

Schriftenreihe des bayerischen Gemeindetages

Gemeindliches Satzungsrecht und Unternehmensrecht

Kommentar

von

Hans Wuttig, WP StB Thomas Göntgen, RA Dr. Hans-Werner Hürholz, Hubert Nöth, WP StB Bernhard Popp, Dr.
Juliane Thimet, RA Dr. Max Reicherzer, Frank Walner

Grundwerk mit 61. Ergänzungslieferung

jehle Heidelberg

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 7825 0196 5

17 Wie werden Kommunalunternehmen besteuert?

Übersicht

	Seite
1. Einleitung	2
2. Anforderungen an die Rechnungslegung	2
2.1 Externe Rechnungslegung	2
2.2 Interne Rechnungslegung	2
2.3 Grundlagen für die Steuerberechnung	2
3. Körperschaftsteuer	4
3.1 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art	4
3.2 Dauerdefizitäre Betriebe gewerblicher Art	5
3.3 Einkünfte aus hoheitlicher Tätigkeit und Vermögensverwaltung	6
4. Gewerbesteuer	6
4.1 Steuerpflicht	6
4.2 Steuerberechnung	6
4.2.1 Steuerpflicht	6
4.2.2 Korrektur des Gewerbeertrags	7
4.2.3 Gewerbeverluste	7
4.2.4 Steuermesszahl und Steuermessbetrag	7
4.2.5 Hebesatz	7
5. Umsatzsteuer	8
6. Kapitalertragsteuer	8

1. Einleitung

Die steuerliche Beurteilung eines **Kommunalunternehmens** unterscheidet sich grundsätzlich nicht sonderlich von der Beurteilung der gleichen Tätigkeiten im Rahmen des **kameralen Kernhaushalts**. Dadurch, dass ein Kommunalunternehmen jedoch alle Arten von Tätigkeiten nebeneinander ausführen kann, d.h. sowohl **gewerbliche** als auch **hoheitliche** Tätigkeiten sowie **Vermögensverwaltung**, ist ein besonderes Augenmerk auf die speziellen Anforderungen an die **Rechnungslegung** zu legen.

2. Anforderungen an die Rechnungslegung

2.1 Externe Rechnungslegung

Die Anforderungen an die externe Rechnungslegung von Kommunalunternehmen ist Teil VII Frage 22 zu entnehmen.

2.2 Interne Rechnungslegung

Gemäß § 20 Abs. 3 KUV Bay hat das Kommunalunternehmen die für **Kostenrechnungen** erforderlichen Unterlagen zu führen und nach Bedarf Kostenrechnungen zu erstellen.¹⁾ Diese Vorschrift wird ergänzt um § 24 Abs. 3 KUV Bay. Hierin fordert der Gesetzgeber, dass Kommunalunternehmen mit mehr als einem **Betriebszweig** zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres eine **Erfolgsübersicht** aufzustellen haben, die sich am **Formblattmuster** für **Eigenbetriebe** orientiert.

Diese Erfolgsübersicht bedingt somit bereits eine unterjährig und fortlaufende Sammlung der Unterlagen bzw. die Einrichtung einer Kostenrechnung.

Idealerweise sollten bei Errichtung des Kommunalunternehmens bereits die entsprechenden Kostenstellen eingerichtet werden, so dass im Rahmen der laufenden Buchführung die Kosten entsprechend auf diese verteilt werden können.

Kosten, die den Betrieb des Kommunalunternehmens insgesamt betreffen, sind auf eine „allgemeine Kostenstelle“ zu buchen und anhand eines geeigneten **Umsatzschlüssels** auf die einzelnen Sparten umzulegen (z.B. die Kosten der Jahresabschlusserstellung und -prüfung).

2.3 Grundlagen für die Steuerberechnung

Auf Grund der **Maßgeblichkeit** des **handelsrechtlichen Jahresabschlusses** für den steuerlichen Jahresabschluss (§ 5 Abs. 1 EStG) ist das handelsrechtliche Jahresergebnis Ausgangsbasis für die Steuerberechnung. Allerdings sind daneben einige steuerliche Besonderheiten (z.B. **Abzugsfähigkeit** von Bewirtungsaufwen-

¹⁾ Siehe hierzu: Frage 22 Ziffer 4.

dungen) zu beachten, und u.U. eine **Überleitungsrechnung** von der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung zur **steuerlichen Gewinnermittlung** vorzunehmen.

Gleichzeitig ist als Ausgangsbasis für die Steuerberechnung eine Spartenrechnung zu erstellen.

Beispiel 1:

Das Muster KU der Gemeinde A AdöR ist mit der Abwasserbeseitigung im Gemeindegebiet beauftragt. Daneben betreibt das Kommunalunternehmen eine Photovoltaikanlage und ein Biomasse-Heizwerk zur Erzeugung von Wärme, die an private Anschlussnehmer abgegeben wird.

Im Rahmen des Jahresabschlusses sowie der Erstellung der Steuererklärungen wird anhand der Kostenrechnung folgende Ergebnisermittlung aufgestellt:

	Abwasserbe- seitigung	BGA Versorgungs- betriebe	Summe
1. Umsatzerlöse			
direkt zurechenbar	384.723,84 €	412.894,14 €	797.617,98 €
nicht direkt zurechenbar	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2. Bestandsveränderung FE/UE			
direkt zurechenbar	0,00 €	47.691,80 €	0,00 €
3. sonstige betriebliche Erträge			
direkt zurechenbar	65.816,12 €	53.078,24 €	118.894,36 €
nicht direkt zurechenbar	8.403,87 €	9.020,69 €	17.424,56 €
(17.424,56 €)	458.943,83 €	522.684,87 €	933.936,90 €
4. Materialaufwand			
direkt zurechenbar	10.941,67 €	112.230,09 €	123.171,76 €
nicht direkt zurechenbar	0,00 €	0,00 €	0,00 €
5. Personalaufwand			
direkt zurechenbar	96.335,01 €	41.519,96 €	137.854,97 €
nicht direkt zurechenbar	7.097,41 €	7.618,35 €	14.715,76 €
(14.715,76 €)			
6. Abschreibungen			
direkt zurechenbar	201.951,96 €	173.994,96 €	375.946,92 €
nicht direkt zurechenbar	6.176,72 €	6.630,08 €	12.806,80 €
(12.806,80 €)			
7. sonstige betriebliche Aufwendungen			
direkt zurechenbar	41.495,45 €	42.509,87 €	84.005,32 €
nicht direkt zurechenbar	37.737,31 €	40.507,16 €	78.244,47 €
(78.244,47 €)			
8. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge			
nicht direkt zurechenbar	2.573,63 €	2.762,53 €	5.336,16 €
(5.336,16 €)			

Teil VII Frage 17

	Abwasserbe- seitigung	BgA Versorgungs- betriebe	Summe
9. Zinsen und ähnliche Aufwendungen			
direkt zurechenbar	52.401,04 €	87.148,50 €	139.549,54 €
nicht direkt zurechenbar (11.399,40 €)	<u>5.103,30 €</u>	<u>5.477,88 €</u>	<u>10.581,18 €</u>
10. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	<u>2.277,59 €</u>	<u>7.810,55 €</u>	<u>10.088,14 €</u>

Das handelsrechtliche Jahresergebnis entspricht in diesem Fall dem steuerlichen Jahresergebnis. Weitere Überleitungsrechnungen sind nicht anzufertigen.

3. Körperschaftsteuer

Kommunalunternehmen unterliegen mit allen ihren Betrieben gewerblicher Art der Körperschaftsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG). Allerdings sind bei Kommunalunternehmen verschiedene Besonderheiten zu beachten.

3.1 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Grundsätzlich können (und sollen) im Rahmen eines **kommunalen Querverbands** einzelne Betriebe miteinander **verrechnet** werden. Die Grundsätze des kommunalen Querverbands hat der Gesetzgeber im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 erstmals festgeschrieben. Gemäß § 4 Abs. 6 und § 34 Abs. 2b KStG können Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst werden, wenn

- sie **gleichartig** sind,
- zwischen ihnen nach dem **Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse** objektiv eine enge **wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung** von einigem Gewicht besteht oder
- so genannte **Katalogbetriebe** bestehen.

Beispiel 2:

Das KU der Gemeinde Beispieldorf betreibt und unterhält ein Hallen- und ein Freibad. Daneben hat das Kommunalunternehmen ein Blockheizkraftwerk zur Erzeugung von Strom errichtet. Einerseits bedarf die Abwärme aus dem Blockheizkraftwerk notwendigerweise einer Kühlung, andererseits benötigt der Bäderbetrieb eine Heizung für das Wasser. Aufgrund technischer Möglichkeiten wird die Abwärme aus dem Blockheizkraftwerk dazu genutzt, das Badewasser zu heizen, gleichzeitig erfolgt eine Kühlung der Abwärme. Das Kommunalunternehmen spart dadurch einerseits Kühlwasser und andererseits fossile Brennstoffe (Heizung) zur Erwärmung des Badewassers.

Hier liegt unzweifelhaft eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung zweier gegensätzlicher Betriebe gewerblicher Art vor. Eine Verrechnung der Jahresergebnisse der einzelnen Betriebe ist steuerlich möglich.

Beispiel 3:

Das KU der Gemeinde Musterhausen betreibt diverse Photovoltaikanlagen zur Erzeugung von Strom, der an den örtlichen Stromversorger verkauft wird. Daneben ist das Kommunalunternehmen mit der Wasserversorgung im Gebiet der Gemeinde Musterhausen beauftragt. Weiterhin versorgt das Kommunalunternehmen die im Ortsgebiet vorhandenen Schulen und Kindergärten mit Wärme aus einem eigenen Biomasse-Heizwerk.

In diesem Fall liegen Katalogbetriebe vor. Sowohl die Stromerzeugung als auch die Versorgung mit Wärme und Wasser stellen Versorgungsbetriebe dar, deren Jahresergebnisse steuerlich miteinander verrechnet werden können.

Die Zusammenfassung von verschiedenen Betrieben gewerblicher Art hat somit maßgebliche Auswirkung auf die Steuerbelastung des Kommunalunternehmens.

Beispiel 4:

Das KU der Gemeinde Musterhausen ist im Geschäftsjahr 01 in folgenden Bereichen tätig:

- Betrieb von Photovoltaikanlagen
- Betrieb einer Biomasse-Heizung
- Wasserversorgung

Steuerlich ermittelt sich das Ergebnis wie folgt:

	BgA Photovol- taik	BgA Biomasse	BgA Wasserver- sorgung	Summe
Ergebnis der ge- wöhnlichen Ge- schäftstätigkeit	<u>17.955,78 €</u>	<u>-559,91 €</u>	<u>-12.958,62 €</u>	4.437,25 €
./.. Freibetrag nach § 24 KStG				<u>5.000,00 €</u>
= zu versteuerndes Einkommen				562,75 €
Körperschaftsteuer 15 %				0,00 €
Solidaritätszuschlag 5,5 %				0,00 €

Durch die Möglichkeit der Zusammenfassung dieser Versorgungsbetriebe vermindert sich die Belastung, die der BgA Photovoltaik für sich genommen tragen müsste (Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag gesamt von EUR 2.234,62 um EUR 2.139,31 auf EUR 95,31, bedingt durch die Verrechnung mit den Verlusten aus den BgA's Biomasse und Wasserversorgung).

3.2 Dauerdefizitäre Betriebe gewerblicher Art

Der Gesetzgeber hat im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 auch dazu Stellung genommen, wie mit sogenannten „**dauerdefizitären Betrieben gewerblicher Art**“ körperschaftsteuerlich zu verfahren ist.

Gemäß § 8 Abs. 9 KStG ist nunmehr für jede dauerdefizitären Betrieb gewerblicher Art eine eigene **Sparte** zu bilden. Querverbundstaugliche bzw. sonstige zusammenfassungsfähige BgA's bilden jeweils eine weitere Sparte.

Der Gesetzgeber schreibt nunmehr vor, dass für jede dieser Sparten der **Gesamtbetrag der Einkünfte** gesondert zu ermitteln ist. Eine **Verrechnung** zwischen den Sparten ist nicht mehr möglich. Verluste dürfen nur mehr innerhalb der jeweiligen Sparten ausgeglichen werden (vgl. Beispiel 4). Die Verluste einer dauerdefizitären Sparte sind jedoch nicht grundsätzlich verloren. Nach Maßgabe des § 10d EStG mindern diese **Verluste** die positiven Gesamtbeträge der Einkünfte, die sich im unmittelbar vorangegangenen und in den nachfolgenden **Veranlagungszeiträumen** für dieselbe Sparte ergeben.

3.3 Einkünfte aus hoheitlicher Tätigkeit und Vermögensverwaltung

Die Einkünfte aus hoheitlicher oder vermögensverwaltender Tätigkeit bleiben dagegen – analog der steuerlichen Behandlung im kameralen Haushalt – steuerlich irrelevant.

Beispiel 5:

Das Muster KU der Gemeinde A AdöR (vgl. Beispiel 1) hat im Berichtsjahr ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in Höhe von insgesamt EUR 10.088,14 erwirtschaftet. Sonstige Steuern (Grundsteuer, Kfz-Steuern etc.) sind nicht angefallen. Zur Berechnung der Körperschaftsteuer wird jedoch nur das Ergebnis aus den Versorgungsbetrieben herangezogen.

Somit entsteht für den BgA Versorgungsbetriebe eine Körperschaftsteuerbelastung (inklusive Solidaritätszuschlag) in Höhe von EUR 629,13.

Das positive Ergebnis aus der Abwasserbeseitigung bleibt steuerlich unberührt.

4. Gewerbesteuer

4.1 Steuerpflicht

Gemäß § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder **stehende Gewerbebetrieb**, soweit er im **Inland** betrieben wird. Als Gewerbebetrieb gelten die Betriebe gewerblicher Art, während die Vermögensverwaltung sowie die hoheitlichen Aufgaben im Kommunalunternehmen keinen stehenden Gewerbebetrieb darstellen.

Die weiteren Vorschriften zur Gewerbesteuer bei Kommunalunternehmen knüpfen unmittelbar an die zur Körperschaftsteuer an, d.h. es gelten die allgemeinen körperschaftsteuerlichen Regelungen zur Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art sowie zu den Dauerverlustgeschäften.

4.2 Steuerberechnung

4.2.1 Gewerbeertrag

Maßgebliche Ausgangsbasis für die Steuerberechnung ist der **Gewerbeertrag** im Sinne des § 7 GewStG. Der Gewerbeertrag ist gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewinn, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes ermittelt wurde.

4.2.2 Korrektur des Gewerbeertrags

Der Gewerbeertrag ist gemäß § 8 GewStG um verschiedene **Hinzurechnungen** zu ergänzen (z.B. $\frac{1}{4}$ der Dauerschuldzinsen) sowie um verschiedene **Kürzungen** im Sinne des § 9 GewStG zu vermindern (z.B. 1,2 % des **Einheitswerts** des zum Betriebsvermögen rechnenden **Grundbesitzes**, soweit er nicht von der Grundsteuer befreit ist).

4.2.3 Gewerbeverluste

Der ermittelte maßgebende Gewerbeertrag im Sinne des § 10 GewStG ist um eventuelle **Gewerbeverluste** aus Vorjahren zu kürzen (§ 10a GewStG).

4.2.4 Steuermesszahl und Steuermessbetrag

Auf Grund § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG bestimmt sich der **Steuermessbetrag** aus dem maßgebenden Gewerbeertrag, der auf volle Hundert Euro nach unten abzurunden und um einen **Freibetrag** in Höhe von EUR 3.900,00 – höchstens jedoch in Höhe des abgerundeten Gewerbeertrags – zu kürzen ist.

Der Steuermessbetrag ist mit der **Steuermesszahl** von 3,5 % zu multiplizieren.

4.2.5 Hebesatz

Der **Hebesatz** zur Gewerbesteuer wird durch die heheberechtigte Gemeinde (§ 4 GewStG) festgesetzt. Das Ergebnis aus der Multiplikation von Steuermessbetrag und Steuermesszahl ist mit dem Hebesatz zu multiplizieren. Dadurch ergibt sich die entsprechende **Gewerbesteuerlast**.

Beispiel 6:

Für das Muster-KU der Gemeinde A ergibt sich im Veranlagungszeitraum 01 nach den Vorschriften des EStG und des KStG ein Gewerbeertrag in Höhe von EUR 78.160,81 für die Betriebe gewerblicher Art. Der Hebesatz zur Gewerbesteuer beträgt in der Gemeinde A 350 v.H.

Für das Muster-KU ergibt sich somit folgende Gewerbesteuer-Berechnung:

	VZ 01
Gewerbeertrag (§ 7 GewStG)	78.160,81 €
Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)	3.228,86 €
Kürzungen (§ 9 GewStG)	<u>741,73 €</u>
Maßgebender Gewerbeertrag (§ 10 GewStG)	80.647,94 €
Gewerbeverluste aus früheren Jahren (§ 10a GewStG)	<u>16.800,00 €</u>
Zwischensumme	63.847,94 €
Abrundung auf volle 100 Euro	63.800,00 €
./. Freibetrag nach § 11 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 GewStG	<u>3.900,00 €</u>
Steuermessbetrag	59.900,00 €
Steuermesszahl	3,50 %
Hebesatz	350
Gewerbesteuer	<u>7.337,75 €</u>

5. Umsatzsteuer

Die umsatzsteuerliche Beurteilung des Kommunalunternehmens knüpft an die Vorschriften und Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes an. Das Kommunalunternehmen ist somit nur im Rahmen seiner Betriebe gewerblicher Art Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (§ 2 Abs. 3 UStG). Sofern die Unternehmereigenschaft bejaht wird, treten die allgemeinen Rechtsfolgen zur Umsatzsteuer bei Betrieben gewerblicher Art ein (vgl. Frage 13).

Die Umsätze aus vermögensverwaltender oder hoheitlicher Tätigkeiten im Kommunalunternehmen unterliegen – analog der steuerlichen Betrachtung bei kommunalen Gebietskörperschaften – nicht der Umsatzsteuer.

6. Kapitalertragsteuer

Wie bereits eingangs erwähnt, gelten für Kommunalunternehmen die Vorschriften zur Rechnungslegung von großen Kapitalgesellschaften. Dies bedeutet, dass neben einer Gewinn- und Verlustrechnung auch eine Bilanz aufzustellen ist. Der Gewährträger, d.h. die kommunale Gebietskörperschaft kann nicht automatisch über den **Bilanzgewinn** verfügen. Erst wenn im Rahmen einer **Verwaltungsratssitzung** der **Beschluss** zur **Ausschüttung** des Bilanzgewinns gefasst wird, tritt ein Sachverhalt ein, welcher der **Kapitalertragsteuer** unterliegt.