

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Potsdamer Platz 5 · 53119 Bonn

Stadt Bornheim
Stadtkämmerer
Herrn Ralf Cugaly
Rathausstraße 2
53332 Bornheim

Bearbeiter: Fe/SG/ib
Telefon: +49 228 9849-212
Telefax: +49 228 9849-452
E-Mail: Sabine.Giese@bdo.de

Datum: 2. Februar 2011

Leasingkonzept Hallenfreizeitbad

Sehr geehrter Herr Cugaly,

Sie haben uns gebeten, den Stand der Ausgliederung des Bäderbetriebes aus dem Haushalt der Stadt sowie den beabsichtigten Leasingvertrag zwischen der Stadt Bornheim und dem Stadtbetrieb Bornheim unter steuerrechtlichen sowie betriebs- und haushaltswirtschaftlichen Aspekten zu analysieren. In diese Analyse sollen auch die Fragen der Politik an die Stadtverwaltung aus den beiden Schreiben vom 24. November 2010 und 9. Dezember 2010 einbezogen werden. Ihrer Bitte kommen wir hiermit gerne nach.

Sachverhalt

Bereits in den Jahren 2004 und 2005 wurde die Ausgliederung einzelner Aufgabengebiete der Stadt Bornheim in eine andere Organisationsform untersucht. In einer uns vorgelegten Präsentation vom 20. April 2005 wurde die Gründung eines rechtlich unselbständigen Eigenbetriebes vorgestellt. Dieses Konzept ist offensichtlich nicht weiter verfolgt worden, da mit Beschluss des Stadtrates vom 30. August 2007 die Gründung einer rechtlich selbständigen Anstalt des öffentlichen Rechtes (AöR) „Stadtbetrieb Bornheim“, kurz SBB, zum 1. Januar 2008 beschlossen wurde.

Die satzungsgemäßen Aufgaben des SBB sind

- die Bereitstellung und der Betrieb von Bädern und
- die Erbringung hoheitlicher Leistungen durch den Baubetriebshof insbesondere im Bereich der Straßenunterhaltung und -reinigung sowie der Friedhöfe einschließlich Friedhofsverwaltung.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Friedrich J. Ziegler • Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender) • WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender)
StB Frank Biermann • WP StB Christian Dyckerhoff • WP StB Klaus Eckmann • WP StB Dr. Arno Probst • WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Uwe Rittmann
WP StB Michael Rohardt • WP StB Roland Schulz • Stellv.: WP Dr. Christian Gorny
Sitz der Gesellschaft: Hamburg Amtsgericht Hamburg HR B 1981

Berlin • Bielefeld • Bonn • Bremen • Bremerhaven • Dortmund • Dresden • Düsseldorf • Erfurt • Essen • Flensburg • Frankfurt am Main • Freiburg • Hamburg
Hannover • Kassel • Kiel • Koblenz • Köln • Leipzig • Lübeck • München • Rostock • Stuttgart/Leonberg • Troisdorf • Wiesbaden

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

In Ziff. 4 des Ratsbeschlusses vom 30.8.2007 wurde festgelegt, das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum an den für den Betrieb des SBB erforderlichen Gegenständen auf die AöR zu übertragen. Als Übertragungswert wurden die bei der Stadt Bornheim zum 31. Dezember 2007 ausgewiesenen Buchwerte dieser Gegenstände bestimmt.

Seit dem 1. Januar 2008 hat der SBB seine satzungsgemäße operative Tätigkeit aufgenommen, dazu gehört auch der Betrieb des Hallenfreizeitbades HFB. Die Arbeitsverhältnisse der Mitarbeiter sind gem. § 613a BGB von der Stadt auf den SBB übergegangen.

Der Betrieb des HFB ist dauerdefizitär, bereits in den Erläuterungen zum Gründungsbeschluss ist daher geregelt, dass die Stadt Bornheim eine „Stadtzuschuss in Höhe der ausgewiesenen Fehlbeträge“ zur Finanzierung des SBB leistet. Entsprechende Planansätze wurden in die Haushaltspläne der Stadt und die Wirtschaftspläne des SBB aufgenommen. Für beide Körperschaften sind seit 2008 noch keine Abschlüsse erstellt worden, eine endgültige Abrechnung der Fehlbeträge des SBB mit der Stadt ist noch vorzunehmen.

Abweichend von der Beschlusslage aus 2007 ist die Stadt Bornheim weiterhin Eigentümerin der Immobilien des Bäderbetriebes geblieben. Eine notarielle Beurkundung des Eigentümerwechsels als Voraussetzung für die Wirksamkeit der beschlossenen Übertragung des HFB ist bis heute nicht erfolgt.

Bäderimmobilien / NKF Bewertung

Die Immobilien für den Bäderbetrieb umfassen umfangreiche Bodenflächen, das Hallenbad mit Außensauna, den Freibadbereich sowie die Außengastronomie und die Sommerumkleide.

Die Stadt Bornheim hat die Umstellung ihrer Haushaltsrechnung auf das Neue Kommunale Finanzmanagement NKF ab dem Haushaltsjahr 2007 vorgenommen. Basis der Umstellung des Rechnungswesens war die Erstellung einer kommunalen Eröffnungsbilanz auf den 1.1.2007. Zu diesem Zweck mussten die Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten der Stadt erstmalig vollständig erfasst und bewertet werden.

Diese Erfassung und Bewertung erfolgte nach den Vorgaben der mit Einführung des NKF neu gefassten Gemeindeordnung sowie der Gemeindehaushaltsverordnung NRW GemHVO. Als Bewertungsgrundsatz für die NKF Eröffnungsbilanz wird in § 54 GemHVO der „vorsichtig geschätzte Zeitwert“ bestimmt. Unter Berücksichtigung dieses Grundsatzes und der besonderen Bewertungsvorschriften in § 55 GemHVO wurden für die Bäderimmobilien zum 1.1.2007 folgende NKF Werte ermittelt:

- Bodenwerte TEUR 2.164
- Gebäudewerte TEUR 9.961

Bis zum 31. Dezember 2007/1. Januar 2008, dem geplanten Übertragungszeitpunkt auf den SBB, hat sich der NKf Gebäudewert um die Abschreibungen des Jahres 2007 auf TEUR 9.691 reduziert.

Bedingt durch die Dauerverlustsituation des Bäderbetriebes sind für diesen Bereich der Stadt keine Steuererklärungen angefordert und erstellt worden. Ein Anlagenachweis mit den fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten des Badvermögens liegt dementsprechend nicht vor.

Eine durch uns vorgenommene Ermittlung der Werte, basierend auf den Investitionen der Stadt im Bäderbetrieb seit 1975, den Einlagewerten der Grundstücke (Bodenrichtwerte 1975) und der steuerlichen Nutzungsdauern, ergab zum 31. Dezember 2007 vorläufige steuerliche Buchwerte von insgesamt TEUR 8.700.

Steuerliche Folgen aus der Übertragung des Bäderbetriebes auf den SBB zum 31. Dezember 2007

Ertragsteuerlich ist der Sachverhalt wie folgt zu würdigen: Unabhängig von dem geplanten Abschluss des Leasingvertrages zum 1. Januar 2008 oder zum 1. Januar 2011 wurde nach der derzeitigen Sachlage der bisher von der Stadt Bornheim geführte Betrieb gewerblicher Art (BgA) „Bäderbetrieb“ bereits zum 31. Dezember 2007 mit Übernahme der Betriebsführung gegen Verlustausgleich durch den SBB **von der Stadt Bornheim aufgegeben**.

Dieses - durchaus überraschende - Fazit resultiert aus der besonderen steuerrechtlichen Natur des BgA. Ein BgA entsteht nicht durch einen formellen Gründungsakt, wie z. B. der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages, sondern allein aus der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand. In dem Moment, in dem die Stadt Bornheim den BgA nicht mehr selber betreiben hat, sondern die Anlage unentgeltlich einem Dritten - hier dem SBB - überlassen hat, wurde das wirtschaftliche Engagement der Stadt beendet. Alleine auf Grund dieser Tatsache hörte der BgA auf zu existieren.

Auch liegt hier keine Verpachtung eines gesamten BgA vor, der analog als wirtschaftliche Tätigkeit und damit selber wieder als BgA zu werten wäre. Die unentgeltliche Überlassung des Bäderbetriebs an den SBB gegen Gewährung eines Verlustausgleichs erfüllt das für einen BgA notwendige Kriterium der Einnahmeerzielungsabsicht nicht mehr, da die Stadt de facto nur belastet ist.

Die Finanzverwaltung hat ihre Auffassung zu dieser Thematik in einem Schreiben explizit festgehalten (OFD Hannover, S-2706 - 290 - StO 241 vom 23.9.2009). Auch der Abschluss des geplanten Leasingvertrags über das HFB würde die steuerliche Situation nicht verändern, da sich der Verlustausgleich der Stadt exakt in Höhe der Zinsanteile aus den Leasingraten und der im SBB anfallenden Abschreibungen für das HFB erhöhen wird, d. h. die Stadt Bornheim würde in Summe immer noch ein Zuschussgeschäft in unveränderter Höhe betreiben. Ergibt

sich aber bei einheitlicher Betrachtung eine Belastung für die juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdöR), weil der Zuschuss das Entgelt für die Verpachtung übersteigt, ist eine entgeltliche Verpachtung weiterhin zu verneinen. (Zur Darstellung der Wechselbeziehungen zwischen den beiden Rechenwerken verweisen wir auf Seite 11/12 dieses Schreibens).

Auch der zivilrechtlich „rückwirkende“ Abschluss eines Immobilien-Leasing-Vertrags auf den 1. Januar 2008 ist für die steuerrechtliche Bewertung irrelevant, da die Besteuerung grundsätzlich nach den tatsächlichen Verhältnissen und nicht nach dem zivilrechtlichen Vertragswerk erfolgt (§ 38 Abgabenordnung: „Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“). Insbesondere mit Rückwirkung abgeschlossene Verträge gelten steuerlich stets als ex nunc wirksam.

Die Beendigung der wirtschaftlichen Tätigkeit hat zur Folge, dass der BgA mit Überlassung an den SBB **aufgegeben wurde**. Nachlaufende Einnahmen aus den Zinsanteilen der Leasingraten stellen bei der Stadt Bornheim Einkünfte auf der steuerrechtlich irrelevanten Ebene der Vermögensverwaltung (Verzinsung einer Forderung) dar.

Mit Aufgabe des BgA ist der Aufgabegewinn zu ermitteln. Dabei wird der steuerrechtliche Verkehrswert des BgA gegen die steuerrechtlichen Buchwerte lt. der Gewinnermittlung des BgA gerechnet. Der sich als Differenz aus diesen beiden Werten ergebende Gewinn stellt die letzte Fruchtziehung aus dem Betrieb des BgA dar, er ist grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig. Eine Gewerbesteuerpflicht entfällt u. E. im vorliegenden Fall, da der Bäderbetrieb eindeutig ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, diese aber eine zwingende Voraussetzung für die Gewerbesteuerpflicht darstellt.

Als Bemessungsgrundlage für den Veräußerungswert müssen zur verlustfreien Abgabe des Bäderbetriebes aus dem Haushalt der Stadt Bornheim die dort bilanzierten NKF Werte herangezogen werden. Im Ertragsteuerrecht gilt als Wert eines Wirtschaftsguts im Moment der Betriebsaufgabe der gemeine Wert, d. h. der Wert, der bei einer Weiterveräußerung an einen fremden Dritten erzielt werden kann. Unter der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gegebenheiten und der kommunalen Nutzungsverwendung des Bäderbetriebs stellt der Wert nach NKF von rd. Mio. EUR 11,8 u. E. die Obergrenze der Preisfindung dar. Eine Veräußerung des HFB an einen Dritten zu einem darüber liegenden Preis, mit der Vorgabe der Aufrechterhaltung des Bäderbetriebes zu den bisherigen Eintrittspreisen, erscheint ausgeschlossen.

Von diesem Aufgabewert sind zur Ermittlung des steuerlichen Aufgabegewinns die vorläufig ermittelten steuerlichen Buchwerte von rd. Mio. EUR 8,7 (vgl. oben) abzuziehen. Daraus resultiert insgesamt ein vorläufiger Aufgabegewinn von rd. Mio. EUR 3.

Dieser Veräußerungsgewinn ist - da er noch in 2007 anfällt - nach Verrechnung mit dem laufenden Verlust des Jahres 2007 beim BgA der Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag von insgesamt 26,375 v. H. zu unterwerfen. Da der BgA als Segment des Haushaltes der Stadt

Bornheim keine eigene Rechtspersönlichkeit innehatte, kann er diesen Gewinn nicht in seinem eigenen Vermögen halten. Er gilt folglich noch im Jahr 2007 als an die Stadt Bornheim ausgeschüttet. Diese (fiktive) Gewinnausschüttung wird mit zusätzlich Kapitalertragsteuer in Höhe von 10 v. H. zzgl. Solidaritätszuschlag (§ 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. d. F. des UntStRefG 2008) belastet.

Die ertragsteuerlichen Folgen der fiktiven Gewinnausschüttung können gemildert oder ggfs. neutralisiert werden, wenn die in den Vorjahren entstandenen Verluste des Bäderbetriebs zwecks Verrechnung steuerlich erfasst werden. In Rücksprache mit den Behörden können für die Vorjahre ab 2004 nachträglich Steuererklärungen für das HFB erstellt werden.

Da regelmäßig ein laufender jährlicher Verlust von überschlägig TEUR 1.200 erwirtschaftet wurde, kann dieser für die Jahre 2004 bis 2006 festgestellt und vorgetragen werden. Der laufende Verlust des Jahres 2007 ist mit dem Aufgabegewinn vorrangig zu verrechnen. Zu beachten ist allerdings, dass der Verlustausgleich aus den Vorjahren nur bis zu einer Höhe von Mio. EUR 1 unbegrenzt möglich ist, übersteigende Verlustvorträge können nur zu 60 v. H. verrechnet werden (§ 10d Abs. 2 EStG).

Ein Rechenbeispiel verdeutlicht die steuerliche Belastung mit und ohne vorherige Feststellung der Verluste:

	Besteuerung des Aufgabegewinns	
	ohne Verlustvortrag	mit Verlustvortrag
Verkehrswert	11.800.000,00	11.800.000,00
./. Buchwert	-8.700.000,00	-8.700.000,00
Aufgabegewinn	3.100.000,00	3.100.000,00
./. Laufender Verlust 07	-1.200.000,00	-1.200.000,00
zu versteuerndes Einkommen 07	1.900.000,00	1.900.000,00
./. Verlustvortrag		
- bis € 1.000.000	0,00	-1.000.000,00
- 60 v.H. des überschießenden Betrags	0,00	-540.000,00
zu versteuern	1.900.000,00	360.000,00
Körperschaftsteuer im BgA (26,375 v.H.)	501.125,00	94.950,00
Kapitalertragsteuer auf "Dividende"	200.450,00	0,00
Steuerliche Gesamtbelastung	<u>701.575,00</u>	<u>94.950,00</u>

Neben der Feststellung der vortragsfähigen Verluste sind nachträgliche Steuererklärungen für das HFB auch für die Besteuerung der fiktiven Dividende auf Ebene der Stadt Bornheim vorteilhaft. Denn analog zur Ausschüttungsfiktion gilt im Verlustfall das negative Ergebnis als durch die Stadt per Einlage ausgeglichen, diese Einlage wird dem steuerlichen Einlagekonto des BgA gutgeschrieben. Erfolgt im Jahr der Realisierung des Aufgabegewinns die fiktive Ausschüttung, so kann diese aus dem steuerlichen Einlagekonto bedient werden und gilt nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a Halbs. 2 i. V. m. Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG als steuerfrei.

Zwischenergebnis: Die Nachholung der Steuererklärungen ab dem Veranlagungszeitraum 2004 sollte in Abstimmung mit der Finanzverwaltung vorgenommen werden. Nacherklärte Verluste der Jahre 2004 bis 2007 ermöglichen es, den durch die bereits erfolgte Aufgabe entstandene steuerpflichtige Veräußerungsgewinn auf Ebene des BgA HFB weitgehend und auf Ebene der Stadt Bornheim vollständig zu neutralisieren.

Umsatzsteuer

Ertragsteuerlich führt die unentgeltliche Überlassung des HFB an den SBB zur Betriebsaufgabe, umsatzsteuerlich führt dies ebenfalls zur Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit der Stadt Bornheim für den Bäderbetrieb.

Laut dem Umsatzsteueranwendungserlass, der seit dem 1.1.2011 die Umsatzsteuerrichtlinien ersetzt, kann auch eine jPdöR „...Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist. Die die Unternehmereigenschaft begründenden **entgeltlichen Leistungen** können auch gegenüber einer Gesellschaft erbracht werden, mit der als Folge dieser Leistungstätigkeit eine organschaftliche Verbindung besteht (R 2.8 Abs. 2 S. 6 und 7 UStAE)“.

Die Stadt Bornheim müsste also gegenüber dem SBB entgeltliche Leistungen erbringen, um weiterhin als Unternehmer im Sinne des UStG zu gelten. Um mit dem SBB darüber hinaus organschaftlich verbunden zu sein, müsste sie außerdem die Merkmale der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung erfüllen.

Der SBB in der Rechtsform einer AöR steht als selbständige rechtsfähige Person des öffentlichen Rechts **neben** der Stadt Bornheim, die das Anstaltskapital in ihrer NKF-Bilanz ausweist. Die für eine finanzielle Eingliederung notwendigen Stimmrechte ergeben sich daraus zunächst nicht. Durch Satzungsregelungen in der AöR, die eine Einflussnahme über die Besetzung des Verwaltungsrats bestimmen sowie Weisungs- und Informationsrechte der Stadt begründen, kann eine finanzielle Eingliederung gestaltet werden. Ausweislich § 6 der Satzung des SBB sind die Informations- und Kontrollrechte des Verwaltungsrates denen der Gesellschafter einer GmbH weitestgehend gleichgestellt, so dass hier von einer finanziellen Eingliederung gesprochen werden kann.

Eine organisatorische Eingliederung gilt als gegeben, wenn die Stadt Bornheim ihren Willen auch im täglichen Geschäft des SBB durchsetzen kann. Typischerweise würde dies bejaht, wenn zwischen den Führungsorganen - hier dem Vorstand des SBB und dem Bürgermeister der Stadt Bornheim - Personalunion bestünde, dies ist nicht der Fall. Auch eine leitende Tätigkeit des Vorstands der SBB bei der Stadt Bornheim kann verneint werden. Dieses Kriterium zur Entstehung einer Organschaft erscheint daher zweifelhaft.

Die wirtschaftliche Eingliederung zwischen der Stadt Bornheim und dem SBB ergibt sich in jedem Fall nicht aus dem vereinbarten Verlustausgleich in Höhe des jährlichen Fehlbetrages, den die Stadt an den Bäderbetrieb leistet. Sowohl der Umsatzsteuer-Anwendungserlass als auch ein Urteil des BFH aus dem Jahr 2009¹ führen aus, dass durch unentgeltliche Überlassung des Betriebsgrundstücks und der aufstehenden Gebäude keine wirtschaftliche Eingliederung entsteht, denn sie geschieht unentgeltlich und damit eben nicht unternehmerisch.

Unabhängig von den drei Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft muss die Stadt Bornheim aber auch als umsatzsteuerlicher Unternehmer im Sinne des § 2 UStG auftreten, um Organträger zu sein.

Diese Unternehmereigenschaft ist bei der unentgeltlichen Überlassung der Bäderbetriebe an den SBB nicht gegeben (vgl. auch BFH-Urteil vom 9.10.2002, V R 64/99, BStBl. 2003 II S. 375), auch der Abschluss eines Leasingvertrags würde in diesem Fall keine Veränderung der Unternehmereigenschaft der Stadt bewirken, da die Vorgänge insgesamt immer noch als unentgeltliches Geschäft zu werten sind (vgl. oben, Schreiben der OFD Hannover vom 23.9.2009).

Davon unabhängig stellt aber die **Zahlung des Verlustausgleichs** an den SBB nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH ein auf der Ebene des SBB umsatzsteuerpflichtiges Entgelt für seine Leistungen dar. Der Leistungsaustausch wird hier in der Übernahme der kommunalen Aufgabe „Schwimmbadbetreibung“ gegen Ausgleich des entstehenden Verlustes gesehen. Diese Entscheidung des BFH ist zwar in der Literatur umstritten, wird aber von der Finanzverwaltung ab dem 23. Februar 2010 als allgemein anwendbar gesehen.

Der Verlustausgleich und die Übernahme der kommunalen Aufgabe müssen in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Dies gilt insbesondere, wenn sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertragswerk dazu verpflichtet haben. Der Leistungserbringer muss außerdem rechtlich selbständig sein. Da der SBB als Anstalt des öffentlichen Rechts rechtsfähig ist, gilt er im Verhältnis zur Stadt Bornheim als ein selbständiges Unternehmen.

Der Verlustausgleich ist somit ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt des SBB. Der Umsatzsteuersatz beträgt - da es sich um einen Umsatz im Zusammenhang mit einem Bäderbetrieb handelt - 7 v. H. (§ 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG). Diese Rechtsfolgen würden nicht eintreten, wenn der Bäderbetrieb wie bisher unmittelbar im Haushalt der Stadt oder in der Organisationsform des

¹ BFH vom 18.6.2009, V R 4/08

rechtlich unselbständigen Eigenbetriebes geführt würde.

Konsequenz ist nach derzeitiger Betrachtung, dass die an den SBB gezahlte Umsatzsteuer von der Stadt Bornheim nicht zurückgefordert werden kann, denn aufgrund der fehlenden partiellen Unternehmereigenschaft fehlt der Stadt Bornheim die Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

Ergebnis: Der umsatzsteuerliche Status Quo der aktuellen Überlassung des HFB ist aufgrund mehrerer Entscheidungen des BFH in neuester Zeit sowie der entsprechend entwickelten Verwaltungsmeinung sehr unsicher. Weder die Unternehmereigenschaft der Stadt Bornheim noch die umsatzsteuerliche Organschaft können eindeutig bejaht werden. Liegt keine Unternehmereigenschaft der Stadt Bornheim vor, so führt die aktuelle Gestaltung bei der Stadt Bornheim ab dem Jahr 2010 zu einer definitiven Umsatzsteuerbelastung in Höhe von 7 v. H. des jährlichen Verlustausgleichs, die umsatzsteuerliche Belastung des Verlustausgleichs der Jahre 2008 und 2009 kann ggf. noch vermieden werden. Ob durch Abschluss des Leasingvertrags die partielle Unternehmereigenschaft der Stadt Bornheim mit der Folge des Rechts auf Vorsteuerabzug neu begründet oder fortgeführt werden kann, ist angesichts einschlägiger Verwaltungsanweisungen - wenn auch zunächst für Zwecke des Ertragsteuerrechts ergangen - äußerst fraglich. Da das Leasingmodell zu weiteren Erhöhungen der umsatzsteuerlichen Belastung bei der Stadt Bornheim führen kann, sollten Status Quo und mögliche weitere Gestaltungen in enger Abstimmung mit der Finanzverwaltung, möglichst unter Anrufung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, erfolgen.

Leasingkonzept

Zur Vermeidung der Belastung mit Grunderwerbsteuer aus dem Übergang des HFB auf den SBB wurde ein Immobilien-Leasing-Vertrag gestaltet, der uns als Entwurf vom 14.9.2010 vorliegt. Mit diesem Vertrag soll das zivilrechtliche Eigentum der Objekte bei der Stadt verbleiben und gleichzeitig das wirtschaftliche Eigentum auf den SBB übertragen werden. Die wesentlichen Regelungen des Vertrages sind:

- Rückwirkung auf den 1.1.2008,
- 35-jährige Grundmietzeit bis 2043 mit 10-jähriger Verlängerungsoption,
- Stundung der Leasingraten 2008 bis 2010,
- Verkaufsoption der Stadt über Teilflächen im Freibadgelände,
- Bemessungsgrundlage aufgrund NKF Werten von TEUR 11.552 bei einem Kalkulationszins von 6,5% und
- unter Einbeziehung der gestundeten Zinsen 2008 bis 2010 von TEUR 2.202 ergeben sich monatliche Leasingraten von TEUR 83,3.

Über die Gesamtlaufzeit des Vertrages summieren sich die Leasingraten auf TEUR 33.127, davon entfallen TEUR 11.552 auf Tilgungs- und TEUR 21.605 auf Zinsanteile.

Grunderwerbsteuerliche Beurteilung des Konzeptes

Das Grunderwerbsteuerrecht kennt verschiedene Tatbestände, die Grunderwerbsteuer auslösen können. Klassischerweise sind dies der Verkauf, die Zwangsversteigerung oder der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums im Rahmen von Umwandlungsvorgängen. Das Grunderwerbsteuergesetz knüpft damit - im Gegensatz zu den ertragsteuerlichen Vorschriften - nicht an den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 AO, sondern an zivilrechtliche Tatbestände an.

Allerdings kann auch im Grunderwerbsteuerrecht der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen Rechtsträger ohne Übergang des zivilrechtlichen Eigentums als Grunderwerbsteuerlicher Tatbestand gelten. Die Voraussetzungen sind jedoch um einiges enger gefasst als im Ertragsteuerrecht. Der zivilrechtliche Eigentümer muss praktisch für die gesamte Nutzungsdauer der übergebenen Immobilie von der Nutzung und Verwertung ausgeschlossen sein. Man spricht hier vom Übergang der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis.

Der BFH hat in 2003 entschieden, dass bereits eine Grunderwerbsteuerpflichtige Veräußerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG vorliegen kann, wenn für einen Leasingnehmer schon mit Abschluss des Immobilien-Leasing-Vertrags ein bindender Anspruch auf Übertragung des Eigentums an einem Grundstück im Anschluss an die Leasinglaufzeit begründet wird. Eine solche Verwertungsmöglichkeit liegt auch vor, wenn der Leasingnehmer **jederzeit** die Übertragung des Grundstücks herbeiführen und sich dadurch den Nutzen an einem etwaigen Wertzuwachs des Grundstücks verschaffen kann.

Der Leasingvertrag gilt in diesem Fall als verdeckter Kaufvertrag. Wie bei einem Kaufvertrag wird die Grunderwerbsteuer nach Maßgabe der Gegenleistung berechnet. Als solche gilt die **Summe aller Leistungen laut Leasingvertrag**, die aufgewendet oder empfangen werden, um die Rechte und Rechtspositionen in Bezug auf ein Grundstück zu erlangen, mithin also die Summe der Leasingzahlungen zuzüglich eventueller Schluss- oder Vorauszahlungen.

Ein solcher Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht setzt jedoch einen konkreten Übertragungsanspruch voraus. Das Vorhandensein eines Ankaufsrechts oder eine Übergabungsverpflichtung des Leasinggebers unter der Bedingung der Ausübung des Rechts auf Eigentumsübertragung durch den Leasingnehmer reichen nicht aus.

Der uns vorliegende Entwurf des Immobilienleasingvertrags zwischen der Stadt Bornheim und der SBB AöR enthält weder eine Kaufoption noch ist er so ausgestaltet, dass die Stadt von den Nutzungsrechten an der Immobilie ausgeschlossen ist, da im Anschluss an die Grundmietzeit lediglich eine Mietverlängerungsoption von weiteren 10 Jahren gewährt wird. Darüber hinaus

enthält der Vertrag in § 1 bereits eine Zustimmung zur Verwertung einer Teilfläche des Grundstücks durch die Stadt Bornheim, so dass hier ein Ausschluss des Leasinggebers von der wirtschaftlichen Verfügungsmacht eindeutig nicht gegeben ist.

Ergebnis: Der Leasingvertrag in der vorliegenden Form beinhaltet keine Vereinbarung die nach Maßgabe der derzeitigen Rechtsprechung geeignet wäre, einen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand zu verwirklichen. Das wirtschaftliche Eigentum kann ohne Belastung mit Grunderwerbsteuer auf den SBB übertragen werden.

Erfassung des Leasingkonzeptes in den Jahresabschlüssen der Stadt und des SBB

Mit zivilrechtlicher Wirksamkeit des Leasingvertrages werden die Bäderimmobilien aus dem Haushalt der Stadt ausgebucht. An ihre Stelle tritt der Wert der Leasingforderungen. Dieser Wert soll im Vertragsentwurf exakt dem Wert der Immobilien zum Übertragungszeitpunkt 1. Januar 2008 entsprechen. Er ist daher noch auf die Werte des tatsächlichen Übertragungszeitpunktes fortzuschreiben. Bei Identität der Beträge werden sich aus der Übertragung keine Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung der Stadt ergeben, es erfolgt lediglich ein Aktivtausch in der Bilanz. In der städtischen Ergebnisrechnung entfallen mit der Übertragung die Abschreibungen auf die Immobilien, als neue zusätzliche Einnahmen stehen der Stadt die Zinsanteile aus den Leasingraten zur Verfügung.

Im Laufe der Jahre werden die Leasingforderungen wie bei einem gegebenen Darlehen getilgt, die Berechnung von Zins- und Tilgungsanteil in den monatlichen Leasingraten erfolgt dabei nach üblichen finanzmathematischen Methoden. Die endgültige Bemessung der Leasingraten sollte sich an dem bei Abschluss des Vertrages aktuellen Marktzins orientieren, der bisherige Kalkulationszinssatz von 6,5 % ist derzeit deutlich überhöht. Aufgrund der in die Leasingberechnung einkalkulierten Zinsen sind die Leasingforderungen ein bilanzierungsfähiger Barwert, eine zusätzliche Ab- und spätere Aufzinsung dieses Wertes ist nicht erforderlich.

Beim Stadtbetrieb erfolgt eine gegenüber der städtischen Bilanz spiegelbildliche Erfassung des Leasingvertrages. Mit Abschluss des Vertrages werden die Immobilien im Anlagevermögen als Zugang erfasst, die Gegenbuchung führt zu einem Ausweis von Leasingverbindlichkeiten in identischer Höhe. Zukünftig belasten die Abschreibungen des Bades und die Zinsanteile aus den Leasingraten die Ergebnisrechnungen des SBB.

Wechselbeziehungen zwischen den Haushaltsrechnungen von Stadt und SBB

Die Abwicklung des Leasingvertrages führt zu ergebnisneutralen Tilgungen der Leasingverbindlichkeiten beim SBB und gleichlautendem Abbau der Leasingforderungen bei der Stadt. Zur Deckung der für die Tilgungen benötigten Liquidität stehen dem SBB die aus den Abschreibungen des Bades freigesetzten Mittel zur Verfügung. Bedingt durch die dauerhaft defizitäre Ertragslage des Bäderbetriebes ist der SBB jedoch nicht in der Lage, die zusätzlichen Zinsen aus den Leasingraten und den Aufwand aus den Abschreibungen aus eigenen Mit-

teln zu decken. Die Stadt hat sich daher bereits mit dem Gründungsbeschluss der AÖR zum Ausgleich der jährlichen Fehlbeträge des SBB verpflichtet.

In der Art kommunizierender Gefäße besteht eine unmittelbare Beeinflussung des jährlichen Verlustausgleiches und der Gesamtbelastung der Stadt aus dem Leasingkonzept. Die Abschreibungen des Bades und die Zinsanteile der Leasingraten erhöhen den Fehlbetrag des SBB, der städtische Zuschuss erhöht sich in gleichem Umfang. Die Deckung dieses Fehlbetrages erfolgt durch die Erträge aus den Zinsanteilen in den Leasingraten und dem Fortfall der Abschreibungen im Haushalt der Stadt.

Letztlich sollte es sich bei der Stadt um ein ergebnisneutrales Verfahren handeln, welches bei der Konzeption des Modelles in 2005 auch zutraf. Inzwischen hat sich durch die neue Rechtsprechung des BFH aus 2009 zur Umsatzsteuer ein wesentliches Umsatzsteuerrisiko ergeben. Wie bereits dargestellt, gelten nach Auffassung des BFH gelten die Verlustausgleichszahlungen als Leistungsaustausch, sie unterliegen damit einer Umsatzsteuer von (noch) 7 %. Die Umsatzsteuer ist vom SBB an die Stadt zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen. Für den SBB ergeben sich daraus keine Auswirkungen auf seine Ergebnisrechnung, für die Stadt verteuert sich jedoch die Verlustabdeckung mangels Vorsteuerabzug um 7 %. Über die Gesamtlaufzeit des Leasingvertrages entstehen beim SBB Abschreibung von TEUR 11.552 und Zinsaufwendungen von TEUR 21.605. Der Verlustausgleich der Stadt erhöht sich in diesem Zeitraum um die Summe der beiden Posten, das potentielle Umsatzsteuerrisiko daraus beträgt 7 % dieses Betrages. Mit TEUR 2.319 übersteigt es ein Vielfaches der mit dem Modell beabsichtigten Einsparung von Grunderwerbsteuer.

Eine Darstellung der Wechselbeziehung zwischen der Stadt und dem SBB und der Einfluss des geänderten Umsatzsteuerrechtes auf den Haushalt der Stadt ergeben sich aus den folgenden Tabellen mit exemplarischen Daten:

Geplant

Werte in TEUR	Haushalt Stadt	Haushalt Stadt Leasing	SBB	SBB Leasing
Betriebsergebnis HFB (exemplarisch)	-	-	-600	-600
Abschreibung HFB	-270	-	-	-270
Zinsanteil Leasingraten	-	+600	-	-600
Zwischenergebnis	-270	+600	-600	-1.470
Verlustausgleich SBB	-600	-1.470	+600	+1.470
Jahresergebnis	-870	-870	0	0

Erhöhung städtischer Verlust durch BFH Urteil zur Umsatzsteuer aus 2009

Werte in TEUR	Haushalt Stadt	Haushalt Stadt Leasing	SBB	SBB Leasing
Betriebsergebnis HFB (exemplarisch)	-	-	-600	-600
Abschreibung HFB	-270	-	-	-270
Zinsanteil Leasingraten	-	+600	-	-600
Zwischenergebnis	-270	+600	-600	-1.470
Verlustausgleich SBB	-600	-1.470	+600	+1.470
Umsatzsteuer auf Verlustausgleich 7%	-42	-103	-	-
Jahresergebnis	-912	-973	0	0

Handlungsempfehlungen

Der Abschluss eines Leasingvertrags in Form des vorliegenden Entwurfs ist geeignet, das HFB grunderwerbsteuerfrei auf den SBB zu übertragen. Einige Anpassungen (Übertragungszeitpunkt, Zinssatz, sowie Anpassung der Raten bei Reduktion der überlassenen Fläche) sollten vorgenommen werden. Allerdings kann der Abschluss des Leasingvertrags zu erheblichen zusätzlichen Belastung der Stadt mit definitiver Umsatzsteuer führen. Angesichts der möglichen Höhe dieser Belastungen über die gesamte Grundmietzeit von 35 Jahren allein aus dem Verlustausgleich sollten weitere Gestaltungen geprüft werden:

- Der direkte Zusammenhang zwischen dem jährlichen Fehlbetrag des Bäderbetriebes im SBB und seinem Ausgleich durch die Stadt Bornheim sollte aufgehoben werden. Der im Gründungsbeschluss des SBB bestimmte Anspruch sollte durch unbenannte Mittelzuführungen der Stadt Bornheim an den SBB ersetzt werden, die anhand einer Orientierung am mittelfristigen Kapitalbedarf des SBB und ohne vertraglichen oder vergleichbaren Anspruch erfolgen. In diesem Fall wäre die Verbindung zwischen der Aufgabenerfüllung und der Zahlung nicht mehr eindeutig, ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch würde nicht mehr zustande kommen, die Zahlungen würden in form eines echten Zuschusses geleistet. Dieser Weg sollte aufgrund seiner Sensibilität für das gesamte Modell in Abstimmung mit der Finanzverwaltung (verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO) erfolgen.
- Für den Fall, dass der SBB, nach Auslaufen der Konzessionsverträge, in Zukunft auch die Aufgabe der Energieversorgung der Stadt Bornheim übernehmen soll, bietet sich die Zusammenfassung der Versorgungssparte und dem Bäderbetrieb im Rahmen eines steuerlichen Querverbunds an. Sofern die Voraussetzung der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung erfüllt werden können (z. B. durch ein Blockheizkraftwerk im Bäderbetrieb mit Energieabgabe), entstünde ein steuerlicher Querverbund, der einen internen Verlustaus-

gleich zwischen der Versorgungs- und der Bädersparte zulassen würde. Ein externer Verlustausgleich durch die Stadt Bornheim könnte entfallen.

Bis zur Entscheidung über den Abschluss eines Leasingvertrages sollten, mit zivilrechtlicher Rückwirkung auf den 1.1.2008, klare Vereinbarungen über die Rechte und Pflichten des SBB als unentgeltlichen Nutzer der Badimmobilien getroffen werden.

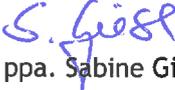
Für Rückfragen und Erläuterungen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Ulrich Feck
Wirtschaftsprüfer



ppa. Sabine Giese
Steuerberaterin