschaften, Stiftungen und Personenvereinigungen bilden eigene Steuersubjekte. Die Gemeinde steht zu ihnen so wie zu einem unabhängigen Dritten. Das gilt auch für selbstständige Kommunalunternehmen einer Gemeinde in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts (vgl. z. B. Art. 89 GO Bayern).

Verwaltet eine Gemeinde eine **nichtrechtsfähige Stiftung**, die einen Betrieb gewerblicher Art unterhält, dann gilt dieser Betrieb **als Betrieb der Gemeinde bzw. die Gemeinde gilt insoweit als Steuerpflichtige**. 2

Wird ein gemeindlicher Betrieb oder eine Einrichtung in eine juristische Person des Privatrechts überführt, z.B. durch Einbringung in eine **GmbH oder in eine AG**, bildet diese das Unternehmen. In der Praxis wird eine derartige Gesellschaft, in der die Anteile zu 100 v.H. der Gemeinde gehören, auch als „Eigengesellschaft“ bezeichnet. Ungeachtet dessen, ob oder inwieweit die Gemeinde als Gesellschafter beteiligt ist, ist ein Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde und der Gesellschaft so zu beurteilen, wie zwischen der Gemeinde und einem Dritten. 2a

Beispiel:

Eine Gemeinde gliedert ihren Eigenbetrieb „Strom- und Wasserversorgung“ in eine GmbH aus. Die GmbH ist von da ab selbst Unternehmer. Sie ist selbst Steuerpflichtiger und Steuerschuldner, gibt selbst Umsatzsteuer-Voranmeldungen und -Erklärungen ab usw.

Ist eine Kapitalgesellschaft eine **Organ-Gesellschaft** (vgl. II/92), ist sie selbst **nicht** Unternehmer (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Ist die Gemeinde an einer **Personengesellschaft** (offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft, Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) als Mitunternehmer beteiligt, dann stellt diese Beteiligung einen Betrieb gewerblicher Art i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG dar (vgl. BFH-Urteil vom 9. 4. 1984, HFR 1985 S. 28). Dies gilt nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 25. 03. 2015, I R 52/13, BStBl. 2016 II, S. 172) unabhängig davon, ob die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft, würde sie von der juristischen Person des öffentlichen Rechts unmittelbar selbst ausgeübt, bei ihr nach § 4 Abs. 5 KStG hoheitlich wäre und folglich zu keinem BgA führen würde, z. B. bei einer Tätigkeit der Hausmüllentsorgung. Denn die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft begründet immer einen BgA (siehe hierzu BMF-Schreiben vom 08. 02. 2016, IV C 2 S 2706/14/10001, BStBl. 2016 I S. 237 und BMF-Schreiben vom 21. 06. 2017, IV C 2 – S 2706/14/10001, BStBl. 2017 I, S. 880); hinsichtlich der Übergangsregelung siehe BMF-Schreiben vom 21. 06. 2017, a. a. O., Tz. IV. (Verwaltungsanweisung Nr. 501). 3

Aus § 2 Abs. 3 UStG wäre also zu schließen, dass sich der Unternehmensbereich der Gemeinde auch auf die Beteiligung an der Personengesellschaft erstrecken würde. Da jedoch die Personengesellschaft ein eigenes Steuersubjekt bildet, wäre das ein unmögliches Ergebnis. Entgegen dem Wortlaut in § 2 Abs. 3 UStG muss also gefolgert werden, dass die Tätigkeit einer Personengesellschaft nicht, auch nicht teilweise, zum Unternehmensbereich der Gemeinde gehört. Das Verhältnis der Gemeinde zur Gesellschaft ist damit so zu beurteilen wie gegenüber einem Dritten. Vgl. Abschnitt 1.6. UStAE (Band 2, Verwaltungsvorschriften Nr. 11). Das gilt auch aus Sicht der MwStSystRL.

Bilden mehrere Gemeinden eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, z. B. zum Betrieb einer **Datenverarbeitungsanlage**, zum gemeinsamen Betrieb einer **Wäscherei** für ihre Krankenhäuser usw., dann hat die Gesellschaft ihre Umsätze selbst zu versteuern (vgl. Band 1, Verwaltungsanweisungen Nr. 90), und zwar auch die Umsätze zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern. Die Umsätze, die die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts an ihre Gesellschafter ausführt, unterliegen den Bestimmungen in § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG (vgl. III/72) und in § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG (vgl. VI/55 ff.).

3. Betriebe gewerblicher Art

- 4 Zur Erläuterung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ verweist § 2 Abs. 3 UStG in einem Klammerzusatz auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG (Band 2, Rechtsvorschriften Nr. 6). In § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG ist lediglich bestimmt, dass „Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Aus der Verweisung in § 2 Abs. 3 UStG auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG ergibt sich somit, dass der Begriff „Betriebe gewerblicher Art“ in § 2 Abs. 3 UStG dem Begriff im Körperschaftsteuergesetz entspricht; europarechtlich kann etwas anderes gelten (siehe Erläuterungen zu I.2.). Der Begriff „juristische Person des öffentlichen Rechts“ ist gleichbedeutend mit dem früher verwendeten Begriff „Körperschaft des öffentlichen Rechts“ (BT-Drucksache 7/1470 S. 335); vgl. Abschnitt 2.11. Abs. 4 UStAE.
- 5 Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind z.B. Gemeinden, Verbandsgemeinden, Samtgemeinden, Landkreise, Bezirke, Landschaftsverbände, die Länder und Stadtstaaten, der Bund, Zweckverbände, rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts, Anstalten des öffentlichen Rechts, Wasser- und Bodenverbände, selbstständige Kommunalunternehmen des öffentlichen Rechts, kommunale **Verwaltungsgemeinschaften** (soweit aufgrund einer Rechtsverordnung gebildet und mit Rechtsfähigkeit ausgestattet), **Kammern, wie z.B. die Industrie- und Handelskammer oder die Kammern der freien Berufe**.
- 6 Die Verweisung auf das Körperschaftsteuergesetz bewirkt zwar, dass die Feststellung des Finanzamts, ob hinsichtlich einer Einrichtung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ein Betrieb gewerblicher Art gegeben ist, die gleiche Bedeutung für die Umsatzsteuer wie für die Körperschaftsteuer hat. Ein Körperschaftsteuerbescheid ist aber **kein Grundlagenbescheid** für die Umsatzsteuer und umgekehrt.

Beispiel:

Bei einer Gemeinde hat das Finanzamt nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung geltend gemacht, es liege hinsichtlich des Verkaufs von Heimatbüchern ein Betrieb gewerblicher Art vor. Die Gemeinde hat den deswegen gegen sie ergangenen Umsatzsteuerbescheid rechtskräftig werden lassen. Nach der Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheids verlangt das Finanzamt unter Hinweis auf seine Feststellungen bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung auch die Abgabe einer Körperschaftsteuer-Erklärung. Bei der Gemeinde erhoben sich inzwischen Bedenken, ob ein Betrieb gewerblicher Art gegeben ist.

Die Gemeinde könnte ungeachtet der Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheids gegen den Körperschaftsteuerbescheid Einspruch einlegen und dagegen einwenden, dass kein Betrieb gewerblicher Art gegeben sei.

In § 4 KStG ist die gesetzliche Definition des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ enthalten. Danach ist ein Betrieb gewerblicher Art eine **Einrichtung**, die einer **nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen** außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person **wirtschaftlich heraushebt**. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

7

Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch gegeben, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist (z. B. ein **Wasserversorgungszweckverband**).

Auch wenn die Voraussetzungen für das Vorhandensein eines Betriebs gewerblicher Art nicht vorliegen, „gelten“ die **Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters** mit Ausnahme der Amtshilfe als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (§ 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG).

7a

Die Vorsteuerbeträge können vereinfacht mit 1,9 v. H. der Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Umsätze ermittelt werden (Abschnitt 2.11. Abs. 11 UStAE).

Unter § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG fallen nach Abschnitt 2.11. Abs. 7 Satz 1 UStAE alle Leistungen, die ihrer Art nach auch von den in fast allen Bundesländern zugelassenen öffentlich bestellten Vermessungsingenieuren ausgeführt werden. Das sind die im Grundsatz hoheitlichen Teilungsvermessungen, Grenzfeststellungen und Gebäudeeinmessungen, **nicht jedoch** die hoheitlichen Leistungen der Führung und Neueinrichtung des Liegenschaftskatasters (Abschnitt 2.11. Abs. 7 Satz 3 UStAE). Die Erteilung von Auszügen aus dem Liegenschaftskataster durch die Vermessungs- und Katasterbehörden ist jedoch nicht nach § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG **steuerpflichtig**, soweit nach den jeweiligen **landesrechtlichen Bestimmungen** öffentlich bestellte Vermessungsingenieure lediglich als **Erfüllungsgehilfen** tätig werden können.¹ Dies gilt auch nach den Maßstäben der MwStSystRL.

Erteilen Gemeinden entgeltlich Auszüge aus dem Liegenschaftskataster, gelten sie insoweit als Vermessungs- und Katasterbehörden i. S. des § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG. Der Umsatzsteuer unterliegen nur Leistungen **an Dritte**, nicht Vermessungsleistungen für den Hoheitsbereich der **eigenen** Körperschaft (Abschnitt 2.11. Abs. 7 Satz 7 UStAE).

Die **Amtshilfe** z. B. in Form der entgeltlichen Überlassung von Unterlagen an die Grundbuchämter und Finanzämter führt nach Verwaltungsauffassung nicht zur Unternehmereigenschaft. Dies soll allerdings nur dann gel-

1 Für Umsätze, die vor dem 1. 1. 2009 ausgeführt wurden, siehe BMF-Schreiben vom 28. 1. 2008, Verwaltungsanweisung Nr. 357.

II. Die Gemeinde als Unternehmer

1. Die Allzuständigkeit der Gemeinden unter steuerlichen Gesichtspunkten

Die zum Begriff der Selbstverwaltung gehörende sachliche Zuständigkeit der Gemeinden für alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft (Allzuständigkeit) bringt es mit sich, dass Gemeinden nicht nur Straßen und Schulhäuser bauen, Friedhöfe unterhalten und Abwasser beseitigen, sondern auch Wasser, Gas und Strom verkaufen, Märkte und Volksfeste veranstalten, Bürgerhäuser, Schwimmbäder, Campingplätze und Skilifte betreiben sowie Wohnungen und Parkplätze vermieten. Auch wenn die Gemeinden hierdurch öffentliche Aufgaben erfüllen mögen, d. h. im Interesse des allgemeinen Wohls und der Daseinsvorsorge für die Bevölkerung, handelt es sich doch zum Teil um Tätigkeiten, die auch von privaten Unternehmern ausgeführt werden könnten. Die Gemeinden werden insoweit steuerrechtlich privaten Unternehmern gleichgestellt, denn es sollen „im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben“ (H 4.1 zu § 4 KStG)¹. Dabei ist es für die Umsatzsteuer dem Grund nach ohne Bedeutung, ob die Gemeinde aus ihrer jeweiligen Einrichtung oder Tätigkeit Gewinne erzielt, ob diese gemeinnützig ist oder ob der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG). Deswegen ist es z. B. für die Umsatzbesteuerung von Wasserlieferungen eines gemeindlichen Wasserwerks ohne Bedeutung, ob dieses Gewinne erzielt und ob es seine Abnehmer aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Satzung mit Anschluss- und Benutzungszwang beliefert. Entscheidend ist, dass das Wasserwerk kein Hoheitsbetrieb i.S. des Steuerrechts ist, ungeachtet dessen, dass seine Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage beruhen mögen. Europarechtlich gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts hinsichtlich ihrer Wasserversorgungsbetriebe in jedem Fall als Steuerpflichtige (vgl. I/4b). Auch die gesetzliche Neuregelung verweist insoweit auf die Normen der MwStSystRL (siehe § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG).

1

2. Der gemeindliche Unternehmensbereich nach dem Umsatzsteuergesetz

Nach § 2 Abs. 3 UStG sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer **Betriebe gewerblicher Art** (BgA) im Sinne des Körperschaftsteuerrechts und ihrer **land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig**. Insoweit sind sie **Unternehmer**. Die Betriebe

1a

1 Amtliche Hinweise 2015 zu den Körperschaftsteuer-Richtlinien; siehe Band 2, Verwaltungsvorschriften Nr. 11.

gewerblicher Art einer Gemeinde und ihre etwa vorhandenen land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe bilden zusammen den **Unternehmensbereich** der Gemeinde. Umsätze **außerhalb** dieses Unternehmensbereichs sind **nichtsteuerbare Umsätze**.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang darauf, dass das **Gemeinschaftsrecht** und die hierzu ergangene Rechtsprechung den **umsatzsteuerlichen Unternehmensbereich weiter fassen**, als dies nach den nationalen Rechtsvorschriften der Fall ist. So können Tätigkeiten, die nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art führen, gleichwohl in richtlinienkonformer Auslegung umsatzsteuerbar sein. Dies ist z. B. bei sog. vermögensverwaltenden Tätigkeiten der Fall (vgl. I/2. sowie II/21 ff.) oder bei hoheitlichen Tätigkeiten, bei denen die Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand größere Wettbewerbsverzerrungen verursachen würde (vgl. I/2. sowie II/31 ff.); zur gesetzlichen Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand und zu den Übergangsregelungen siehe I/3.).

Unabhängig von der gesetzlichen Neuregelung kann bei einer Gemeinde Umsatzsteuer für die Einfuhr von Gegenständen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) und für innergemeinschaftliche Erwerbe gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) geschuldet werden. Die Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist mit der Umsatzbesteuerung der natürlichen Personen vergleichbar, denn bei diesen führen Umsätze außerhalb des unternehmerischen Bereichs ebenfalls nicht zu einer Umsatzsteuerpflicht.

Beispiele:

- a) Ein Gewerbetreibender, der seinen gebrauchten privaten Pkw verkauft, handelt nicht im Rahmen seines Unternehmens. Der Umsatz ist nicht steuerbar. Hätte das gleiche Fahrzeug jedoch zum Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden gehört, dann wäre die Veräußerung umsatzsteuerpflichtig.
- b) Eine Gemeinde verkauft einen gebrauchten Lastkraftwagen. Das Fahrzeug gehört zum Bauhof und wurde für den Straßenbau verwendet. Die Herstellung und Unterhaltung der Gemeindestraßen stellt weder einen Betrieb gewerblicher Art der Gemeinde dar noch gilt die Gemeinde nach Art. 13 MwStSystRL als Steuerpflichtige. Der Umsatz ist daher nicht steuerbar. Gehört das Fahrzeug zum Wasserwerk, ist der Verkauf steuerpflichtig.

- 1b** Soweit eine Gemeinde andere Körperschaften, **rechtsfähige Stiftungen oder Zweckvermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit** verwaltet und in deren Namen und für deren Rechnung Betriebe gewerblicher Art unterhält oder für die diese als Steuerpflichtige i. S. des Art. 13 MwStSystRL gelten (z. B. das Altersheim einer rechtsfähigen Stiftung), gehört diese Betätigung **nicht** zu ihrem Unternehmensbereich. Die von der Gemeinde verwalteten Körperschaften, Stiftungen und Personenvereinigungen bilden eigene Steuersubjekte. Die Gemeinde steht zu ihnen so wie zu einem unabhängigen Dritten. Das gilt auch für selbstständige Kommunalunternehmen einer Gemeinde in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts (vgl. z. B. Art. 89 GO Bayern).

Verwaltet eine Gemeinde eine **nichtrechtsfähige Stiftung**, die einen Betrieb gewerblicher Art unterhält, dann gilt dieser Betrieb **als Betrieb der Gemeinde bzw. die Gemeinde gilt insoweit als Steuerpflichtige**. 2

Wird ein gemeindlicher Betrieb oder eine Einrichtung in eine juristische Person des Privatrechts überführt, z.B. durch Einbringung in eine **GmbH oder in eine AG**, bildet diese das Unternehmen. In der Praxis wird eine derartige Gesellschaft, in der die Anteile zu 100 v.H. der Gemeinde gehören, auch als „Eigengesellschaft“ bezeichnet. Ungeachtet dessen, ob oder inwieweit die Gemeinde als Gesellschafter beteiligt ist, ist ein Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde und der Gesellschaft so zu beurteilen, wie zwischen der Gemeinde und einem Dritten. 2a

Beispiel:

Eine Gemeinde gliedert ihren Eigenbetrieb „Strom- und Wasserversorgung“ in eine GmbH aus. Die GmbH ist von da ab selbst Unternehmer. Sie ist selbst Steuerpflichtiger und Steuerschuldner, gibt selbst Umsatzsteuer-Voranmeldungen und -Erklärungen ab usw.

Ist eine Kapitalgesellschaft eine **Organ-Gesellschaft** (vgl. II/92), ist sie selbst **nicht** Unternehmer (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Ist die Gemeinde an einer **Personengesellschaft** (offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft, Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) als Mitunternehmer beteiligt, dann stellt diese Beteiligung einen Betrieb gewerblicher Art i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG dar (vgl. BFH-Urteil vom 9. 4. 1984, HFR 1985 S. 28). Dies gilt nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 25. 03. 2015, I R 52/13, BStBl. 2016 II, S. 172) unabhängig davon, ob die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft, würde sie von der juristischen Person des öffentlichen Rechts unmittelbar selbst ausgeübt, bei ihr nach § 4 Abs. 5 KStG hoheitlich wäre und folglich zu keinem BgA führen würde, z. B. bei einer Tätigkeit der Hausmüllentsorgung. Denn die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft begründet immer einen BgA (siehe hierzu BMF-Schreiben vom 08. 02. 2016, IV C 2 S 2706/14/10001, BStBl. 2016 I S. 237 und BMF-Schreiben vom 21. 06. 2017, IV C 2 – S 2706/14/10001, BStBl. 2017 I, S. 880); hinsichtlich der Übergangsregelung siehe BMF-Schreiben vom 21. 06. 2017, a. a. O., Tz. IV. (Verwaltungsanweisung Nr. 501). 3

Aus § 2 Abs. 3 UStG wäre also zu schließen, dass sich der Unternehmensbereich der Gemeinde auch auf die Beteiligung an der Personengesellschaft erstrecken würde. Da jedoch die Personengesellschaft ein eigenes Steuersubjekt bildet, wäre das ein unmögliches Ergebnis. Entgegen dem Wortlaut in § 2 Abs. 3 UStG muss also gefolgert werden, dass die Tätigkeit einer Personengesellschaft nicht, auch nicht teilweise, zum Unternehmensbereich der Gemeinde gehört. Das Verhältnis der Gemeinde zur Gesellschaft ist damit so zu beurteilen wie gegenüber einem Dritten. Vgl. Abschnitt 1.6. UStAE (Band 2, Verwaltungsvorschriften Nr. 11). Das gilt auch aus Sicht der MwStSystRL.

Bilden mehrere Gemeinden eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, z. B. zum Betrieb einer **Datenverarbeitungsanlage**, zum gemeinsamen Betrieb einer **Wäscherei** für ihre Krankenhäuser usw., dann hat die Gesellschaft ihre Umsätze selbst zu versteuern (vgl. Band 1, Verwaltungsanweisungen Nr. 90), und zwar auch die Umsätze zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern. Die Umsätze, die die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts an ihre Gesellschafter ausführt, unterliegen den Bestimmungen in § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG (vgl. III/72) und in § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG (vgl. VI/55 ff.).

3. Betriebe gewerblicher Art

- 4 Zur Erläuterung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ verweist § 2 Abs. 3 UStG in einem Klammerzusatz auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG (Band 2, Rechtsvorschriften Nr. 6). In § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG ist lediglich bestimmt, dass „Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Aus der Verweisung in § 2 Abs. 3 UStG auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG ergibt sich somit, dass der Begriff „Betriebe gewerblicher Art“ in § 2 Abs. 3 UStG dem Begriff im Körperschaftsteuergesetz entspricht; europarechtlich kann etwas anderes gelten (siehe Erläuterungen zu I.2.). Der Begriff „juristische Person des öffentlichen Rechts“ ist gleichbedeutend mit dem früher verwendeten Begriff „Körperschaft des öffentlichen Rechts“ (BT-Drucksache 7/1470 S. 335); vgl. Abschnitt 2.11. Abs. 4 UStAE.
- 5 Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind z.B. Gemeinden, Verbandsgemeinden, Samtgemeinden, Landkreise, Bezirke, Landschaftsverbände, die Länder und Stadtstaaten, der Bund, Zweckverbände, rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts, Anstalten des öffentlichen Rechts, Wasser- und Bodenverbände, selbstständige Kommunalunternehmen des öffentlichen Rechts, kommunale **Verwaltungsgemeinschaften** (soweit aufgrund einer Rechtsverordnung gebildet und mit Rechtsfähigkeit ausgestattet), **Kammern, wie z.B. die Industrie- und Handelskammer oder die Kammern der freien Berufe**.
- 6 Die Verweisung auf das Körperschaftsteuergesetz bewirkt zwar, dass die Feststellung des Finanzamts, ob hinsichtlich einer Einrichtung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ein Betrieb gewerblicher Art gegeben ist, die gleiche Bedeutung für die Umsatzsteuer wie für die Körperschaftsteuer hat. Ein Körperschaftsteuerbescheid ist aber **kein Grundlagenbescheid** für die Umsatzsteuer und umgekehrt.

Beispiel:

Bei einer Gemeinde hat das Finanzamt nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung geltend gemacht, es liege hinsichtlich des Verkaufs von Heimatbüchern ein Betrieb gewerblicher Art vor. Die Gemeinde hat den deswegen gegen sie ergangenen Umsatzsteuerbescheid rechtskräftig werden lassen. Nach der Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheids verlangt das Finanzamt unter Hinweis auf seine Feststellungen bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung auch die Abgabe einer Körperschaftsteuer-Erklärung. Bei der Gemeinde erhoben sich inzwischen Bedenken, ob ein Betrieb gewerblicher Art gegeben ist.

Die Gemeinde könnte ungeachtet der Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheids gegen den Körperschaftsteuerbescheid Einspruch einlegen und dagegen einwenden, dass kein Betrieb gewerblicher Art gegeben sei.

In § 4 KStG ist die gesetzliche Definition des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ enthalten. Danach ist ein Betrieb gewerblicher Art eine **Einrichtung**, die einer **nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen** außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person **wirtschaftlich heraushebt**. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

7

Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch gegeben, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist (z. B. ein **Wasserversorgungszweckverband**).

Auch wenn die Voraussetzungen für das Vorhandensein eines Betriebs gewerblicher Art nicht vorliegen, „gelten“ die **Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters** mit Ausnahme der Amtshilfe als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (§ 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG).

7a

Die Vorsteuerbeträge können vereinfacht mit 1,9 v. H. der Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Umsätze ermittelt werden (Abschnitt 2.11. Abs. 11 UStAE).

Unter § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG fallen nach Abschnitt 2.11. Abs. 7 Satz 1 UStAE alle Leistungen, die ihrer Art nach auch von den in fast allen Bundesländern zugelassenen öffentlich bestellten Vermessungsingenieuren ausgeführt werden. Das sind die im Grundsatz hoheitlichen Teilungsvermessungen, Grenzfeststellungen und Gebäudeeinmessungen, **nicht jedoch** die hoheitlichen Leistungen der Führung und Neueinrichtung des Liegenschaftskatasters (Abschnitt 2.11. Abs. 7 Satz 3 UStAE). Die Erteilung von Auszügen aus dem Liegenschaftskataster durch die Vermessungs- und Katasterbehörden ist jedoch nicht nach § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG **steuerpflichtig**, soweit nach den jeweiligen **landesrechtlichen Bestimmungen** öffentlich bestellte Vermessungsingenieure lediglich als **Erfüllungsgehilfen** tätig werden können.¹ Dies gilt auch nach den Maßstäben der MwStSystRL.

Erteilen Gemeinden entgeltlich Auszüge aus dem Liegenschaftskataster, gelten sie insoweit als Vermessungs- und Katasterbehörden i. S. des § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG. Der Umsatzsteuer unterliegen nur Leistungen **an Dritte**, nicht Vermessungsleistungen für den Hoheitsbereich der **eigenen** Körperschaft (Abschnitt 2.11. Abs. 7 Satz 7 UStAE).

Die **Amtshilfe** z. B. in Form der entgeltlichen Überlassung von Unterlagen an die Grundbuchämter und Finanzämter führt nach Verwaltungsauffassung nicht zur Unternehmereigenschaft. Dies soll allerdings nur dann gel-

1 Für Umsätze, die vor dem 1. 1. 2009 ausgeführt wurden, siehe BMF-Schreiben vom 28. 1. 2008, Verwaltungsanweisung Nr. 357.