

- dem StAbzug unterlagen, in eine Veranlagung zur unbeschränkten KStPflcht einbezogen werden (§ 32 Abs. 2 Nr. 1);
- nach der ausdrücklichen Gesetzesanordnung der StAbzug keine Abgeltungswirkung entfaltet (s. § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. §§ 50a Abs. 7 Satz 4 EStG; s. § 50a EStG Anm. 210);
 - die Abgeltungswirkung mit Blick auf ein Erstattungsverfahren beim BZSt. nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG aF entfällt;
 - die Abgeltungswirkung mit Blick auf die Pauschalierung nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 7 EStG aF entfällt;
 - die Abgeltungswirkung wegen der Ausübung des Veranlagungswahlrechts nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 entfällt.

Einstweilen frei.

532–538

H. Erläuterungen zu Abs. 7: Rechtsfolgausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften

Schrifttum: *Klostermann*, Der steuerliche Verbund kommunaler Unternehmen, ZKF 2002, 74; *Klostermann*, Der steuerliche Verbund kommunaler Unternehmen, Symposium zum 60. Geburtstag von Jörg Manfred Mössner, Herne/Berlin 2002, 99; *Hölzer*, Verdeckte Gewinnausschüttung durch die dauerdefizitäre Tätigkeit kommunaler Unternehmen?, DB 2003, 2090; *Weitemeyer*, Der steuerliche Verlustausgleich im kommunalen Querverbund als Beihilfe nach Art. 87 Abs. 1 EGV, StuW 2003, 326; *Gosch*, Zur Zusammenfassung von Eigengesellschaften und zur Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften, StBp. 2004, 374; *Wallenhorst*, Dauerverlustbetriebe gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, DStZ 2004, 711; *Ellerich/Schulte*, Ausübung von gewinn- und verlustbringenden Tätigkeiten durch Eigengesellschaften der öffentlichen Hand am Maßstab der §§ 42 AO, 8 Abs. 3 KStG, DB 2005, 1138; *Kalwarowskyj*, Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, DB 2005, 2260; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei dauerdefizitären Tätigkeiten von Betrieben gewerblicher Art, DB 2005, 1705; *Leippe*, BFH-Rechtsprechung zu strukturell dauerdefizitären Betätigungen, ZKF 2005, 157; *Kalwarowskyj*, Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, Frankfurt 2006; *Kalwarowskyj/Pinkos*, Nochmals: Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, DB 2006, 1809; *Leippe*, Besteuerung strukturell dauerdefizitärer Betriebe gewerblicher Art, ZKF 2006, 154; *Pinkos*, Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, DB 2006, 692; *Schulte*, Steuerlicher Querverbund und Organschaft: Verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlendem Gewinnaufschlag auf Organgewinne und -verluste?, DB 2006, 2540; *Becker/Kretzschmann*, Die verdeckte Gewinnausschüttung beim Dauerverlustbetrieb der öffentlichen Hand, DStR 2007, 1421; *Hüttemann*, Zur körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung dauerdefizitärer Unternehmen der öffentlichen Hand, DB 2007, 1603; *Hüttemann*, Abschied vom kommunalen Querverbund, DB 2007, 2508; *Augsten/Lissel*, Die aktuelle BFH-Rechtsprechung zum Querverbund – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 22.8.2007 und zur Reaktion der Finanzverwaltung vom 7.12.2007, WPg 2008, 291; *Leippe*, Dauerdefizitäre Betätigungen von Betrieben gewerblicher Art, DStZ 2008, 33; *Leippe*, Dauerverluste einer Hallenbad- und Freizeit-GmbH als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), ZKF 2008, 78; *Meier*, Die steuerliche Behandlung dauerdefizitärer kommunaler Betriebe – Bestandsaufnahme, aktuelle Entwicklung und Ausblick, KStZ 2008, 61; *Bracksiek*, Die Neuregelung des steuerlichen Querverbunds durch das JStG 2009, FR 2009, 15; *Fiand/Klaiber*, Jahressteuergesetz 2009 – Neuregelung des steuerlichen Querverbundes, KStZ 2009, 41; *Geisselmeier/Bargenda*, Dauerdefizitäre kommunale Eigengesellschaften im Spannungsverhältnis von Gesell-

schafts- und Steuerrecht, DStR 2009, 1333; *Hüttemann*, Rechtsprobleme des „neuen“ Querverbundes nach dem JStG 2009, DB 2009, 2629; *Kohlhepp*, Gewinnaufschlag bei vGA – Untersuchung der Rechtsprechung und Entwicklung eines Lösungsvorschlags, DStR 2009, 357; *Leippe*, Der kommunale steuerliche Querverbund im Jahressteuergesetz 2009, ZKF 2009, 81; *Leippe/Baldauf*, Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahressteuergesetz 2009, DStZ 2009, 67; *Schiffers*, Betriebe gewerblicher Art (BGA) und Eigengesellschaften – Gesetzliche Festschreibung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009 und BFH-Rechtsprechung zur Kapitalertragsteuer, GmbH-StB 2009, 67; *Weitemeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilferechts, FR 2009, 1; *Fiand*, Steuerlicher Querverbund und das BFH-Urteil vom 4. März 2009, KStZ 2010, 109; *Hüttemann*, Steuerfragen bei kommunalen Beteiligungen, VBIBW 2010, 17; *Kirchhof*, Steuerlicher Querverbund – Entwarnung für Tracking-Stock-Strukturen, DStR 2010, 1659; *Korn/Strahl*, Neue Verwaltungsanweisungen aus Beratersicht, KÖSDI 2010, 16801; *Kronawitter*, Der steuerliche Querverbund bei Körperschaften des öffentlichen Rechts – herkömmliche und besondere Gestaltungen zur Ergebnisverrechnung, ZKF 2010, 97; *Leippe*, Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus der Sicht der kommunalen Praxis, DStZ 2010, 106; *Maier*, Steuerliche Behandlung kommunaler Stadt- und Mehrzweckhallen, DStR 2010, 198; *Meier*, Der Begriff des Dauerverlustgeschäfts i.S.d. § 8 Abs. 7 KStG, FR 2010, 168; *Pinkos*, Erläuterungen zum BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund, DStZ 2010, 96; *Roth*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009), Der Gemeindehaushalt 2010, 14; *Schiffers*, BMF vom 12.11.2009 zum kommunalen Querverbund nach dem JStG 2009 – Übergangsregelung, DStZ 2010, 119; *Schiffers*, Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlichen Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach dem BMF-Schreiben vom 11.12.2009, DStZ 2010, 122; *Strahl*, Wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.11.2009, DStR 2010, 193; *Westermann/Prechtel*, Der steuerliche Querverbund – das BMF-Schreiben vom 12. November 2009 und Kernpunkte der Neuregelung, KStZ 2010, 149; *Baumgart*, Spartenrechnung bei Eigengesellschaften, NWB 18/2011, 1560; *Leippe*, Steuerliche Aspekte der kommunalen Wirtschaftsförderung, DStZ 2011, 369 und 401; *Lock*, Zur Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG im Falle der Beteiligungen der öffentlichen Hand an Personenhandelsgesellschaften, ZKF 2011, 125; *Eversberg*, Steuerwirksame Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der Städte und Gemeinden durch Betriebe gewerblicher Art als Organträger, DStZ 2012, 278; *Bittscheid/Westermann/Zemke*, Aktuelle Entwicklungen zum steuerlichen Querverbund, KStZ 2014, 26; *Kronawitter*, Steuerliches Einlagekonto und Kapitalertragsteuer bei defizitären, nicht privilegierten Betrieben gewerblicher Art, ZKF 2014, 169; *Westermann/Prechtel*, BGA als Organträger – Steuerverrechnungsmöglichkeiten für Kommunen bestätigt, Der Gemeindehaushalt 2014, 89; *Belcke/Westermann*, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen – Aktuelle Praxishinweise, BB 2015, 1500; *Fiand*, Geld stinkt nicht oder die steuerliche Behandlung der Abfallentsorgung durch die öffentliche Hand, KStZ 2015, 161.

539 I. Einordnung der Abs. 7 bis 9

Die Bestimmungen des § 8 Abs. 7–9 enthalten besondere Regelungen zur Behandlung von dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand, die sowohl

[Anschluss S. K 357]

unmittelbar von BgA als auch mittelbar über KapGes., die von der öffentlichen Hand beherrscht werden (Eigengesellschaften), durchgeführt werden. Übt ein BgA der öffentlichen Hand eine Tätigkeit aus, die allein im Interesse des Anteilseigners (dh. der Trägerkörperschaft) liegt und zu Verlusten führt, die vom Anteilseigner nicht ausgeglichen werden, kann diese zur Annahme einer vGA führen. In Ergänzung zu den allg. Grundsätzen des § 8 Abs. 3 Satz 2 werden in Abs. 7 als Zentralnorm der neuen Querverbundregelungen die Rechtsfolgen der vGA behandelt und unter bestimmten Bedingungen ausgeschlossen. Hierdurch soll eine Ergebnisverrechnung mit den anfallenden Dauerverlusten im Rahmen des kommunalen Querverbunds ermöglicht werden, die einen wichtigen Aspekt bei der Finanzierung der mit den begünstigten Dauerverlustgeschäften verbundenen Leistungen der Daseinsvorsorge bildet. Damit wird zugleich eine faktische Erwartungshaltung der Bürger erfüllt, wonach dauerdefizitäre Leistungen speziell im Bereich der Daseinsvorsorge – nicht kostendeckend – angeboten werden.

II. Einordnung des Abs. 7

1. Grundinformation zu Abs. 7

540

Weil die jPÖR mit jedem einzelnen BgA Steuersubjekt und die Trägerkörperschaft Anteilseigner ist (vgl. § 4 Anm. 7 sowie H 6 „Allgemeines“ KStH 2008), kann grds. eine vGA angenommen werden, wenn der BgA eine Tätigkeit ausübt, die allein im Interesse des Anteilseigners liegt und zu Verlusten führt, die vom Anteilseigner nicht ausgeglichen werden. Für bestimmte Dauerverlustgeschäfte sollen durch Abs. 7 die Rechtsfolgen der vGA ausgeschlossen werden. Diese Neuregelung erfolgt weniger aus gesetzssystematischen Erwägungen, als vielmehr mit der Zielsetzung, die bisherige Privilegierung und damit finanzielle Förderung der dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand abzusichern (BRDrucks. 545/08, 107; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1400 [2/2013]). Es soll die bisherige Verwaltungspraxis möglichst exakt gesetzlich festgeschrieben werden, die Neuregelung wird vom Gesetzgeber weitgehend als deklaratorische Fortführung der bisherigen Grundsätze und nicht als Rechtsänderung angesehen (BTDrucks. 16/10189, 72; so auch BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1405, 1470 [2/2013]; eher krit. BRACKSIEK, FR 2009, 15; aA GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043b, konstitutiv). Zugleich wird damit eine faktische Erwartungshaltung der Bürger erfüllt, wonach dauerdefizitäre Leistungen speziell im Bereich der Daseinsvorsorge – nicht kostendeckend – angeboten werden. Insofern wird es als gerechtfertigt angesehen, an den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen festzuhalten (BTDrucks. 16/10189, 69; krit. zu dieser Begründung GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043b). Die Auffassung, dass damit keine Rechtsänderung verbunden sei (so BTDrucks. 16/10189, 72), dürfte allenfalls auf die Kodifizierung der Zusammenfassungsgrundsätze (§ 4 Abs. 6) zutreffen, nicht hingegen im Hinblick auf Abs. 7 (idS auch SCHIFFERS, DStZ 2010, 119), denn es ist nicht zu verkennen, dass die Einfügung des Abs. 7 in zahlreichen Praxisfällen auch erhebliche Unterschiede zur bisherigen Verwaltungsauffassung mit sich bringt, weil nach der heutigen Rechtslage nicht mehr wie früher privilegierte Zwecke von der FinVerw. toleriert werden.

Angesichts der zT sehr komplexen gesetzlichen Bestimmungen war frühzeitig klar, dass es einer eingehenden Erläuterung und Klärung sich daraus ergebender

Auslegungsfragen durch die FinVerw. bedurfte; dies ist durch BMF v. 12.11.2009 (IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303) teilweise erfolgt.

541 2. Rechtsentwicklung des Abs. 7

Zu den seit vielen Jahren sehr umstrittenen Themenbereichen des deutschen StRechts zählte die stl. Behandlung dauerdefizitärer Betätigungen von BgA und Eigengesellschaften der öffentlichen Hand. Gegenpole in diesem Meinungsstreit bildeten die Rspr. des BFH einerseits und die Auffassung der FinVerw. bzw. des Schrifttums andererseits.

Ausgangspunkt für die Diskussion dieser Thematik war ein Vorbescheid des BFH v. 11.6.1996 (I R 100/95, nv.), in dem dieser zur Frage der Erteilung einer sog. Dauerüberzahlungsbescheinigung erstmals die Ansicht vertrat, dass der Verzicht des BgA auf vollen Ausgleich der Kostenunterdeckung im ÖPNV und angemessenen Gewinnaufschlag als vGA zu werten sein könnte. Diese Rspr. fand ihre Fortsetzung ua. in BFH v. 25.7.2002 (I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341); BFH v. 14.7.2004 (I R 9/03, BFH/NV 2004, 1689) und BFH v. 25.1.2005 (I R 8/04, BStBl. II 2006, 190). Demgegenüber lehnte der überwiegende Teil des Schrifttums die Annahme einer vGA unabhängig davon, ob die dauerdefizitäre Tätigkeit im Rahmen eines BgA oder in einer KapGes. organisiert wird, ab.

Vgl. zu dieser Auffassung HÖLZER, DB 2003, 2090; PEL, DB 2004, 1065; WALLENHORST, DSStZ 2004, 711; BEISER, DB 2005, 2598; DAMAS, DSStZ 2005, 868; ELLERICH/SCHULTE, DB 2005, 1138; KOHLHEPP, DB 2005, 1705; KALWAROWSKYJ, DB 2005, 2260; KALWAROWSKYJ, DB 2006, 1809; LEIPPE, ZKF 2005, 222; LEIPPE, ZKF 2006, 154; LEIPPE, DSStZ 2008, 33; STORG, BB 2005, 1993; STRAHL, KÖSDI 2005, 14749; BINNEWIES, DB 2006, 465; SCHIFFERS, GmbH-StB 2006, 325; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 3–13 [4/2016]; aus der Rspr. FG Düss. v. 10.7.2003 – 10 K 2561/00 G, EFG 2003, 1408, rkr.; v. 22.6.2006 – 15 K 2567/03 BB, EFG 2006, 1769, rkr.; v. 30.11.2006 – 15 K 637/04 F, EFG 2007, 435, rkr.

Nach OFD Hannover v. 21.12.2006 (ZKF 2007, 108; ähnlich OFD Münster v. 26.6.2006, ZKF 2006, 276) sollte der Aspekt der vGA zwar in den in R 7 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004 geregelten Sachverhalten (Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben) zu prüfen sein, nicht jedoch in den Fällen strukturell dauerdefizitärer BgA und Eigengesellschaften der jPöR und auch nicht im Bereich des Querverbunds. Eine etwaige, dieser Handhabung widersprechende Vorgehensweise durch die FÄ sollte unverzüglich eingestellt werden.

Einen vorläufigen „Höhepunkt“ erreichte dieser Meinungsstreit durch BFH v. 22.8.2007 (I R 32/06, BStBl. II 2007, 961). Der I. Senat bekräftigte in diesem Urteil nicht nur seine allgemeinen Aussagen zur Behandlung von Dauerverlusten als vGA, sondern dehnte den Anwendungsbereich seiner bisherigen Rspr. erstmals auf dauerdefizitäre kommunale Eigengesellschaften aus; ob sich die vGA in Höhe des Dauerverlusts zusätzlich noch um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöhe, hatte der BFH wegen des sog. Verböserungsverbots dahinstehen lassen. Diese BFH-Entscheidung hätte einschneidende Auswirkungen auf die Möglichkeit der Verlustverrechnung im kommunalen Querverbund gehabt und für die ohnehin finanzschwachen Gemeinden eine erhebliche stl. Mehrbelastung bedeutet.

Vor diesem Hintergrund hatte die FinVerw. mit einem Nichtanwendungsbescheid (BMF v. 7.12.2007 – IV B 7 - S 2706/07/0011, BStBl. I 2007, 905) reagiert und darin ausgeführt, dass die Grundsätze dieses Urteils für die Beurteilung der Zu-

sammenfassung von Tätigkeiten in einer Eigengesellschaft (zB GmbH) oder in vergleichbaren Gestaltungen (zB Organschaften), wenn diese auch in einem BgA hätten zusammengefasst werden können, nicht allg. anzuwenden seien. Dies gelte insbes. auch in Fällen, in denen eine Eigengesellschaft eine Verlusttätigkeit der Trägerkörperschaft übernehme, ohne sonst eine weitere Tätigkeit auszuüben, und bei der Besteuerung von BgA (zu in der Praxis aufgetretenen Zweifelsfragen bei der Umsetzung des BMF-Schreibens vgl. OFD Rheinland v. 21.8.2008, DB 2008, 2055). Noch deutlicher hatte das BayLfSt. in seiner Fach-Info 49/2007 v. 17.12.2007 (ZKF 2008, 37) Stellung bezogen, indem es feststellte, dass sowohl bei Eigengesellschaften als auch bei sonstigen Formen der Tätigkeit der öffentlichen Hand (Eigen- oder Regiebetriebe) der Ansatz einer vGA allein aufgrund eines Dauerdefizits nicht mehr angezeigt sei.

Die ersten Aktivitäten, die stl. Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand gesetzlich zu regeln, finden sich im Referentenentwurf zum JStG 2009, der am 18.6.2008 im Bundeskabinett verabschiedet wurde. Nach dem RegE (BTDrucks. 16/10189) folgte eine Stellungnahme des BRats (BRDrucks. 545/08) und eine Gegenäußerung der BReg. (BTDrucks. 16/10494). Zudem gab es speziell zum Bereich des stl. Querverbands zahlreiche Abstimmungsgespräche zwischen den obersten FinBeh. des Bundes und der Länder und den kommunalen Spitzenverbänden, die zu einer gravierenden Überarbeitung der im Gesetzentwurf enthaltenen Regelungen geführt haben (vgl. BTDrucks. 16/11108). Im Hinblick auf Abs. 7 Satz 2 ist dabei vor allem die Erweiterung der privilegierten Verlustgeschäfte um diejenigen aus bildungspolitischen Gründen zu nennen. Die dritte Lesung des Gesetzentwurfs fand am 28.11.2008 im BTag statt und die Zustimmung des BRats erfolgte am 19.12.2008, sodass das JStG 2009 zum 1.1.2009 in Kraft treten konnte. Ergänzend und umfassend hat die FinVerw. in BMF v. 12.11.2009 (IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303) zu den Neuregelungen im JStG 2009, speziell zu § 8 Abs. 7–9, Stellung genommen.

3. Bedeutung des Abs. 7 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

a) Rechtliche Bedeutung

542

Grundsätzliche Würdigung der Neuregelung: Die Neuregelung des Abs. 7 ist seit ihrer Verabschiedung auf zT erhebliche Kritik gestoßen, die wie folgt zusammengefasst werden kann: Die durch die Neuregelung geschaffene Möglichkeit, Aufwendungen, die in der außerbetrieblichen Sphäre wurzeln und damit der Einkommensverwendung zuzurechnen sind, mit gewerblichen Einkünften zu verrechnen, stelle eine Sonderbehandlung der öffentlichen Hand gegenüber allen anderen Steuersubjekten dar, laufe damit dem Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand, der Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen der Privatwirtschaft, zuwider und widerspreche somit dem grundsätzlichen Ziel der Neutralität des StRechts (vgl. zu dieser krit. Würdigung HEGER, FR 2009, 310; MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314). Die Neuregelung des Abs. 7 im JStG 2009 weise nicht nur eine hohe Komplexität auf (so auch KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2784), sondern mit der gesetzlichen Verankerung des stl. Querverbands habe sich der Gesetzgeber auch in erheblichem Maße von den systematischen Grundlagen der Körperschaftbesteuerung öffentlicher Betriebe entfernt (so HÜTTEMANN, FR 2009, 308). Nach KRÄMER (in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 40 [4/2016]) stehe der positiv zu würdigenden Schaffung von

Rechtssicherheit die unsystematische Belastung des StRechts mit außersteuerlichen Erwägungen gegenüber. GOSCH/ROSER (in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043a, 1043h; ähnlich BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1404 [2/2013]) sehen in der Neufassung ein „Regelungsmonster“ und halten sie für prinzipiell systemwidrig, rechtspolitisch fragwürdig, lobbyistisch motiviert, streitanfällig und gleichheitsrechtl. bedenklich und sieht insoweit gute Chancen für private Mitbewerber im Rahmen einer Konkurrentenklage.

► *Stellungnahme:* Diese Würdigung ist uE überzogen und nicht sachgerecht. Nicht von der Hand zu weisen ist allerdings die Kritik, wonach schon die kryptische Formulierung, „die Rechtsfolgen einer vGA sind nicht zu ziehen“, zu einem Arbeitsbeschaffungsprogramm für kommunale Steuerabteilungen, FÄ und FG werden könnte (vgl. HÜTTEMANN, FR 2009, 308; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67 [69]). Zudem macht die während des Gesetzgebungsverfahrens auf Petition des BRat vorgenommene Ergänzung der Dauerverlustgeschäfte um bildungspolitische Gründe deutlich, dass der abschließende Charakter der Aufzählung der Gründe den praktischen Bedürfnissen der öffentlichen Hand nicht gerecht wird; inwieweit die in Abs. 7 Satz 2 enthaltene einschränkende Aufzählung zur abschließenden Klärung beiträgt, muss daher ernsthaft bezweifelt werden (so auch LEIPPE, ZKF 2009, 81), denn es dürfte sehr wahrscheinlich sein, dass es bei der Auslegung dieser allg. gehaltenen Begriffe zu Streit kommen wird (so auch GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043a), so zB im Hinblick auf den Aspekt, ob auch dauerdefizitäre Sportbetriebe (vgl. Anm. 565) dieser Vorschrift unterfallen. Deshalb wäre es mit guten Gründen vertretbar gewesen, den EU-rechtl. Begriff der „Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse“ zu übernehmen, da dessen Verwendung zudem unter beihilferechtl. Erwägungen von Vorteil gewesen wäre (so auch LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568 [569]; LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Darüber hinaus werden dauerdefizitäre Tätigkeiten nun nicht mehr nach den Grundsätzen der Liebhaberei (vgl. HÜTTEMANN, DB 2007, 1603) aus der Gewinnermittlung auszuschneiden sein (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 37 [4/2014]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1423 [2/2013]; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 490, 495; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1823). Die Rspr. zur Verselbständigung der BgA (vgl. § 4 Anm. 6) dürfte damit gesetzlich festgeschrieben sein.

Beihilfeproblematik: Diskutiert wird, ob Abs. 7 mit europäischem Beihilferecht in Einklang steht. Dabei wird insbes. vorgebracht, dass die in § 4 Abs. 6 festgeschriebene Möglichkeit, weiterhin Dauerverlustbetriebe iSd. § 8 Abs. 7 mit gewinnträchtigen Tätigkeiten zu verrechnen, der öffentlichen Hand einen einseitigen Wettbewerbsvorteil verschaffe und insoweit dem Ziel der Neutralität des StRechts widerspreche. Dass kommunale Defizitärbetriebe bevorzugt werden, dürfte unstrittig sein; dieses Sonderrecht für die öffentliche Hand verstößt jedoch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil es entsprechend der Definition des Dauerverlustgeschäfts eine Förderung der Allgemeinheit im Rahmen der Daseinsvorsorge bezweckt (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1106 [5/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1829; GEISELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333; krit. GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043h). Darüber hinaus ist zu bedenken, dass die EU-Beihilfereregulungen grds. nur dann zu beachten sind, wenn ein nachhaltiger Wettbewerb im Binnenmarkt stattfindet und dieser verfälscht wird. Dies dürfte jedoch bei Kommunalbetrieben nicht der Fall sein (so auch GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043a; WEITEMEYER, FR 2009, 1; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEU-

MANN, 2015, § 8 Rn. 1832). Zur Zulässigkeit des stl. Querverbands im Rahmen des EU-Beihilferechts ist ein Verfahren beim BFH (Az. I R 58/11) anhängig gewesen, dieses ist jedoch durch Rücknahme der Revision beendet worden (Mitteilung des Deutschen Städtetages v. 12.11.2013, DSStZ 2013, 881), sodass sich damit die Befürchtung eines Vorlagebeschlusses an den EuGH zur beihilferechtl. Zulässigkeit von Teilen der Querverbundesregelung nicht realisiert hat.

Unterschiedliche Ansichten werden in diesem Zusammenhang zu dem Aspekt vertreten, ob es sich im Fall der Bejahung einer Beihilfe um eine „neue“, durch die Kommission gem. Art. 107, 108 AEUV zu genehmigende (HEGER, FR 2009, 301; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043a) oder „alte“, nicht anzumeldende (so WEITEMEYER, FR 2009, 1; MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1102, 1106 [5/2015]; wohl auch HÜTTEMANN, DB 2007, 2508; HÜTTEMANN, FR 2009, 308; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 15 [4/2016]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1405 [2/2013]) Beihilfe handelt. Die Tatsache, dass die bisherige Verwaltungspraxis nicht geändert, sondern durch den Gesetzgeber bestätigt wird, spricht für das Vorliegen einer Bestands-, also Altbeihilfe (vgl. hierzu BFH v. 31.7.2013 – I R 82/12, DB 2013, 2898), die kein Durchführungsverbot auslöst (so auch PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1831; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2783). FG Köln v. 9.3.2010 (13 K 3181/05, ZKF 2010, 181, rkr. [vgl. hierzu krit. DE WEERTH, DB 2010, Heft 24, M 19]) und Sächs. FG v. 15.12.2010 (4 K 635/08, ZKF 2011, 109, rkr.) haben diese Ansicht geteilt und festgestellt, dass in der Umgestaltung einer Verwaltungsvorschrift zu einer gesetzlichen Regelung keine materielle Änderung liege, sondern die Fortschreibung der bisherigen Rechtslage, und insoweit die gesetzliche Neuregelung der kommunalen Querfinanzierung nicht europarechtswidrig sei.

Im Zusammenhang mit nicht selbständigen Einrichtungen einer Kommune: Ein neues Streitthema zwischen Rspr. und FinVerw. ergibt sich in diesem Kontext möglicherweise aus BFH v. 2.9.2009 (I R 20/09, BFH/NV 2010, 391; vgl. hierzu PRECHTL/WESTERMANN, Der Gemeindehaushalt 2010, 162), mit dem die Möglichkeit von Kommunen und ihren Unternehmen zu einer steuerwirksamen Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus verschiedenen wirtschaftlichen Betätigungen erweitert wird. Danach können künftig auch defizitäre wirtschaftliche Betätigungen, die in rechtl. nicht selbständigen Einrichtungen einer Kommune (zB Regie- oder Eigenbetriebe) ausgeübt werden, mit einer kommunalen Eigengesellschaft oder einer Mehrheitsbeteiligung über einen GAV organschaftlich verbunden werden. Wenn zudem die zusätzlichen Anforderungen des Querverbands gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 oder 3 erfüllt sind, kann eine ertragstl. Verrechnung von Gewinnen der Gesellschaft mit Verlusten des BgA erfolgen, ohne dass es einer Übertragung von Tätigkeit und Vermögen des rechtl. nicht selbständigen kommunalen Betriebs bedürfte. Diese Verrechnungsmöglichkeit käme nicht nur für die Betriebsaufspaltungskonstellationen (zB GAV zwischen ÖPNV-Infrastruktur-BgA und städtischer Versorgungs- und Verkehrsholding) in Betracht, sondern auch ÖPNV-Betriebe, Parkhäuser oder Hallenbäder könnten als rechtl. nicht selbständige gemeindliche BgA mit GewinnKapGes. auf diese Weise steuersparend verbunden werden. Ob die FinVerw. diese Grundsätze uneingeschränkt akzeptieren oder sich eine jeweilige Einzelfallentscheidung vorbehalten wird, ist derzeit noch offen.

543 **b) Wirtschaftliche Bedeutung**

Aus Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 folgt, dass dauerdefizitäre Betätigungen eines BgA, sofern diese aus den in Abs. 7 Satz 2 aufgezählten privilegierten Gründen ausgeübt werden, nicht zu einer vGA führen, sondern zur Ergebnisverrechnung genutzt werden können. Für dauerdefizitäre KapGes. der öffentlichen Hand ergibt sich unter den in Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 aufgeführten Voraussetzungen (vgl. hierzu Anm. 552–557) ebenfalls diese Verrechnungsmöglichkeit. Konsequenz ist, dass es weder zu einer StPflicht infolge eines eventuellen Gewinnaufschlags kommt noch KapErtrSt anfällt, dh., insbes. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG (für Eigengesellschaften: § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) ist nicht anzuwenden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 23, 25; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629, würdigt diesen Hinweis als „begrüßenswert“). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass nicht privilegierte Dauerverlustgeschäfte KapErtrSt auslösen.

4. Geltungsbereich des Abs. 7544 **a) Sachlicher Geltungsbereich**

Betroffen vom Rechtsfolgenausschluss des Abs. 7 sind in sachlicher Hinsicht BgA und Eigengesellschaften. Wesentliches Kennzeichen der Neuregelung ist, dass der Begriff „Dauerverlustgeschäft“ erstmalig in Abs. 7 Satz 2 legal definiert wird. Erforderlich für die Annahme eines Dauerverlustgeschäfts ist danach bei BgA, dass eine wirtschaftliche Betätigung aus den aufgeführten „politischen“ Gründen ohne kostendeckende Entgelte unterhalten wird und der dabei entstehende Verlust ein Dauerverlust ist (Alt. 1). Bei Eigengesellschaften muss das Dauerverlustgeschäft Ausfluss einer Tätigkeit sein, die bei jPöR zu einem Hoheitsbetrieb gehört (Alt. 2), dh. die strukturellen Verluste aus dieser – ihrer Art nach hoheitlichen (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1) – Tätigkeit führen nicht zur Annahme einer vGA. Erfasst werden somit die Tätigkeiten der öffentlichen Hand, die diese insbes. nach den einschlägigen kommunalrechtl. Vorschriften ausüben darf, wobei regelmäßig ein kostendeckendes Entgelt nicht erzielt werden kann oder soll (BTDrucks. 16/10189, 70).

Abs. 7 ist ab dem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden, ab dem ein Dauerverlustgeschäft nicht mehr vorliegt. Ob ab diesem Zeitpunkt die Rechtsfolgen einer vGA zu ziehen sind, bestimmt sich dann allein nach allgemeinen Grundsätzen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 39). Da im BMF-Schreiben von einem Zeitpunkt die Rede ist, ist davon auszugehen, dass dies auch unterjährig geschehen kann (so auch FIAND, KStZ 2010, 26; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1492 [2/2013]).

545 **b) Persönlicher Geltungsbereich**

Verluste, die aus der Tätigkeit eines dauerdefizitären BgA oder einer dauerdefizitären KapGes. der öffentlichen Hand resultieren, die aus den in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründen betrieben wird, führen nicht zu einer vGA an die Trägerkörperschaft bzw. den öffentlich-rechtl. Mehrheitsgesellschafter. Dass BgA und kommunale Eigengesellschaften im Rahmen des Abs. 7 gleichgestellt werden, ist folgerichtig und wird der gemeindlichen Praxis gerecht, wonach Tätigkeiten der Daseinsvorsorge nicht nur in BgA, sondern auch in kommunalen Beteiligungsgesellschaften ausgeübt werden. Da zudem, speziell im Rahmen von PPP- bzw. ÖPP-Modellen, vielfach auch Private an derartigen Gesellschaften beteiligt sind,

ist es konsequent, auch diese KapGes. in die Neuregelung einzubeziehen. Dadurch, dass die öffentliche Hand „nur“ die Mehrheit der Stimmrechte halten muss, bleiben derartige Teilprivatisierungen weiterhin möglich, was aber mit Nachteilen im Hinblick auf den Bestandsschutz verbunden sein kann (vgl. Anm. 546).

c) Zeitlicher Geltungsbereich

546

Die Neuregelungen in Abs. 7 gelten grds. ab VZ 2009, finden aber auch auf vor dem Jahr 2009 liegende VZ Anwendung (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 4 idF des AIFM-StAnpG). Dieser Norm kommt echte Rückwirkung für die Betriebe zu (FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, rkr.; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1872); da sie grds. begünstigend wirkt, dürfte sie verfassungsrechtl. unbedenklich sein (so auch KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2836).

Umstritten ist, ob die Rückwirkung für die Jahre vor 2009 auch für die Fälle gilt, in denen in einer Eigengesellschaft Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2 und andere Tätigkeiten zusammengefasst worden sind, die im Rahmen eines BgA nach Verwaltungsauffassung nicht hätten zusammengefasst werden dürfen (bejahend: GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044; zumindest für offene Veranlagungen: Sächs. FG v. 9.12.2010 – 1 K 184/07, rkr.; FG Düss. v. 9.3.2010 – 6 K 3720/06, EFG 2010, 1443, rkr.; verneinend: RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1104 (5/2015); KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 69 (4/2016); wohl auch BMF v. 17.11.2009, KSt-Kartei NRW, § 8 KStG Karte F 33; einschränkend: FG Meckl.-Vorp. v. 22.6.2016 – 3 K 199/13, nrkr., Rev. Az. BFH I R 66/16). Der Ausschluss des Ansatzes einer vGA un die stl Anerkennung jedweder Zusammenfassung und Verlustverrechnungsmöglichkeiten von Gewinn- und Dauerverlusttätigkeiten in allen noch offenen Veranlagungen bis zum VZ 2008 dürfte unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte der Norm, des in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gekommenen Willens des Gesetzgebers sowie den Anforderungen des EU-Beihilferecht uE. nicht sachgerecht sein, sodass für VZ vor 2009 die (früheren) Grundsätze des R 7 Abs. 2 KStR zur vGA weiter Anwendung finden und es daher zu keiner Ergebnisverrechnung kommt. Klarheit in dieser umstrittenen Rechtsfrage wird aber wohl erst der BFH in dem Revisionsverfahren I R 66/16 schaffen.

► *Übergangsregelung:* Ist im Einzelfall vor dem 18.6.2008 (Tag des Kabinettsbeschlusses zum JStG 2009) bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 idF des JStG 2009 verfahren worden, sind diese Grundsätze insoweit letztmals für den VZ 2011 maßgebend (§ 34 Abs. 6 Satz 5 idF des AIFM-StAnpG), sodass im Ergebnis Bestandsschutz bis 2011 gewährt wird (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1104 [5/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1872). Der Begriff der „anderen Grundsätze“ wird zwar nicht näher definiert. Darunter dürften aber die früheren Rspr- und Verwaltungsgrundsätze zu verstehen sein, sodass die Übergangsregelung nur zur Anwendung kommt, wenn die „anderen“ Grundsätze der bisherigen Rechtslage bzw. den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen nicht entgegenstanden, die bisherige Handhabung also zugunsten des Stpfl. von der Regelung des Abs. 7 abweicht (so auch BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 54; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 43 [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1104 [5/2015], unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung; krit. SCHIFFERS, DStZ 2010, 119; LEIPPE, DStZ 2010, 106, insbes. unter Hinweis

auf die problematische praktische Handhabbarkeit, die Streit anfälligkeit und die fehlende Stütze im Gesetz).

▷ *Eingreifen der Neuregelung:* Die Übergangsregelung greift ihrem Zweck nach immer dann, wenn die Änderungen durch das JStG 2009 zulasten des Stpfl. gehen (nach KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 43 [4/2016], soll die Vorschrift auch Anwendung finden, wenn in Ausnahmefällen Abs. 7 zu einem für den Stpfl. günstigeren Ergebnis führt). Die Übergangsregelung kommt somit zur Anwendung, wenn im Einzelfall vor dem 18.6.2008 die Rechtsfolgen der vGA bei anderen als den in Abs. 7 Satz 2 aufgeführten Dauerverlustgeschäften nicht gezogen worden sind, die Tätigkeit also nicht unter den Katalog der begünstigten Dauerverlustgeschäfte nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 fällt (zB Wirtschaftsförderung) mit der weiteren Konsequenz, dass die bis VZ 2011 festgestellten Verlustvorräte – vorbehaltlich Abs. 8 und 9 – auch in den folgenden VZ nach Maßgabe des § 10d EStG bzw. § 8c nutzbar sind (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 56). Weiterhin ist die Übergangsregelung einschlägig bei einer KapGes., bei der die Stimmrechtsverhältnisse und/oder die Verlusttragungsregelungen nicht den Vorgaben des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 entsprechen, dh. die KapGes. die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bisher nicht erfüllt hat (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 57). Ist dies jedoch vor dem 18.6.2008 der Fall gewesen und trifft dies bei mindestens einer der Maßgaben zu einem Zeitpunkt nach dem 18.6.2008 nicht mehr zu, kann die KapGes. ab dem VZ der Veränderung die Regelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 idF des AIFM-StAnpG nicht in Anspruch nehmen (§ 34 Abs. 6 Satz 6 idF des AIFM-StAnpG). Nach KRÄMER in DPM (§ 8 Abs. 7 Rn. 70 [4/2016]) werden vom Bestandsschutz zudem die Fälle erfasst, in denen in der Eigengesellschaft mehrere Tätigkeiten (Gewinn- und Verlusttätigkeiten) zulässigerweise zusammengefasst waren und es sich bei den Verlusttätigkeiten nicht um begünstigte Dauerverlustgeschäfte handelte (ähnlich FG Münster v. 18.5.2015 – 10 K 1712/11 Kap, EFG 2015, 2076, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 44/15). Der Verlust des Bestandsschutzes tritt daher vor allem bei schädlichen (Teil-)Privatisierungen nach dem 18.6.2008 ein (so auch KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 71 [4/2016]).

▷ *Bedeutung der Übergangsregelung für die Praxis:* Die Übergangsregelung hat in der Praxis eine sehr große Bedeutung und ist zu begrüßen, denn Kommunen mussten sich auf die neue rechtl. Situation einstellen und eventuell erforderliche Umgestaltungen vornehmen (so auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; FIAND, KStZ 2010, 26). Der Bestandsschutz bis 2011 bedingt eine Einkommensermittlung durch die FinVerw. in Form einer endgültigen oder unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Jahressteuerfestsetzung vor dem 18.6.2008. Eine vor dem 18.6.2008 erteilte verbindliche Auskunft iSd. §§ 89, 204 AO ist dem gleichzusetzen, dh., eine auf der Grundlage der bisherigen Verwaltungsauffassung erteilte verbindliche Auskunft verliert nicht ihre Bindungswirkung (so auch BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 19, 20; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1104 [5/2015]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1403 [2/2013]).

Die Formulierung, wonach der Bestandsschutz des § 34 Abs. 6 Satz 5 (idF des AIFM-StAnpG) „für Veranlagungszeiträume vor 2012 nicht mehr anzuwenden ist“, bedeutet nicht, dass der Bestandsschutz rückwirkend entfällt, sondern ist dahingehend auszulegen, dass § 8 Abs. 7 erst ab dem VZ nicht mehr anzuwenden ist, in dem die Voraussetzungen weggefallen sind (KRÄMER

in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 72 [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1104 [5/2015]).

- ▷ *Geänderte Auffassung der Finanzverwaltung*: Die Auffassung der FinVerw. zur Übergangsregelung des § 8 Abs. 7 iVm. § 34 Abs. 6 Satz 5 iDF des AIFM-StAnpG war zunächst durch ein dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung entgegenstehendes Verständnis geprägt, wonach Dauerverluste in VZ vor 2009 als das stl. Einkommen erhöhende vGA anzusehen seien. Dies hatte zur Folge, dass schon ein geringfügiger Gewinn einer kommunalen KapGes. oder eines kommunalen Organkreises aus einer nicht querverbundfähigen Tätigkeit dazu führte, dass dem ggf. gegenüberstehende erhebliche Verluste aus anderen Tätigkeiten als vGA anzusehen waren (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 53; und diesbezügliche Verlustvorträge nicht entstehen konnten (zur rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 auf VZ vor 2009 bei unzulässiger Zusammenfassung von Tätigkeiten in Eigengesellschaften, vgl. FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2012, 1345, rkr.; FG Düss. v. 9.3.2009 – 6 K 3720/06 K, G, F, EFG 2010, 1443, rkr.; Sächs. FG v. 9.12.2010 – 1 K 184/07, juris, rkr.; Sächs. FG v. 15.12.2010 – 4 K 635/08, ZKF 2011, 109, rkr.). Mit VfG. v. 21.12.2011 (ZKF 2012, Heft 2 Magazin VIII) haben – als Reaktion auf die an der bisherigen Ansicht geäußerten Kritik – die OFD Rheinland und Münster dem Stpfl. auf Antrag die Möglichkeit eingeräumt, in Fällen der unzulässigen Zusammenfassung von Gewinnmöglichkeiten und begünstigten Dauerverlustgeschäften in einer Eigengesellschaft einer jPöR oder durch vergleichbare Gestaltungen (zB Organshaft) in VZ vor 2009 auf die Ergebnisverrechnung zu verzichten, ohne dass gleichzeitig eine vGA angenommen wird. Die Gewährung dieser Möglichkeit ist bestätigt worden in der VfG. der OFD NRW v. 7.1.2015 (DB 2015, 279). Damit wird faktisch die Spartenrechnung auf VZ vor 2009 vorgezogen und damit bei fehlendem Querverbund vor 2009 die sog. Inselbesteuerung als zulässig erachtet (so auch BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1405 [2/2013]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1104 [5/2015]).

d) Anwendung bei Personengesellschaften

547

Nach hM stellt die Beteiligung einer jPöR an einer Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. hierzu § 4 Anm. 30) einen selbständigen BgA dar, auf den bei Erzielung von Dauerverlustgeschäften durch die PersGes. Abs. 7 anzuwenden ist (BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 61; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043d; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2793). Diese Regelung ist nach den Grundsätzen von R 4.1 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015 auf jede von der PersGes. ausgeübte Tätigkeit gesondert anzuwenden, jede Tätigkeit ist somit als eigener BgA zu beurteilen; dies dürfte auch entsprechend gelten, wenn eine jPöR mittelbar über eine andere PersGes. an einer PersGes. beteiligt ist (so auch KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 74 [4/2016]). Eine Zusammenfassung der sich hiernach ergebenden BgA beurteilt sich nach § 4 Abs. 6 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 59; SCHIFFERS, DStZ 2014, 675). Angesichts der gemeindeordnungsrechtl. Vorgaben zur betragsmäßigen Haftungsbegrenzung für Kommunen (vgl. zB § 108 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GO NRW) wird regelmäßig eine GmbH & Co. KG vorliegen (SCHIFFERS, DStZ 2014, 675).

Gewinnerzielungsabsicht bei einer Mitunternehmerschaft: Eine Mitunternehmerschaft liegt aber nur vor, wenn die PersGes. insgesamt mit Gewinnerzie-

lungensabsicht handelt (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202). Erfolgt die Tätigkeit der PersGes. insgesamt ohne Gewinnerzielungsabsicht und beschränkt sich insoweit auf ein Dauerverlustgeschäft, unterbleibt stl. eine Anerkennung als Mitunternehmerschaft, da diese unabdingbar eine Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt, sodass die Dauerverlustgeschäfte idR stl. nicht zu berücksichtigen sind. Anders stellt sich die Situation dar, wenn eine jPöR unmittelbar an der dauerdefizitären PersGes. beteiligt ist; da diese Beteiligung einen BgA begründet und dieser auch ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden kann, werden die Verluste im Wege der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung dem BgA zugeordnet, auf den dann § 8 Abs. 7 und § 4 Abs. 6 anzuwenden sind (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 61; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1434 [2/2013]; vgl. zu den unterschiedlichen Konstellationen SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; SCHIFFERS, DStZ 2014, 675; aA LOCK, ZKF 2011, 125, der eine stl. unbeachtliche Liebhaberei annimmt). Unterhält die PersGes. neben einem Dauerverlustgeschäft auch andere (gewinnträchtige) Geschäftsbereiche, bildet jede Tätigkeit für sich isoliert nach den allgemeinen Grundsätzen einen eigenständigen BgA, bei dem § 8 Abs. 7 und § 4 Abs. 6 zum Tragen kommen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 62; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1434, 1510 [2/2013]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 74 [4/2016]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2793).

Fehlende Gewinnerzielungsabsicht der Mitunternehmerschaft: Ist eine KapGes. Gesellschafterin einer PersGes., sind Verlustgeschäfte – bei der Einkommensermittlung der KapGes. grds. nicht steuerrelevant, da es an einer Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht fehlt; insoweit stellt sich die Frage, ob eine Zurechnung der anteiligen Verluste eine vGA zur Folge haben könnte, nicht (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 63; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 511; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 75 [4/2016]; krit. Würdigung dieser Konsequenz bei PINKOS, DStZ 2010, 96). Diese Feststellungen sollen auch für gewerblich geprägte PersGes. gelten (BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BStBl. II 2009, 266). Ob diese Grundsätze auch für – begünstigte – Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2 zutreffen – so BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 63 – dürfte allerdings diskussionswürdig sein, da die hierbei maßgebliche Interessens- und Risikolage nicht mit derjenigen in BFH v. 25.6.1996 (VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202) korrespondiert, auf das das BMF seine Auffassung stützt (krit. auch KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 75 [4/2016], BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1511 [2/2013]).

548 5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Folgeänderungen infolge der Neuregelung des Abs. 7 ergeben sich zum einen aus Abs. 8, wonach die in einem bestimmten BgA entstandenen Verluste nur in diesem BgA genutzt werden können, und darüber hinaus aus Abs. 9, der vorsieht, dass für Zwecke des Verlustabzugs nach § 10d EStG die Gesellschaft in Sparten aufzuteilen ist, für die es einen gesonderten Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln gilt. Eine weitere Bestimmung zur Anwendung des § 8 Abs. 7 sieht die neu eingefügte Regelung der Nr. 4 in § 15 Satz 1 vor: Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 ist § 8 Abs. 7 bei OG auf Dauerverlustgeschäfte iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 nicht anzuwenden. Sind in dem dem OT zuzurechnenden Einkommen Verluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten, ist § 8

Abs. 7 bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2). Handelt es sich um einen BgA, der infolge einer Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 entstanden ist, muss der zusammengefasste Betrieb ein Dauerverlustgeschäft unterhalten (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 22).

Einstweilen frei.

549

III. Bereichsbezogener Rechtsfolgenausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1)

1. Inhalt des Abs. 7 Satz 1

550

Aufgrund der durch das JStG 2009 in Abs. 1 aufgenommenen Klarstellung, dass auch bei einem BgA, der nicht mit Gewinnerzielungsabsicht tätig ist, ein Einkommen zu ermitteln ist, stellt sich die Frage, ob eine solche dauerdefizitäre Tätigkeit des BgA zu einer vGA an seine Trägerkörperschaft führt. Abs. 7 Satz 1 Halbs. 1 bestimmt nunmehr, dass die Rechtsfolgen einer vGA gem. Abs. 3 Satz 2 nicht zu ziehen sind, weil ein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 Satz 2 ausgeübt wird. Diese grundsätzliche Handhabung erfasst sowohl BgA (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1) als auch KapGes. der öffentlichen Hand (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 1). Bei letzterer Alternative ist zusätzliche Voraussetzung, dass die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf jPöR entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2).

2. Dauerverlustgeschäfte bei Betrieben gewerblicher Art (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1)

551

Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 ordnet an, dass Verluste, die die Trägerkörperschaft eines BgA aus der Tätigkeit eines dauerdefizitären BgA, den sie aus den in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründen betreibt, nicht zu einer vGA des BgA an seine Trägerkörperschaft führen, sondern zur Ergebnisverrechnung genutzt werden können. Dieser Grundsatz gilt sowohl für den Fall, dass der BgA nur eine solche Verlusttätigkeit ausübt, als auch in den Fällen, in denen im Rahmen einer nach § 4 Abs. 6 zulässigen Zusammenfassung mehrerer Betriebe Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst und die Ergebnisse verrechnet werden. Die Sonderregelung ist für jeden einzelnen BgA (einschließlich Verpachtungs-BgA und zusammengefasster BgA), der ein Dauerverlustgeschäft unterhält, gesondert zu prüfen (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 17 [4/2016]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1432, 1433 [2/2013]). Erfasst wird auch der BgA, der OG ist und bei dem das Dauerverlustgeschäft von dem OT betrieben wird (vgl. § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2); handelt es sich um einen BgA, der infolge einer Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 entstanden ist, muss dieser zusammengefasste BgA ein Dauerverlustgeschäft unterhalten (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 22; zustimmend BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1432 [2/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1835, 1845).

3. Dauerverlustgeschäfte bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2)

552 a) Kapitalgesellschaft übt ein Dauerverlustgeschäft aus (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2)

Bei dauerdefizitären KapGes. sind die Rechtsfolgen einer vGA nicht bereits deshalb zu ziehen, weil kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die KapGes. übt ein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 aus oder es handelt sich um eine Tätigkeit, die bei jPöR als Hoheitsbetrieb eingestuft würde (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2),
- die Mehrheit der Stimmrechte entfällt unmittelbar oder mittelbar auf jPöR und
- zum Ausgleich der Verluste aus den Dauerverlustgeschäften müssen nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter verpflichtet sein.

Diese Bestimmung deckt sich daher, was die Voraussetzung der Ausübung eines Dauerverlustgeschäfts betrifft, mit dem entsprechenden Erfordernis für BgA gem. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1. Zusätzliche Anforderungen ergeben sich aus Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (vgl. Anm. 553–557).

Die Sonderregelung des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 ist wegen der von der öffentlichen Hand vorzuhaltenden Leistungen der Daseinsvorsorge, die regelmäßig nicht kostendeckend betrieben werden können, gerechtfertigt und begrüßenswert (BTD Drucks. 16/10189, 70; einschränkend KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 68 [4/2016]).

b) Geltung nur bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2)

553 aa) Mehrheitserfordernis

Die Privilegierung des Abs. 7 kommt nur bei solchen KapGes. zum Tragen, bei denen unmittelbar oder mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte auf jPöR entfällt und diese ausschließlich zum Verlustausgleich verpflichtet sind, wozu ein entsprechender Nachweis zu erbringen ist. Diese Beschränkung des Anwendungsbereichs ist angesichts der Tatsache, dass es sich bei dieser Vorschrift um eine Spezialregelung für Eigengesellschaften der öffentlichen Hand handelt, konsequent (so auch Krämer in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 55 [4/2016]).

Das Mehrheitserfordernis gem. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 setzt voraus, dass die Gebietskörperschaft in der Gesellschafter- oder Hauptversammlung der KapGes. die Mehrheit der Stimmrechte innehaben muss, sodass Teilprivatisierungen möglich bleiben; es wird also an die Verteilung der Stimmrechte (Stimmrechtsquote), nicht an Anteilsbesitz und Umfang der Kapitalbeteiligung angeknüpft (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1443 [2/2013]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 56 [4/2016]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2797). Dem Stimmrecht gleichzustellen sind Vereinbarungen, die anderweitig die Ausübung des Stimmrechts sicherstellen, zB Stimmrechtsvereinbarungen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 26; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1443 [2/2013]; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 501) oder unwiderrufliche Stimmrechtsvollmachten (RENGERS in Blümich, § 8 Rn. 1112 [5/2015]; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043f). Nicht notwendig ist, dass die Stimmrechte nur bei einer jPöR liegen, sodass sich die Mehrheit der Stimmrechte auch aus der Zusammenrechnung der

Beteiligungen mehrerer jPöR ergeben kann (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 56 [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112 [5/2015]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1445 [2/2013]). Da Gesellschafter eine inländ. jPöR sein kann, aber nicht muss, ist es auch unschädlich, wenn die Körperschaft in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR ansässig ist (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 26; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1837; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112 [5/2015]). Auch in einem Drittstaat ansässige jPöR sind zum begünstigten Gesellschafterkreis zu zählen, weil sie auch ustl. (vgl. Abschn. 23 Abs. 1 Satz 4 UStR 2008) als solche gelten (so auch STRAHL, DStR 2010, 193; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043e: keine Beschränkung auf EU). Stimmrechte, die auf eigene Anteile der Eigengesellschaft entfallen, vermindern den Bestand der für die Berechnung der Stimmrechtsquote verfügbaren Stimmrechte (KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2798).

Die Berechnung der Mindestbeteiligungsquote ist nicht eindeutig geregelt; maßgeblich ist darauf abzustellen, dass die öffentliche Hand aufgrund der Stimmenmehrheit die Geschicke der Gesellschaft bestimmen kann, dh. die KapGes. beherrscht (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112 [5/2015]). Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen sind bei der Ermittlung der Beteiligungsquote zusammenzurechnen (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1838; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2798).

Ist die jPöR Alleingeschafterin, stellt sich die Frage nach der Stimmrechtsmehrheit nicht. Sind an der Gesellschaft mehrere Gesellschafter beteiligt, ist für die Bestimmung der Stimmrechtsmehrheit originär auf die Verteilung der Stimmrechte in der Gesellschafter-/Hauptversammlung abzustellen; bei Identität von Stimmrecht und Kapitalbeteiligung genügt insoweit für die Mehrheit der öffentlichen Hand ein Beteiligungsquorum von 50 % + × (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1835; dieses Quorum ist zumindest ausreichend, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag für die Beschlussfassung die einfache Mehrheit genügt; dieses Beteiligungsquorum allein reicht jedoch nicht aus, wenn nach den Statuten der Gesellschaft generell ein qualifiziertes Quorum vorgeschrieben und nicht zugleich die Mehrheit der Stimmrechte gegeben ist (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112 [5/2015]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 56 [4/2016])).

Ist ein privater Dritter an der KapGes. zu 50 % oder mehr beteiligt, kommt eine Fortführung des stl. Querverbunds ab 2009 nicht mehr in Betracht. Dies gilt in gleicher Weise für den Fall, dass eine Gebietskörperschaft zwar mit Stimmrechtsmehrheit an der KapGes., der private Mitgeschafter aber auch an Verlustbetrieben innerhalb der KapGes. ergebnismäßig beteiligt ist. Dieses Ergebnis resultiert aus der Anforderung einer kumulativen Erfüllung der in Abs. 7 Nr. 2 Satz 2 genannten Voraussetzungen.

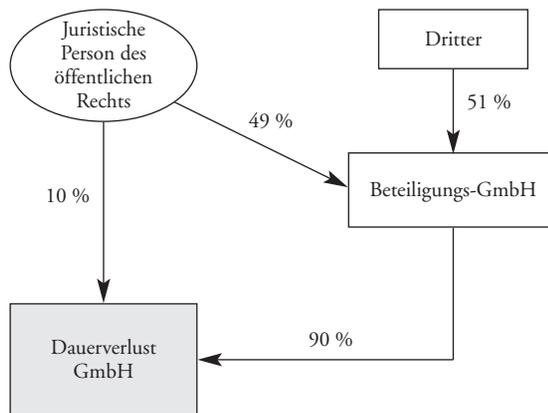
bb) Mehrstufige Beteiligungen

554

Bei mehrstufigen Beteiligungen könnten im Hinblick auf den Aspekt der Beherrschung im Grundsatz zwei Sichtweisen in Betracht kommen: Entweder wird die Beteiligungsquote rein rechnerisch ermittelt oder es werden nur Beteiligungen an solchen zwischengeschalteten KapGes. berücksichtigt, die ihrerseits (mittelbar oder unmittelbar) von jPöR beherrscht werden, sodass sämtliche der zwischengeschalteten KapGes. zustehende Stimmrechte dem beherrschenden Gesellschafter zuzurechnen sind. Sinn und Zweck des Abs. 7 sprechen für die

zuletzt skizzierte Betrachtung, mit der Konsequenz, dass die öffentliche Hand auch an jeder vermittelnden Gesellschaft eine Stimmrechtsmehrheit besitzen muss, dh., auf jeder Stufe der Beteiligungskette ist die Mehrheit der Stimmrechte zu gewährleisten (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 27; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1446 [2/2013]; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 501; BRACKSIEK, FR 2009, 15; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112 [5/2015]; aA SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67, der für diese Anforderung eine ausdrückliche gesetzliche Regelung – entsprechend § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 für die Organschaft – als notwendig erachtet). Dieses Erfordernis gilt vor allem für solche Konstellationen, bei denen zwar die rechnerische Stimmenmehrheit auf die jPöR entfällt, deren Durchsetzung aber faktisch nicht möglich ist, so zB dann, wenn vermittelnde Mehrheits-Beteiligungsgesellschaften nicht von dieser beherrscht werden, die jPöR aber über weitere Beteiligungsstrukturen summarisch die Mehrheit der Stimmen auf sich vereinigt.

Beispiel 1:



Rechnerische Stimmrechtsmehrheit in der Dauerverlust-GmbH (jPöR 54,1 %, Dritter 45,9 %), aber kein unmittelbarer maßgeblicher Einfluss auf das Dauerverlustgeschäft.

Beispiel 2: Die A-GmbH, an der die Kommune K zu 20 % und die B-GmbH zu 80 % beteiligt sind, tätigt Dauerverlustgeschäfte. An der B-GmbH wiederum sind die K mit 40 % und ein privater Dritter P mit 60 % beteiligt. Nach den Satzungen der A-GmbH und der B-GmbH erfolgt die jeweilige Beschlussfassung mit einfacher Mehrheit.

Rein rechnerisch hält die K damit die Mehrheit der Stimmrechte (20 % unmittelbar und 32 % mittelbar), sie beherrscht die A-GmbH aber nicht, weil P die B-GmbH und damit mittelbar auch die A-GmbH beherrscht, sodass Abs. 7 keine Anwendung findet (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112 [5/2015]).

Beispiel 3: An der Dauerverlustgeschäfte betreibenden A-GmbH sind ein privater Dritter P mit 20 % und die B-GmbH mit 80 % beteiligt. Die Geschäftsanteile der B-GmbH werden zu 60 % von der Kommune K und zu 40 % von P gehalten.

Rein rechnerisch hält K damit keine Mehrheit der Stimmrechte an der A-GmbH (nur 48 % mittelbar), dennoch beherrscht sie über ihre Mehrheitsbeteiligung an der B-GmbH mittelbar auch die A-GmbH. Sofern daher K allein die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften trägt, kommt Abs. 7 zur Anwendung (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1112 [5/2015]; aA GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043f).

cc) Nachweis der ausschließlichen Verlusttragung durch öffentliche Hand

555

Die jPöR als Gesellschafter müssen nachweislich die Verluste tragen, die sich handelsrechtl., nicht nach der ertragstl. Gewinnermittlungsmethodik vor Verlustübernahme oder einer anderweitigen Verlustkompensation ergeben (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1451 [2/2013]; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043g; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1839, 1862; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2808), und zwar auch dann, wenn sich bei der Gesellschaft selbst handelsrechtl. in der Summe kein Verlust ergibt, weil zB die Zuwendungen der öffentlichen Hand als Einnahmen gebucht werden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 28; so auch FIAND, KStZ 2010, 26; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 502). Im Fall einer mehrheitlich beteiligten Gruppe jPöR haben die Beteiligten untereinander die Verlusttragungspflicht nach der Beteiligungsquote und nicht nach dem Verhältnis der Stimmrechte zu bemessen (BayLfSt. v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 28; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1460 [2/2013]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 62b [4/2016]; aA PINKOS, DStZ 2010, 96; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2807: Danach müsse zwar die Verlusttragung ausschließlich, dh. zu 100 %, durch jPöR gewährleistet sein, in welchem Verhältnis dies erfolgt, sei jedoch irrelevant, sodass auch eine der wirtschaftlichen Verursachung entsprechende Verlustzuweisung an mehrere jPöR als vertretbar angesehen wird). Eine abweichende Verlusttragungsvereinbarung, die nicht mit der Beteiligungsquote korrespondiert, soll, sofern sie auf nachprüfbar vernünftigen Gründen beruht, bei folgendem Sachverhalt im Verkehrsbereich zulässig sein (vgl. BayLfSt. v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636; krit. im Hinblick auf die Beschränkung auf den Verkehrsbereich PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1842): Die Kreise A und B gründen eine ÖPNV-GmbH, an der sie hälftig beteiligt sind. Die GmbH erbringt Verkehrsdienstleistungen in beiden Kreisgebieten in unterschiedlichem Umfang. Zwischen den Kreisen als Gesellschafter wird vereinbart, dass sie die Verluste der Gesellschaft entsprechend der in den jeweiligen Kreisen erbrachten Verkehrsdienstleistungen auf der Basis der gefahrenen Jahreskilometer tragen. Nach KRÄMER in DPM (§ 8 Abs. 7 Rn. 62c [4/2016]); ebenso KIRCHHOF, DStR 2010, 1659) sollen derartige disquotale Verlusttragungsvereinbarungen auch in anderen Fällen zulässig sein (zB Aufteilung des Verlustes einer Musikschule entsprechend den Wohnorten der unterrichteten Schülerinnen und Schüler). Das Erfordernis der ausschließlichen Verlusttragung durch die öffentliche Hand ist nicht dahingehend zu verstehen, dass jede der beteiligten jPöR, die über die Stimmenmehrheit verfügen, anteilig auch das Merkmal der Verlusttragung zu erfüllen hat und damit eine Einbeziehung aller an der Eigengesellschaft beteiligten jPöR geboten wäre. Vielmehr ist es ausreichend, wenn von den an der Eigengesellschaft beteiligten jPöR eine oder eine Gruppe die Mehrheit der Stimmrechte innehat und diese bzw. diese Gruppe das Kriterium der Verlusttragung (anteilig) erfüllt (vgl. BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1462 [2/2013] unter Hinweis auf BMF v. 31.5.2010, Ernst & Young Public Services Newsletter, Ausgabe 99, 7/2010, 15). Nach dem Wortlaut des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 reicht es aus, dass die mehrheitlich beteiligten öffentlich-rechtl. Anteilseigner die Verluste nur mittelbar tragen, zB über eine zwischengeschaltete 100 % ige Tochtergesellschaft (Holding), so FG Münster v. 18.8.2015 – 10 K 1712/11 Kap, GHH 2015, 288, nrkr., Az. BFH VIII R 44/15). Bei mittelbarer Beteiligung

ist der Nachweis über die gesamte Beteiligungskette zu führen (FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41; BTDrucks. 16/10189, 70; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043f; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1113 [5/2015]).

Die Erbringung des Nachweises kann nicht nur durch eine rechtl. Verpflichtung vor Aufnahme der Dauerverlustgeschäfte erfolgen, sondern auch durch einen tatsächlichen Ausgleich der Dauerverluste bis unmittelbar nach Feststellung der Bilanz bzw. nach unanfechtbarer Feststellung der im Rahmen einer Außenprüfung geänderten Dauerverluste (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1453 [2/2013]), wobei die Darlegungs- und Beweislast denjenigen trifft, der sich auf die Begünstigung seiner Eigengesellschaft beruft (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1843).

556 dd) Art und Weise der Verlusttragung

Da es genügt, dass die Verluste von der jPöR tatsächlich wirtschaftlich zu irgendeinem Zeitpunkt im Erg. getragen werden, wobei die Verhältnisse des Einzelfalls maßgeblich sind (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 28), kann die Verpflichtung zur ausschließlichen Verlusttragung – unstreitig – aus einer (kommunal-)gesetzlichen Grundlage resultieren, aber auch auf einer ausdrücklichen Regelung im Gesellschaftsvertrag der KapGes., also auch auf gesellschaftsrechtl. (als offene oder verdeckte Einlage) Grundlage beruhen (BRACKSIEK, FR 2009, 15; GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1113 [5/2015]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2809; vgl. auch BTDrucks. 16/10189, 69; OFD Nds. v. 2.12.2010, DB 2011, 68). Des Weiteren kann die Verlusttragung angesichts der wirtschaftlichen Betrachtung auch durch entsprechende Abschlüsse bei der Kaufpreisfindung festgeschrieben werden (PINKOS, DStZ 2010, 96; wohl auch BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1455 [2/2013]) oder es wird bestimmt, dass die jPöR bei Liquidation der Eigengesellschaft die laufenden Verluste zu 100 % ausgleichen muss; im letzteren Fall behielte die Einlage (einschließlich eines eventuellen Disagios) des Privaten in die Eigengesellschaft ihren vollen Wert, sodass Abschreibungsverluste bei ihm nicht anfielen (so auch FIAND, KStZ 2010, 26). Außerhalb gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen wird eine Verlusttragung Dritter bei folgender Sachlage für zulässig erachtet: Mit dem Betreiber einer Betriebssparte einer Eigengesellschaft einer jPöR, die dauerhaft Verluste erzielt, wird vereinbart, dass dieser in bestimmtem Umfang Verluste aus der Betriebssparte zu übernehmen hat. Kann der Betreiber diese Kostenvorgaben nicht einhalten und muss er daher in dem vertraglich vorbestimmten Umfang die Verluste der Eigengesellschaft ausgleichen, führt dies bei der Gesellschaft zu Einnahmen. Der nach dieser Vereinnahmung verbleibende Verlust muss von der jPöR getragen werden, um die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 zu erfüllen (so BayLfSt. v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636). Weitergehend wird auch ein Verlustausgleich auf schuldrechtl. Basis grds. als ausreichend angesehen (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043g; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1452 [2/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1840); dies dürfte jedoch nicht für den Fall einer ertragswirksamen Vereinnahmung des schuldrechtl. Verlustausgleichs gelten, da hierbei gar kein Verlust entstehen würde und es insoweit auch kein Dauerverlustgeschäft gäbe (so auch GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 61a [4/2016]; STRAHL, KÖSDI 2011, 17546). Darüber hinaus soll es auch genügen, wenn ohne entsprechende Vereinbarung

im Vorhinein der Verlust auf der Grundlage eines tatsächlichen Ausgleichs getragen wird (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1453 mwN [2/2013]).

Eine Verpflichtung zum Verlustausgleich ist der Vorschrift nicht zu entnehmen, sodass es auch genügt, wenn die Verluste auf andere Art und Weise ausgeglichen, zB durch eine weitere Gewinn Tätigkeit der KapGes. im Rahmen von Abs. 9, oder vorgetragen werden. Dabei müssen nicht alle durch das Dauerverlustgeschäft entstehenden Verluste abgedeckt werden, sondern nur diejenigen, die das haftende Eigenkapital der Eigengesellschaft angreifen und damit zur Überschuldung führen (so mit überzeugender Begründung GEIBELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333). Insoweit wäre es konsequent, wenn für den Begriff des „Tragens“ die Verhinderung der drohenden Überschuldung als ausreichend erachtet wird, sodass auch ein die Insolvenz beseitigender qualifizierter Rangrücktritt für die Bejahung der ausschließlichen Verlusttragung durch die öffentliche Hand genügt (aA GEIBELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333). Ebenfalls genügt nicht die Einzahlung der öffentlich-rechtl. Anteilseigner in die Kapitalrücklage, wenn zB im Falle der Liquidation eine Rückzahlung der Einlage an die jPöR möglich ist (vgl. auch BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 30; ähnlich KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2809), wobei nach KRÄMER in DPM (§ 8 Abs. 7 Rn. 59b [4/2016]) auch eine zeitnahe Auskehrung der Einlagen (und nicht erst bei Liquidation) möglich sein soll.

Da es auf die Verlusttragung zu irgendeinem Zeitpunkt ankommt und vom Gesetz her keine zeitliche Nähe zum betreffenden Wj. verlangt wird, ist es unschädlich, wenn eine entsprechende Verpflichtung zunächst fehlt und der Verlust erst nach Abschluss des Wj. übernommen wird; dieser tatsächliche Vorgang ist als rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu würdigen (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043g).

Im Falle einer mittelbaren Mehrheitsbeteiligung von jPöR, zB über eine 100 % ige Tochtergesellschaft, soll es zur wirtschaftlichen Verlusttragung durch die öffentlich-rechtl. Anteilseigner ausreichen, wenn die Verluste durch Einlagen der Tochtergesellschaft in die Dauerverlust-Gesellschaft ausgeglichen werden (so Krämer in DPM, § 8 Rn. 59b [4/2016]; FG Münster v. 18.8.2015 – 10 K 1712//11 Kap, DStZ 2015, 851, nrkr., Az. BFH VIII R 44/15).

Es wird str. diskutiert, ob die Verlusttragung, sofern keine satzungsmäßige oder vertragliche Verpflichtung besteht, zeitnah – im Rahmen der Feststellung der Jahresbilanz und der entsprechenden Ergebnisverwendung – zu den betreffenden Wj. erfolgen muss (bejahend: KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2811; zu Recht verneinend: GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043g, da es auf die tatsächliche Verlusttragung zu irgendeinem Zeitpunkt ankommt).

ee) Ausschließliche Verlusttragung durch öffentlich-rechtlichen Gesellschafter

557

Unterhält die jPöR neben einem Dauerverlustgeschäft auch eine gewinnbringende Tätigkeit, werden die Ergebnisse regelmäßig gesellschaftsintern verrechnet. Das hat zur Folge, dass die jPöR als Mitgeschafterin die Verluste aus der Verlusttätigkeit nur in Höhe des auf sie entsprechend ihrer Beteiligungsquote entfallenden Anteils am Erg. aus der Gewinn Tätigkeit trägt. Den gesamten sich aus der Verlusttätigkeit ergebenden Verlust hingegen trägt sie nur, wenn sie auch den darüber hinausgehenden Verlust aus der Verlusttätigkeit zu übernehmen hat

(BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 29; krit. KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 62a [4/2016]), der mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbare Verschiebungen zugunsten der nicht öffentlich-rechtl. Anteilseigner für möglich hält). Entsprechendes gilt, wenn die Tätigkeiten in verschiedenen Eigengesellschaften ausgeübt werden, die zB in Form einer Holdingstruktur gesellschaftsrechtl. verbunden sind.

Beispiel: An der X-GmbH sind die Gemeinde G zu 60 % und der private Dritte D zu 40 % beteiligt. Die X-GmbH betreibt ÖPNV (Verluste) und Gasversorgung (Gewinne).

Damit bei der GmbH Abs. 7 zur Anwendung kommen kann, muss sich G verpflichten, den jährlich rechnerisch auf D entfallenden Verlustanteil aus dem Dauerverlustgeschäft ÖPNV iHv. 40 %, zB durch Einlagen, zu tragen.

Ist nur eine juristische Person Anteilseigner der Kapitalgesellschaft und werden bei dieser Verluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. Abs. 7 Satz 2 mit Gewinnen oder Gewinnvorträgen aus anderen Tätigkeiten verrechnet, trägt der alleinige Anteilseigner wirtschaftlich die Verluste (FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, rkr.; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 62a [4/2016]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1840).

Mit der Regelung zur ausschließlichen Verlusttragung der öffentlichen Hand ist keine gesetzliche Anerkennung inkongruenter (disquotaler) Gewinnausschüttungen verbunden, vielmehr bleiben die hierzu ergangenen Verwaltungsgrundsätze (vgl. BMF v. 7.12.2000 – IV A 2 - S 2810 - 4/00, BStBl. I 2001, 47, v. 17.12.2013 – IV C 2 - S 2750a/11/10001, BStBl. I 2014, 63) unberührt. Angesichts der vom Gesetz verlangten disquotalen Verlusttragung setzt eine disquotale Gewinnverteilung wirtschaftliche Gründe und eine „besondere Leistung“ (zB disquotale Einlage) des privaten Anteilseigners als zusätzlichen Beitrag zum Gesellschaftszweck voraus (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 32; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 503; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1842; vgl. zur disquotalen Gewinnverteilung mit Beispielsfall auch KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 63 [4/2016]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1458, 1459 [2/2013]). Zur Handhabung im Falle der Vereinbarung einer Bereichsdividende (*tracking-stock*) im Einzelnen vgl. KIRCHHOF, DStR 2010, 1659; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2810).

Ist ein Betrieb gewerblicher Art Organträger einer Kapitalgesellschaft (OG) und trägt er aufgrund des EAV die Verluste jährlich voll, ist der Tatbestand des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erfüllt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 31; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1842; Eversberg, DStZ 2012, 278). In der Praxis kommt es häufig vor, dass private Anteilseigner als Minderheitsgesellschafter an der OG beteiligt sind, denen Ausgleichszahlungen gem. § 304 AktG zugesagt werden. Enthält dieser organschaftliche Ausgleichsbetrag auch einen variablen Anteil, der sich nach dem Ergebnis der OG bemisst, dürfen nur die Ergebnisse der Gewinnsparten und nicht das saldierte Ergebnis der GuV berücksichtigt werden, da ansonsten der private Anteilseigner über die geringere Ausgleichszahlung den Verlust aus dem Dauerverlustgeschäft mit tragen würde (so zutr. Krämer in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 63 [4/2016]; Bott in Ernst & Young, § 8 Rn. 1458 [2/2013]).

IV. Dauerverlustgeschäft als Grundlage des Rechtsfolgenausschlusses einer vGA (Abs. 7 Satz 2)

1. Begriff des Dauerverlustgeschäfts

558

Prognoseerfordernis: Ein „Dauerverlust“ ist grds. dadurch gekennzeichnet, dass er nicht nur vorübergehend, sondern langfristig besteht, die jeweilige Tätigkeit daher strukturell defizitär ist; aufgrund einer Prognose darf nach den Verhältnissen des jeweiligen VZ nicht mit einem positiven bzw. ausgeglichenen Ergebnis oder einem stl. Totalgewinn zu rechnen sein (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 36; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 506; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1495 [2/2013]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2825). Über welchen Zeitraum sich die Prognose erstrecken muss, wird in BMF v. 12.11.2009 (IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303) nicht geregelt. Sachgerecht dürfte es sein, in Anlehnung an die Rspr. zur sog. Liebhaberei bei KapGes. (zB BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538 = FR 2002, 1175) idR einen Prognosezeitraum von drei bis maximal fünf Jahren zugrunde zu legen, sodass bei dessen Überschreitung von einer Dauerverlusttätigkeit auszugehen ist (STRAHL, DStR 2010, 193; KORN/STRAHL, KÖSDI 2010, 16801; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1497 [2/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1860; bei Großinvestitionen dürfte der Prognosezeitraum deutlich länger zu bemessen sein (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122 [5/2015])).

Fehlen eines kostendeckenden Entgelts: Die Formulierung, dass Dauerverluste nur entstehen, wenn Tätigkeiten ohne kostendeckendes Entgelt ausgeübt werden, spricht dafür, das Ergebnis einer handelsrechtl. GE (Totalgewinnprognose) auf Vollkostenbasis einschließlich zurechenbarer Gemein- und Fixkosten, kalkulatorischen Unternehmerlohns und kalkulatorischer Zinsen sowie Abschreibungen zugrunde zu legen (so auch GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1495 [2/2013]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 28 [4/2016]; MEIER, FR 2010, 168; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043m). Nicht sachgerecht ist es hingegen – zumal es auch den stl. Besonderheiten nicht gerecht wird – auf stl. Kriterien, zB das stl. Ergebnis oder das kstl. Einkommen abzustellen (so KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2821). Weichen die nach Handelsrecht und Steuerrecht ermittelten Ergebnisse voneinander ab, ist auf das nach Handelsrecht ermittelte Ergebnis abzustellen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 28; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 28 [4/2016]).

Insbesondere kommen nach dieser Vorschrift solche Verluste in Betracht, die der Gemeinde aus der Vorhaltung von Einrichtungen entstehen, die sie im Rahmen der kommunalen Daseinsvorsorge gegenüber ihren Bürgern erbringt, denn hierbei handelt es sich um nicht kostendeckende Einrichtungen, die die Gemeinde aus spezifischen „politischen“ Gründen im Allgemeininteresse unterhält. Nur Verluste, die ursächlich aus diesen Tätigkeiten herrühren, sollen stl. nicht als vGA qualifiziert werden, dh., die Gemeinwohlgründe müssen für die dauerdefizitäre Tätigkeit ursächlich sein, wobei die Feststellungslast für die Kausalität der begünstigte Betrieb trägt (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1864; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Nach KRÄMER (in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 26 [4/2016]) sollen privilegierte Dauerverlustgeschäfte auch dann vorliegen, wenn die Tätigkeit als solche nicht defizitär ist, einzelne Geschäfte infolge der Einflussnahme der Trägerkörperschaft aber zu Verlusten führen. Nicht

geschützt sind Verluste aus anderen Gründen, zB weil der BgA der Trägerkörperschaft Räumlichkeiten zu einem unter dem Marktpreis liegenden Entgelt überlässt (vgl. BTDrucks. 16/10189, 69).

„Sondergewinne“ bleiben unberücksichtigt: Zu Recht werden Aufgabe- und Veräußerungsgewinne bei der Beurteilung als Dauerverlustgeschäft nicht berücksichtigt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 37; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 506; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1499 [2/2013]; PINKOS, DStZ 2010, 96; LEIPPE, DStZ 2010, 106, mit eingehender Begründung; aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122 [5/2015]). Neue (gewinnträchtige) Tätigkeiten, bei denen „nur“ Anlaufverluste anfallen, werden nicht von Abs. 7 Satz 2 erfasst (BTDrucks. 16/10189, 70; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122 [5/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1861; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2825). Fallen hingegen „nur“ in einzelnen VZ, also vorübergehend, Gewinne an, stehen diese der Annahme eines strukturellen Dauerverlustgeschäfts nicht entgegen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 38; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 29 [4/2016]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1860), nicht hingegen, wenn Prognosen auf ein künftig positives Ergebnis schlussfolgern lassen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 39; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1500 [2/2013]; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043n).

Geschäfte, die zu Dauerverlusten führen: Bezüglich des Dauerverlustgeschäfts ist eine organisatorisch abgrenzbare betriebliche Struktur (zB Betrieb, Teilbetrieb) nicht erforderlich, sondern es kommt auf die Ausübung einer bestimmten Tätigkeit an (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 26 [4/2016]; BOTT in Ernst & Young, § 8 Rn. 1474 [2/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1849). Dabei ist ausschließlich auf das Ergebnis aus der Geschäftstätigkeit als solcher – und nicht des Betriebs – unter Berücksichtigung des hierfür notwendigen BV abzustellen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 36; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122 [5/2015]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1498 [2/2013]).

Betriebsvermögensmehrungen, die nicht der Besteuerung unterliegen, sind gewinnerhöhend und Aufwendungen, die den stl. Gewinn nicht mindern dürfen, gewinnmindernd zu berücksichtigen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 36; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 506; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043n). Bezüglich der nach § 8b streifen Beteiligungserträge gilt dies nur im Hinblick auf Erträge aus solchen Beteiligungen, die zum notwendigen BV gehören, während durch Erträge aus zum gewillkürten BV gehörenden Beteiligungen eine dauerdefizitäre Tätigkeit und damit ggf. eine vGA nicht verhindert werden kann (so zutr. KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 28, 39 mit Beispielsfall [4/2016]; PINKOS, DStZ 2010, 96).

2. Dauerverlustgeschäfte aus politischen Gründen (Abs. 7 Satz 2 Alt. 1)

a) Maßgebliche politische Gründe

559 aa) Grundfragen

Grundsätzlich ist zu unterscheiden zwischen den Bereichen, die in Abs. 7 Satz 2 aufgeführt sind und bei denen Dauerverlustgeschäfte anfallen können, und den Geschäften selbst.

Unterschiedliche Gründe für Dauerverlustgeschäfte: Ein Dauerverlustgeschäft liegt nur vor, wenn die dauerdefizitäre Tätigkeit aus den in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründen betrieben wird; der Aufzählung dieser Bereiche kommt dabei abschließender Charakter zu (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 40; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 20 [4/2016]; RANG/BALDAUF, DStZ 2014, 38; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043j; krit. LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2010, 67; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2822, im Hinblick auf die praktischen Bedürfnisse im kommunalen Bereich). Die Zuordnung der im BMF-Schreiben aufgeführten Geschäfte zu den einzelnen begünstigten Bereichen ist hingegen beispielhaft zu verstehen (PINKOS, DStZ 2010, 96; LEIPPE, DStZ 2010, 106; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1480 [2/2013]), was für die Praxis nach den Umständen des Einzelfalls einen positiven Interpretationsspielraum eröffnet. Ebenso eindeutig steht fest, dass die Verluste nicht geschützt sind, soweit ausschließlich andere Gründe maßgebend sind (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1473 [2/2013]). Praktische Schwierigkeiten, erhebliche administrative Probleme und beträchtliches Streitpotential dürften auftreten (so auch GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043l), wenn neben den ausdrücklich genannten auch andere Gründe vorliegen. Insoweit bedarf es im Fall eines Motivbündels einer monetären Zuordnung und Aufteilung der Kostenunterdeckung und des korrespondierenden Verlusts zu den entsprechenden Beweggründen (BRACKSIEK, FR 2009, 15; MEIER, FR 2010, 168; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1868; aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1124 [5/2015]; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043l, die die einschlägigen Beweggründe als ausschließliche ansehen, sodass dem Aspekt eines Haupt- oder Nebenmotiv keine Relevanz zukommt). Die notwendige Identifizierung und Quantifizierung nicht tatbestandlicher Nebenmotive (Motiv-Differenzierung) dürfte sachgerecht nur im Schätzungswege möglich sein. Sollten sich allerdings die Motive für die wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend mit den im Gesetz aufgezählten Gründen decken (Hauptmotive), wird insgesamt von einem Dauerverlustgeschäft auszugehen sein (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; ähnlich RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1124 [5/2015]).

Zur Vermeidung von Umgehungen soll es grds. erforderlich sein, dass den beschriebenen Förderzwecken unmittelbar und originär vom BgA bzw. der KapGes. selbst nachgekommen wird; eine lediglich (organisatorisch) ausgegliederte oder mittelbare Förderung der in Abs. 7 Satz 2 genannten Zielsetzungen soll nicht ausreichend sein (so BFH v. 9.11.2016 – IR 56/15, DB 2017, 399; BRACKSIEK, FR 2009, 15; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043k; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1124 [5/2015]; RANG/BALDAUF, DStZ 2014, 38; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 47). Kein begünstigtes Geschäft soll daher vorliegen, wenn der BgA oder die Eigengesellschaft WG an Dritte überlässt, damit diese entsprechende Geschäfte tätigen können (zB Überlassung einer Multifunktionshalle an verschiedene Veranstalter); führt jedoch die Überlassung durch die jPÖR zur Annahme eines Verpachtungs-BgA iSd. § 4 Abs. 4 und übt der Pächter selbst ausschließlich die in Abs. 7 Satz 2 privilegierten Tätigkeiten aus, soll diese Norm beim Verpachtungs-BgA (für entsprechende Anwendung bei Verpachtung eines Betriebs durch eine KapGes. vgl. KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 47 [4/2016]; FG Meckl.-Vorp. v. 22.6.2016 – 3 K 199/13, nrkr., Az. BFH I R 66/16) zum Tragen kommen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 47; BRACKSIEK, FR 2009, 15; MEIER, FR 2010, 168; aA BFH v. 9.11.2016 – I R 56/15, DB 2017,

399; STRAHL, DStR 2010, 193; MAIER, DStR 2010, 198); Entsprechendes soll gelten, wenn verschiedene Pächter jeweils selbst ausschließlich die in Abs. 7 aufgeführten Tätigkeiten ausüben (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 47).

Beispiel 1: Ein kommunales Frei- oder Hallenbad erzielt Dauerverluste.

Da die öffentlichen Sporteinrichtungen dem begünstigten Gesundheitsbereich zugeordnet werden (vgl. Anm. 565), werden die Rechtsfolgen einer vGA gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 nicht gezogen.

Beispiel 2: Eine gemeindliche Sportanlage wird von der Trägerkörperschaft nicht selbst betrieben, sondern komplett einem privaten Betreiber zur Nutzung überlassen, ohne dass eine kostendeckende Pacht erhoben wird.

Die Überlassung hat einen dauerdefizitären Verpachtungs-BgA zur Folge, auf den § 8 Abs. 7 anzuwenden ist.

Abwandlung: Der private Betreiber nutzt die Sportanlage nachhaltig auch für Werbezwecke, zudem veranstaltet er mehrmals im Jahr auf dem Sportgelände Partys.

Da der Pächter das Sportareal nicht ausschließlich für die in § 8 Abs. 7 Satz 2 genannten begünstigten Tätigkeiten nutzt, liegt keine Privilegierung des dauerdefizitären Verpachtungs-BgA gem. § 8 Abs. 7 vor, sodass die Verluste des Verpächters als vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2) behandelt werden.

Einschränkung steuerunschädlicher Dauerverlustgeschäfte: Die Einschränkung der Dauerverlustgeschäfte, hervorgerufen durch das Erfordernis, dass der BgA bzw. die KapGes. den Förderzwecken selbst nachkommen muss, ist nicht sachgerecht; es wird ein neuer Grundsatz der Unmittelbarkeit geschaffen, der so im Gesetzeswortlaut und auch in der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 16/10189, 72) keine Stütze findet (ebenfalls abl. HÜTTEMANN, DB 2009, 2629, der speziell bei gemischten Nutzungen neue Abgrenzungstreitigkeiten vorprogrammiert sieht; MAIER, DStR 2010, 198; LEIPPE, DStZ 2010, 106; STRAHL, DStR 2010, 193; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1501 [2/2013]; FG Meckl.-Vorp. v. 22.6.2016 – 3 K 199/13, nrkr., Az. BFH I R 66/16). Zudem ist es gerade kennzeichnend für die Überlassung von kommunalen Stadt- oder Mehrzweckhallen, dass diese an Vereine zur Nutzung für Sportzwecke („gesundheitspolitische“ Gründe), an Konzert- und Theaterveranstalter („kulturpolitische“ Gründe) und zu Zwecken der Bürgerbegegnung, zB zur Abhaltung von Bürgerversammlungen („sozialpolitische“ Gründe), erfolgt. Gegen die Ansicht des BMF spricht zudem, dass nach der Intention der Neuregelung des Abs. 7 die bisherigen Verwaltungsgrundsätze zur stl. Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand beibehalten werden sollten, diese aber ersichtlich beim Betrieb von Stadt- oder Mehrzweckhallen keine vGA vorgesehen haben. Darüber hinaus würde die Annahme einer vGA beim Betrieb einer dauerdefizitären kommunalen Multifunktionshalle zu dem unbefriedigenden Ergebnis führen, dass ein stl. Querverbund, zB mit einem gewinnträchtigen Versorgungs-BgA, trotz bestehender enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 nicht mehr möglich wäre (so auch MAIER, DStR 2010, 198; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 25 [4/2016]). Ob nach dem eindeutigen Plädoyer des BFH in seinem Urt. v. 9.11.2016 (I R 56/15, DB 2017, 399) für das Erfordernis einer Selbstausbübung, einschließlich der Verpachtungsfälle, diese Kritik Bestand haben wird, bleibt abzuwarten.

Konsequent weiter gedacht, sollten die in BMF v. 12.11.2009 (IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303) niedergelegten Grundsätze dann aber auch auf die Fälle der Betriebsaufspaltung Anwendung finden, die einen BgA gem. § 4 Abs. 1 bildet, sodass hierbei ebenfalls auf die Tätigkeit des Pächters abzustellen wäre (so auch BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1505 [2/2013]).

Beispiel 3: Die Gemeinde G überlässt ihr Opernhaus nebst Inventar allein der privaten P-GmbH, ohne – aus kulturpolitischen Gründen – eine kostendeckende Pacht zu verlangen.

Die Überlassung führt zu einem dauerdefizitären Verpachtungs-BgA, auf den Abs. 7 anzuwenden ist (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 48).

Beispiel 4: Die Gemeinde G unterhält, ohne dass kostendeckende Erlöse erzielt werden, eine Multifunktionshalle, die mit Erbringung erheblicher zusätzlicher Leistungen (zB Bühnenauf- und -abbau, Reinigung) an verschiedene Nutzer zu unterschiedlichen Zwecken (zB Kongresse, Musikveranstaltungen) überlassen wird.

Die Unterhaltung der Halle stellt zwar einen BgA gem. § 4 Abs. 1 dar, der jedoch kein von Abs. 7 begünstigtes Dauerverlustgeschäft betreibt, sondern eine vGA zur Folge hat (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 49).

Die Berechtigung der oben geäußerten Kritik an dem von der FinVerw. aufgestellten Erfordernis der „Selbst- und Unmittelbar-Erfüllung“ der Förderzwecke durch den BgA bzw. die KapGes. lässt sich gerade an dem zuvor skizzierten Beispiel verdeutlichen: Insbesondere in ländlichen Gebieten muss die Kommune eine Stadthalle oder ein Theatergebäude bereitstellen, damit die Bürgerinnen und Bürger überhaupt in den Genuss von Kultur mittels Gastspielen Externer gelangen können. Damit erfüllt sie unstreitig kulturelle Aufgaben. Vor diesem Hintergrund dürfte es gerechtfertigt sein, bei kostenpflichtiger Vermietung an Dritte und Gewährung reduzierter Entgelte für einzelne Aufführungen einen aus kulturpolitischen Gründen anfallenden und damit begünstigten Dauerverlust iSd. Abs. 7 zu bejahen (so auch LEIPPE, DStZ 2010, 106). Eine Ausufahrung ist nicht zu befürchten, da schon ein Sonderrabatt gegenüber dem Normalfall zu Nachweiszwecken erforderlich sein dürfte und zudem das Erfordernis der Beteiligung der öffentlichen Hand einengend wirkt. Zudem führt es – wie in den zuvor skizzierten Beispielfällen verdeutlicht – zu einer unterschiedlichen Handhabung, je nachdem, ob die Überlassung von Betriebsgrundlagen an einen einzigen oder an mehrere Nutzer erfolgt. Diese Benachteiligung der Überlassung an mehrere Nutzende (vGA) ist nicht sachgerecht und Ausdruck einer übertriebenen „Förmelei“ (so zutr. STRAHL, DStR 2010, 193). Zu ähnlichen sachgerechten Erwägungen hinsichtlich der Überlassung von Sportanlagen an örtliche Vereine, der Überlassung von Theatern bei nicht begünstigten wirtschaftlichen Tätigkeiten des Betreibers (zB Werbung, Cafeteria) oder der Verpachtung von U-Stadtbahn-Anlagen, vgl. LEIPPE, DStZ 2010, 106.

Kommunalrechtliche Auslegung der Dauerverlustgeschäfte?: Da durch Abs. 7 Satz 2 die Tätigkeiten der Daseinsvorsorge geschützt werden sollen, die nach den kommunalrechtl. Vorschriften ausgeübt werden dürfen, sind die Tätigkeitsbereiche nach dem jeweiligen Kommunalrecht auszulegen (zB in NRW gem. § 107 Abs. 1 und 2 GO NRW). Da aber die landesrechtl. Bestimmungen nicht einheitlich und zudem auch begrifflich mit der stl. Regelung nicht deckungsgleich sind, sind Probleme vorgezeichnet (so auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; krit. auch LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568; LEIPPE, DStZ 2010, 106; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043j). Zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen ist daher eine weite Auslegung der jeweiligen Begriffe geboten (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 20 [4/2016]; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043j; FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41).

Zur Konkretisierung der nachfolgend skizzierten begünstigten Betätigungen vgl. ergänzend BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 41–49.

560 **bb) Verkehrspolitische Gründe**

Hierzu sind der gesamte Bereich des öffentlichen Personennah-, Schienen- und Güterverkehrs einschließlich der Vorhaltung und des Betriebs der Infrastruktur (Schienen- und Straßennetz) (aA bezüglich Straßen- und Schienennetz PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1852; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 20 [4/2016]), auch wenn Letzteres in einem entsprechenden separierten Unternehmen erfolgt, sowie der Hafen-, Fähr-, Fuhr- und Flughafenbetrieb zu rechnen. Dies gilt sowohl für die Tätigkeit des Konzessionsinhabers als auch des sog. Betriebsführers iSd. PBefG, während reine „Fahrgesellschaften“ diesem Begriff nicht unterfallen. Auch die Parkraumbewirtschaftung, soweit auf Dauer ein Verlust erwirtschaftet wird, ist hierunter zu erfassen (vgl. FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, rkr.; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 508). Die grds. hoheitliche Betätigung der Straßenbeleuchtung soll – auch bei Einbindung einer privatrechtl. Gesellschaft in die Durchführung – nach Ansicht des Sächs. FG v. 15.12.2010 (4 K 635/08, ZKF 2011, 109, rkr.) unter dem Aspekt der Verkehrssicherung dieser Alternative unterfallen; gesetzssystematischer dürfte es allerdings sein, diese Fallkonstellation nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 zu behandeln.

561 **cc) Umweltpolitische Gründe**

Zu dieser Alternative gehören, soweit keine hoheitliche Tätigkeit vorliegt, vor allem Einrichtungen der Abfall- und Gewerbemüllentsorgung, der Abwasserbeseitigung und der Straßenreinigung sowie Begrünungen, Bepflanzungen und Landschaftspflege einschließlich der Unterhaltung von Parks und Gärten (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043j; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1853; vgl. auch Anm. 563).

562 **dd) Sozialpolitische Gründe**

Zu dieser Fallgruppe ist die Förderung der Jugend-, Erwachsenen- und Altenhilfe sowie des Wohlfahrtswesens zu rechnen, sodass zB die Unterhaltung von Senioren- und Behindertenheimen, Jugendherbergen (KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2824), Begegnungsstätten sowie sozialen Beratungsstellen und Frauenhäusern ebenso dieser Fallgruppe zuzuordnen ist wie der Betrieb von Kindergärten (soweit BgA) und Tageseinrichtungen für Kinder (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 43). Vertretbar dürfte es sein, auch die Pausenverkaufsstellen in den Schulen hierunter zu fassen (so LEIPPE, DStZ 2010, 106). Nach GOSCH/ROSER (in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043j) sollen zu dieser Fallgruppe auch Rentenberatung, Verbraucher-, Arbeits- und Mieterschutz sowie Integrationsmaßnahmen gegenüber Migranten gehören.

563 **ee) Kulturpolitische Gründe**

Der Betrieb von Theatern, Museen (einschließlich Ausstellungen), Opernhäusern, Bibliotheken, Kinos, Bühnen und Orchestern ist unstrittig hierunter zu subsumieren. Hinsichtlich Stadthallen liegen kulturpolitische Gründe vor, soweit eine eigene Bewirtschaftung durch die Kommunen in Form von zB Konzerten, Theateraufführungen stattfindet; werden hingegen diese Einrichtungen in wesentlichem Umfang für kommerzielle Zwecke oder private Feiern verwendet oder diese als Ganzes einem externen Betreiber zur Bewirtschaftung überlassen und entsteht den Gemeinden hieraus ein Verlust, ist eine begünstigte Tätigkeit zu verneinen (vgl. auch MAIER, DStR 2010, 198). Zoologische sowie botanische

Gartenanlagen dienen uE ebenfalls diesem Zweck (vgl. auch Anm. 561). Erfasst werden uE auch historische Volksfeste, sofern sie mit der Möglichkeit verbunden sind, Einblicke in die kulturelle und gesellschaftliche Vielfalt der Stadt bzw. der Region zu nehmen (so auch PINKOS, DSStZ 2010, 96; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 20 [4/2016]).

ff) Bildungspolitische Gründe

564

Bei dieser Fallgruppe wird auf die Bildungsvermittlung und nicht auf die Anwendung von Wissen abgestellt. Daher wird diese Zweckbestimmung durch Schulen und Kurstätigkeiten (zB Sprachunterricht) von Volkshoch- oder Musikschulen und Kammern (soweit nicht hoheitlich) erfüllt, nicht hingegen durch defizitäre Forschungs- und Technologieförderung, sofern für die Auftragsforschung § 5 Abs. 1 Nr. 23 nicht einschlägig ist oder diese in einer Eigengesellschaft ausgeübt wird (FinMin. Schl.-Holst. v. 15.3.2013, ZKF 2013, 159).

gg) Gesundheitspolitische Gründe

565

Der Betrieb von Kurheimen, Kurparks, Krankenhäusern/Sanatorien, Strandpromenaden sowie medizinischen Beratungsstellen ist ebenso den gesundheitspolitischen Gründen zuzurechnen wie derjenige von Sport- (auch Ski- und Sessellifte sowie Skisprunganlagen) und öffentlichen Bäderanlagen einschließlich „Spaßbäder“ (so auch BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 46; FG Nds. v. 23.6.2015 – 6 K 253/14, EFG 2016, 224, nrkr., Az. BFH I R 56/15; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 20 [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1123 [5/2015], betr. Sport- und Bäderbetriebe); zum Schwimmen in einem von einer KapGes. betriebenen öffentlichen Bad als begünstigtes Dauerverlustgeschäft vgl. Anm. 569. Beherbergungsbetriebe zählen nicht zum Gesundheitsbereich (so ausdrücklich BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 46). Eine Zuordnung zum Gesundheitsbereich entfällt bei Einrichtungen, bei deren Betrieb der Freizeitcharakter im Vordergrund steht, zB Minigolfanlagen, Trab- und Pferderennbahnen sowie Kartbahnen (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1857; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 20 [4/2016]). Für die Erfassung der Wasserversorgung vgl. BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1486 [2/2013], unter Hinweis auf ein Schreiben des FinMin. Ba.-Württ. v. 15.2.2012 – 3-S 2706/15; ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1123 [5/2015]).

hh) Kontrovers diskutierte Gründe

566

Messe- und Marktwesen/Wirtschaftsförderung: Nicht begünstigt sind insbes. kommunale Tätigkeiten im Messe- und Marktwesen sowie im Bereich der Wirtschaftsförderung (im Gesetzgebungsverfahren diskutiert und so jetzt ausdrücklich verneinend BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 43; mit guten Gründen bejahend LEIPPE, DSStZ 2010, 106). Diese pauschale Ablehnung einer Privilegierung im BMF-Schreiben lässt außer Acht, dass sich in der Praxis unter den Unternehmensgegenstand „Wirtschaftsförderung“ die unterschiedlichsten Betätigungen subsumieren lassen, sodass es geboten ist, genau darauf zu achten, was tatsächlich in diesem Bereich gemacht wird. So hat FG Düss. v. 9.3.2010 (6 K 3720/06, K,G,F, ZKF 2010, 206, rkr., mit Anm. LEIPPE) zu Recht darauf hingewiesen, dass der Titel „Wirtschaftsförderung“ auch hoheitliche Tätigkeiten umfasst, zB die Aufstellung von Flächennutzungs- und Bebauungsplänen für Gewerbeflächen, die Beratung und Mitwirkung bei der Fortschreibung von Gebietsentwicklungsplänen, den Grunderwerb

von Ackerflächen in zukünftigen Gewerbegebieten einschließlich des Erwerbs von Tauschflächen, die Planung und Durchführung von Erschließungsmaßnahmen oder die Veräußerung von erschlossenen Gewerbegrundstücken an siedlungswillige Unternehmen (ordnungspolitisch orientierte Wirtschaftsförderung; vgl. auch BMF v. 4.1.1996 – IV B 7 - S 2738 - 17/95, BStBl. I 1996, 54). Wenn daher die Wirtschaftsförderung auch nicht zu den nach Abs. 7 Satz 2 Alt. 1 begünstigten Dauerverlusten zählt, kann im Einzelfall ein nach Abs. 7 Satz 2 Alt. 2 begünstigter Zweck ausgeübt werden, sodass die dauerdefizitäre Betätigung nicht zur Annahme einer vGA führt (so auch LEIPPE, DStZ 2011, 369 und 401; idS auch ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 508; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 50 [4/2016]). Zu den Auswirkungen einer vGA vgl. OFD Nds. v. 3.5.2011, ZKF 2012, 84; FinMin. Schl.-Holst v. 20.3.2013, ZKF 2013, 132.

Fremdenverkehrsförderung/Technologiezentren: Ebenfalls nicht privilegiert sind die Fremdenverkehrsförderung – wohl aber die Fremdenverkehrswerbung (vgl. § 4 Anm. 76 „Fremdenverkehr“) – und der Betrieb von Technologiezentren (so auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 21 [4/2016]).

Diskutiert worden ist darüber hinaus (vgl. Stellungnahme der kommunalen Spitzenverbände zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Regelungen im JStG 2009 v. 3.9.2009, 9/10), Schulmensen („soziale“ Gründe), Gartenschauen und botanische Gärten, Stadtfeste, Bürgerhäuser, Wochen- und Weihnachtsmärkte und Kulturkinos als wichtige Elemente gemeindlichen Lebens gerade in kleineren Kommunen sowie Baudenkmäler („kulturelle“ Gründe) und Tierheime sowie Krematorien („gesundheitliche“ Gründe) als privilegierte Dauerverlustbetriebe anzuerkennen. Diese uE sachgerechten Überlegungen (so auch LEIPPE, DStZ 2010, 106; krit. zur begrenzten Zahl der privilegierten Tatbestände auch GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043j; teilweise aA FIAND, KStZ 2010, 26; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1123 [5/2015]) haben jedoch keine Aufnahme in den Katalog des Abs. 7 Satz 2 und auch nicht in die beispielhafte Aufzählung begünstigter Dauerverlustgeschäfte in BMF v. 12.11.2009 (IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 40 ff.) gefunden.

567 b) Unterhalten einer wirtschaftlichen Betätigung

Der Aspekt der „wirtschaftlichen“ Betätigung ist durch die Erzielung von Einnahmen gekennzeichnet, ein Kriterium, das der BgA im Hinblick auf § 4 Abs. 1 bereits tatbestandsmäßig zu erfüllen hat. Würden auch einnahmeloze Tätigkeiten oder eine bloße Vermögensverwaltung zugelassen, führte dies zum einen zu einem vollumfänglichen Verlust des Geltungsanspruchs dieses Tatbestandsmerkmals. Darüber hinaus wären weitere materielle Unterschiede zwischen BgA und KapGes. die Folge, eine Konsequenz, die der Zielsetzung des Gesetzgebers eindeutig widerspricht, im Rahmen des Abs. 7 BgA und KapGes. hinsichtlich der Dauerverlustgeschäfte gleich zu behandeln (vgl. BRACKSIEK, FR 2009, 15; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1121 [5/2015]). Wird daher vollumfänglich auf Einnahmen verzichtet, liegt in Ermangelung einer wirtschaftlichen Tätigkeit schon a priori kein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 vor, sodass konsequenterweise – selbst bei Ausübung einer begünstigten Tätigkeit gem. Abs. 7 – eine vGA anzunehmen wäre (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 31 [4/2016]; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043j; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1493 [2/2013]). Zuschüsse des kommunalen Trägers und/oder Dritter dürften ebenso wenig – ohne sonstige Einnahmen – die Wirtschaftlichkeit der Betätigung be-

gründen (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1859; offen gelassen bei BRACKSIEK, FR 2009, 15).

c) Ohne kostendeckendes Entgelt

568

Das Merkmal der fehlenden Kostendeckung gilt für beide Tätigkeitsalternativen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 (GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2817). Das erforderliche tatsächliche, nicht aber im Sinne eines Verzichts (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122 [5/2015]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 33 [4/2016]) willensgetragene Absehen von einem kostendeckenden Entgelt muss qualitativ und quantitativ kausal auf den entsprechenden Gründen des Abs. 7 Satz 2 basieren (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1494 [2/2013]). Ob zwangsweise von der Erhebung kostendeckender Entgelte abgesehen wird, weil diese zB am Markt nicht durchsetzbar gewesen sind, oder dies freiwillig geschieht, ist unerheblich (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122 [5/2015]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 33 [4/2016]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2819; einschränkend: GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043). Andere Absehensgründe, zB solche betriebswirtschaftlicher Art, tragen die Ausnahmeregelung nicht (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043). Aus der Formulierung „soweit“ ist zu schließen, dass dann, wenn ein kostendeckendes Entgelt sowohl aus Gründen des Abs. 7 Satz 2 als auch aus anderen Gründen nicht erhoben wird, die dauerdefizitäre Tätigkeit in eine begünstigte und eine nicht begünstigte aufzuteilen ist (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 27 [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1121 [5/2015]; idS auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Auch wenn mangels Kostenunterdeckung nicht unmittelbar anwendbar, erfasst diese Norm im Wege der teleologischen Extension auch kostendeckend unterhaltene Betätigungen und damit solche Aktivitäten, bei denen ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt wird (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 36; so auch HÜTTEMANN, VBIBW 2010, 17; BRACKSIEK, FR 2009, 15; LEIPPE, DStZ 2010, 106; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 52 [4/2016]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1493, 1496 [2/2013]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1122 [5/2015]; MEIER, FR 2010, 168; einschränkend KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2819; aA GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1859). Diese Meinung steht zu der zuvor (vgl. Anm. 567) vertretenen Ansicht, Abs. 7 nicht auf entgeltlose Betätigungen auszuweiten, nicht im Wertungswiderspruch. Eine nicht ausreichende Kostendeckung, zB infolge einer Fehlkalkulation, begründet nicht die Anwendung des Abs. 7 (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1494 [2/2013]); dies gilt in gleicher Weise für eine mangelnde Kostendeckung infolge ineffizienter Geschäfts- bzw. Kostenstruktur (KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2819). Hingegen erfolgt eine Kostendeckung, wenn das Entgelt- oder Gebührenaufkommen den Aufwand übersteigt (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043m).

3. Dauerverlustgeschäfte einer Kapitalgesellschaft bei Zugehörigkeit zum hoheitlichen Bereich (Abs. 7 Satz 2 Alt. 2)

569

Diese als Reaktion auf die BFH-Rspr. (vgl. BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961) anzusehende Regelung besagt, dass bei KapGes. iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 auch ansonsten hoheitliche Bereiche als Dauerverlustgeschäfte zu

behandeln sind, dh., die strukturellen, auf einer kontinuierlichen Kostenunterdeckung basierenden Verluste aus dieser – ihrer Art nach hoheitlichen (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1) – Tätigkeit führen nicht zur Annahme einer vGA. Ausreichend ist, dass die Eigengesellschaft Geschäfte tätigt, die bei der beteiligten Körperschaft dem Hoheitsbereich zuzuordnen wären, ohne dass zB eine Beleihung erforderlich wäre (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1125 [5/2015]; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 509; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 49 [4/2016]). Beispielfhaft wird das Schulschwimmen in einem von einer KapGes. betriebenen öffentlichen Bad genannt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 50), wobei in diesem Zusammenhang nur das ausschließliche Schulschwimmbad gemeint sein dürfte, da es sich bei öffentlichen Bädern, in denen nur zeitweise Schulschwimmen stattfindet, immer um einen BgA bzw. in der Trägerschaft einer KapGes. um eine wirtschaftliche Einrichtung handelt. Als weitere Beispielfälle (vgl. KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 50 [4/2016]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1517 [2/2013]) sind zu nennen: Hausmüllentsorgung, Abwasserbeseitigung sowie Planung, Errichtung, Erschließung und Vermarktung von neuen Gewerbegebieten (vgl. zu letzterer Funktion: FG Düss. v. 9.3.2010 – 6 K 3720/06 K,G,F, EFG 2010, 1443, rkr.); zur Durchführung der Straßenbeleuchtung vgl. Sächs. FG v. 15.12.2010 – 4 K 635/08, ZKF 2011, 109, rkr. Wird die Tätigkeit der Grundlagenforschung, die bei juristischen Personen hoheitlich ist, in einer Eigengesellschaft ausgeübt, ist auf Verluste, die hieraus der Gesellschaft entstehen, Abs. 7 Satz 2 Alt. 2 anzuwenden (FinMin. Schl.-Holst. v. 15.3.2013, ZKF 2013, 159). Reine, nicht kostendeckende Vermietungs- und Verpachtungstätigkeiten der KapGes. als Maßnahmen der bloßen Vermögensverwaltung werden nicht durch Abs. 7 Satz 2 Alt. 2 begünstigt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 51; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1518 [2/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1870). Zur Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher und hoheitlicher Tätigkeit einer jPöR wird auf BMF v. 11.12.2009 (IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597) verwiesen.

Erfasst wird nur die hoheitliche Tätigkeit, die die KapGes. selbst ausübt, sodass eine mittelbare Aktivität nicht genügt (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 51 [4/2016]; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043p; vgl. auch Anm. 559); verpachtet diese zB einen Bauhof oder ein Rathaus an die Trägerkörperschaft, ohne ein kostendeckendes Entgelt zu verlangen, ist kein Fall des Abs. 7 gegeben, sondern zu prüfen, ob nicht eine vGA anzunehmen ist (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 51; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1125 [5/2015]). Wirtschaftlich betrachtet dürfte es uE der Selbstaussübung durch die KapGes. gleichstehen, wenn sich diese weiterer KapGes. als Erfüllungsgehilfen (vgl. § 278 BGB) bedient (vgl. hierzu und speziell zur Beleihung: BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1516 [2/2013]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1125 [5/2015]). Auch wenn Abs. 7 Satz 2 eine Tätigkeit mit Einnahmeerzielung voraussetzt (vgl. Anm. 567), soll nach KRÄMER in DPM (§ 8 Abs. 7 Rn. 54 [4/2016]) auch bei Verlusten aus einer rein hoheitlichen Tätigkeit, die nicht mit Einnahmen verbunden ist, eine vGA nicht anzusetzen sein (so auch für unentgeltliche Tätigkeiten PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1869).

Welche Geschäftsvorfälle konkret von dieser Norm zu erfassen sind, bleibt unklar, denn wenn Hoheitsbetriebe auf privatrechtl. strukturierte KapGes. ausgelagert werden können, sind sie per se nicht mehr hoheitlich (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043p). Der in dieser Vorschrift verwandte Begriff des „Hoheitsbetriebs“ ist iSd. § 4 Abs. 5 zu verstehen (FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41).

V. Keine Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1 Halbs. 1) 570

Aus der Formulierung, dass die „Rechtsfolgen einer vGA ... nicht bereits deshalb ... zu ziehen“ sind, wird deutlich, dass der Gesetzgeber (vgl. BTDrucks. 16/10189, 69) an sich vom Vorliegen einer vGA ausgeht, dh., die Existenz einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 ist ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für den Begriff des „Dauerverlustgeschäfts“ (idS BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 33; GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1422 [2/2013]). „Nur“ die daran anknüpfenden Rechtsfolgen sollen nicht eintreten und eine vGA daher stl. nicht zu berücksichtigen sein, und zwar sowohl beim BgA als auch bei der KapGes. der öffentlichen Hand (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 34/64 [4/2016]; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043q; BRACKSIEK, FR 2009, 15), mit der weiteren Folge, dass im Falle eines begünstigten Dauerverlustgeschäfts § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 10 EStG sowie § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG keine Anwendung finden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 23/25; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 491; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1525 [2/2013]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2832; vgl. auch Anm. 543).

Die Bestimmung, dass die Rechtsfolgen einer vGA nicht gezogen werden, „weil“ ein Dauerverlustgeschäft ausgeübt wird (Rechtsfolgenverdrängung), ist dahingehend zu verstehen, dass Verluste, die aus diesen Tätigkeiten resultieren, regelmäßig keine der vGA zugrunde liegende Vermögensminderung infolge der Dauerverluste oder verhinderte Vermögensmehrung infolge des Verzichts auf einen Gewinnzuschlag bilden (BRACKSIEK, FR 2009, 15; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043q; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2791).

Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung: Abs. 7 Satz 1 hat zur Folge, auch wenn diese Vorschrift keinen generellen negativen Rechtsfolgenverweis auf § 8 Abs. 3 Satz 2 enthält, dass für alle nicht von Abs. 7 Satz 2 begünstigten Tätigkeiten der Daseinsvorsorge die Rechtsfolgen einer vGA zu prüfen und letztendlich auch zu ziehen sind (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 33; BRACKSIEK, FR 2009, 15; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 65 [4/2016]; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043q). Dass hinsichtlich Dauerverlustgeschäften die Rechtsfolgen einer vGA gem. Abs. 7 Satz 1 nicht gezogen werden sollen, gilt somit nicht uneingeschränkt. Basieren daher die entsprechenden Dauerverluste auf nicht begünstigten Tätigkeiten gem. Abs. 7 Satz 2, finden die Grundsätze von BFH v. 22.8.2007 (I R 32/06, BStBl. II 2007, 961) zur vGA Anwendung (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1423, 1426 [2/2013]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1161 [5/2015]). Insofern ist zu prüfen, ob der Verlust aus einer Tätigkeit herrührt, die der BgA bzw. die KapGes. im Interesse ihres öffentlich-rechtl. Anteilseigners ausübt (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 37 [4/2016]).

Dies bejahend liegt eine vGA bei einer KapGes. der öffentlichen Hand nicht nur dann vor, wenn es im Rahmen des Abs. 9 zu einer Verrechnung der Verluste mit positiven anderen Einkünften der KapGes. kommt, sondern auch, wenn die KapGes. ausschließlich eine Verlusttätigkeit ausübt (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 65 [4/2016]). Eine Ausnahme dürfte für den Fall anzunehmen sein, dass die

nicht von Abs. 7 erfassten Verluste aus Hilfgeschäften resultieren, die den geschützten Tätigkeiten dienen.

Bei einer Eigengesellschaft, die nebeneinander geschützte Tätigkeiten iSd. Abs. 7 Satz 2 und andere Verlusttätigkeiten ausübt, ist eine getrennte Einkommensermittlung für jeden der Bereiche vorzunehmen (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568).

Beispiel 1: Die Theater- und Opern-GmbH unterhält mehrere mit Verlust betriebene Mietwohnungen, in denen auswärtige Künstler für die Probe- und Aufführungszeit ihrer Sondergastspiele untergebracht werden.

Sachgerecht ist es in diesem Fall, auf eine getrennte Ermittlung der Mietverluste zu verzichten und sie stattdessen einheitlich beim aus „kulturpolitischen“ Gründen betriebenen Dauerverlustgeschäft zu erfassen.

So ist die Regelung des Abs. 7 zwar einschlägig, wenn zB eine Eigengesellschaft ein Schwimmbad betreibt, der laufende Betrieb nicht durch Eintrittsgelder gedeckt werden kann und deshalb die jPöR als Gesellschafterin den Betriebsverlust durch Einlagen abdeckt; kein Dauerverlustgeschäft liegt hingegen vor, wenn der Verlust durch die Trägerkörperschaft im Rahmen eines Leistungsaustausches ausgeglichen wird (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 30 [4/2016]). Im Übrigen kann nach der Neuregelung zB die unentgeltliche Überführung eines dem BV eines Theater-BgA zuzuordnenden Grundstücks an die Trägerkörperschaft, etwa durch zukünftige Nutzung des Grundstücks für hoheitliche Zwecke, weiterhin zu einer vGA führen.

Bemessung der verdeckten Gewinnausschüttung: Ist eine vGA an die Trägerkörperschaft bei dem Betrieb eines BgA oder einer KapGes. wegen Nichtvorliegens der in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründe anzunehmen, bemisst sich deren Höhe grds. „nur“ nach dem stl. Verlust aus dem Geschäft, ein Gewinnzuschlag wird nicht verlangt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 52; OFD Rheinland v. 21.8.2008, DB 2008, 2055; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 510; vgl. auch BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, DStR 2014, 944; aA (inkl. angemessener Gewinnzuschlag) KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 39/66 [4/2016]; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1162 [5/2015]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1871; differenzierend WEITEMEYER, FR 2009, 1). Diese Einschränkung ist zu begrüßen (so auch HÜTTEMANN, DB 2009, 2629; wohl auch BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1528 [2/2013]). Durch den Ansatz der vGA nur in Höhe des stl. Verlustes ergibt sich idR ein ausgeglichenes Ergebnis und damit keine KSt. Andererseits werden verrechenbare Verluste nicht mehr zur Verfügung stehen und es liegen Kapitalerträge der Trägerkörperschaft nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG vor, die der KapErtrSt unterfallen.

Fallen allerdings in diesem Zusammenhang Vermögensmehrungen an, die nicht der Besteuerung unterliegen (zB Dividenden iSd. § 8b oder vereinnahmte Investitionszulagen), mindern diese Beträge die Bemessungsgrundlage der vGA (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 52; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 510); hinsichtlich der nach § 8b stfreien Beteiligungserträge gilt dies nur für Erträge aus solchen Beteiligungen, die zum notwendigen, nicht zum gewillkürten BV gehören (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 7 Rn. 39 [4/2016]; vgl. auch Anm. 558). Da im Regelfall der stl. Verlust auch durch Abschreibungen beeinflusst wird, wobei im kommunalen Bereich die Mittel für die auslösenden Investitionen den Gesellschaften weitgehend durch Einlagen der Gemeinden zur Verfügung gestellt werden, die das Kapital der Gesellschaft erhöhen, wäre es folgerichtig, auch abschreibungsbedingte Verluste aus

der Bemessungsgrundlage der vGA auszuschneiden, soweit diese durch Einlagen finanziert worden sind (LEIPPE, DStZ 2010, 106, spricht sich für eine derartige Lösung insbes. im Hinblick auf den Altbestand nicht privilegierter Dauerverlustgeschäfte aus). Durch diese Regelungen soll klargestellt werden, dass nur jene vGA des begünstigten BgA bzw. der Eigengesellschaft von der Besteuerung freigestellt werden, die auf die Verlustübernahme des insgesamt defizitären Betriebs entfallen.

Beispiel 2: Ein Theaterbetrieb, der einen Betriebsverlust von 3,5 Mio. € erzielt, überlässt seiner Trägerkommune ein Grundstück für eine jährliche Miete von 5000 €, obwohl sich die jährliche Marktmiete auf 25000 € bemisst.

In Höhe von 20000 € liegt eine Vermögensminderung vor, die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 zu einer vGA führt. Aus der Einkommenshinzurechnung der vGA resultiert ein negatives Einkommen von 3,48 Mio. €, das der Regelung des Abs. 7 unterfällt.

Liegt eine vGA vor, trifft den Stpfl. die objektive Feststellungslast für die Anwendung des Abs. 7 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 35; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1043q; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1128 [5/2015]). Ein derartiger Beweis dürfte, zumal auch über die Art des Nachweises nichts gesagt wird, schwer anzutreten sein (krit. auch LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Einstweilen frei.

571–589

I. Erläuterungen zu Abs. 8: Einkommensermittlung bei zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art

I. Einordnung des Abs. 8

1. Grundinformation zu Abs. 8

590

Die Neuregelung des Abs. 8 ergänzt zum einen die Norm des § 4 Abs. 6, indem sie regelt, in welchem Umfang im Falle einer entsprechenden Zusammenfassung ein Verlustabzug möglich ist. Konkret beinhaltet diese Norm Bestimmungen zum Verlustvor- und -rücktrag zwischen dem zusammengefassten BgA und einzelnen BgA vor deren Zusammenfassung bzw. nach deren Trennung. Die zulässige intertemporale Verlustverrechnung gem. § 10d EStG innerhalb des Verbunds beschränkt sich dabei auf den zeitlichen Bestand der Zusammenfassung. Jede Veränderung einer BgA-Zusammenfassung hat damit eine Einschränkung der Verlustnutzung zur Folge, soweit es sich nicht um gleichartige BgA handelt (vgl. Abs. 8 Satz 5). Die Verlustverrechnungsbeschränkungen der Sätze 2–4 betreffen nicht nur etwaige Verluste aus Dauerverlustgeschäften, sondern auch Verluste eines gewinnträchtigen BgA. Abs. 8 stellt darüber hinaus eine Folgeänderung zu den Neuregelungen in Abs. 7 dar: Sie ist erforderlich geworden, weil gem. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 bei Dauerverlustgeschäften der öffentlichen Hand, die in BgA ausgeübt werden, die Rechtsfolgen einer vGA grds. nicht mehr zu ziehen sind, mit der Konsequenz, dass beträchtliche und kontinuierlich steigende stl. Verlustvorträge angesammelt werden.

Abs. 8 regelt den Verlustvor- und -rücktrag zwischen dem zusammengefassten BgA und den einzelnen BgA vor deren Zusammenfassung bzw. nach deren Trennung. Dabei beinhaltet die Vorschrift zum einen eine Einschränkung der Verlustverrechnung bei BgA-Zusammenfassungen, denn im Grundsatz können in einem bestimmten BgA entstandene Verluste nur in diesem BgA genutzt werden („Verlusteinkapselung“ laut GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044a). Zudem ordnet diese Vorschrift als Grundregel bei einem zusammengefassten BgA den Ausgleich der bis zur Zusammenfassung angesammelten Verlustvorträge an; kommt es daher zur Zusammenfassung verschiedener BgA oder werden diese wieder getrennt, wird ein bisheriger Verlustvortrag festgeschrieben, sodass eine Nutzung in einem anderen BgA nicht mehr möglich ist. Die entsprechenden Verluste sind deshalb nur mit späteren Gewinnen dieses BgA verrechenbar, wenn die Zusammenfassung beendet wurde. Ein Verlustvortrag eines einzelnen BgA kann nicht mit dem Ergebnis der zusammengefassten BgA verrechnet werden. Die zulässige intertemporale Verlustverrechnung gem. § 10d EStG innerhalb des Verbunds beschränkt sich damit auf den zeitlichen Bestand der Zusammenfassung (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044c; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1131 [5/2015]). Jede Veränderung einer BgA-Zusammenfassung hat damit grds. eine Einschränkung der Verlustnutzung zur Folge (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Dies gilt nicht, wenn es sich um gleichartige BgA handelt, denn hierbei ist eine Verrechnung von Verlusten aus der Zeit vor der Zusammenfassung mit Gewinnen aus der Zeit nach der Zusammenfassung möglich (vgl. Abs. 8 Satz 5). Die Verlustverrechnungsbeschränkungen gem. Abs. 8 Sätze 2–4 betreffen nicht nur etwaige Verluste aus Dauerverlustgeschäften, sondern auch Verluste (zB Anlaufverluste oder Verluste in einzelnen VZ) eines gewinnträchtigen BgA (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1132 [5/2015]; BRACKSIEK, FR 2009, 15).

591 2. Rechtsentwicklung des Abs. 8

Abs. 8 wurde gesetzlich eingeführt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74). Diese Norm ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 7 idF des AIFM-StAnpG). Zur allg. Rechtslage bis 31.12.2008 vgl. Anm. 541.

592 3. Bedeutung des Abs. 8

Grundsätzliche Würdigung der Neuregelung: Die Neuregelung des Abs. 8 entspricht insoweit der bisherigen Praxis, als bei einer stl. Zusammenfassung von BgA ein Verlustvor- oder -rücktrag nur ein aus der gleichen Tätigkeit erzieltetes Einkommen mindern durfte (BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; OFD Köln v. 17.8.1998, FR 1998, 966; H 33 „Verlustrücktrag nach Zusammenfassung von Betrieben“ KStH 2008). Neben der gesetzlichen Verankerung der bisherigen Grundsätze kommt allerdings hinzu, dass nunmehr sämtliche Formen der Zusammenfassung von BgA-Bereichen erfasst werden (vgl. Anm. 596) und konsequent eine Verlustnutzung mit positiven Ergebnissen aus anderen Bereichen ausgeschlossen wird, es sei denn, es handelt sich um gleichartige BgA. Diskutiert wird, ob die Neuregelung insgesamt „nur“ eine Verankerung der bisherigen Rechtslage bedeutet (so LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1131 [5/2015]) oder eine deutliche Einschränkung

des vorherigen Rechtsstands darstellt (so SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1542 [2/2013]). Sehr krit. zur Neuregelung äußern sich GOSCH/ROSER (in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044), die Abs. 8 als „Schadensbegrenzungsmaßnahme“ und als „schönes Beispiel für gegenwärtige Gesetzgebungskunst und Regelungswut“ ansehen).

Diskussionswürdige Fallgestaltungen einer Verlustverrechnung: Die Beschränkung der Verlustnutzung soll gelten, wenn die Zusammenfassung nachträglich durch die Aufnahme weiterer Tätigkeiten (Aufstockung) erweitert wird (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1131 [5/2015]; BRACKSIEK, FR 2009, 15; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1876). Wird einem BgA, in dem mehrere nicht gleichartige Tätigkeiten zusammengefasst sind (zB ÖPNV und Hafetrieb), ein weiterer Tätigkeitsbereich (zB Wasserversorgung) zugeführt, liegt ein neuer BgA vor, der über keinen Verlustvortrag verfügt; beschränken sich hingegen diese Veränderungen auf denselben Tätigkeitsbereich (Erweiterung des Verkehrsbetriebs von Bussen um Straßenbahnen), sind diese unschädlich (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 64; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2868).

Diese Regelung ist unbefriedigend in den Fällen, in denen Vermögen des bisherigen Tätigkeitsfelds mit Aufdeckung erheblicher stiller Reserven veräußert wird, da sie dazu führt, dass Verlustvorträge nicht mehr nutzbar sind und insoweit eine höhere Steuerbelastung entsteht. Hilfreich könnte daher eine Ausnahmeregelung sein, die einen Verlustabzug zulässt, soweit Gewinne aus der Veräußerung von Altvermögen entstehen (so auch LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Diskussionswürdig ist zudem folgende Konstellation:

Beispiel: Die X-GmbH betreibt als Querverbund-Holding die Tätigkeitsfelder „Gas, Wasser und Verkehr“. Es ist beabsichtigt, nunmehr auch im Bereich „Strom“ tätig zu werden.

Da in der X-GmbH im Rahmen des bisherigen Unternehmensgegenstands gleichartige Tätigkeiten zusammengefasst werden und sich zudem die Bereiche Gas, Wasser und Strom dem einheitlichen Tätigkeitsfeld „Versorgung“ zuordnen lassen, dürfte die beabsichtigte Erweiterung unschädlich und damit keine „Einkapselung“ der Verluste anzunehmen sein (aA wohl BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 78, 79).

4. Geltungsbereich des Abs. 8

a) Sachlicher Geltungsbereich

593

Da Abs. 8 nur Bedeutung für die Behandlung des Verlustabzugs zukommt, hat die Zusammenfassung mehrerer BgA keine Einschränkungen hinsichtlich der Einkommensermittlung auf bislang gebildete Rücklagen für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zur Folge (vgl. BTDrucks. 16/11108, 33; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044b; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1874). In einem BgA vor der Zusammenfassung gebildete Rücklagen sind auch nach der Zusammenfassung nicht automatisch zwangsweise aufzulösen, sondern fortzuführen und entsprechend dem Grund der Rücklagenzuführen zu verwenden oder eventuell später aufzulösen (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1538 [2/2013]; Probleme bei der praktischen Umsetzung sehen in diesem Zusammenhang FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41). Andere Verlustabzugsbeschränkungen au-

ber § 10d EStG bleiben ebenso unberührt wie der Zinsvortrag gem. § 4h EStG iVm. § 8a KStG (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, 8 Rn. 1044b; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1874).

594 b) Persönlicher Geltungsbereich

Abs. 8 enthält ausschließlich Regelungen zum BgA, die Vorschriften zum Verlustabzug sind auf den jeweiligen BgA anzuwenden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 64). Neben einer Einschränkung der Verlustverrechnung bei BgA-Zusammenfassungen sieht sie grundsätzliche Bestimmungen zum Ausgleich der bis zur Zusammenfassung angesammelten Verluste bei einem zusammengefassten BgA vor.

595 c) Zeitlicher Geltungsbereich

Abs. 8 ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 7 idF des AIFM-StAnpG).

Übergangsregelung: Zum 31.12.2008 für einen vorher zusammengefassten BgA festgestellte Verlustvorträge gelten als in diesem BgA entstanden (§ 34 Abs. 6 Satz 8 idF des AIFM-StAnpG); sie sind damit auch ab 2009 nach Maßgabe des § 10d EStG nutzbar, wenn dieser BgA nach dem 31.12.2008 fortbesteht (BTDrucks. 16/11108, 29; BROCKMANN/HÖRSTER, NWB 2009, 448; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67). Vor dem 1.1.2009 erfolgte Zusammenfassungen aufgrund einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht gelten somit für Zwecke des Verlustabzugs als ein BgA (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 8 Rn. 10 [4/2016]). Dadurch wird gewährleistet, dass die Neuregelung des Abs. 8 für bereits am 31.12.2008 zusammengefasste BgA nicht zu einer Schlechterstellung hinsichtlich der Abzugsmöglichkeit von Verlustvorträgen führt, wie nachfolgendes Beispiel (entnommen aus ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14) verdeutlicht:

Beispiel: Ein Bäderbetrieb mit einem Verlustabzug von 1 Mio. € iSd. § 10d EStG und ein Versorgungsbetrieb sind in zulässiger Weise im Jahr 2008 zusammengefasst worden. Der verbleibende Verlustvortrag auf den 31.12.2008 wird gesondert festgestellt und ist durch den zusammengefassten BgA zukünftig weiterhin nutzbar. Neben die eingeschränkte Rücktragbarkeit der Verluste tritt die uneingeschränkt mögliche Verlustnutzung bei der künftigen Veranlagung des zusammengefassten Betriebs.

Erfolgt die Zusammenfassung erst im Jahr 2009, kann der Verlustvortrag nicht mehr von dem zusammengefassten BgA genutzt werden (Abs. 8 Satz 2). Er bleibt jedoch bestehen und kann nach einer erfolgten Trennung der BgA durch den Bäderbetrieb fortgeführt werden (Abs. 8 Satz 4).

Die Regelung des § 34 Abs. 6 Satz 8 idF des AIFM-StAnpG dürfte ergänzend auch für die Nutzung der während der Zusammenfassung entstandenen Verluste nach deren Beendigung oder im Falle des Ausscheidens eines BgA aus dem verbleibenden zusammengefassten BgA gelten, sodass für vor dem 1.1.2009 zusammengefasste BgA im Hinblick auf den Verlustabzug ein vollumfänglicher Bestandsschutz besteht (so auch KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 8 Rn. 10 [4/2016]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1402 [2/2013]). Wenn eine BgA-Zusammenfassung vor dem 1.1.2009 erfolgte und diese nach dem 31.12.2008 um einen weiteren, früheren Einzel-BgA erweitert wurde, kommt die Neuregelung des Abs. 8 bei dem derart zusammengefassten BgA zur Anwendung (zu den Konsequenzen vgl. KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 8 Rn. 11 [4/2016]).

II. Verluste infolge Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 1)

596

Der Begriff „Zusammenfassung“ erfasst folgende Alternativen (vgl. BROCKMANN/HÖRSTER, NWB 2009, 448; FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044b; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1541 [2/2013]):

- Zusammenfassung verschiedener bisher eigenständiger BgA zu einem BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1,
- Zusammenfassung eines zusammengefassten BgA mit einem (weiteren) eigenständigen BgA,
- Zusammenfassung verschiedener zusammengefasster BgA.

Konsequenz dieser Neuregelung ist, dass bei einem zusammengefassten BgA die Verlustverrechnung nach § 10d EStG auf diesen BgA insgesamt anzuwenden ist (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 64) und der zusammengefasste BgA nicht mehr bloß die Summe der isoliert fortbestehenden ursprünglichen Einzel-BgA bildet (PINKOS, DStZ 2010, 96). Der zusammengefasste BgA ist daher für Zwecke der Verlustnutzung gesondert zu betrachten (eigenes Ermittlungssubjekt) und kann somit nur seine eigenen Verluste nutzen (Roth, Der Gemeindehaushalt 2010, 14; PINKOS, DStZ 2010, 96; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2861).

Da in Zeiten der Zusammenfassung Feststellungen der bisherigen Verlustvorträge aus den Zeiten vor der Zusammenfassung unterbleiben und insoweit auch keine Erklärungspflicht des Stpfl. besteht, könnten nach Beendigung der Zusammenfassung hinsichtlich des nunmehr wieder zu berücksichtigenden Verlustvortrags Nachweisschwierigkeiten für den Stpfl. entstehen; wie diese vermieden werden können, zeigt OFD Nds. v. 27.4.2012, DStR 2012, 1661, auf; nach Ansicht von KRÄMER (in DPM, § 8 Abs. 8 Rn. 6 [4/2016]; ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1133 [5/2015]) sollte während dieser Zeit eine jährliche gesonderte Feststellung gem. § 10d Abs. 4 EStG, bezogen auf den früheren einzelnen BgA, erfolgen.

III. Verluste vor Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 2)

597

Abs. 8 Satz 2 besagt, dass ein neuer BgA, der aus der zulässigen Zusammenfassung von BgA, die nicht gleichartig sind, entsteht, Verlustvorträge, die im Einzelfall bei den bisherigen BgA vor der Zusammenfassung festgestellt worden sind, nicht übernehmen kann. In dem gleichen BgA können diese Verluste erst wieder nach Auflösung der Zusammenfassung verrechnet werden, wenn also die jPöR einen BgA, wie er bis zur Zusammenfassung bestand, künftig wieder unterhält (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 64; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 515; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1546 [2/2013]); mithin werden die Verluste „eingefroren“ (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Abs. 8 Satz 2 betrifft somit ausschließlich den Verlustvortrag.

Beispiel: Der BgA Schwimmbad (festgestellter vortragsfähiger Verlust zum 31.12.2009: 1 Mio. €) ist zum 1.1.2010 auf der Grundlage des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 mit einem Energieversorgungsbetrieb wirksam zusammengefasst worden. Der zusammengefasste BgA erzielt in 2010 einen Gewinn von 200 000 €; in dieses Ergebnis ist ein Verlust des BgA Schwimmbad von 300 000 € eingeflossen.

Nach Abs. 8 Satz 2 darf der nicht ausgeglichene Verlust des BgA Schwimmbad zum 31.12.2009 nicht auf das Ergebnis des zusammengefassten BgA vorgetragen werden.

Der Verlustvortrag wird „eingefroren“ und kann nach Maßgabe des § 10d EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, den der BgA Schwimmbad nach Ende der Zusammenfassung erzielt.

Entsprechendes, dh. keine Verwertung im einzelnen BgA, sondern Nutzbarkeit erst wieder nach erneuter Zusammenfassung, soll gelten, wenn ein BgA, in dem nicht gleichartige Tätigkeiten zulässigerweise zusammengefasst worden sind, getrennt wird, wenn also der zusammengefasste BgA wieder aufgelöst wird oder ein BgA aus der (fortbestehenden) Zusammenfassung ausscheidet und aus der Zeit der Zusammenfassung noch nicht verrechnete Verluste vorhanden sind (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 64, 65; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 8 Rn. 8 [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1132 [5/2015]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1546 [2/2013]; krit. KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2877); nach einer anderen Auffassung sollen die Verluste auf die einzelnen (Teil-)BgA aufgeteilt werden und bei dem Betrieb abziehbar sein, der den Verlust erlitten hat, wobei offen ist, nach welchem Maßstab dies zu erfolgen hat (FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41; LEIPPE, KStZ 2009, 41).

Sind mehrere nicht gleichartige Tätigkeiten zusammengefasst und wird ein weiterer Tätigkeitsbereich zugeführt, kommt bei dem hierdurch neu gebildeten BgA ebenfalls kein Verlustvortrag in Betracht; Veränderungen innerhalb eines Tätigkeitsbereichs (zB Erweiterung des Verkehrsbereichs von Bussen um Straßenbahnen) sind unschädlich (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 64, 65; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1547, 1548 [2/2013]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 8 Rn. 4 [4/2016]).

Problematische Verlustverrechnungsbeschränkungen: Problematisch sind insbes. die Fälle, in denen Vermögen des bisherigen Tätigkeitsfelds mit Aufdeckung erheblicher stiller Reserven veräußert wird, da die Neuregelung dazu führt, dass eine Verlustnutzung nicht mehr möglich ist und die entstehende StBelastung sich vergrößert. Letztendlich wird durch diese Vorschrift die Handlungsfreiheit der im Wettbewerb stehenden BgA und kommunalen Gesellschaften erheblich eingeschränkt, da sie durch Aufnahme zusätzlicher Tätigkeitsfelder gezwungen werden, auf bestehende Verlustvorträge zu verzichten; insoweit hätte es sich angeboten, eine Ausnahmeregelung in der Weise vorzusehen, dass ein Verlustabzug zulässig ist, sofern Gewinne aus der Veräußerung von „Altvermögen“ entstehen (idS auch Anm. 592).

IV. Rücktrag von Verlusten (Abs. 8 Satz 3)

Mit dieser Bestimmung wird ein Rücktrag von Verlusten des zusammengefassten BgA auf die einzelnen BgA vor der Zusammenfassung ausgeschlossen. Dies stellt eine Verschlechterung gegenüber der bisherigen Rechtslage dar (ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 8 Rn. 7 [4/2016]), denn bisher war ein Verlustrücktrag auf einen BgA insoweit möglich, als der Verlust aus der Tätigkeit des ursprünglich allein stehenden BgA stammte (H 33 „Verlustrücktrag nach Zusammenfassung von Betrieben“ KStH 2008).

Beispiel: Der gewinnträchtige BgA Stadtwerke (kein festgestellter Verlustvortrag) wird zum 1.1.2005 mit dem BgA ÖPNV zusammengefasst. Im Jahr 2005 erzielt der zusammengefasste BgA einen Verlust von 300 000 €, der zu 100 000 € auf den Stadtwerke-BgA und zu 200 000 € auf den ÖPNV-BgA entfällt.

Nach der bisherigen Rspr. (BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432) konnte der Verlust iHv. 100 000 € auf das Erg. des BgA Stadtwerke des VZ 2004 zurückgetra-

VI. Verluste bei gleichartigen BgA (Satz 5) Anm. 598–600 § 8 KStG

gen werden, ab dem VZ 2009 ist diese Lösung infolge Abs. 8 Satz 3 nicht mehr möglich.

Abwandlung: Der zusammengefasste BgA erzielt einen Verlust von 100 000 €, der aus einem Gewinn des BgA Stadtwerke von 200 000 € und einem Verlust des BgA ÖPNV von 300 000 € resultiert.

Ein Verlustrücktrag auf das Erg. des BgA Stadtwerke aus dem vorangegangenen VZ kommt wegen Abs. 8 Satz 3 nicht in Betracht. Der Verlust von 100 000 € ist vorzutragen und kann mit zukünftigen positiven Ergebnissen des zusammengefassten BgA verrechnet werden.

Da ein Verlustrücktrag gem. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG nur in den dem Verlustentstehungszeitraum vorangegangenen VZ erfolgen kann, bezieht sich Satz 3 letztendlich nur auf den ersten VZ des zusammengefassten Betriebs.

V. Verluste nach Beendigung der Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 4)

599

Mit dieser Regelung wird erreicht, dass der Abzug eines vor der Zusammenfassung festgestellten Verlustvortrags bei demjenigen BgA verbleibt, der diese Verluste erwirtschaftet hat. Insoweit bleiben die Verluste unbeschadet ihrer „Herkunft“ nutzbar, dh., die Nutzung der Verlustvorträge erfasst mangels Bereichsausnahme sowohl solche aus dauerdefizitären Strukturen gem. Abs. 7 Satz 2 als auch betriebswirtschaftlich begründete Defizite (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044c; BRACKSIEK, FR 2009, 15).

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie weit eine Identität zwischen dem vor der Zusammenfassung verlustverursachenden und dem nach der Auflösung des zusammengefassten BgA wieder separaten Betrieb bestehen muss. Weder vom Gesetzeswortlaut noch vom Sinn und Zweck der Norm her ist eine Einschränkung anzunehmen, mit der Folge, dass selbst dann, wenn sämtliche WG des ursprünglichen BgA aufgrund einer Ersatzbeschaffung erneuert wurden und somit der neue BgA mit dem ehemaligen BgA nur noch die Funktion teilt, eine Nutzung der „eingefrorenen“ Verlustvorträge möglich ist; Gleiches gilt, wenn der wieder auflebende BgA andere Strukturen aufweist (so auch FIAND, KStZ 2010, 8). Anderenfalls käme es zu unterschiedlichen Ergebnissen, je nachdem, ob ein BgA „allein“ über die gesamte Zeitspanne geführt oder zumindest zeitweise zusammengefasst wird.

Beispiel (entnommen aus FIAND, KStZ 2010, 8): Ein BgA ÖPNV erfüllt seine Beförderungsleistungen ursprünglich ausschließlich mit Bussen. Während der Phase einer Zusammenfassung mit einem anderen BgA werden Straßenbahnen angeschafft, die die Busse weitgehend ersetzen, zudem wird das Einzugsgebiet vergrößert. Später wird der BgA ÖPNV wieder allein weitergeführt.

Die im ursprünglichen BgA ÖPNV angefallenen Verluste sind gem. Abs. 8 einzufrieren und können nach der Phase der Zusammenfassung von dem wiederauflebenden BgA ÖPNV genutzt werden (vgl. auch BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 64).

VI. Verluste bei gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (Abs. 8 Satz 5)

600

Gemäß Abs. 8 Satz 5 gelten die Einschränkungen der Verlustnutzung nicht, wenn gleichartige BgA zusammengefasst werden. Dies bedeutet, dass Verlustvorträge der einzelnen gleichartigen BgA beim zusammengefassten Betrieb abgezogen, Verluste des zusammengefassten BgA auf die einzelnen BgA vor der

Zusammenfassung anteilig zurückgetragen werden können, wobei der gesetzliche Höchstbetrag für den Rücktrag (ab VZ 2013: 1 Mio. €) nicht für jeden Einzelbetrieb, sondern insgesamt nur einmal zu berücksichtigen ist (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1131 [5/2015]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2882).

Für die Bestimmung der Gleichartigkeit von BgA (s. § 4 Anm. 81) und speziell im Hinblick auf Versorgungs- und Verkehrsbetriebe: BMF v. 12.11.2009 (IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 4); da Letztere nicht als gleichartig iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 gelten, finden die Regelungen des Abs. 8 Sätze 2–4 auf diese im Fall der Zusammenfassung uneingeschränkt Anwendung, sodass die Ausnahme des Abs. 8 Satz 5 nicht zum Tragen kommt und die einzelnen Verlustvorträge aus der Zeit vor der Zusammenfassung nicht genutzt werden können (FIAND, KStZ 2010, 8; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629). Die Ausnahme des Satzes 5 gilt ebenfalls nicht, wenn ein zusammengefasster BgA, der aus nicht gleichartigen BgA entstanden ist (zB Verkehrsbetrieb und Stromversorgung) um einen BgA (zB Gasversorgung) erweitert wird, der zwar mit einem bisherigen Teilbereich (Stromversorgung) gleichartig ist, nicht aber mit dem zusammengefassten BgA (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 79; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1131 [5/2015]; aA PINKOS, DStZ 2010, 96).

Da nach dem in Abs. 8 verankerten System grds. jede Veränderung einer BgA-Zusammenfassung eine Einschränkung der Verlustnutzung mit sich bringt, kommt Abs. 8 Satz 5 besondere Bedeutung zu, da er Gestaltungsspielräume im Hinblick auf gleichartige BgA eröffnet, um vorhandene Verlustvorträge oder Verluste aus einzelnen BgA zu nutzen. So können zB bei der Zusammenfassung mehrerer einzelner Bäder zu einem einheitlichen Bäderbetrieb die Verlustvorträge der einzelnen BgA zusammengefasst, Verluste des zusammengefassten BgA auf die Einzelbetriebe vor der Zusammenfassung zurückgetragen werden (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 8 Rn. 9 [4/2016]).

601–604 Einstweilen frei.

J. Erläuterungen zu Abs. 9: Spartenbezogene Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bei bestimmten Dauerverlustbetrieben

I. Einordnung des Abs. 9

605 1. Grundinformation zu Abs. 9

Abs. 9 enthält Bestimmungen zur Verlustverrechnung von dauerdefizitär tätigen Eigengesellschaften mit mehreren Tätigkeitsbereichen. Anders als auf der Ebene einer jPöR führt die Ausübung mehrerer Tätigkeiten in einer KapGes. zwar zu einer grundsätzlichen stl. Zusammenfassung der Ergebnisse aus diesen Tätigkeiten. Da unter den Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 bei der Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit die Rechtsfolgen einer vGA aber nicht gezogen werden, hat der Gesetzgeber mit dem Erfordernis einer Spartenrechnung eine Regelung geschaffen, die den Verlustausgleich und Verlustabzug bei

diesen nach Abs. 7 begünstigten KapGes. in einem dem § 4 Abs. 6 entsprechenden Umfang beschränkt. Die spartenbezogene Ermittlung der stl. Bemessungsgrundlage trägt den bisherigen Zusammenfassungsgrundsätzen Rechnung und lässt insoweit eine Verlustverrechnung nur innerhalb der KapGes. zu. Eine einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2) ist danach nicht möglich; spartenbezogene Verluste werden nach Abs. 9 Satz 8 gesondert festgestellt. Abs. 9 ist nur in den VZ einschlägig, in denen bei der Eigengesellschaft die Voraussetzungen für die Ausnahme vom Ansatz einer vGA nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 vorliegen; erfüllt die Gesellschaft die Voraussetzungen erst- oder letztmals, enthält Abs. 9 Sätze 6 und 7 Sonderregelungen für vorhandene Verlustvorträge. Durch Abs. 9 wird somit grundsätzlich sichergestellt, dass für KapGes. bezüglich der Dauerverlustgeschäfte keine größeren Möglichkeiten der Verlustverrechnung bestehen, als dies bei einer Ausübung der entsprechenden Tätigkeiten durch BgA der Fall wäre.

Erfordernis einer Spartenrechnung: Anders als auf der Ebene einer jPöR führt die Ausübung mehrerer Tätigkeiten in einer KapGes. zwar zu einer grds. stl. Zusammenfassung der Ergebnisse aus diesen Tätigkeiten. Da unter den Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 bei der Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit die Rechtsfolgen einer vGA aber nicht gezogen werden, musste der Gesetzgeber eine Regelung schaffen, die die Ergebnisverrechnung bei KapGes. in einem dem § 4 Abs. 6 entsprechenden Umfang beschränkt. Zu diesem Zweck wurde mit Abs. 9 eine Spartenrechnung eingeführt. Diese soll letztendlich verhindern, dass eine unter Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zu fassende KapGes. Verluste aus Dauerverlustgeschäften mit Gewinnen aus sonstigen Tätigkeiten ausgleichen kann (KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2901). Die Spartenbildung ist losgelöst von der Frage vorzunehmen, ob die einzelnen Sparten einen Teilbetrieb bilden oder nicht (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 77; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 527; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044e; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2907). Folge der Anwendung des Abs. 9 bei den einschlägigen KapGes. ist eine spartenbezogene Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte; es erfolgt keine einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2); dazu regelt Abs. 9 Satz 8 die gesonderte Feststellung der spartenbezogenen Verluste. Für alle anderen KapGes., die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, ist das Vorliegen einer vGA nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen (FIAND, KStZ 2010, 49). Abs. 9 ist nur in den VZ einschlägig, in denen die Eigengesellschaft die Voraussetzungen für die Ausnahmen vom Ansatz der vGA nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 erfüllt. Soweit die Gesellschaft die Voraussetzungen erst- oder letztmals erfüllt, enthält Abs. 9 Sätze 6 und 7 Sonderregelungen für vorhandene Verlustvorträge (vgl. Anm. 628–631).

2. Rechtsentwicklung des Abs. 9

606

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Abs. 9 wurde eingefügt, mit erstmaliger Anwendung für den VZ 2009 (§ 34 Abs. 6 Satz 9 i d F des AIFM-StAnpG). Die Spartenrechnung ist somit erstmals für das Wj. der KapGes. vorzunehmen, das in 2009 endet.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 9 wurde um einen neuen Satz 8 ergänzt, der Regelungen zur verfahrensrechtl. Verlust-

feststellung beinhaltet. Diese Neuregelung ist ebenfalls erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 13 idF des AIFM-StAnpG).

Zur allg. Rechtslage bis 31.12.2008 vgl. Anm. 541.

607 3. Bedeutung des Abs. 9

Sinn der Spartenrechnung: Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 wird durch Abs. 9 ergänzt. Die Norm will für eine Nutzung der begünstigten Dauerverluste gem. Abs. 7 Satz 2 beim Verlustabzug nach § 10d EStG durch eine Spartenrechnung bereits auf der Ebene der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte sicherstellen, dass eine Ergebnisverrechnung nur in dem Umfang erfolgen darf, in dem eine Quersubventionierung auch bei verschiedenen BgA nach Maßgabe der Zusammenfassungsgrundsätze des § 4 Abs. 6 möglich ist (BTDrucks. 16/11108, 34; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1561 [2/2013]; ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 3 [4/2016]). Die Möglichkeiten der Ergebnisverrechnung bei der Eigengesellschaft werden mit Abs. 9 daher auf einen Umfang begrenzt, wie er sich bei unmittelbarer Anwendung des § 4 Abs. 6 iVm. Abs. 8 bei Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Rahmen von unmittelbar unterhaltenen BgA ergeben würde (BTDrucks. 16/11108, 33f.). Diese Rechtsfolge wird im Rahmen des Abs. 9 durch Segmentierung nicht nur bei der Einkommensermittlung, sondern auch bei der Bestimmung des Umfangs des Verlustabzugs iSd. § 10d EStG fortgesetzt (vgl. Abs. 9 Sätze 4, 5). Nach Ansicht von GOSCH/ROSER in GOSCH (3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044d) will der Gesetzgeber mit Abs. 9 – folgerichtig – einen Gleichklang und eine Art „innerer Gerechtigkeit“ zwischen dauerdefizitären BgA und dauerdefizitären kommunalen Eigengesellschaften herstellen, mit der Folge einer Begrenzung der Quersubventionierung.

Kompliziertheit der Spartenrechnung: Zum Teil wird die Neuregelung des Abs. 9 aber auch sehr krit. gewürdigt und als systemfremdes „Regelungsmonstrum“ mit beachtlicher Komplexität bezeichnet, das aufgrund seiner Scheingenauigkeit und -abgrenzbarkeit einen ausgesprochenen „Spartenexperten mit entsprechender personeller Aufrüstung der Buchhaltungs- und Steuerabteilungen“ benötige (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044h; ähnlich FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41; HÜTTEMANN, VBIBW 2010, 17). KRÄMER (in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 35 [4/2016]) befürchtet durch Abs. 9 eine erhebliche Verkomplizierung des StRechts mit nachhaltigem Streitpotential und spricht von einer „Gestaltungs-Verhinderungsvorschrift“, deren Zahl tatsächlicher Anwendungsfälle seiner Ansicht nach nur gering sein dürfte. Die zahlreichen ungeklärten Zuordnungsfragen sowie die Unsicherheit für die VZ bis 2009 veranlassen FIAND (KStZ 2010, 49) zu der Feststellung, dass mit Abs. 9 zwar kein großer Wurf gelungen ist, aber wohl das Beste, was derzeit und unter den gegebenen gesetzlichen Rahmenbedingungen möglich war, erreicht wurde.

► *Stellungnahme:* Unbestritten ist, dass eine erhebliche Komplexität mit dieser Neuregelung verbunden ist, deren Ausmaß derzeit noch nicht abschließend erkennbar ist. Insbesondere in Fällen der Umstrukturierung sowie einer über mehrere Jahre erfolgenden Veränderung der Geschäftsbereiche wird sie auf dem Prüfstand stehen (so zutr. FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41; ähnlich BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1404, 1562 [2/2013]).

4. Zeitlicher Geltungsbereich

608

Abs. 9 findet erstmalig für den VZ 2009 Anwendung (§ 34 Abs. 6 Satz 9 idF des AIFM-StAnpG).

Übergangsregelung: Ein zum 31.12.2008 bei der KapGes. festgestellter Verlustvortrag geht nicht unter. Er ist sachgerecht auf die sich ergebenden Sparten aufzuteilen (§ 34 Abs. 6 Satz 10 idF des AIFM-StAnpG), also den Sparten zuzuordnen, denen die Tätigkeiten zuzurechnen sind, die diesen Verlust früher erwirtschaftet bzw. verursacht haben (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 37 [6/2011]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2927). Die sich hiernach ergebenden jeweiligen Beträge bilden den Ausgangsbetrag bei der Anwendung des § 10d EStG in den folgenden VZ. Gemäß Abs. 9 Satz 8 ist der am Schluss eines VZ verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte gesondert festzustellen; § 10d Abs. 4 EStG gilt entsprechend (vgl. auch Anm. 632f.).

Für den Verlustrücktrag aus 2009 in den VZ 2008 ist die Summe der sich im VZ 2009 ergebenden Beträge aus den einzelnen Sparten maßgebend (§ 34 Abs. 6 Satz 11 idF des AIFM-StAnpG). Voraussetzung ist, dass die Summe der sich aus allen Sparten ergebenden Beträge negativ ist (BTDrucks. 16/11108, 36; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044). Für den Verlustrücktrag aus 2009 auf 2008 kommt daher insgesamt maximal der in § 10d Abs. 1 EStG vorgesehene Höchstbetrag von 1 Mio. € in Betracht (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1147 [5/2015]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 38 [6/2011]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1907).

II. Spartenbildung bei Dauerverlustgeschäften bestimmter Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 9 Satz 1)

1. Sachlicher Anwendungsbereich des Spartenbildungsgebots

609

Abs. 9 ist anzuwenden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 66), wenn für eine KapGes. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt (vgl. Anm. 552–557) und diese KapGes.

- mehr als eine Tätigkeit ausübt, die bei einer jPöR jeweils zu einem BgA führen würde, die ggf. aber nach § 4 Abs. 6 zusammengefasst werden könnten,
- neben mindestens einer wirtschaftlichen Tätigkeit auch eine Tätigkeit iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 ausübt oder
- mehrere Tätigkeiten iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 ausübt.

Unter Verweis auf den Wortlaut des Abs. 9 Satz 1 soll für dessen Anwendung nach KRÄMER in DPM (§ 8 Abs. 9 Rn. 4 [4/2016]) schon ein Dauerverlustgeschäft als alleinige Tätigkeit der KapGes. genügen (aA ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 520). Wird in einer KapGes. – auch bei mehreren Tätigkeitsbereichen – hingegen überhaupt kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft ausgeübt, kommt die Spartentrennung gem. Abs. 9 nicht in Betracht, da die Ergebniskorrektur über den Ansatz einer vGA erfolgt (ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 520; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1565 [2/2013]).

610 2. Tätigkeitsbezogene Spartenbildung

Mit der Ausübung verschiedenartiger Tätigkeiten in einer KapGes. der öffentlichen Hand kommt es zur Zusammenfassung dieser Tätigkeiten bei einem Stpfl. Diese Zusammenfassung ist unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Abs. 6 bei der Spartenbildung zwingend zu berücksichtigen; aufgrund der Formulierung „zusammenfassbare“ Tätigkeiten kommt es nicht darauf an, ob die KapGes. sich für oder gegen eine derartige Zusammenfassung entscheidet, dh., es besteht kein Wahlrecht (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 68, 78; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1137 [5/2015]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1569 [2/2013]; PINKOS, DStZ 2010, 96; mit Einschränkung: KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 5 [4/2016]; aA BRACKSIEK, FR 2009, 15). Sind im Einzelfall unterschiedliche Zusammenfassungsmöglichkeiten denkbar, sollte auf die von der KapGes. im Rahmen der StErklärung ausgeübte Option und Spartenbildung abgestellt werden (so BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1569 [2/2013]; PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1888; BRACKSIEK, FR 2009, 15; aA [größtmögliche Zusammenfassung] PINKOS, DStZ 2010, 96; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1137 [5/2015]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 9 [4/2016]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2907). Abs. 9 sieht in Satz 1 Nr. 1–3 in Abhängigkeit von der ausgeübten Tätigkeit jeweils eine gesonderte Zuordnung zu einer Sparte vor.

Die einzelnen Tätigkeiten der KapGes., bei denen die Regelungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommen, sind den folgenden Sparten zuzuordnen: Zunächst sind Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 1 („hoheitliche“ Dauerverlustgeschäfte), danach Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 2 Alt. 1 (Zusammenfassbare Tätigkeiten), dann Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 2 Alt. 2 (nicht „hoheitliche“ Dauerverlustgeschäfte) und schließlich Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 3 (übrige Tätigkeiten, dh. nicht zusammenfassbare und nicht „hoheitliche“ Tätigkeiten) zu bilden.

Die Anzahl der Sparten ist nicht festgeschrieben, sondern passt sich den jeweiligen Tätigkeiten dynamisch an, sodass laufend neue Sparten hinzukommen bzw. vorhandene untergehen können (BRACKSIEK, FR 2009, 15). Jede Änderung in der Tätigkeitsstruktur der KapGes. ist daher auf ihre Auswirkung hinsichtlich der Spartenzuordnung zu überprüfen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 72; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 528). Die nachfolgende Übersicht (aus FIAND, KStZ 2010, 49; ergänzt um FIAND, KStZ 2015, 162) skizziert – in komprimierter Form – die unterschiedlichen Fallgruppen des Abs. 9 Satz 1:

Sparten: Hoheitliche Verlustgeschäfte gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1	Sparten: Zusammenfassbare Tätigkeiten gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1	Sparten: Restliche Dauerverlustgeschäfte gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2	Sparten: Übrige Tätigkeiten gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3
<p>Jedes hoheitliche Dauerverlustgeschäft ist einer gesonderten Sparte zuzuordnen.</p> <p>Beispiele: Abwasserentsorgung mit Verlusten Restmüll- und Altpapierentsorgung mit Verlusten Bildungspolitische Betätigungen mit Verlusten Schulschwimmen</p>	<p>Zusammenfassbare Tätigkeiten sind jeweils einer gesonderten Sparte zuzuordnen.</p> <p>Beispiele: Zusammenfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben Zusammenfassung von Bäder- und Versorgungsbetrieben, wenn eine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht Verschiedene Theater Gewerbemüllverwertung</p>	<p>Dauerverlustgeschäfte, die nicht aus einer hoheitlichen Tätigkeit stammen, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen.</p> <p>Beispiele: Nutzungsüberlassung einer Sport-, Stadt- oder Mehrzweckhalle Bäderbetrieb (ohne Zusammenfassung) Verkehrsbetrieb (ohne Zusammenfassung)</p>	<p>Für die übrigen Tätigkeiten ist eine einheitliche (zusammenfassbare) Sparte zu bilden.</p> <p>Beispiele: Gewinnträchtiger Grundstückshandel Gewinnträchtiger Abwasserentsorgungsbetrieb Duales System, Gewerbliche Siedlungsabfälle, Gewerbemüllbeseitigung Tiergarten Zoologischer Garten</p>

3. Konkretisierung der tätigkeitsbezogenen Spartenbildung

a) Tätigkeiten aus „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften (Abs. 9 Satz 1 Nr. 1) 611

Sofern die KapGes. mehrere Tätigkeiten ausübt, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei jPÖR zu einem Hoheitsbetrieb gehören (Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2), sind diese Tätigkeiten jeweils einer gesonderten Sparte (Untersparte) zuzuordnen (Sparten mit hoheitlichen Dauerverlustgeschäften für jedes Dauerverlustgeschäft). Für verschiedene Tätigkeiten nach Nr. 1 ist eine entsprechende Anzahl von Sparten zu bilden. Hierbei ist es unerheblich, ob darunter auch Geschäfte mit Gewinnen sind (PINKOS, DStZ 2010, 96). Eine Zusammenfassung dieser hoheitlichen Tätigkeiten in einer Sparte scheidet aus (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 69). Kritisch im Hinblick auf die Bestimmtheit der Voraussetzungen dieser Fallgruppe äußern sich GOSCH/ROSER in GOSCH (3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044e). Eine Zusammenfassung von Tätigkeiten innerhalb einer Sparte ist nur möglich, wenn es sich um gleiche Tätigkeiten handelt, eine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung genügt nicht (KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2906).

Beispiele: Abfallentsorgung, Abwasserbeseitigung mit Verlusten.

BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 50 sieht als weiteres typisches Beispiel für ein derartiges hoheitliches Dauerverlustgeschäft das Schulschwimmen an. Wird das Bad sowohl als öffentliches Bad als auch zum Schulschwimmen genutzt, würde dies eine Aufteilung auf zwei Sparten zur Folge haben. Dies wäre mit einem erheblichen bürokratischen Aufwand verbunden. Würde die Kommune ein Entgelt zahlen wie andere Badegäste des öffentlichen Badebetriebs,

könnte dies der Annahme eines hoheitlichen Schulschwimmens entgegenstehen und der gesamte Bäderbetrieb als öffentlicher Badebetrieb angesehen und damit in einer Sparte erfasst werden.

612 **b) Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbare Tätigkeiten (Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1)**

Da es sich bei den nach § 4 Abs. 6 zusammenfassbaren Tätigkeiten immer um Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2 handelt, nicht jedes Dauerverlustgeschäft jedoch zu den nach § 4 Abs. 6 zusammenfassbaren Tätigkeiten gehört, bedeutet dies für die Sparteneinteilung nach Nr. 2, dass die Dauerverlustgeschäfte nach Abs. 7 Satz 2 und die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbaren Tätigkeiten nicht deckungsgleich und insoweit getrennt zu betrachten sind, dh., die nicht zusammenfassbaren Dauerverlustgeschäfte sind nach Satz 1 Nr. 2 jeweils gesonderten (einzelnen) Sparten zuzuordnen (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 11 [4/2016]; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044e). Bei nicht zusammenfassbaren Tätigkeiten ist darüber hinaus zu beachten, dass unter die vorliegende Fallgruppe nur begünstigte Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2 fallen (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1887). Wenn die KapGes. mehrere Tätigkeiten ausübt, die bei einer jPöR nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar sind, sind diese Tätigkeiten nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 Satz 1 (dh. unter Beachtung der Zusammenfassung) jeweils einer gesonderten (einzelnen) Sparte (Untersparte) zuzuordnen, unabhängig davon, ob es sich um Dauerverlust- oder Gewinnengeschäfte handelt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 70). Konsequenz ist zB, dass nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 zusammenfassbare gleichartige Betriebe nicht mit den nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 zusammenfassbaren Betrieben gem. § 4 Abs. 3 zu einer einheitlichen Sparte zusammengefasst werden können.

Beispiele: Zusammenfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben, Zusammenfassung von Bäder- und Versorgungsbetrieben, sofern eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht.

Nach OFD Rheinland/OFD Münster v. 23.11.2012 (ZKF 2013, 15) soll von der Erteilung verbindlicher Auskünfte zur Thematik der Zusammenfassung von Tätigkeiten in einer KapGes. gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 abgesehen werden, bis zwischen den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder die Kriterien für die Anerkennung der Zusammenfassung von BgA wegen einer objektiv engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 erörtert und abgestimmt worden sind. Zur Zusammenfassung von BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 mittels eines Blockheizkraftwerks, wenn die zusammenzufassenden Tätigkeitsbereiche in KapGes. iSd. Abs. 7 betrieben werden, vgl. BMF v. 11.5.2016 – IV C 2 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2016, 479.

613 **c) Tätigkeiten, die aus nicht „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften resultieren (Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2)**

Übt die KapGes. mehre Tätigkeiten aus, die bei einer jPöR aus nicht zusammenfassbaren Dauerverlustgeschäften stammen (dh. Dauerverlustgeschäfte, die nicht aus einer hoheitlichen Tätigkeit stammen), sind diese Tätigkeiten unter Beachtung der Zusammenfassungsgrundsätze jeweils einer gesonderten (einzelnen) Sparte (Untersparte) zuzuordnen.

Beispiele: Sport-, Stadt- oder Mehrzweckhalle, Theater, Bäderbetriebe, Verkehrsbetriebe.

d) Übrige Tätigkeiten mit einheitlicher Spartenbildung (Abs. 9 Satz 1 Nr. 3) 614

Die danach verbleibenden Tätigkeiten sind einer gesonderten und zusammenfassbaren Sparte zuzuordnen. Hierunter fallen hoheitliche Tätigkeiten, die kein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 Satz 2 darstellen, nicht nach Abs. 7 Satz 2 begünstigte dauerdefizitäre Tätigkeiten und die mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeiten (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 14 [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1137 [5/2015]). In diese Sparte sind auch Geschäfte einzuordnen, die – ohne Dauerverlustgeschäfte zu sein – in einzelnen Wj. Verluste bzw. Anlaufverluste erzielen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 71; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 14 [4/2016]; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 525). Strukturell ist diese Sparte als eine einheitliche Auffangsparte anzusehen (GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044e).

Beispiele: Abwasserbeseitigung mit Gewinnen, Grundstückshandel, Hausmüllentsorgung (Duales System).

III. Spartenbezogene getrennte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2)**1. Grundsatz: Segmentierte Ermittlung von Spartergebnissen**

615

Für jede sich nach Abs. 9 Satz 1 ergebende Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln (1. Verfahrensstufe), hierbei sind insbes. Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 anzuwenden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 86). Nur Sparten, deren Gesamtbetrag der Einkünfte nicht negativ ist, sind bei der anschließenden Ermittlung des Einkommens der Eigengesellschaften (2. Verfahrensstufe) zu berücksichtigen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 87; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1145 [5/2015]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1584 [2/2013]; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 529; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67).

Damit ergibt sich eine Segmentierung innerhalb der Einkommensermittlung der KapGes., die für unmittelbar unterhaltene BgA der jPöR aus der grundsätzlichen Einzelerfassung der wirtschaftlichen Tätigkeit und damit der getrennten Einkommensermittlung sowie der eingeschränkten Zusammenfassungsmöglichkeit nach § 4 Abs. 6 Satz 1 und der stl. Unbeachtlichkeit von hoheitlichen Tätigkeitsfeldern resultiert (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1568 [2/2013]).

Die Bildung der Sparten lässt die StPflcht der KapGes. selbst unberührt (ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629). Für die Ermittlung der Spartergebnisse sind die WG und die Geschäftsvorfälle der KapGes. aus der für sie bestehenden Rechnungslegung den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise rechnerisch zuzuordnen; dies gilt insbes. für Beteiligungen oder Finanzanlagen oder sonstiges gewillkürtes BV (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 80–82; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 16 [4/2016]). Schulden sind ebenfalls den einzelnen Sparten sachgerecht unter Berücksichtigung eines wirtschaftlichen unmittelbaren Zusammenhangs zuzuordnen. Eine virtuelle Aufteilung dürfte zB bei Pensionsrückstellungen in Betracht zu ziehen sein (Bott in Ernst & Young, § 8 Rn. 1579 [2/2013]). Wird die spartenmäßige Zuordnung eines WG geändert, führt dies nicht zur Realisierung

stiller Reserven, da keine Verschiebung zwischen verschiedenen Besteuerungssubjekten erfolgt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 80; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 16 [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1146 [5/2015]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2910).

Die sachgerechte Zuordnung ist nur mit erheblichem verwaltungstechnischen Aufwand und auf der Grundlage entsprechender (streitanfälliger) Schätzungen und daraus resultierender Ungenauigkeiten möglich (LEIPPE, DStZ 2010, 106; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1146 [5/2015]). Daran ändert auch nichts das mittlerweile in vielen Bundesländern eingeführte Neue Kommunale Finanzmanagement und die damit einhergehende Ersetzung des kameralen Rechnungswesens durch ein kaufmännisches Rechnungswesen in Form der doppischen Buchführung (LEIPPE, DStZ 2010, 106; aA KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2910).

Angesichts der besonderen Komplexität der Spartenrechnung und der zu erwartenden Schwierigkeiten bei der praktischen Umsetzung ist für eine trennscharfe Abgrenzung der einzelnen Sparten ein aussagefähiges Rechnungswesen mit entsprechenden Kostenstellenrechnungen unabdingbar; dabei wird man ohne umfangreiche Nebenrechnungen nicht auskommen (LEIPPE, ZKF 2009, 81; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629, spricht in diesem Zusammenhang von einer stl. Zerlegung in „Loss-Center“; krit. auch KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 16 [4/2016]).

Die konsequente Gewinnabgrenzung zwischen den Sparten erfordert darüber hinaus in gleichem Maße auch eine entsprechende Leistungstrennung, wobei dies durch unmittelbare Zuordnung der anteiligen Aufwendungen oder aber durch interne Verrechnung zwischen den einzelnen Sparten zu marktüblichen Preisen erfolgen kann (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Denkbar wäre auch ein Zuordnungsschlüssel, der auf den jeweiligen personellen Einsatz in den Sparten abstellt (STRAHL, DStR 2010, 193). Konsequenter wäre es dann auch, eine (fiktive) Trennung der liquiden Mittel und dann ggf. eine interne Verzinsung zwischen den einzelnen Sparten vorzunehmen.

Für die Spartenrechnung sind von der FinVerw. folgende neuen Steuervordrucke entwickelt worden:

- Anlage Spartenübersicht (Beschreibung der Sparten/Tätigkeiten und Dokumentation der Veränderungen),
- Anlage ÖHK (Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte je Sparte für die KSt),
- Anlage ÖHG (Ermittlung des Gewerbeertrags je Sparte).

2. Einzelfragen zur Spatenergebnisrechnung

616 a) Hilfsgeschäfte

Hilfsgeschäfte zu einer Haupttätigkeit sind nach objektiven Maßstäben denjenigen Sparten zuzuordnen, denen sie dienen bzw. die sie ergänzen; sie teilen das Schicksal der Haupttätigkeit (ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 526; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044g). Ob ein Hilfsgeschäft vorliegt, beurteilt sich nach den Gegebenheiten des Einzelfalls. Die Veräußerung des BV infolge der Aufgabe der operativen Tätigkeit ist beispielsweise ein Hilfsgeschäft in der Sparte, der das BV bisher zugeordnet war. Für Nebengeschäfte

von untergeordneter Bedeutung soll Entsprechendes gelten (vgl. zu diesen Grundsätzen BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 76).

Fraglich bleibt damit die Identifikation einer Tätigkeit als Hilfsgeschäft. Einen Ansatzpunkt hierfür könnte bilden, dass keine eigenständige gewerbliche Tätigkeit begründet wird (so FG Düss. v. 9.3.2009 – 6 K 3720/06 K,G,F, EFG 2010, 1443, rkr.). Es kann uE jedenfalls dann nicht von einer eigenständigen Haupttätigkeit ausgegangen werden, wenn die Tätigkeit bei einer jPöR nicht zu einem BgA führen würde. Dies ist der Fall, wenn die Kriterien von R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015 nicht erfüllt sind (vgl. § 4 Anm. 27). Dies bedeutet, dass bei Umsätzen unter 35 000 € noch eine Hilfstätigkeit angenommen werden kann, die der jeweiligen Hauptsparte zuzurechnen ist, während bei darüber liegenden Umsätzen grds. eine eigenständige Tätigkeit vorliegt, die als nicht begünstigtes Dauerverlustgeschäft der Sparte gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 zuzuordnen ist (glA PINKOS, DStZ 2010, 96; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1146 [5/2015]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2909). Dennoch wird bei Überschreiten des Betrags iHv. 35 000 € auch dann ein Hilfsgeschäft angenommen werden können, wenn die Tätigkeit die Haupttätigkeit lediglich ergänzt oder fördert; dies kann zB bei der Cafeteria eines Schwimmbads der Fall sein (so auch WESTERMANN/PRECHTL, KStZ 2010, 149; ähnlich BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1571 [2/2013]). Nach KRÄMER in DPM (§ 8 Abs. 9 Rn. 16b [4/2016]) soll in den Fällen, in denen das begünstigte Hauptgeschäft von der jPöR verpachtet, die Hilfstätigkeit aber von ihr selbst betrieben wird, das Hilfsgeschäft mit dem verpachteten BgA eine Einheit bilden.

Diese Grundsätze sollten auch für Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung gelten, die ebenfalls anhand der Kriterien von R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015 identifiziert werden können.

b) Umfang des Betriebsvermögens

617

Die spartenbezogene Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte erfordert nicht nur eine sachgerechte Zuordnung von WG und Geschäftsvorfällen, sondern auch ein für eine Tätigkeit notwendiges BV ist zwingend entsprechend der Tätigkeit und dem objektiven bzw. funktionellen Sachzusammenhang dieser Sparte zuzuordnen; die Änderung der Zuordnung führt nicht zu einer Entnahme mit Aufdeckung der stillen Reserven (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1898; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 80; RANG/BALDAUF, DStZ 2014, 38; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 16 [4/2016]).

Allerdings führt das BMF (v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 81, Beispiel 1) aus, dass eine Beteiligung zwar als gewillkürtes BV einer Sparte zugeordnet werden kann, ein bestehendes Festgeldkonto aber grds. aufzuteilen ist, zB umsatzabhängig (bejahend PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1898). Die ausschließliche Zuordnung zu einer Sparte wäre zB nur möglich, wenn nachweisbar in einem Bereich keine liquiden Finanzmittel anfallen oder benötigt würden.

LEIPPE (DStZ 2010, 106) kritisiert, dass diese Handhabung die bisher praktizierte Finanzfreiheit in einem Konzern erheblich einschränkt. Zudem sei die zwingende Aufteilung des Festgeldkontos dann nicht sachgerecht, wenn einzelne Sparten Dauerverluste erwirtschaften und somit keinen Beitrag zur Bildung von liquiden Mitteln leisten.

Der Umfang des BV einer Sparte sollte uE analog zu den Zuordnungsvorschriften der BgA bestimmt werden (vgl. § 4 Anm. 105). Neben dem Vorliegen von

notwendigem BV sollte generell auch die Bildung von gewillkürtem BV möglich sein, was nicht nur eine stl. Gleichstellung – wie vom Gesetzgeber beabsichtigt – mit einem entsprechenden BgA zur Folge hätte, sondern dem Stpfl. die Möglichkeit eröffnen würde, nicht eindeutig einer Sparte zuzuordnende WG frei einer der Sparten zuzuweisen (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; LEIPPE, DStZ 2010, 106; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 16 [4/2016]; krit. GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044g). Dies würde zudem hinsichtlich der Zuordnung von Beteiligungen und Finanzanlagen zu einem sachgerechten Ergebnis führen.

Die Veräußerung des BV in Folge der Aufgabe der operativen Tätigkeit einer Sparte ist als Hilfsgeschäft der Sparte zuzurechnen, der das BV bisher zugeordnet war (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 76).

618 c) Allgemeine Verwaltungs- und Servicekosten

Die allgemeinen ex- und internen Verwaltungs- und Servicekosten (zB Kosten für Buchführung oder Beratung) oder sonstige Kosten der KapGes. (zB abziehbare Zuwendungen gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2) sind den einzelnen Sparten sachgerecht zuzuordnen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 83). Sachgerecht können Aufteilungsmaßstäbe sein, die sich an der Kostenrechnung orientieren (zB bei Personalkosten, Abschreibungen auf WG, vgl. BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1582 [2/2013]), ebenso dürfte ein an den Umsatzerlösen orientierter Schlüssel anzuerkennen sein (FIAND, KStZ 2010, 49; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2910). Entscheidend ist, dass die jeweils gefundenen Aufteilungsschlüssel nachvollziehbar sind, schlüssig dargelegt, stetig angewandt und auch begründet werden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 83; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044g); Entsprechendes gilt für spätere Abweichungen oder Änderungen (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 17 [4/2016]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1580 [2/2013]).

Werden diese Leistungen (Shared-Service-Leistungen) von einer Konzerngesellschaft für die einzelnen Unternehmen des Konzerns erbracht, soll diese Tätigkeit bei der Konzerngesellschaft eine eigenständige sonstige Tätigkeit bilden, die der Sparte „übrige Tätigkeiten“ iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 und nicht der bzw. den Querverbundsparten zuzuordnen ist, mit der weiteren Konsequenz, dass die den Konzerngesellschaften in Rechnung gestellten Beträge bei diesen externe Verwaltungs- und Servicekosten darstellen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 84; bestätigt durch BayLfSt. v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636; so auch GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044g; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1146 [5/2015]). Diese Separierung von Service-, Verwaltungs- und/oder Betriebsführungstätigkeiten von anderen, eigenen operativen Tätigkeiten der betreffenden Konzerngesellschaft in deren Spartenrechnung dürfte zwar vom Grundsatz her vertretbar sein, in Organisationsstrukturen kann dies jedoch uE – speziell angesichts der Vorgaben des § 15 Satz 1 Nr. 5 – nicht gelten (so auch WESTERMANN/PRECHTL, KStZ 2010, 149; Storg, DStZ 2011, 784; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 17a [4/2016]; aA BayLfSt. v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636).

Allgemein sachgerechter wäre es zudem, bei der vorliegenden Fallkonstellation eine Leistungsverrechnung auf die einzelnen Unternehmen zu ermöglichen (so auch LEIPPE, DStZ 2010, 106). Für die praktische Handhabung bedeutet die skizzierte Auffassung des BMF, dass in einer Konzerngesellschaft oder auch auf der

Holdinglebene der Ausweis von Überschüssen bzw. Unterdeckungen aus solchen konzerninternen Leistungen zu vermeiden ist.

d) Zinsschranke

619

Kommt es bei einer KapGes. iSd. Abs. 7 und 9 nach den Grundsätzen des BMF v. 4.7.2008 (IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Tz. 91–93) zur Anwendung des § 4h EStG bzw. § 8a, ist der nicht abziehbare Betrag bzw. der Zinsvortrag nach BMF v. 12.11.2009 (IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 85) sachgerecht den einzelnen Sparten zuzuordnen, während eine spartenbezogene Ermittlung der Zinsschrankenbeträge unterbleibt (BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1583 [2/2013]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1146 [5/2015]). Dies dürfte in gleicher Weise für einen eventuell bestehenden EBITDA-Vortrag gelten. Wie diese Zuordnung erfolgen soll, wird jedoch nicht aufgezeigt. Sachgerecht kann etwa eine Aufteilung nach der Kapitalverwendung in den einzelnen Sparten sein, wobei verschiedene Zinssätze durch eine Gewichtung berücksichtigt werden müssten (FIAND, KStZ 2010, 49). In Holdingstrukturen könnte zB die Finanzierung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden (LEIPPE, DStZ 2010, 106).

e) Besonderheiten bei Organshaft

620

Abs. 9 ist grds. nur auf KapGes., nicht jedoch auf BgA anzuwenden. Ist jedoch ein BgA OT einer oder mehrerer Eigengesellschaften iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, kommt es auf der Ebene des OT zu einer Zusammenfassung der Tätigkeiten, die im Organkreis ausgeübt werden. Bezüglich der Auswirkungen auf die Spartenbildung sieht BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303, Tz. 91; vgl. auch PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1900) folgende Regelungen vor:

Auf der Ebene der OG sind im Wege der Einkommensermittlung weder Sparten iSd. Abs. 9 zu bilden noch bei Dauerverlustgeschäften die Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 zu ziehen (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 und Nr. 5 Satz 1). Das dem OT zugerechnete Einkommen der OG und das Einkommen aus den eigenen Tätigkeiten des OT-BgA (krit. zu letztgenannter Zurechnung: KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 30 [4/2016]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2903) ist auf der Ebene des OT nach Maßgabe des Abs. 9 den beim OT zu bildenden Sparten zuzuordnen (§ 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2). Innerhalb dieser Sparten sind dann Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2).

Die Behandlung des OT-BgA wie eine KapGes. gilt nur für die Durchführung der Spartenrechnung, während er im Übrigen weiterhin als BgA anzusehen ist, der mit anderen BgA zusammengefasst werden kann (so zutr. KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 30 mit Beispielsfall [4/2016]).

Umstritten ist, ob auch dauerdefizitäre Betriebe gewerblicher Art Organträger sein können: Während dies bisher von der FinVerw. (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 94; „Arbeitshilfe zur Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ der OFD Nordrhein-Westfalen v. 1.10.2014, 132 ff.) und der Rspr. (vgl. BFH v. 2.9.2009 – I R 20/09, BFH/NV 2010, 391; FG Düss. v. 29.6.2010 – 6 K 2990/07 K, EFG 2010, 1732, rkr.; bestätigt durch FG Düss. v. 18.3.2014 – 6 K 3493/11 K, EFG 2014, 1032, rkr.) verneint wurde, bejahte das FG Köln v. 19.12.2013 (10 K 2933/11, EFG 2014, 662, rkr.) unter Hinweis auf die Rspr. des BFH v. 25.7.2002 (I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341)

erstmalig diese Möglichkeit, sofern der BgA mit den Beteiligungserträgen der OG ein positives Ergebnis erwirtschaftet (zust. WESTERMANN/PRECHTL, GHJ 2014, 89; BELCKE/WESTERMANN, BB 2015, 1500; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 531). Eine Bestätigung dieser zuletzt genannten Ansicht findet sich nunmehr auch in den KStR 2015, indem R 4.2 Satz 4 KStR 2015 bestimmt, dass auch ein BgA, der Dauerverlustgeschäfte gem. § 8 Abs. 7 ausübt, OT sein kann, wenn er insgesamt ein gewerbliches Unternehmen iSd. § 14 Abs. 1 ist. Mit dieser rechtl. Neubewertung können neue Handlungsspielräume, zB durch Abschluss eines GAV, für die Bildung eines stl. Querverbands mit kommunalen Stadtwerken ohne umfangreiche Umstrukturierungen geschaffen werden (zB Organschaft zwischen einem BgA-Bäderbetrieb oder BgA Parkhaus und Tochter-Stadtwerk).

Ist eine PersGes. OT einer Eigengesellschaft iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, ist bei der PersGes. Abs. 9 nicht anzuwenden, sondern es sind die Grundsätze zur Anwendung des Abs. 7 auf PersGes. mit Dauerverlustgeschäften analog heranzuziehen; die Beteiligung der PersGes. an der OG ist eine getrennt zu beurteilende Tätigkeit (so auch KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 30 [4/2016]).

IV. Spartenbezogene Veränderungen im Tätigkeitsbereich (Abs. 9 Satz 3)

1. Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 1)

621 a) Tatbestand

Die Regelung des Abs. 9 Satz 3 verdeutlicht, dass die Anzahl der Sparten nicht festgeschrieben ist, sondern sich den jeweiligen Tätigkeiten dynamisch anpasst, sodass neue Sparten hinzukommen (Aufnahme) oder vorhandene untergehen (Aufgabe) können.

Die Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit führt gem. Abs. 9 Satz 3 Halbs. 1 zu einer neuen, gesonderten Sparte.

622 b) Rechtsfolge: Entstehen einer neuen, gesonderten Sparte

Das Entstehen der neuen, gesonderten Sparte erfolgt unter Berücksichtigung der aktuellen Tätigkeitsstruktur (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 75) und sperrt damit die Querverrechnung von Verlusten.

Der Gesetzeswortlaut rechtfertigt es, auch dann eine neue Sparte anzunehmen, wenn beim BgA eine nachträgliche Zusammenfassung iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 zulässig wäre (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1138 [5/2015]; BRACKSIEK, FR 2009, 15; GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044f; ähnlich LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67).

Gleichzeitig ist die Fortführung der bisherigen Sparte wegen der fehlenden Gleichartigkeit zu den bisherigen Tätigkeiten nicht möglich. Ein in dieser Sparte festgestellter Verlustvortrag ist festzuschreiben; kommt es künftig wieder zu einer Tätigkeitsstruktur, die dieser Sparte entspricht, ist dieser festgeschriebene Betrag als Anfangsbestand der neuen Sparte maßgebend (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 75).

Aufnahme einer gleichartigen Tätigkeit: Wird dagegen zu einer bestehenden Sparte eine gleichartige Tätigkeit aufgenommen, wird die nämliche Sparte in ihrer veränderten Form fortgeführt. Die Aufnahme einer weiteren gleichartigen Tätigkeit begründet mithin keine neue Sparte, sodass die bisherigen Verluste trotz der veränderten Tätigkeitsstruktur innerhalb der Sparte weiterhin genutzt werden können (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 73, 79; Krämer in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 25 [4/2016]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2911). Da gleichartige Tätigkeiten (vgl. § 4 Anm. 81) gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 zusammenfassbar sind, ist dieses Ergebnis folgerichtig (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1138 [5/2015]). Das ergibt sich auch im Umkehrschluss aus Abs. 9 Satz 3. Ausnahmsweise soll aber dann eine neue Sparte gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 zu bilden sein, wenn die Ausgangstätigkeit gewinnbringend und deshalb der Sparte iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 zugeordnet war, während die aufgenommene weitere gleichartige Tätigkeit ein Dauerverlustgeschäft ist, da die Zuordnung des Dauerverlustgeschäfts zu den „übrigen“ Tätigkeiten systemwidrige Verlustverrechnungsmöglichkeiten eröffnen würde (so RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1138 [5/2015]; KRÄMER in DPM, § 8 Rn. 25 [4/2016]).

Sonderfall bei einheitlicher Spartenbildung (Abs. 9 Satz 1 Nr. 3): Veränderungen in der Sparte „übrige Tätigkeiten“ iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 führen zu Änderungen in dieser Sparte und zur Fortführung dieser Sparte in der veränderten Form, dh. keine neue Sparte, sondern Erfassung in der bisherigen Sparte (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 74), auch soweit es sich um die Aufnahme einer nicht gleichartigen Tätigkeit handelt (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1138 [5/2015]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 25 [4/2016]). Eventuell bestehende Verlustvorträge, zB als Folge von Anlaufverlusten, können innerhalb dieser Sparte weiterhin genutzt werden.

2. Entsprechende Geltung bei Aufgabe einer solchen Tätigkeit (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 2)

a) Tatbestand

623

Für die Aufgabe einer nicht gleichartigen Tätigkeit gilt gem. Abs. 9 Satz 3 Halbs. 2 Entsprechendes wie bei der Aufnahme (vgl. Anm. 620 f.).

b) Rechtsfolge

624

Die Aufgabe einer nicht gleichartigen Tätigkeit führt zum Wegfall der Sparte. Ein in dieser Sparte festgestellter Verlustvortrag ist festzuschreiben; kommt es künftig wieder zu einer Tätigkeitsstruktur, die dieser Sparte entspricht, ist dieser festgeschriebene Betrag als Anfangsbestand der neuen Sparte maßgebend (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 75).

Entsprechende Geltung: Nicht eindeutig ist die Bedeutung des Verweises auf die entsprechende Anwendung der Regelungen zur Aufnahme für die Aufgabe einer nicht gleichartigen Tätigkeit, denn entweder bildete die aufgegebenen Tätigkeit eine eigene Sparte, sodass die Verluste ohnehin nicht mit anderen Sparten verrechenbar sind, oder die aufgegebenen Tätigkeit war bereits mit anderen Tätigkeiten gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 4 Abs. 6 Nr. 2, 3 in einer Sparte erfasst, dann ist erst recht keine Ausgliederung der Ergebnisse der aufgegebenen Tätigkeit in eine neue Sparte vorzunehmen (ähnlich RENGERS in BLÜMICH, § 8

Rn. 1139 [5/2015]; PINKOS, DStZ 2010, 96). Zu den Konsequenzen bei der Spartenbildung gem. Satz 1 Nr. 3 vgl. Anm. 614.

Aufgabe einer gleichartigen Tätigkeit: Die Aufgabe einer gleichartigen Tätigkeit hat keine Auswirkung auf die Sparte, in der die aufgegebenen Tätigkeit bislang erfasst war, mit der Konsequenz, dass Verluste aus der aufgegebenen Tätigkeit für den Verlustausgleich, Verlustrücktrag und Verlustvortrag in der vorgenannten Sparte uneingeschränkt erhalten bleiben (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 73; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1139 [5/2015]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 24 [4/2016]). Bilden eine Dauerverlusttätigkeit und eine gleichartige, mit Gewinn betriebene Betätigung eine Sparte iSd. Satz 1 Nr. 2, wird dann die Dauerverlusttätigkeit aufgegeben, ohne dass hieraus noch Verlustvorträge existieren, so dürfte der verbleibende Gewinnbetrieb der Sparte der übrigen Tätigkeiten gem. Satz 1 Nr. 3 zuzuordnen sein (so auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1139 [5/2015]).

625 Einstweilen frei.

V. Spartenbezogene Verlustverrechnungsverbote (Abs. 9 Sätze 4 und 5)

626 1. Verlustverrechnung nur innerhalb einer Sparte (Abs. 9 Satz 4)

Abs. 9 Satz 4 enthält eine „Spartensperre“ dergestalt, dass ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte immer nur mit der nämlichen Sparte und nicht mit einem positiven Gesamtbetrag einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG im Rahmen des Verlustabzugs berücksichtigt werden darf. Ein Verlustabzug, auch durch Verlustrück- oder -vortrag, ist damit lediglich innerhalb einer Sparte zulässig, diese bildet damit einen geschlossenen Verlustverrechnungskreis (PAETSCH in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1902). Sofern keine VZ-übergreifende Verlustverrechnung erfolgt, bleiben die Jahresfehlbeträge aus den einzelnen Sparten im Rahmen der stl. Einkünfteermittlung für den jeweiligen VZ unberücksichtigt, mithin setzt sich die stl. Bemessungsgrundlage dann aus den verbleibenden positiven Spartenergebnissen der Eigengesellschaft zusammen. Innerhalb einer Sparte lässt der Gesetzgeber somit eine stl. beachtliche Verlustverrechnung zu, die zB im Bereich des Querverbands iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 iVm. § 4 Abs. 3 zu einer wettbewerbsrelevanten Ergebnissaldierung mit außerbetrieblich bedingten Aufwendungen aus dauerdefizitären Tätigkeiten führt (krit. BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1588 [2/2013]; HEGER, FR 2009, 301).

627 2. Verlustvortrag und Verlustrücktrag innerhalb einer Sparte (Abs. 9 Satz 5)

Ein Verlust in einer Sparte mindert nach § 10d EStG den positiven Gesamtbetrag der Einkünfte, der sich in dem unmittelbar vorangegangenen (Verlustrücktrag) und in den folgenden VZ (Verlustvortrag) für diese Sparte ergibt.

Dies hat zur Folge, dass sich der Verlustrücktrag von 1 Mio. € gem. § 10d Abs. 1 EStG bzw. der Sockelbetrag beim Verlustvortrag von 1 Mio. € gem. § 10d Abs. 2 EStG für jede einzelne Sparte ermittelt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 88; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl.

2014, § 8 Rn. 530; BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1590 [2/2013]), sodass es zB in einem VZ bei mehreren Sparten zu einem Verlustrücktrag von jeweils 1 Mio. € kommen kann, dieser Betrag also mehrfach zu berücksichtigen ist (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 88; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1147 [5/2015]). Konsequenz ist es daher auch, das Wahlrecht, auf einen Verlustrücktrag zu verzichten, für jede einzelne Sparte einzuräumen (vgl. KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 28b mit Beispielsfall [4/2016]).

Der sich hiernach pro Sparte ergebende verbleibende Verlustvortrag ist nach Maßgabe des § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 89).

VI. Unterjähriger Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 6)

1. Tatbestand: Unterjähriger Wegfall der Spartenrennung (Abs. 9 Satz 6 Halbs. 1) 628

Sofern die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (zB Wegfall der Stimmrechtsmehrheit, keine ausschließliche Verlustragung mehr durch die öffentliche Hand) ab einem Zeitpunkt innerhalb eines VZ nicht mehr vorliegen, ist ab diesem Zeitpunkt die Spartenrennung nicht mehr vorzunehmen, sondern die KapGes. als Einheit zu behandeln. Eine Aufteilung in eine Zeit der Spartenrennung und eine Zeit der einheitlichen KapGes. hat zu erfolgen, wenn dieser Zeitpunkt in einen VZ fällt (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 31 [4/2016]).

Zur Anwendung des Abs. 9 Satz 6 kommt es, wenn nicht nur die persönlichen Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 wegfallen, sondern alle Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2, zB durch Aufgabe. Diese Variante dürfte nicht unter Abs. 9 Satz 6 zu subsumieren sein, sondern sich als Veränderung innerhalb einer bisher bestehenden Sparte darstellen, die zu einer neuen Sparte führt, in welcher die bisher entstandenen Verluste nicht genutzt werden können (Abs. 9 Satz 3, so KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 31 [4/2016]; ähnlich PINKOS, DSzZ 2010, 96).

2. Rechtsfolge: Wegfall von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Beträgen und von Verlustvorträgen (Abs. 9 Satz 6 Halbs. 2) 629

Rechtsfolge ist, dass die zum Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 noch nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Beträge sowie verbleibende Verlustvorträge aus Sparten, in denen Dauerverlusttätigkeiten (gemeint sind wohl Dauerverlustgeschäfte gem. Abs. 7 Satz 2) ausgeübt werden, entfallen. Erfasst werden davon Tätigkeiten iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und aus den Dauerverlustgeschäften iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2. Abs. 9 Satz 6 Halbs. 2 hat somit zur Konsequenz, dass im VZ des Wegfalls der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sowohl nicht verrechenbare oder nicht vortragsfähige Verluste entstehen als auch bestehende Verlustvorträge zu kürzen sein können. Dadurch, dass die Verluste „entfallen“ und nicht „eingefroren“ (vgl. Abs. 8 Satz 4) werden, dürfte ein kurzfristiges Unterschreiten der erforderlichen Stimmrechtsmehrheit und auch eine einmalige, ggf. nur teilweise Verlusttragung eines Anteilseigners, der keine jPöR ist, ebenfalls die Rechtsfolgen des

Abs. 9 Satz 6 eintreten lassen (idS KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 31 [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1150 [5/2015]). Der Wegfall der Verluste bedeutet aber auch, dass ab diesem Zeitpunkt eine Verlustverrechnung zwischen Tätigkeiten, die bis dahin verschiedene Sparten gebildet haben, uneingeschränkt in den Grenzen des § 10d EStG wieder möglich ist (KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2915).

Auf den Schluss des VZ, in dem die Spartenrechnung weggefallen ist, ist für die KapGes. ein einheitlicher Verlustvortrag festzustellen; dieser setzt sich aus den noch verbliebenen Verlusten aus zusammenfassbaren Tätigkeiten idS. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2, bei denen es sich nicht um Dauerverlustgeschäfte handelt, aus den Tätigkeiten idS. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 und Verlusten, die ggf. nach Beendigung der Spartenrechnung entstehen und innerhalb der KapGes. uneingeschränkt verrechenbar sind, zusammen (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 32 [4/2016]).

VII. Erstmaliges unterjähriges Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 7)

630 1. Tatbestand

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ab einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb eines VZ erstmals vor, ist nach Abs. 9 Satz 7 die Spartenrechnung ab diesem Zeitpunkt anzuwenden. Entsprechendes gilt auch für das erstmalige Vorliegen der Voraussetzungen gleichzeitig mit dem Beginn des VZ (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 33 [4/2016]).

631 2. Rechtsfolge

Ein bis zum Eintritt der Voraussetzungen entstandener Verlust kann nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden (KLEIN/MÜLLER/DÖPPER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 2916); abzustellen ist dabei – bei unterjährigem Eintritt der Voraussetzungen – auf das für die Zeit vor dem Eintritt der Voraussetzungen einheitlich zu ermittelnde Ergebnis der KapGes. (KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 33 [4/2016]). Ein danach verbleibender Verlust ist der Sparte zuzuordnen, in der keine Dauerverlustgeschäfte ausgeübt werden, also der Sparte nach Abs. 9 Satz 1 Nr. 3. Diese Regelung führt zu einem nicht sachgerechten Ergebnis, wenn vor der Spartenbildung der Nichtansatz von vGA aufgrund des Bestandsschutzes gem. § 34 Abs. 6 Satz 5 idF des AIFM-StAnpG Verluste entstehen ließ und diese nunmehr der Sparte nach Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 zugeordnet werden, denn hierdurch wird eine Verrechnung mit Ergebnissen eines beliebigen Gewinnbetriebs ermöglicht (so zu Recht krit. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1151 [5/2015]; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 34 mit entsprechendem Beispielfall [4/2016]).

VIII. Gesonderte Feststellung der spartenbezogenen Verluste (Abs. 9 Satz 8)

1. Gesonderte Feststellung (Abs. 9 Satz 8 Halbs. 1)

632

Verfahrensrechtlicher Regelungsbedarf: Der mit dem JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) eingefügte Abs. 9 sieht vor, dass KapGes. der öffentlichen Hand ihre Tätigkeiten nach Sparten aufteilen müssen. Dies bedeutet, dass keine einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte erfolgt, sondern eine spartenbezogene, sodass für jede einzelne Sparte die Einkünfte gesondert zu ermitteln sind. Ein Verlustausgleich zwischen einzelnen Sparten ist nicht zulässig, sodass ein verrechenbarer Verlust nur noch innerhalb derselben Sparte genutzt werden kann.

Neue spartenbezogene Verlustfeststellung: Der durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) neu in Abs. 9 eingefügte Satz 8 schafft nunmehr eine Rechtsgrundlage für die gesonderte Feststellung des sich in der jeweiligen Sparte ergebenden negativen Gesamtbetrags der Einkünfte. Damit wird Rechtssicherheit über die Höhe des jeweils maßgebenden Betrags und damit für die Durchführung eines Verlustrück- oder -vortrags erlangt (BTDrucks. 17/2823, 21). Gesondert festzustellen, und zwar erstmals zum 31.12.2009 (§ 34 Abs. 6 Satz 13 idF des AIFM-StAnpG) ist daher nicht der isolierte negative Gesamtbetrag der Einkünfte der einzelnen Sparte für den jeweiligen VZ, sondern der Betrag, der sich nach einem Verlustrück- oder -vortrag, jeweils bezogen auf die einzelne Sparte, noch ergibt (so auch KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 28c [4/2016]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1147 [5/2015]). Insofern ist es konsequent, dass diese Neuregelung bereits erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden ist (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 13 idF des AIFM-StAnpG), sodass eine einheitliche Handhabung auch mit den übrigen, durch das JStG 2009 eingefügten Neuregelungen des Abs. 9 eintritt. Satz 8 stellt eine unechte Rückwirkung dar, die auch unter Berücksichtigung der Rspr. des BVerfG (vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57, 58/06, DStR 2010, 1736; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, DStR 2010, 1727; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748, 753, 1738/05, DStR 2010, 1733) zulässig ist.

2. Entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG (Abs. 9 Satz 8 Halbs. 2)

633

Der Hinweis in Abs. 9 Satz 8 Halbs. 2 auf die entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG greift eine Prüfbitte des BRats (BTDrucks. 17/2823, 21) auf, der trotz der Verweise in § 8 Abs. 9 Sätze 3 und 4 auf diese Norm weitere Regelungen zur Durchführung des Feststellungsverfahrens für erforderlich hielt, obwohl die FinVerw. bereits zuvor ohne gesetzliche Regelung davon ausgegangen war, dass eine gesonderte Feststellung der Spartenverluste von Eigengesellschaften der öffentlichen Hand entsprechend § 10d Abs. 4 EStG zu erfolgen hat (vgl. BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 89).

Es fehlen allerdings Aussagen zu den Aspekten, ob der Bescheid iSd. Abs. 8 Satz 9 Grundlagenbescheid (vgl. § 171 Abs. 10 AO) für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt sein soll (bejahend GOSCH/ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1044k; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 28c [4/2016]), ob die KapGes. auf den Schluss jedes Wj. Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abzugeben

KStG § 8 Anm. 633–642 K. Abs. 10: Einkünfte aus Kapitalvermögen

hat (vgl. § 181 Abs. 1 AO), und ob die Erklärungen zur gesonderten Feststellung von den in § 34 AO bezeichneten Personen eigenhändig unterschrieben werden müssen (vgl. § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 AO). Damit ist mit der Ergänzung in Abs. 9 Satz 8 Halbs. 2 den Anregungen des BRats nicht in vollem Umfang entsprochen worden, denn dieser hatte zusätzlich (sinngemäße) Regelungen speziell zu den genannten Gesichtspunkten gefordert (vgl. BTDrucks. 17/2823, 21), die auch uE, was die Bestimmungen iSd. § 171 Abs. 10 AO und § 181 Abs. 1 und Abs. 2 AO betrifft, auf jeden Fall hätten aufgenommen werden müssen. Insofern ist fraglich, ob allein der Verweis auf § 10d EStG ausreicht (wohl bejahend: KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 9 Rn. 28c [4/2016]).

634–639 Einstweilen frei.

K. Erläuterungen zu Abs. 10: Sonderregelungen für Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen

Schrifttum: SEIDEL, Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, ErbStB 2009, 187; RICHTER/GOLLAN, Die Besteuerung der Kapitalerträge von Stiftungen, in MARTINEK/RAWERT/WEITMEYER (Hrsg.), FS Dieter Reuter, Berlin 2010, 1155.

I. Einordnung des Abs. 10

640 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 10

Zur Rechtsentwicklung der Vorschrift s. Anm. 2.

Bedeutung des Abs. 10 Satz 1: Die Regelung des Satzes 1 schließt die Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG für die Ermittlung des kstl. Einkommens aus; die in dieser Vorschrift genannten Kapitalerträge sind damit bei der kstl. Einkommensermittlung zu berücksichtigen.

Bedeutung des Abs. 10 Satz 2: Die Regelung des Satzes 2 schließt die Anwendung der Verlust- und Aufwandsabzugsbeschränkungen des § 20 Abs. 6, 9 EStG auf KapGes. mit Kapitaleinkünften (vgl. § 8 Abs. 2 iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6; s. Anm. 71 aE) aus (krit. zur damit ausgelösten Besteuerung der Kapitalerträge von Stiftungen RICHTER/GOLLAN, FS Reuter, 2010, 1155). Satz 2 Halbs. 1 ordnet die entsprechende Anwendung der § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 sowie Nr. 3 Satz 1 und Sätze 3 bis 6 EStG an und gewährleistet damit, dass die Einkünfteermittlung von Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen der Einkünfteermittlung bei EStpfl. angeglichen wird, was insbes. für Dividenden aus (refinanziertem) Streubesitz Bedeutung erlangt (§ 8b Abs. 1, Abs. 4 Satz 1; s. § 8b Anm. 127 ff.; zu Gestaltungsmöglichkeiten s. § 8b Anm. 132). Satz 2 Halbs. 2 bestimmt konsequenterweise für diejenigen Fälle, in denen der Verweis des Abs. 10 Satz 2 Halbs. 1 tatbestandlich einschlägig ist, die Nichtanwendung des § 20 Abs. 6 EStG (Sparerpauschbetrag) und § 20 Abs. 9 EStG (beschränkte Verlustverrechnung).

641–642 Einstweilen frei.

2. Geltungsbereich des Abs. 10

643

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Die Neuregelung betrifft die Ermittlung des kstl. Einkommens von Körperschaften mit Kapitaleinkünften.

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 10 wurde durch das JStG 2009 mW ab VZ 2009 eingefügt (s. § 34 Abs. 1 idF des JStG 2009 sowie Anm. 2). Der lediglich redaktionell geänderte Abs. 10 idF des StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986) ist ab VZ 2011 anzuwenden (s. § 34 Abs. 6 Satz 14 idF des StVereinfG 2011 sowie Anm. 2).

Einstweilen frei.

644

II. Keine Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG bei Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 1)

1. Erzielung von Kapitaleinkünften durch unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6

645

Keine Fiktion gewerblicher Einkünfte: Die Einkünfte einer in den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 fallenden Körperschaft sind – unabhängig von der Art der Tätigkeit – stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Körperschaftsteuersubjekte, die nicht unter Abs. 2 fallen, können jedoch grds. die Tatbestände aller Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 EStG verwirklichen und mithin auch Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen (s. Anm. 71 aE). Eine Fiktion gewerblicher Einkünfte zu Einkommensermittlungszwecken (s. Anm. 71) findet insoweit nicht statt.

Einkommensermittlung nach Maßgabe der einkommensteuerlichen Bestimmungen: Für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft sind die estl. Vorschriften maßgebend, soweit ihre Anwendung mit der Rechtsnatur der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen vereinbar ist und sie nicht durch spezielle Vorschriften des KStG verdrängt werden (s. Anm. 19). Nach der insoweit dem Grunde nach anwendbaren Regelung des § 2 Abs. 5b EStG sind Kapitalerträge, die § 32d Abs. 1 EStG sowie § 43 Abs. 5 EStG unterfallen, in die Ermittlung der Einkünfte, der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte und des zVE nicht einzubeziehen, soweit „... Rechtsnormen dieses Gesetzes ...“ an die genannten Begriffe anknüpfen. Nach diesen Grundsätzen wären – als Folge des Abgeltungsteuerkonzepts – die insoweit maßgebenden Kapitalerträge in die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen nicht einzubeziehen. § 8 Abs. 10 Satz 1 stellt indes klar, dass mit der Formulierung in § 2 Abs. 5b EStG („... Rechtsnormen dieses Gesetzes ...“) nur das EStG, nicht aber (auch) das KStG gemeint ist und schließt mithin – als spezielle Regelung – die Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG in diesen Fällen aus (s. die Gesetzesbegr. in BTDrucks. 16/11108, 27; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 77 [6/2014]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1516; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 535).

646 **2. Einbeziehung von Kapitalerträgen in die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens**

Tarifbesteuerung statt Schedulenbesteuerung: Kapitalerträge iSd. §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG unterliegen im EStRecht seit VZ 2009 einem gesonderten abgeltenden StTarif iHv. 25 %; eine Kompensation für die kstl. Vorbelastung findet nicht mehr statt. Entgegen der estrechtl. Regelung in § 2 Abs. 5b EStG werden solche Einkünfte von unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 nicht abgeltend besteuert, sondern in die Ermittlung des kstl. Einkommens nach § 8 iVm. § 2 Abs. 2 EStG einbezogen.

▶ *Anwendung des allgemeinen Körperschaftsteuertarifs:* Auf die in die Ermittlung des kstl. Einkommens einzubeziehenden Kapitalerträge ist der allgemeine KStTarif iHv. 15 % (§ 23 Abs. 1; s. hierzu allg. Einf. KSt. Anm. 85) anzuwenden; auch die Vorschriften des § 20 Abs. 6 EStG (Verlustverrechnungsbeschränkung) und des § 20 Abs. 9 EStG (Sparer-Pauschbetrag statt Abzug der tatsächlichen WK) finden (über die Verweisung in § 8 Abs. 1 Satz 1) Anwendung (BTDrucks. 16/11108, 27; R 8.1 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 77 [6/2014]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1516; KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1910f.; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 535; krit. SEIDEL, ErbStB 2009, 187 [193]).

▶ *Ausnahme:* Anwendung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 bei beschränkt stpfl. Körperschaften: Bei beschränkt stpfl. Körperschaften bleibt die Anwendung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 unberührt; der KapErtrStAbzug entfaltet insoweit abgeltende Wirkung (s. § 32 Anm. 13 ff.; BTDrucks. 16/11108, 27; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 77 [6/2014]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 537; SCHNITGER/KÄKS in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8 Rn. 985).

647–649 Einstweilen frei.

III. Entsprechende Anwendung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und Sätze 3 bis 6 EStG (Abs. 10 Satz 2)

650 **1. Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen im EStG**

Schedularisierter Steuertarif für Kapitaleinkünfte: § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG legt den EStTarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind, grds. auf 25 % fest.

Ausnahmen von der Schedulenbesteuerung: § 32d Abs. 2 EStG zählt verschiedene Konstellationen auf, in denen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht dem gesonderten StTarif unterliegen (s. § 32d Anm. 15 f.). Der gesonderte StSatz kommt ua. nicht zur Anwendung, wenn

- Gläubiger und Schuldner einander nahestehende Personen sind (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a EStG; s. § 32d Anm. 20; zum Begriff „einander nahestehende Personen“ s. BFH v. 29.4.2014 – VIII R 9/13, BStBl. II 2014, 986; BFH v. 29.4.2014 – VIII R 35/13, BStBl. II 2014, 990; BFH v. 29.4.2014 – VIII R 44/13, BStBl. II 2014, 992; BFH v. 28.1.2015 – VIII R 8/14, BStBl. II 2015, 397, nrkr., Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 623/15; unter Aufgabe seiner vormaligen aA nunmehr auch BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Tz. 136);

III. Anwendung des § 32d EStG (Satz 2) Anm. 650–652 § 8 KStG

- der Stpfl. am Schuldner der Kapitalerträge zu mindestens 10 % gesellschaftsrechtl. beteiligt ist oder einer Person nahesteht, die ihrerseits zu mindestens 10 % an der die Kapitalerträge schuldenden KapGes. oder Genossenschaft beteiligt ist (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG, sog. Gesellschafterfremdfinanzierung; s. § 32d Anm. 21 f.; zum Begriff „dem Anteilseigener nahestehende Person“ s. BFH v. 29.4.2014 – VIII R 31/11, BStBl. II 2014, 995; zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung s. BFH v. 29.4.2014 – VIII R 23/13, BStBl. II 2014, 884, nrkr., Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 2325/14);
- der Kapitalertrag aus einer Kapitalanlage resultiert, die im Zusammenhang mit einer Kapitalüberlassung durch einen Dritten steht (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. c EStG; sog. Back-to-Back-Finanzierung; s. § 32d Anm. 25 ff.);
- der Stpfl. im Falle einer „qualifizierten“ unternehmerischen Beteiligung an einer KapGes. – dh bei einer 25 %-Beteiligung (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG) oder einer 1 %-Beteiligung und gleichzeitiger beruflicher Tätigkeit für die Gesellschaft (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG) – zu einer Besteuerung nach § 32a Abs. 1 EStG in Verbindung mit einer Anwendung des Teileinkünfteverfahrens optiert (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG; s. § 32d Anm. 46 ff.; zum Antragserfordernis s. Anm. 652).

2. Entsprechende Anwendung der Ausnahmebestimmungen des § 32d Abs. 2 EStG auf Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 1) 651

Da es sich bei § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 sowie Nr. 3 Satz 1 und Sätze 3 bis 6 EStG um Tarifvorschriften handelt, die nicht unmittelbar auf Körperschaften anzuwenden sind (§ 31 Abs. 1 iVm. § 23), ordnet Abs. 10 Satz 2 deren entsprechende Anwendung an mit dem Konsequenz, dass im Fall einer Regelbesteuerung (s. Anm. 646) statt der Anwendung des Schedulentarifs die Vorschriften des § 20 Abs. 6 und 9 EStG nicht gelten und damit die Einkünfteermittlung von Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen derjenigen von EStpfl. angeglichen wird.

3. Nichtanwendung des § 20 Abs. 6 und 9 EStG (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 2) 652

Berücksichtigung von Verlusten und Werbungskosten: In den og. Fällen (Kapitalerträge von nahestehenden Personen, Gesellschafterfremdfinanzierung, Back-to-Back-Finanzierung, Option zur Regelbesteuerung bei unternehmerischer („Schachtel“-)Beteiligung; s. Anm. 650) werden die Einkünfte iSd. § 20 nach dem allgemeinen KStTarif (§ 23) besteuert. Die Einschränkungen des § 20 Abs. 6 EStG (Verlustverrechnungsbeschränkung) und des § 20 Abs. 9 EStG (Sparer-Pauschbetrag statt Abzug der tatsächlichen WK) finden keine Anwendung. Damit können Verluste unbeschränkt verrechnet und die tatsächlichen WK abgezogen werden (BTDruks. 16/11108, 28; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 77 [6/2014]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 536; krit. KÜMPFEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1914).

Antragserfordernisse: Zu beachten ist, dass § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG einen Antrag des Stpfl. voraussetzt (PUNG in DPM, § 8 Abs. 10 Rn. 3 [8/2013]). Dieser ist spätestens zusammen mit der EStErklärung für den jeweiligen VZ zu

stellen; die Annahme einer sog. konkludenten Antragstellung aufgrund des rechtzeitig gestellten Antrags auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG scheidet bei einem fachkundig beratenen Stpfl. idR aus (BFH v. 28.7.2015 – VIII R 50/14, BStBl. II 2015, 894, zu § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a, nrkr., Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 2167/14). Allerdings verlangt ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b nicht, dass der Anteilseigner aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit auf die Geschäftsführung der KapGes. einen maßgeblichen Einfluss ausüben kann (BFH v. 25.8.2015 – VIII R 3/14, BStBl. II 2015, 892; unter Aufgabe seiner vormaligen aA nunmehr auch BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Tz. 138).