

## Prüfung der steuerlichen Optimierung für das Projekt Mehrfachsport- halle/ Multifunktionshalle

Es bestehen verschiedene Ansatzpunkte zur steuerlichen Optimierung des Verfahrens:

- Umfang des Vorsteuerabzugsanteils
- Vermeidung eines Dauerverlustgeschäfts
- Verrechnungsmöglichkeiten von Verlusten
- Abwägung aufwändiger (steuerlicher) Pflichten & Risiken

Der Ansatzpunkt *Umfang des Vorsteuerabzugs* bietet die größte Optimierungsmöglichkeit. Vorsteuerbeträge kann nur ein Unternehmer, der Leistungen für sein Unternehmen bezieht, abziehen. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer keine steuerfreien Umsätze erbringt.

Die Unternehmereigenschaft der Stadt Oelde richtet sich nach § 2 Abs. 3 UStG a.F., da die Stadt optiert hat. Spätestens ab dem 01.01.2021 richtet sich die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 i.V.m. § 2b UStG. Auch eine frühere Anwendung des § 2b UStG ist grundsätzlich möglich. Ob eine privatrechtliche GmbH Unternehmerin ist, richtet sich nach § 2 Abs. 1 UStG, wenn keine Organschaft mit der Stadt besteht.

### **Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft der Stadt**

#### 1. Erbringung einer entgeltlichen, wirtschaftlichen Tätigkeit

Es müssen Leistungen gegen Entgelt erbracht werden. Dabei darf der Zusammenhang zwischen Entgelt und Leistung nicht gelöst sein.

Bedeutet:

Es müssen privatrechtliche Verträge mit den Mietern (z.B. den Vereinen) abgeschlossen werden, in denen ein Entgelt für die Nutzung der Halle/des Hallenteils vereinbart wird. Bezüglich der Höhe des Entgelts für die Vereinsnutzung hat der BFH in 2017 entschieden, dass dieses nicht kostendeckend sein muss.

Zusätzlich muss die entgeltliche Vermietung eine wirtschaftliche Tätigkeit sein. Dafür sind die Umstände, unter denen die Vermietung erbracht wird, mit denjenigen zu vergleichen, unter denen Dritte eine Hallenvermietung gewöhnlich erbringen. Eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt insbesondere vor, wenn

- ein häufiger Wechsel der Mieter (Spontankunden),
- ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Bürobetrieb,
- die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr (offene Buchungsmöglichkeiten),
- und die Erbringung zusätzlicher Leistungen wie Bühnen- und Tribünenauf- und abbau, Reinigung oder Security gegeben sind.

Bedeutet:

Die Organisation der Hallenvermietung sollte sich nicht nur auf Vereinbarungen mit den Vereinen beschränken. Es sollten Belegungspläne und Entgeltordnungen einsehbar sein. Die Buchung der Halle sollte online oder telefonisch für jeden möglich sein.

Ausnahme:

Die Überlassung der Halle an Schulen und an andere Einrichtungen der öffentlichen Verwaltung stellt, auch wenn sie entgeltlich erfolgt, keine steuerbare Leistung dar (Nutzung für nichtwirtschaftliche, hoheitliche Zwecke). Wenn und soweit Forum die Halle an Dritte entgeltlich mit Umsatzsteuerausweis für Leistungsangebote in den Bereichen Kultur (z.B. Konzerte, Theater) überlässt, ist im Regelfall für diesen Nutzungsanteil der Vorsteuerabzug möglich.

## 2. Vorliegen eines BgA (nur bei Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG a.F.)

Die Stadt ist nur im Rahmen ihrer BgAs Unternehmerin. Vermietung von eigenem Vermögen fällt grundsätzlich unter *Vermögensverwaltung* und begründet noch keinen BgA. Damit ein BgA vorliegt, muss neben den unter a) genannten Voraussetzungen Folgendes erfüllt sein:

- Vorliegen einer *Einrichtung*
- Tätigkeit muss sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Stadt herausheben (nachhaltig mehr als 35.000 € (bzw. 130.000 €) steuerbarer Umsatz, falls nicht erfüllt, müssen besondere Gründe vorgetragen werden)
- Kein Hoheitsbetrieb

Bedeutet:

Soweit die Halle für Schulzwecke genutzt wird, liegt ein Hoheitsbetrieb und daher kein BgA vor.

*Einrichtung* bedeutet nicht, dass eine eigene Abteilung vorliegen muss. Die Tätigkeit Hallenvermietung kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden.

Da ein BgA Hallenvermietung voraussichtlich nicht mehr als 35.000 € steuerbaren Umsatz haben wird, sind andere Gründe vorzubringen. Das kann z.B. sein, dass die Stadt zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt.

Das Vorliegen eines BgA führt zu körperschaftsteuerlichen Pflichten. Auch wenn Verluste erzielt werden, müssen Steuererklärungen erstellt und Gewinne/Verluste ermittelt werden.

Sind die Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft der Stadt Oelde erfüllt, liegen insoweit steuerbare Umsätze vor. Der Vorsteuerabzug ist aber ausgeschlossen, wenn die steuerbaren Umsätze nicht steuerpflichtig, sondern steuerfrei sind.

Die steuerbaren Vermietungsumsätze durch die Stadt Oelde als Betreiber an den Endverbraucher sind als einheitliche steuerpflichtige Leistung zu behandeln. Dagegen ist die Nutzungsüberlassung an einen anderen Unternehmer als Betreiber (Zwischenvermietung) zur Überlassung an Dritte nach Auffassung der Finanzverwaltung in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen (Abschnitt 4.12.11 UStAE).

## **Vorsteuerabzug**

Da die Halle nur anteilig für unternehmerische Tätigkeit (steuerbare und steuerpflichtige Umsätze) genutzt wird, kann auch der Vorsteuerabzug nur anteilig vorgenommen werden.

Nutzungsanteile geschätzt:

- Vereine 20-25 %
- Kultur/ Veranstaltungen 10-15 %

- Schulsport/ Schulzwecke 65-70 % (Hoheitsbetrieb, insoweit kein Vorsteuerabzug bei BgA und Vermögensverwaltung)

### Besonderheiten bei Vermietung durch GmbH

In Abgrenzung zu den anderen Organisationsformen, kann die GmbH auch für die Schulnutzung und die Überlassung an Forum ein Entgelt erheben. Sie erbringt dadurch zu 100% steuerbare und steuerpflichtige (zu *steuerpflichtig* gelten die Ausführungen oben) Leistungen. Vorsteuern können zu 100% gezogen werden.

Die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben durch eine GmbH ist rechtsmissbräuchlich nach § 42 AO, wenn die abziehbaren Vorsteuern des eingeschalteten Unternehmers die Umsatzsteuer für Umsätze übersteigen und diese Mehraufkommen nicht durch andere Steuerarten ausgeglichen werden. Es müssten zur Überwachung Berechnungen bezogen auf den Abschreibungszeitraum des Gebäudes erfolgen.

### Dauerverlustgeschäfte

Die Verluste des BgA und der GmbH sind grundsätzlich als verdeckte Gewinnausschüttungen an die Stadt zu behandeln. Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag fallen an (insg. 15,825 %).

### Ergebnis

Soll ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden, müssen in jedem Fall dauerhaft Entgelte vereinbart werden und eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen.

#### Konsequenzen für die Stadt Oelde:

- Entgeltverordnung & Nutzungsverträge erstellen, dauerhafte Beitragserhebung, Rechnungsstellung
- Diskussionen zur Höhe des Entgelts
- Ermittlung und Aufteilung des Aufwands nach Nutzung
- Ansprechpartner muss zur Verfügung stehen
- Organisation der Buchung u. Belegung der Halle
- Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und - erklärungen
- Vorsteuerkorrekturen bei Änderung der tatsächlichen Nutzungsverhältnisse (Steuernachzahlungsrisiken)
- Abführen der Steuer an das Finanzamt

Zusätzlicher Sach- und Personalaufwand

#### Konsequenzen für den Mieter:

- Belastung durch Nutzungsentgelte (insbesondere volle Belastung der Vereine und der Stadt, da sie i.d.R. nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind)

Die Vermietung gegen Entgelt kann durch einen BgA, als Vermögensverwaltung oder durch eine GmbH erfolgen, was zu folgenden Vor- und Nachteilen führt:

#### Betrieb der Halle durch GmbH:

##### Vorteile:

- Vorsteuererstattung von ca. 1,4 Mio € möglich (bei unterstellten Herstellungskosten (HK) von 8,5 Mio €)

##### Nachteile:

- Errichtung einer neuen GmbH oder Erweiterung der WBO GmbH
- Schwierigkeiten bei Einlage und Herstellung von Betriebsvermögen:
  - a) Grund und Boden der Halle ist nicht ausparzelliert
  - b) fehlende Finanzierungsmöglichkeit der Hallenherstellung

- c) Außengelände wird gemeinsam mit der Schule genutzt
- hoher buchhalterischer Aufwand, teilw. Aufteilung von Aufwand, da z.B. Parkplatz, Außenbeleuchtung, Heizungsanlage nicht nur für die Halle genutzt werden
- hohe steuerliche Risiken durch Rechtsunsicherheit
- Berechnungen zur Vermeidung von Gestaltungsmissbrauch (ca. 50 Jahre)
- Zahlungen der Stadt an die GmbH sind steuerpflichtiges Entgelt (z.B. Verlustausgleichszahlungen)
- ca. 70 % der Entgelte + Umsatzsteuer werden gegenüber der Stadt erhoben (Stadt ist im Bereich Schulnutzung nicht vorsteuerabzugsberechtigt)
- Kapitalertragsteueraufwand, da nichtbegünstigtes Dauerverlustgeschäft

Bei Vermietung als **Vermögensverwaltung** (nur bei Anwendung des § 2b UStG):

Vorteile:

- Vorsteuererstattung aus HK ca. 340.000 €  
(bei unterstellten HK von 8,5 Mio €)

Nachteile:

- Anwendung des § 2b UStG früher als geplant  
→ organisatorisch nicht umsetzbar
- Vermeidung eines BgA schwierig

Bei Vermietung durch einen **BgA**:

Vorteile:

- Vorsteuererstattung aus HK ca. 340.000 €  
(bei unterstellten HK von 8,5 Mio €)
- Rechtssicherheit

Nachteile:

- Buchführungsaufwand, Gewinn/Verlustermittlungen
- teilw. Aufteilung von Aufwand, da Parkplatz, Außenbeleuchtung, Heizungsanlage nicht nur für die Halle genutzt werden
- weitere Steuererklärungspflichten
- Kapitalertragsteueraufwand, da nichtbegünstigtes Dauerverlustgeschäft

## Zwischenfazit

Bei Betrieb der Halle durch eine GmbH ist ein 100%iger Vorsteuerabzug möglich. Dafür müssten Entgelte auch gegenüber der Stadt und Forum berechnet werden. Diese Entgelte würden ca. 75% der Nutzungsentgelte insgesamt ausmachen und die Stadt und Forum mangels Vorsteuerabzugsberechtigung voll belasten.

Der Vorsteuerabzug der GmbH dürfte die zu leistenden Steuern insgesamt nicht übersteigen, damit Gestaltungsmissbrauch ausgeschlossen werden kann. Die Verluste der GmbH unterliegen als nichtbegünstigtes Dauerverlustgeschäft der Kapitalertragsteuer und dem Solidaritätszuschlag. Dazu käme ein hoher Verwaltungs- und Organisationsaufwand zur Erfüllung der Verpflichtungen, die die Errichtung und der laufende Betrieb einer GmbH mit sich bringen. Insgesamt würden die Nachteile durch zu erwartende Mehrkosten und steuerliche Risiken den Vorteil durch 100%igen Vorsteuerabzug überwiegen.

Hinsichtlich des Aufwand-/Nutzenverhältnisses wäre die entgeltliche Vermietung als Vermögensverwaltung durch die Stadt am sinnvollsten. Der Vorsteuerabzug könnte, wie bei der Vermietung durch einen BgA, i.H.v. ca. 25% vorgenommen werden. Der mit einem BgA verbundene weitere Aufwand und die Verpflichtungen würden dennoch nicht anfallen. Zurzeit ist die Vermietung im Rahmen der Vermögensverwaltung jedoch nicht umsetzbar, da der § 2b UStG entgegen der Planung nicht erst zum 01.01.2021, sondern sofort angewendet werden müsste. Gegen die sofortige Anwendung sprechen Verpflichtungen der Stadt Oelde durch Absprachen bzgl. Leistungsbeziehungen mit anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und das erforderliche zeitaufwendige Ermittlungen und Auswertungen kurzfristig nicht erfolgen können. Zusätzlich müsste das Vorliegen eines BgA vermieden

werden. Da die Voraussetzungen für das Vorliegen eines BgA teilweise nicht eindeutig sind, könnte das schwierig werden.

Bei Betrieb der Halle durch einen BgA könnte der Vorteil durch anteiligen Vorsteuerabzug die Nachteile (insb. durch Personal- und Sachaufwand) überwiegen. Um den Mehraufwand durch den Betrieb eines BgA zu kompensieren, sollte der Vorsteuerabzug zu einem möglichst großen prozentualen Anteil vorgenommen werden. Da sich dieser Anteil nach dem Anteil des Nutzerkreises, für den ein Entgelt erhoben wird, bestimmt, muss die Bereitschaft der Politik, für einen breiten Nutzerkreis ein Nutzungsentgelt zu erheben, bestehen.