

# Körperschaftsteuergesetz: KStG

Gosch

4. Auflage 2020  
ISBN 978-3-406-72616-3  
C.H.BECK

mit denen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden, in einem eigenen Betrieb zu bündeln.

## VI. Keine Vermögensverwaltung

### 1. Grundsätze zur Abgrenzung vom Betrieb gewerblicher Art

**Vermögensverwaltung** ist im Ertragsteuerrecht<sup>66</sup> steuerfrei, denn sie ist grundsätzlich 50 nicht wettbewerbsrelevant.<sup>67</sup> Erzielt daher die Körperschaft des öffentlichen Rechts **Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus privaten Veräußerungsgeschäften** oder aus **Vermietung oder Verpachtung**, handelt es sich nicht um körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte. Der BFH folgert dies aus der typologischen Ähnlichkeit des Betriebs gewerblicher Art mit dem Gewerbebetrieb,<sup>68</sup> die es ausschließt, andere Einkünfte als Gewinneinkünfte unter den Begriff des Betriebs gewerblicher Art zu fassen. Für die Abgrenzung der vermögensverwaltenden von der wirtschaftlichen Tätigkeit kann auf die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Vermögensverwaltung (EStR 15.7) zurückgegriffen werden,<sup>69</sup> wobei aber zu beachten ist, dass für den BgA eine Gewinnerzielungsabsicht und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich sind (§ 4 I 2). Häufiger Wechsel der Mieter kann eine Gewerblichkeit begründen, zB bei einer Mehrzweck-,<sup>70</sup> Messe- oder Kongresshalle. Auch die Vermietung eines Campingplatzes,<sup>71</sup> Verpachtung von Anschlagtafeln, verbunden mit der Überwälzung von Ersatz- und Erhaltungspflichten,<sup>72</sup> oder die Vermietung von Standplätzen an Teilnehmer eines Wochenmarkts sind Betriebe gewerblicher Art.

Einkünfte der juristischen Person des öffentlichen Rechts aus Vermögensverwaltung sind insoweit steuerpflichtig, als sie dem Steuerabzug unterliegen (§ 2 Nr. 2). Das gilt auch für die Gewinne der Trägerkörperschaft aus ihren BgA, die als Kapitalerträge (§ 20 I Nr. 10 Buchst. b EStG) nach § 43 I Nr. 7c iVm. § 43a I 1 Nr. 2 EStG mit einer Kapitalertragsteuer von 15 % belegt sind (→ Rn. 148). Gemäß § 32 I ist die KSt. mit dem Steuerabzug abgegolten.

### 2. Betriebsaufspaltung

Werden an eine Kapitalgesellschaft, die von einer juristischen Person des öffentlichen 51 Rechts beherrscht wird, wesentliche Betriebsgrundlagen vermietet, kann nach den allgemeinen Grundsätzen eine **Betriebsaufspaltung** gegeben sein mit der Folge, dass Einkünfte aus der VuV als gewerblich einzustufen sind und hinsichtlich der Besitzgesellschaft ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt. Dagegen ist eine Betriebsaufspaltung zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem Betrieb gewerblicher Art nach Auffassung des BFH<sup>73</sup> nicht möglich. Vielmehr werden dem Betrieb aus Vereinfachungsgründen die wesentlichen Betriebsgrundlagen unmittelbar zugeordnet, → Rn. 142. Unwesentliche Betriebsgrundlagen können mit steuerlicher Wirkung an den Betrieb vermietet werden, → Rn. 144. Die Erträge hieraus sind steuerfrei, da der Vermögensverwaltung zugehörig.

### 3. Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Die **Beteiligung** an einer **Kapitalgesellschaft** ist regelmäßig der Vermögensverwaltung 52 zuzurechnen.<sup>74</sup> Dagegen begründet die Beteiligung an einer Personengesellschaft, bei der die juristische Person des öffentlichen Rechts als Mitunternehmer anzusehen ist, regel-

<sup>66</sup> Zum Umsatzsteuerrecht s. BFH V R 10/09, BFHE 229, 416.

<sup>67</sup> **AA Siegel** Begriff des Betriebes gewerblicher Art, S. 243.

<sup>68</sup> BFH I R 7/71, BStBl. II 1974, 391.

<sup>69</sup> BFH I R 25/81, BStBl. II 1984, 72; BFH X R 21/00, BStBl. II 2003, 502.

<sup>70</sup> BFH V R 95/96, BStBl. II 1992, 569.

<sup>71</sup> BFH I R 106/66, BStBl. II 1969, 443.

<sup>72</sup> BFH I R 83/70, BStBl. II 1972, 776.

<sup>73</sup> BFH I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; BFH V R 111/85, BStBl. II 1990, 868.

<sup>74</sup> BFH I R 83/15, BStBl. II 2018, 495.

mäßig einen Betrieb gewerblicher Art (→ Rn. 59). Die Veräußerung einer **Beteiligung iSv. § 17 EStG** ist ebenfalls steuerfrei. Jedoch liegen gemäß § 20 II 1 Nr. 1, § 43 I 1 Nr. 1 EStG kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, → Rn. 50. Selbst häufige An- und Verkäufe von Aktien begründen regelmäßig keinen Betrieb gewerblicher Art. Allerdings können der mehrfache Erwerb und die Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen den Rahmen einer Vermögensverwaltung sprengen. Dies gilt auch dann, wenn ständig und planmäßig auf die Unternehmensführung Einfluss genommen wird, oder wenn mehrere Beteiligungen in einer Vermögensholding zusammengefasst sind, die für eine einheitliche Unternehmenspolitik in den von ihr beherrschten Unternehmen sorgt.<sup>75</sup> Auch nach Auffassung des **EuGH**<sup>76</sup> liegt in diesen Fällen eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, die, bliebe sie steuerfrei, als Beihilfe iSd. Art. 107 AEUV beurteilt werden könnte. Zwar ist der bloße Besitz von Beteiligungen, auch von Kontrollbeteiligungen, noch keine wirtschaftliche Tätigkeit. Übt jedoch die Körperschaft die Kontrolle tatsächlich durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Verwaltung der Gesellschaft aus, ist sie als an der wirtschaftlichen Tätigkeit des kontrollierten Unternehmens beteiligt anzusehen. Gleiches gilt, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts **geldwerte Leistungen** gegenüber ihrer Kapitalgesellschaft erbringt. Gewerbliche Einkünfte liegen auch vor, wenn die Beteiligung, wie zB bei einer Betriebsaufspaltung der Fall, zum Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art gehört. Zur Frage, ob und inwieweit die Körperschaft des öffentlichen Rechts ihre erwerbswirtschaftliche Tätigkeit in einer Kapitalgesellschaft ausüben darf, → Rn. 63 ff.

#### 4. Private Veräußerungsgeschäfte – Grundstückshandel

- 53 Auch **private Veräußerungsgeschäfte** sind Teil der Vermögensverwaltung. Daher sind Grundstücksverkäufe selbst dann nicht steuerpflichtig, wenn dies innerhalb der Zehn-Jahresfrist des § 23 I Nr. 1 EStG geschieht, es sei denn, es läge ein **gewerblicher Grundstückshandel** vor.<sup>77</sup> Ob der An- und Verkauf mehrerer Grundstücke als gewerblicher Grundstückshandel zu beurteilen ist, richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Zu beachten ist aber, dass Grundstücksgeschäfte, die dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, keinen gewerblichen Grundstückshandel begründen können. Dies gilt etwa für den Verkauf nicht mehr benötigter Bürogebäude, die der hoheitlichen Tätigkeit gedient haben; es handelt sich vielmehr um ein Hilfsgeschäft der hoheitlichen Tätigkeit. Zudem dürfte es regelmäßig am engen zeitlichen Zusammenhang zwischen An- und Verkauf fehlen. Die Erschließung eines Baugebiets ist grundsätzlich eine hoheitliche Tätigkeit.<sup>78</sup>

Erfüllt der Verkauf einzelner Grundstücke unstreitig die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel, ist es ratsam, zur Abgrenzung dieser gewerblichen Tätigkeit von den hoheitlichen Hilfsgeschäften den gewerblichen Grundstückshandel in eine Kapitalgesellschaft auszulagern.

- 54 *einstweilen frei*

### VII. Keine Gewinnerzielungsabsicht

- 55 Eine **Gewinnerzielungsabsicht** ist kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung **nicht erforderlich** (§ 4 I 2). Ausgehend von der vormaligen Rechtslage ist – auch an dieser Stelle<sup>79</sup> – die Auffassung vertreten worden, dass **Tätigkeiten, die auf Dauer nur Verluste erwirtschaften** können, trotz § 4 I 2 nicht in die Besteuerung des Betriebs gewerblicher Art einfließen: § 4 I 2 regelt in systematischer Hinsicht nur die Einschränkung der persönlichen Körperschaftsteuerpflicht; auch eine Besteuerung der öffentlichen Hand

<sup>75</sup> BFH I R 57/70, BStBl. II 1971, 753; BFH I R 83/15, BStBl. II 2018, 495; KStR 4.1 II 3; *Meier/Smelka* in H/H/R § 4 KStG Rn. 30; zweifelnd *Avermann* in Streck § 4 Rn. 18.

<sup>76</sup> EuGH Rs. C-222/04, HFR 2006, 407 – „Cassa di Risparmio di Firenze“, Rn. 107 ff.

<sup>77</sup> BFH V R 64/02, BFH/NV 2005, 252.

<sup>78</sup> BMF 7.6.2012, BStBl. I 2012, 621.

<sup>79</sup> *Märtens* in Gosch KStG → 3. Aufl. 2015, § 4 Rn. 55.

setze aber über den Verweis in § 8 I 1 voraus, dass sich die Tätigkeit unter eine der in § 2 I EStG genannten Einkunftsarten subsumieren lasse.<sup>80</sup> Dieser Auffassung ist jedoch durch die mit dem JStG 2009<sup>81</sup> eingeführte, gem. § 34 VI 1 KStG idF des JStG 2009 auch in frühere VZ rückwirkende Bestimmung des § 8 I 2, der zufolge für Betriebe gewerblicher Art iSd § 4 die Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist, die Grundlage entzogen worden. Denn hierdurch hat der Gesetzgeber die Unbeachtlichkeit des Fehlens einer Gewinnerzielungsabsicht bei den Betrieben gewerblicher Art explizit auch für die Ebene der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung angeordnet. Der **Gewerbesteuer** unterliegt der Betrieb gewerblicher Art nur dann, wenn eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.<sup>82</sup>

§ 8 VII 1 Nr. 1 bestimmt, dass bei Betrieben gewerblicher Art die **Rechtsfolgen einer vGA** nicht bereits deshalb zu ziehen sind, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben (→ § 8 Rn. 1043 ff.). Ein Dauerverlustgeschäft liegt vor, wenn aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen auf kostendeckende Entgelte verzichtet wird. Aus dem Wortlaut der Regelung ist zu schließen, dass in allen anderen Fällen eine vGA anzunehmen ist, zB der Betrieb einer dauerdefizitären Gaststätte. Es stellt sich die Frage, ob in diesen Fällen in die vGA – wie sonst auch – ein Gewinnzuschlag einzubeziehen ist. Dies dürfte zu bejahen sein, da die Tätigkeiten, mit denen die öffentliche Hand Bindungen hinsichtlich der Preisgestaltung unterliegt und bei denen daher ein Gewinnzuschlag nicht gerechtfertigt wäre, nach dem Gesetzeswortlaut schon nicht als vGA behandelt werden. Die mit dem JStG 2009<sup>83</sup> eingeführte Regelung des § 8 VII ist eine Reaktion des Gesetzgebers auf das BFH-Urteil I R 32/06<sup>84</sup>, nach dem die im Interesse einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ausgeübte dauerdefizitäre Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft eine vGA darstellt (→ Rn. 64).

Eine **Korrektur dauerdefizitärer Tätigkeiten** erfolgt demnach seit dem JStG 2009 nur noch nach den Grundsätzen der vGA. Ohne die Regelungen in § 8 I 2 und VII 1 Nr. 1 könnten die Einnahmen und Ausgaben, die durch die defizitäre Tätigkeit veranlasst sind, nach den Grundsätzen der Liebhaberei aus der Gewinnermittlung ausgeschieden werden (→ Rn. 55, → § 8 Rn. 1043).<sup>85</sup> Dem stünde nicht entgegen, dass die Sphären von Betrieb gewerblicher Art und Trägerkörperschaft wie diejenige zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren Anteilseigner gegeneinander abzugrenzen sind. Denn anders als eine Kapitalgesellschaft verfügt die juristische Person des öffentlichen Rechts über eine außerbetriebliche Sphäre, der die Einnahmen und Ausgaben zugeordnet werden könnten. Eines Rückgriffs auf vGA bedürfte es daher nicht (zur Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten bei Kapitalgesellschaften → Rn. 63 ff.).

### VIII. Keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Da ein Betrieb gewerblicher Art eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erfordert (§ 8 I 2), stellen auch Eigen- und Selbstversorgungsbetriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts Betriebe gewerblicher Art dar.<sup>86</sup>

<sup>80</sup> Seer DStR 1992, 1790; Seer/Wendt DStR 2001, 825; Wenk/Stein FR 1999, 573 (579); Gastl DStZ 2003, 99; Fischer in H/H/Sp § 64 AO Rn. 14 für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe; Hüttemann Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 34 ff.; Steffen Der Betrieb gewerblicher Art, S. 70; Döring in Schnitger/Fehrenbacher § 4 Rn. 85; s. auch BFH I R 32/06, BStBl. II 2007, 961.

<sup>81</sup> Gesetz v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

<sup>82</sup> Güroff in Glanegger/Güroff § 2 GewStG Rn. 380.

<sup>83</sup> Gesetz v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

<sup>84</sup> BFH I R 32/06, BStBl. II 2007, 961.

<sup>85</sup> BFH I R 32/06, BStBl. II 2007, 961 (Rz. 18); Hüttemann DB 2007, 1603; aA Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher § 8 KStG Rn. 836.

<sup>86</sup> BT-Drs. 7/1470 S. 336.

### IX. Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft

- 59 Beteiligungen an einer **gewerblich tätigen** Mitunternehmerschaft, zB an einer OHG, KG, atypisch stillen Gesellschaft, sind selbst Betriebe gewerblicher Art,<sup>87</sup> und zwar auch dann, wenn sie keinen Einfluss auf die Geschäftsleitung ermöglichen. Auf diese Weise wird die Einmalbesteuerung des Gewinns bei den Gesellschaftern sichergestellt.<sup>88</sup> Bei der Prüfung, ob die Tätigkeit wirtschaftliches Gewicht hat, ist auf die anteiligen Bruttoeinnahmen und nicht auf die anteiligen Gewinne abzustellen (→ Rn. 42 ff.). Ist die Gesellschaft **nicht gewerblich** tätig, liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor, wenn das Unternehmen, würde es von der Person des öffentlichen Rechts betrieben, einen Betrieb gewerblicher Art darstellte. Zuzurechnen sind dem Betrieb gewerblicher Art auch Sondervergütungen nach § 15 I 1 Nr. 2 EStG.<sup>89</sup> Die Beteiligung an **gewerblich geprägten** Personengesellschaften, das sind vermögensverwaltend tätige Personengesellschaften, bei denen ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind (§ 15 III Nr. 2 S. 1 EStG), sind mangels originär gewerblicher Betätigung keine Betriebe gewerblicher Art.<sup>90</sup> Denn § 4 I 1 enthält eine tätigkeitsbezogene, nicht auf § 15 EStG bezugnehmende Beschreibung des Steuerobjekts.

Darüber, ob die gewerblichen Einkünfte aus Beteiligungen an Personengesellschaften bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts steuerfrei oder als Betriebe gewerblicher Art zu beurteilen sind, wird **außerhalb des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens** der Personengesellschaft im Rahmen des Besteuerungsverfahrens der juristischen Person des öffentlichen Rechts entschieden.<sup>91</sup>

60–62 einsteuern frei

### X. Erwerbswirtschaftliche Betätigungen in privatrechtlicher Form

- 63 Betätigt sich die Körperschaft des öffentlichen Rechts in **privatrechtlichen** Rechtsformen **erwerbswirtschaftlich in Eigengesellschaften** (AG, GmbH), folgt die Körperschaftsteuerpflicht nicht aus § 1 I Nr. 6 iVm. § 4, vielmehr ist die Kapitalgesellschaft als solche steuerpflichtig (§ 1 Nr. 1).
- 64 Die **Finanzverwaltung** erlaubte **vor Inkrafttreten des JStG 2009**<sup>92</sup> im Rahmen einer Eigengesellschaft die Zusammenfassung von gewinnbringenden und solchen Tätigkeiten, deren Zusammenfassung auch in einem Betrieb gewerblicher Art möglich wäre (→ Rn. 118 ff.). Demnach war es unschädlich, wenn gleichartige oder technisch-wirtschaftlich miteinander verflochtene Tätigkeiten oder Versorgungsbetriebe iSv. Abs. 3 in einer Eigengesellschaft verbunden wurden. Würden hingegen andere verlust- und gewinnbringende Tätigkeiten in einer Eigengesellschaft ausgeübt, konnte eine vGA in Betracht kommen.<sup>93</sup> Dies galt auch, wenn die Ergebnisse der Betriebe gewerblicher Art durch andere Gestaltungsmöglichkeiten, zB Organschaft, zusammengefasst wurden oder wenn ein Hoheitsbetrieb zusammen mit einem Betrieb gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wurde.<sup>94</sup> Zeitweise ging die Verwaltung bei nicht den Zusammenfassungsgrundsätzen entsprechenden Zusammenfassungen in einer Eigengesellschaft auch von einem Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO aus.<sup>95</sup>

<sup>87</sup> BFH I R 78/99, BStBl. II 2001, 558; BFH I R 52/13, BStBl. II 2016, 172; BFH I R 83/15, BStBl II 2018, 495; BMF 21.6.2017, BStBl. I 2017, 880; **aA** Pezzer FR 2001, 837.

<sup>88</sup> Hüttemann Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 69.

<sup>89</sup> BFH I R 52/13, BStBl. II 2016, 172 (Avalprovision); BMF 28.1.2019, BStBl. I 2019, 97.

<sup>90</sup> BFH I R 83/15, BStBl. II 2018, 495; BMF 21.6.2017, BStBl. I 2017, 880 Rn. 7.

<sup>91</sup> BFH I R 83/15, BStBl. II 2018, 495; BFH IV B 64/12, BFH/NV 2013, 514.

<sup>92</sup> Gesetz v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

<sup>93</sup> R 7 II KStR 2004; BMF 7.12.2007, BStBl. I 2007, 905.

<sup>94</sup> H 7 KStH 2008.

<sup>95</sup> R 5 XIa 2 und 3 KStR 1990 und 1995.

Nach Auffassung des **BFH** war die Zusammenfassung unterschiedlicher Betriebe gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft dagegen grundsätzlich zulässig. Sie stellte auch dann keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) dar, wenn **dauerhaft verlustbringende Betriebe** eingebracht wurden, und zwar unabhängig davon, ob es sich um Tätigkeiten handelte, die als Betrieb gewerblicher Art hätten zusammengefasst werden dürfen. Allerdings lag in diesen Fällen eine vGA vor.<sup>96</sup> Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Kapitalgesellschaft würde auf Dauer nicht ohne angemessenes Entgelt Aufgaben ihrer Gesellschafter wahrnehmen.<sup>97</sup> Als Entgelt für die Übernahme der Verluste kamen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage geleistete Vermögenszuführungen nicht in Betracht. Einlagen, zB gewinnträchtige Beteiligungen, hinderten daher die Annahme von vGA nicht. Vielmehr musste der Ausgleich auf schuldrechtlicher Grundlage erfolgen (→ § 8 Rn. 260 ff.). Nicht entschieden hat der BFH, ob sich die vGA nach Fremdvergleichsmaßstäben bemaß, also einen Gewinnaufschlag enthält (→ Rn. 69). Die Finanzverwaltung hatte auf diese BFH-Rechtsprechung mit einem Nichtanwendungserlass reagiert.<sup>98</sup>

**Rechtslage seit dem JStG 2009.**<sup>99</sup> Die Neuregelungen zielen darauf ab, die bisherige Verwaltungsauffassung im Wesentlichen festzuschreiben. Danach sind bei einer Eigengesellschaft die Rechtsfolgen einer vGA nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein **Dauerverlustgeschäft** ausübt (§ 8 VII 1 Nr. 2, (→ § 8 Rn. 1043 ff.)). Ein Dauerverlustgeschäft liegt vor, wenn aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen für eine Tätigkeit auf kostendeckende Entgelte verzichtet wird (§ 8 VII 2). Erfasst sind nur Verluste aus eigener geschäftlicher Betätigung, nicht aber solche aus der Verpachtung eines Geschäftsbetriebs.<sup>100</sup> Die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft ist in Sparten zu zerlegen (§ 8 IX 1). Ein Verlustausgleich ist nur innerhalb einer Sparte möglich, Tätigkeiten, die nach § 4 VI 1 zusammengefasst sind, bilden eine Sparte. Für jede Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln. Eine Verlustverrechnung ist daher nur wie bei Betrieben gewerblicher Art möglich, → Rn. 56, 171. Dies bedeutet, dass ein Verlustausgleich zwischen den in § 4 VI genannten Tätigkeiten möglich ist. Ein Verlust aus einem Bäderbetrieb, sofern eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht, kann daher zB mit Gewinnen aus der Versorgung mit Elektrizität, Gas oder einer anderen in § 4 III genannten Tätigkeit ausgeglichen werden. In allen anderen Fällen, ist eine Verrechnung nicht möglich. Dies gilt auch dann, wenn es sich um Dauerverlustgeschäfte handelt. Verluste aus der Unterhaltung von Theatern, Orchestern oder Büchereien sind daher zwar nicht als vGA zu behandeln, weil die Verluste aus sozial- und kulturpolitischen Gründen hingenommen werden; sie sind aber nur mit positiven Einkünften aus denselben Tätigkeiten zu verrechnen (§ 8 IX 5). Nicht ausgeglichene Verluste können jedoch in den vorangegangenen VZ rückgetragen und in die nachfolgenden VZ vorgetragen werden (§ 8c IX 6). Gleiches gilt, wenn nach der Saldierung von Tätigkeiten, die nach § 4 VI 1 zusammengefasst werden dürfen, ein Verlust verbleibt. Auch dieser ist vorzutragen und in entsprechender Anwendung des § 10d II 1 und IV EStG gesondert festzustellen. Für Dauerverluste, die aus anderen als den in § 8 VII 2 gesetzlich festgelegten Gründen hingenommen werden, gelten die oben dargestellten Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zur vGA (→ Rn. 64) weiterhin.

**Beispiel 1:** Eine Eigengesellschaft betreibt ein dauerdefizitäres öffentliches Bad (Verlust 180 000 €) und daneben einen Grundstückshandel (Gewinn 200 000 €).

Es besteht keine Verrechnungsmöglichkeit, da die Tätigkeiten nicht nach § 4 VI zusammengefasst werden dürfen. Die Einkünfte hieraus sind gemäß § 8 IX 1 verschiedenen Sparten zuzurechnen und dürfen nicht miteinander verrechnet werden (§ 8 IX 5). Die Verluste des Badebetriebes werden

<sup>96</sup> BFH I R 9/03, BFH/NV 2004, 1689.

<sup>97</sup> Vgl. BFH I R 8/04, BStBl. II 2006, 190; BFH I R 32/06, BStBl. II 2007, 961.

<sup>98</sup> BMF 7.12.2007, BStBl. I 2007, 905.

<sup>99</sup> Gesetz v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794, s. auch *Weitemeyer* FR 2009, 1; *Bracksiek* FR 2009, 15; vgl. *Leippe/Baldauf* DStZ 2008, 568.

<sup>100</sup> BFH I R 56/15, BStBl. II 2017, 498; *aA Schiffers* DStZ 2017, 225; *Krämer GmbH-StB* 2017, 136.

jedoch aus sozial- und gesundheitspolitischen Gründen hingenommen, so dass insoweit ein Dauerverlustgeschäft vorliegt, und die Rechtsfolgen einer vGA nicht zu ziehen sind (§ 8 VII 1 Nr. 2).

**Beispiel 2:** Eine Eigengesellschaft erzielt einen Gewinn aus der Gas- und Stromversorgung iHv. 100 000 €, einen Verlust aus einem öffentlichen Bad iHv. 180 000 € und aus einem Theater von 50 000 €.

Der Gewinn kann mit dem Verlust aus dem Badebetrieb, sofern eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht, nicht jedoch mit dem Verlust aus dem Betrieb des Theaters saldiert werden. Der Verlust aus dem Theater ist zwar ein Dauerverlustgeschäft, da er aus kultur- und sozialpolitischen Gründen hingenommen wird. Er kann aber nicht verrechnet werden, sondern ist nach § 8 IX 6 in den vorangegangenen VZ rück- bzw. in die folgenden VZ vorzutragen. Ebenso ist der verbleibende Verlust von 80 000 € aus den zusammengefassten Tätigkeiten, sofern er nicht mit Gewinnen des Vorjahrs aus dieser Tätigkeit verrechnet werden kann, in die folgenden Veranlagungszeiträume vorzutragen und entsprechend § 10d II 1 und IV EStG gesondert festzustellen.

**Beispiel 3:** Wie Beispiel 2 nur dass die Eigengesellschaft einen weiteren Verlust aus einer dauerdefizitären Gaststätte von 40 000 € erwirtschaftet.

Hinsichtlich der Gaststätte liegt eine vGA vor. Es handelt sich nicht um ein Dauerverlustgeschäft iSv. § 8 VII 2, da die Verluste nicht aus den dort genannten Gründen hingenommen werden. Stamme der Verlust aus dem Betrieb der Gaststätte nicht aus einer dauerdefizitären Tätigkeit, läge keine vGA vor. Der Verlust wäre in die nächsten Veranlagungszeiträume vorzutragen und könnte mit künftigen Gewinnen aus der Gastwirtschaft verrechnet werden. Ein Ausgleich mit den übrigen Verlusten wäre nicht möglich.

67 *einstweilen frei*

68 Weitere Voraussetzung für die Anwendung der Sonderregeln des § 8 VII 1 Nr. 2 S. 2 ist, dass die **Mehrheit der Stimmrechte** unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfallen und ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus dem Dauerverlustgeschäft tragen. Für Organschaften ist in § 15 I Nr. 4 und 5 eine entsprechende Regelung vorgesehen. § 8 IX ist bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers und nicht bereits bei der Ermittlung des Gewinns der Organgesellschaft anzuwenden (§ 15 I Nr. 5).

69 Soweit die Voraussetzungen des § 8 VII nicht gegeben sind und eine vGA vorliegt, stellt sich die Frage, ob zu deren Bemessung ein **Gewinnaufschlag** vorzunehmen ist. Der BFH hat die Frage in seiner Entscheidung zum dauerdefizitären Bäderbetrieb offen gelassen.<sup>101</sup> Der Gewinnaufschlag wird mitunter für die Fälle abgelehnt, in denen die betreffende Gesellschaft ohne Gewinnerzielungsabsicht geführt werde.<sup>102</sup> Soweit dazu auf das BFH-Urteil I R 4/99<sup>103</sup> Bezug genommen wird, hat der BFH<sup>104</sup> inzwischen jedoch klargestellt, dass es sich dabei um einen Sonderfall gehandelt hat und die Gewinnlosigkeit einer Kapitalgesellschaft steuerlich nicht akzeptiert wird, wenn sie deren Gesellschafter zugutekommt. Das gilt für Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts auch, wenn sie in die Erfüllung gesetzlicher Pflichtaufgaben der Trägerkörperschaft eingebunden sind. In der Regel ist somit ein Gewinnaufschlag vorzunehmen, → § 8 Rn. 1040).

70 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 8 VII ist grundsätzlich auch auf VZ vor 2009, § 8 IX ist ab VZ 2009 anzuwenden. Ein zum 31.12.2008 festgestellter Verlustvortrag ist auf die einzelnen Sparten aufzuteilen (§ 34 VI).

**Kritik:** § 8 VII iVm. § 8 IX dürfte, soweit er eine Verlustverrechnung mit dauerdefizitären Tätigkeiten vorsieht, eine neue **Beihilfe** iSv. Art. 107 AEUV an öffentliche Unternehmen darstellen, die von der Kommission hätte genehmigt werden müssen (**aA** → § 8 Rn. 1043a).<sup>105</sup> Dies entspricht offenkundig auch der Auffassung des BFH,<sup>106</sup> der zu

<sup>101</sup> BFH I R 32/06, BStBl. II 2007, 961.

<sup>102</sup> Hüttemann DB 2007, 2508 (2510); Heger in Gosch KStG → 2. Aufl. 2009, § 4 Rn. 65.

<sup>103</sup> BFH I R 4/99, BFH/NV 2000, 1502.

<sup>104</sup> BFH I R 17/12, BFHE 244, 194.

<sup>105</sup> Märten in FS Gosch S. 279, 289 f.

<sup>106</sup> BFH I R 18/19, BFHE 265, 13; dazu Märten jurisPR-SteuerR 49/2019 Anm. 1. Das Verfahren musste mit BFH-Beschluss v. 29.1.2020 eingestellt werden, nachdem die Eigengesellschaft ihre Revision – mit Zustimmung der FinBeh. – zurückgenommen hatte.

Betriebe gewerblicher Art, die selbst eine Person des öffentlichen Rechts sind (§ 4 II) 71–82 § 4

dieser Frage ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet hat. Nur bei Tätigkeiten, denen keine Wettbewerbsrelevanz zukommt, liegt keine Beihilfe vor. Soweit die Regelung jedoch erlaubt, z B die gewinnträchtige und damit wettbewerbsrelevante Strom- und Gasversorgung mit Tätigkeiten zu verrechnen, bei denen aus im hoheitlichen Bereich wurzelnden Gründen auf kostendeckende Entgelte verzichtet wird, sind Beihilfen gegeben. Der öffentlichen Hand wird damit abweichend von privaten Rechtssubjekten gestattet, Aufwendungen, die nicht durch die Erzielung von Einnahmen veranlasst sind, mit Einkünften zu verrechnen. Soweit eine Beihilfe vorliegt, besteht – ungeachtet der Frage, ob die Beihilfe nach Art. 107 III EGV gerechtfertigt ist – gemäß Art. 108 AEUV ein **Durchführungsverbot** bis zu einer Prüfung durch die Kommission. Entgegen einer zT vertretenen Auffassung<sup>107</sup> handelt es sich nicht um eine Alt-Beihilfe, für die das Durchführungsverbot nicht gelten würde (so auch → § 8 Rn. 1043b). Die vor dem JStG 2009<sup>108</sup> bestehende Rechtslage ist vielmehr anhand der seinerzeitigen BFH-Rechtsprechung zu beurteilen, derzufolge die Hinnahme der Dauerverluste durch die Eigengesellschaft als vGA zu behandeln ist. Der gegenläufige Nichtanwendungserlass des BMF<sup>109</sup> vermochte daran nichts zu ändern. Es sollte deshalb insbesondere wegen der unbefristeten Rückforderungsmöglichkeiten bei rechtswidrigen Beihilfen im Interesse aller Beteiligten liegen, möglichst bald Klarheit über die beihilferechtliche Zulässigkeit der Sonderbehandlung zu erlangen.

Die an die Körperschaft des öffentlichen Rechts **ausgeschütteten Erträge** aus Eigengesellschaften sind der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Sie sind aber nach § 2 Nr. 2 steuerpflichtig, soweit sie dem Steuerabzug unterliegen. Für den Steuerabzug sind die Sonderregeln des § 44a IV 1 Nr. 2, VIII 1 Nr. 2 EStG zu beachten.

*einstweilen frei*

72–80

### XI. Steuerbefreiungen von Betrieben gewerblicher Art

Körperschaften des öffentlichen Rechts können wegen ihrer Betriebe gewerblicher Art nach § 5 I Nr. 9 persönlich **von der Körperschaftsteuer befreit** sein.<sup>110</sup> Die Steuerbefreiung greift aber nicht, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, es sei denn, dieser ist als Zweckbetrieb iSv. § 65 AO einzustufen. Bedeutsam wird die Befreiung demnach für Betriebe gewerblicher Art, die die Voraussetzungen eines Zweckbetriebes erfüllen. Ob in diesen Fällen eine Verlustausgleich zwischen mehreren Betrieben gewerblicher Art nach § 64 II AO möglich ist, → Rn. 172.

### C. Betriebe gewerblicher Art, die selbst eine Person des öffentlichen Rechts sind (§ 4 II)

Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Abs. 2 hat lediglich **klarstellende Bedeutung**<sup>111</sup> und kommt immer dann zum Zuge, wenn der Hauptzweck der juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht auf hoheitliche, sondern privatwirtschaftliche Betätigung gerichtet ist, die die Merkmale eines Betriebs gewerblicher Art erfüllt. In diesen Fällen ist der Betrieb gewerblicher Art nicht nur Zuordnungsobjekt, sondern zugleich Steuersubjekt. Beispiele sind öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Kreditanstalten oder Sparkassen. Auch bei einem solchen Betrieb gewerblicher Art ist die Vermögensverwaltung steuerfrei;

<sup>107</sup> FG Sachsen 1 K 184/07, BeckRS 2011, 96395; *Weitemeyer* FR 2009, 1 (13).

<sup>108</sup> Gesetz v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794, s. auch *Weitemeyer* FR 2009, 1; *Bracksiek* FR 2009, 15; vgl. *Leippe/Baldauf* DStZ 2008, 568.

<sup>109</sup> BMF 7.12.2007, BStBl. I 2007, 905.

<sup>110</sup> BFH I R 106/10, BStBl. II 2012, 837; BFH I R 17/12, BStBl. II 2016, 68; *Hey* StuW 2000, 467; *Becker* DStZ 2007, 597.

<sup>111</sup> BT-Drs. 7/1470, 336.

abzugrenzen ist die steuerfreie Vermögensverwaltung indes vom Unterhalten eines Nebenbetriebs, der mit dem Betrieb gewerblicher Art eine Einheit bildet.<sup>112</sup>

#### D. Versorgungsbetriebe (§ 4 III)

- 83** Abs. 3 hat ebenfalls **keine konstitutive Bedeutung**, sondern stellt klar,<sup>113</sup> dass Einrichtungen zur Versorgung der Bevölkerung mit Strom, Wasser, Gas oder Wärme sowie Einrichtungen, die dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen, Betriebe gewerblicher Art und keine Hoheitsbetriebe sind. Er betrifft besonders wichtige Anwendungsfälle des Abs. 1, ohne hierfür zusätzliche Anforderungen zu stellen. Es handelt sich um rechtlich unselbständige Eigenbetriebe von Gebietskörperschaften oder Zweckverbänden, die öffentliche Aufgaben der **Daseinsvorsorge** erfüllen und den Regelungen des Verwaltungsprivatrechts unterliegen.<sup>114</sup> Werden diese Betriebe in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften geführt, folgt die Steuerpflicht aus § 1 I Nr. 1. Abs. 3 ist gegenüber Abs. 5 die spezielle Norm; liegt demnach ein Versorgungs- oder Verkehrsbetrieb vor, ist die Annahme eines Hoheitsbetriebes iSv. Abs. 5 ausgeschlossen.<sup>115</sup> Eine entsprechende Regelung findet sich in § 2 I 2 iVm. § 2 II GewStDV, wonach ein Versorgungs- oder Verkehrsbetrieb, der die Merkmale eines Gewerbebetriebes aufweist, nicht Hoheitsbetrieb sein kann.
- 84** Versorgungsbetriebe sollen **Grundbedürfnisse** der Bevölkerung zu tragbaren Bedingungen erfüllen.<sup>116</sup> Da Versorgungs- und Verkehrsbetriebe jeweils der Daseinsvorsorge und damit einem gemeinschaftlichen Zweck dienen, können sie zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst werden, (§ 4 VI 6 1 Nr. 3). Öffentliche Versorgungsbetriebe liegen auch vor, wenn sie nicht nur der Versorgung der eigenen Bevölkerung der Gebietskörperschaft dienen.
- 85** Während die **Wasserversorgung** zu den Versorgungsbetrieben zählt, rechnet die Wasserbeschaffung und die Abwasserbeseitigung zu den Hoheitsbetrieben. Werden diese Tätigkeiten zusammen ausgeübt, soll auch die Wasserbeschaffung zum Versorgungsbetrieb rechnen.<sup>117</sup> Tatsächlich dürfte aber in diesen Fällen eine Trennung zwischen der wirtschaftlichen und der hoheitlichen Tätigkeit möglich sein. Ein Blockheizwerk, das unter Verwendung von beim Klärprozess freiwerdenden Faulgasen betrieben wird, gilt als Versorgungsbetrieb.<sup>118</sup> Ebenso ist eine **Müllverbrennungsanlage**, deren Energie zur Erzeugung von Fernwärme genutzt wird, als Versorgungsbetrieb zu beurteilen, obwohl die Hausmüllentsorgung nach der Rechtsprechung<sup>119</sup> ein Hoheitsbetrieb ist. Ein selbstständiger **Netzbetrieb** (zB Strom-, Gas- oder Wasserleitungen) gehört ebenfalls zu den Versorgungsbetrieben.<sup>120</sup> **Keine Versorgungsbetriebe** sind hingegen Telekommunikationsbetriebe oder Photovoltaikanlagen.<sup>121</sup>
- 86** Der Begriff **öffentlicher Verkehr** umfasst die Beförderung von Personen und Gütern,<sup>122</sup> deckt aber auch in einem umfassenderen Sinn alle Bestrebungen der öffentlichen Hand zur Anpassung des Gesamtverkehrs an die sich entwickelnden Verhältnisse ab. Zum

<sup>112</sup> Döring in Schnitger/Fehrenbacher § 4 Rn. 123.

<sup>113</sup> BT-Drs. 7/1470, 336.

<sup>114</sup> BFH V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; BFH VI R 171/74, BStBl. II 1975, 563; BFH V B 53/68, BStBl. II 1969, 415.

<sup>115</sup> BFH V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; BFH I R 255/72, BStBl. II 1975, 549; BFH I R 232/71, BStBl. II 1972, 500; BFH I R 187/85, BStBl. II 1990, 242.

<sup>116</sup> BFH I R 187/85, BStBl. II 1990, 242.

<sup>117</sup> BFH I R 79–80/86, BStBl. II 1990, 452.

<sup>118</sup> BFH I R 82–85/00, BStBl. II 2001, 773.

<sup>119</sup> BFH I R 1–2/94, BStBl. II 1997, 139; BFH I R 72/06, BStBl. II 2009, 246.; kritisch *Wellmann* DB 1997, 501.

<sup>120</sup> BMF 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 (Rn. 12).

<sup>121</sup> BMF 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 (Rn. 13 f.).

<sup>122</sup> BFH II R 68/93, BStBl. II 1996, 495.