

In der vorstehenden Darstellung wird davon ausgegangen, dass weitere (neue) Messeinrichtungen hinzukommen. Für den Fall, dass eine bestehende Messeinrichtung durch eine intelligente Messeinrichtung getauscht wird, können bezogen auf dieses Beispiel lediglich Mehrkosten von 50 – 10 Euro = 40 Euro zum Ansatz gebracht werden, da 10 Euro »diesbezüglich« bereits in der Erlösobergrenze enthalten sind.²⁷ Somit ist es für die Geltendmachung von Mehrkosten notwendig, zwischen Bestandszählern und Neuzählern zu unterscheiden. Da die Vorgehensweise für den Nachweis von Mehrkosten für den Einbau und den Betrieb von intelligenten Zählern von der BNetzA bisher noch nicht festgelegt wurde, kann nur vermutet werden, dass diese ähnlich dem Nachweis für die in § 10 ARegV geforderte Erheblichkeitsschwelle ausgestaltet werden könnte. Inwieweit hierbei ein Nachweis der operativen Kosten zu erfolgen hat, bleibt ebenfalls

²⁷ § 5 Abs. 1 S. 2 ARegV

abzuwarten. Allerdings sollten Netzbetreiber der entsprechenden Dokumentation (z.B. Stundenschreibung, Auftragswesen) ausreichende Aufmerksamkeit widmen, um den Nachweis der entstandenen Kosten ohne weiteres führen zu können.

Zusammenfassung

Die Einführung von intelligenten Zählern eröffnet eine Vielzahl von Möglichkeiten für Netzbetreiber und Letztverbraucher. Obwohl die Vorgaben des EnWG zu intelligenten Zählern bereits seit 1.1.2010 gelten, bestehen große Unsicherheiten hinsichtlich der Anforderungen an die Messeinrichtung und deren Behandlung im Rahmen der Anreizregulierung. Daher sind die Regulierungsbehörden gefordert, zeitnah für Klarheit in diesen Fragen zu sorgen. Für die Netzbetreiber besteht die Herausforderung darin, die Voraussetzungen zu schaffen, um bei intelligenten Zählern sowohl im Wettbewerb als auch in der Regulierung bestehen zu können.

Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art und der Eigengesellschaften der juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach dem JStG 2009 (Teil I)

– von Dipl.-Finw. Holger Jermies, Elmshorn und Dipl.-Finw. Rolf Schmelia, Schwedeneck –

Einleitung

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurden die Regelungen zur Zusammenfassung von Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art (BgA) oder in Eigengesellschaften gesetzlich normiert.

Ausgangspunkt der Gesetzesänderung war die Rechtsprechung des I. Senat des BFH mit seinem Urteil vom 22.8.2007¹. In diesem Urteil wurde entschieden, dass bei der öffentlichen Hand, welche sich bei ihrer Aufgabenerfüllung einer Kapitalgesellschaft bedient, dieselben steuerlichen Beschränkungen wie bei Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft zu beachten sind. Folglich führen im öffentlichen Interesse unterhaltene defizitäre Betriebe zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung und lassen eine Verrechnung der Verluste nicht zu. Nach dem Nichtanwendungserlass des BMF vom 7.12.2007² erfolgte eine umfassende Regelung zum steuerlichen Querverbund durch das JStG 2009.

Entsprechend der Begründung des Gesetzgebers³ wurden die bisherigen Verwaltungsgrundsätze bei der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art vollumfänglich im Gesetz verankert. Gleichzeitig gelten diese Grundsätze über die Regelungen in §§ 4 (6), 8 (7) – (9) KStG und, § 15 S.1 Nr. 4 u. 5 KStG auch für Zusammenfassungen im Rahmen von Kapitalgesellschaften oder einer steuerlichen Organschaft.

Zu Anwendungsfragen zum Jahressteuergesetz 2009 hat zwischenzeitlich der BMF mit Schreiben vom 12.11.2009⁴ ausführlich Stellung bezogen.

Im nachfolgenden Beitrag sollen die wesentlichen Änderungen des JStG 2009 aufgezeigt werden.

Gliederung

- I. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art
 1. Allgemeines
 2. gesetzliche Regelung des § 4 (6) KStG
 3. Einzelatbestände nach § 4 (6) KStG unter Einbeziehung des BMF-Schreibens vom 12.11.2009
- II. Grundsätze der Einkommensermittlung
- III. Ausschluss einer verdeckten Gewinnausschüttung
 1. Rechtslage zu Dauerverlusten vor dem JStG 2009
 2. das begünstigte Dauerverlustgeschäft
- IV. vGA bei nicht begünstigten Dauerverlustgeschäften
- V. § 8 (7) bei Personengesellschaften
- VI. Verlustnutzungen nach § 8 (8) KStG
- VII. Spartenentrennung bei Eigengesellschaften
- VIII. Sonderregelungen zur Organschaft
- IX. Sonderregelungen zur Gewerbesteuer
- X. Schlussbetrachtung

I Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

1. Allgemeines

Nach den Richtlinien zu R 7 KStR 2004 und H 7 KStH 2004 war die Zusammenfassung mehrerer gleichartiger Betriebe zulässig.

Im Übrigen konnten BgA nur zusammengefasst werden, wenn zwischen diesen Betrieben nach dem Gesamtbild der

¹ Holger Jermies und Rolf Schmelia sind Fachprüfer für Versorgungsunternehmen der Groß- und Konzernbetriebsprüfung beim Finanzamt Kiel-Nord.

² Versorgungswirtschaft 2007 S. 291; BStBl. II 2007 S. 961

³ Versorgungswirtschaft 2008 S. 43; BStBl. I 2007 S. 905

⁴ BTDrucks.16/11108 vom 25.11.2008, S. 26 zu Art. 3 Nr. 2b

⁵ Versorgungswirtschaft 2010 S. 9; BStBl. I 2009 S. 1303

tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht nach dem BFH-Beschluss vom 16.1.1967⁵ und den BFH-Urteilen vom 19.5.1967⁶ und 12.7.1967⁷ besteht.

Dieser Prüfung bedurfte es gem. BFH-Urteil vom 10.7.1962⁸ nicht, wenn Versorgungsbetriebe, Verkehrsbetriebe, Hafengebäude und Flughafenbetriebe einer Gemeinde zusammengefasst werden.

Bei einer Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben in Kapitalgesellschaften ist das Vorliegen einer vGA im Einzelfall zu prüfen. Dieses gilt entsprechend bei der Zusammenfassung der Ergebnisse durch sonstige Gestaltungen, z. B. in Form der Organschaft.

Die einheitliche Umsetzung dieser bisherigen Verwaltungsgrundsätze in allen Bundesländern wird mangels Anweisungen zu Detailfragen von der Literatur zu Recht in Frage gestellt.⁹

Nachfolgend wird versucht, die nunmehr in § 4 (6) KStG normierten Anforderungen an eine Zusammenfassung von BgA anhand der Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen sowie des BMF-Schreibens vom 12.11.2009¹⁰ näher zu erläutern.

2. gesetzliche Regelung des § 4 (6) KStG

Nach § 4 (6) KStG können BgA zusammengefasst werden, wenn

1. sie gleichartig sind
2. zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder
3. BgA im Sinne des Absatzes 3 vorliegen.

Eine Zusammenfassung nach anderen Grundsätzen ist steuerlich nicht anzuerkennen¹¹.

Ein BgA kann nicht mit einem Hoheitsbetrieb zusammengefasst werden.

Nach § 34 (1) KStG ist § 4 (6) KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

3. Einzelatbestände nach § 4 (6) KStG unter Einbeziehung des BMF-Schreibens vom 12.11.2009

a) Gleichartigkeit

BFH-Entscheidungen zur Gleichartigkeit liegen in mehreren Urteilen zu sehr unterschiedlichen Sachverhalten vor.

Gleichartig sind gewerbliche Betätigungen nicht nur, wenn sie im gleichen Gewerbegebiet¹² ausgeübt werden, sondern auch dann, wenn sie sich zwar unterscheiden, aber einander ergänzen.

Ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang hat sich objektiv aus der Natur der unterschiedlichen Betätigungsarten - unabhängig von der vom Willen der Gemeinde bestimmten organisatorischen Zusammenfassung - zu ergeben¹³.

Im Ergebnis ist bei Betätigungen im gleichen Gewerbegebiet oder bei einer Ergänzung einer unterschiedlichen Tätigkeit eine Gleichartigkeit anzunehmen. Nach der Rechtsprechung¹⁴ wurden bei Fallgestaltungen durch Ergänzung einer anderen Tätigkeit i.d.R. keine Gleichartigkeit angenommen.

Im Rahmen des BMF-Schreibens wird auf eine Definition des Begriffes »Gleichartigkeit« leider verzichtet, allerdings werden einige Besonderheiten für die Zusammenfassung erläutert.

Nach Rdn. 1 des BMF-Schreibens¹⁵ und des Beispiels der Rdn. 2 setzt die Zusammenfassung nach § 4 (6) S.1 KStG keine organisatorische Zusammenfassung der BgA durch die jPdÖR (Organisation des Gesamt-BgA) voraus.

Nicht damit im Zusammenhang stehen notwendige Beschlüsse der Kommunalvertretungen (Eigenbetriebe) bzw. Anordnungen über Veränderungen kommunaler Teilbereiche (Regiebetriebe) welche zu einer steuerlichen Zusammenfassung von BgA führen sollen. Diese Vereinbarungen sind nach den Regelungen der R 33 (1) S.3 KStR 2004 klar und eindeutig und ohne Rückwirkung zu treffen¹⁶. Diese Grundsätze gelten ebenfalls für die Zusammenfassungen nach § 4 (6) Nr. 2 und Nr. 3 KStG.

Soweit eine Zusammenfassung »gleichartiger« BgA an den formellen Anforderungen der R 33 (1) S.3 KStR 2004 scheitert, ist entsprechend der Regelung der OFD Rheinland vom 21.8.2008¹⁷ keine vGA anzunehmen, sondern jeder BgA mit seinem steuerlichen Ergebnis zu veranlagern.

Für einen zusammengefassten BgA muss steuerlich eine eigenständige Gewinnermittlung vorgenommen werden¹⁸.

Eine Gleichartigkeit ist nach Rdn. 4 des BMF-Schreibens nicht schon deshalb gegeben, weil Versorgungs- und Verkehrsbetriebe in § 4 (3) KStG genannt sind (s.a. Ausführungen zu I 3c).

b) enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht

Mit dem Urteil des GrS des BFH vom 16.1.1967¹⁹ muss für die steuerliche Anerkennung der Zusammenfassung der Versorgungsbetriebe mit einem Badebetrieb objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung bestehen. Ob diese Voraussetzung vorliegt, kann nur im Einzelfall nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse festgestellt werden. Allgemein gültige Regeln lassen sich lt. BFH dafür nicht aufstellen.

In einem neueren nicht veröffentlichten Urteil des BFH vom 4.9.2002²⁰ fordert dieser, dass die Betriebe in ihrer Betätigung gegenseitig im Sinne eines inneren wirtschaftlichen Zusammenhangs aufeinander angewiesen sind, welcher nach den Anschauungen des Verkehrs die Zusammenfassung zu einer wirtschaftlichen Einheit rechtfertigt.

Ausführungen zu den Voraussetzungen der engen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht wurden in dem BMF-Schreiben vom 12.11.2009 nicht getroffen.

In der Praxis dürfte die Zwischenschaltung eines BHKW die häufigste Gestaltung²¹ zur Herstellung einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht sein.

Nach dem rationellen Prinzip der Kraft-Wärme-Kopplung dient ein BHKW der Ausnutzung der bei der Erzeugung von Kraft (Strom) notwendigerweise entstehenden Wärme. Der Betrieb eines BHKW ermöglicht daher neben der Beheizung der Bäderbetriebe sowie der Erzeugung von Fernwärme auch die Stromerzeugung.

Die OFD Frankfurt führt mit VfG. vom 27.7.1995²² aus, dass von einer den Anforderungen genügenden Verflechtung aus-

⁵ s. FN 4

⁶ BFH vom 4.12.1991; BStBl. II 1992 S. 432 zu II.4. Zitat: „wie dies im Streitfall durch Änderung der Betriebssatzung der Stadtwerke...“

⁷ Versorgungswirtschaft 2008 S. 260; DB 2008 S. 2055

⁸ Rdn. 3 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009

⁹ BStBl. III 1967 S. 240 (Ausgleich des Überdrucks in einem Heizkraftwerk durch Erwärmung des Wassers in dem Badebetrieb)

¹⁰ BFH/NV 2003 S. 511

¹¹ vgl. Gay/Kelloer StC 2010 S. 21 zu 1.2

¹² Versorgungswirtschaft 1996 S. 14; DB 1995 S. 2094

⁵ BStBl. III 1967 S. 240

⁶ BStBl. III 1967 S. 510

⁷ BStBl. III 1967 S. 679

⁸ BStBl. III 1962 S. 448

⁹ vgl. Hüttemann, DB 2009 S. 2631 zu II.2b)

¹⁰ s. FN 4

¹¹ Rdn. 1 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009

¹² BFH v. 11.2.1997; BFH/NV 1997 S. 625 (Gleichartigkeit bei einem Bäcker- und Metzgerbetrieb wurde offengelassen)

¹³ s. FN 7 (keine Zusammenfassung bei Ratskellerverpachtung und Kurverwaltung)

¹⁴ u.a. Hess.FG vom 6.11.2000, Versorgungswirtschaft 2001 S. 162; EFG 2001 S. 591 und BFH vom 4.9.2002; BFH/NV 2003 S.511

gegangen werden kann, wenn sich aus der Lieferung eines Hauptstoffs für den einen Betrieb gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben, die sich nicht allein auf einer Verknüpfung aufgrund einer subjektiven Willensentscheidung begründen, sondern zwangsläufig aufgrund chemischer bzw. physikalischer Vorgänge entstehen.

Dabei ist die wirtschaftliche Verflechtung durch ein Wirtschaftlichkeitsgutachten, das den VDI-Richtlinien (VDI 2067)²³ entsprechen muss, nachzuweisen.

Soweit über den Wärmebedarf des Bäderbetriebs hinaus Dritte beliefert werden, ist dies grundsätzlich unschädlich. Ein schädliches Lieferverhältnis aufgrund einer Überdimensionierung der Wärmeerzeugung ist erst dann anzunehmen, wenn das BHKW auch ohne den Bäderbetrieb noch wirtschaftlich wäre. Ist dies der Fall, kann eine Anerkennung der Zusammenfassung der BgA nicht erfolgen, da das Bad nicht zwingend für die Wirtschaftlichkeit des Verbunds erforderlich ist. Zu deren Überprüfung ist vom Steuerpflichtigen eine weitere Berechnung vorzulegen, aus der sich die Unwirtschaftlichkeit des BHKW bei fehlender Leistungsabnahme des Bäderbetriebs ergibt.

Zusammenfassend liegt nach der »Bäderrechtsprechung« und der Grundätze der OFD Frankfurt vom 27.7.1995²⁴ eine Zusammenfassung nach § 4 (6) Nr. 2 KStG vor, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse enge wechselseitige technische und wirtschaftliche Verflechtungen vorliegen. Für eine »wirtschaftliche« Verflechtung »von einigem Gewicht« eines BHKW ist zumindest ein verbleibender jährlicher Nettoertrag aus dem Betreiben der Anlage des BHKW erforderlich.

Geringere Anforderungen aus dem Schrifttum²⁵ können den Voraussetzungen – auch übertragen auf Sachverhalte ohne Zwischenschaltung eines BHKW – nicht gerecht werden.

Weitere Einzelfragen der notwendigen Laufzeit bei einer kostendeckenden Nutzung und bei Betriebsunterbrechungen der BHKW²⁶ sind nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse zu beurteilen.

Soweit ein Bad mehrere Bäder betreibt (z.B. Hallen- und Freibad) sind die technischen Verflechtungen durch ein BHKW ggf. zu sämtlichen Bädern herzustellen²⁷.

c) Zusammenfassung nach § 4 (3) KStG

Soweit eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht nicht besteht, können Versorgungs-, Verkehrs- und Hafengebiete aufgrund der einheitlichen Aufgabe, der Versorgung der Bevölkerung mit lebensnotwendigen und lebenswichtigen Gütern zu sozial gerechten und tragbaren Bedingungen zu dienen, zusammengefasst werden.

Gemäß BFH-Urteilen vom 6.8.1962²⁸ und 8.11.1989²⁹ erkennt der BFH die Zusammenfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben an.

Nach H 7 KStH 2004 bedarf es insofern keiner weiteren Prüfung.

Bei einer Eigengesellschaft der öffentlichen Hand hatte der BFH³⁰ ohne es im Urteilsfall entscheiden zu müssen, ange-

deutet, dass Bäderbetriebe ggf. der Daseinsvorsorge³¹ zuzuordnen sind. Mangels einer Aussage im Rahmen des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, obwohl ursprünglich der § 4 (3) KStG um den »öffentlichen Badebetrieb« erweitert werden sollte³², ist nunmehr davon auszugehen, dass die Frage eines Bäderverbundes auf die Regelung des § 4 (6) Nr. 2 KStG beschränkt bleibt.

Versorgungsbetriebe i.S.d. § 4 (3) KStG sind nur Einrichtungen im Bereich der Wasser-, Gas-, Elektrizitäts- und Wasserversorgung. Bei einem Versorgungsbetrieb sollen sämtliche Wertschöpfungsstufen (Erzeugung, Transport und Handel bzw. Vertrieb) erfasst werden. Auch ein Netzbetrieb ist ein Versorgungsbetrieb i.S.d. § 4 (3) KStG.³³

Versorgungs- und Verkehrsbetriebe sind nicht bereits deshalb schon als gleichartig anzusehen, weil sie in § 4 (3) KStG genannt sind³⁴, die Aufzählung der Betriebe begründet keine Gleichartigkeit. Diese Unterscheidung ist vor allem bei Verbänden von zusammengefassten BgA nach den Regelungen des § 4 (6) KStG von Bedeutung.

Ebenso sind Photovoltaikanlagen, Netzverpachtungs- und Netzbesitz-BgA's Versorgungsbetriebe³⁵.

Kein Versorgungsbetrieb nach § 4 (3) KStG stellt das Unterhalten eines Telekommunikationsbetriebs³⁶ dar. Für die Praxis bedeutet diese Regelung, dass Telekommunikationsparten innerhalb eines Versorgungsunternehmens separiert werden müssen.

Auch neuere Geschäftsfelder von Versorgungsunternehmen, wie Dienstleistungen im Bereich der Wartung von Kundenanlagen oder der Betrieb einer Anlage beim Kunden (Contracting) oder der Energieberatung stellen gesonderte BgA dar und werden vom § 4 (3) KStG nicht erfasst³⁷ und müssen separiert werden.

Soweit BgA zusammengefasst werden, ohne die Voraussetzungen des § 4 (6) KStG zu erfüllen, ist jeder BgA mit seinem Ergebnis einzeln zu besteuern. Es liegen insofern keine verdeckten Gewinnausschüttungen bei Ausgleich von Gewinn- und Verlustbetrieben vor³⁸.

d) Zusammenfassung mit hoheitlichen Betrieben

Die Zusammenfassung von BgA mit Hoheitsbetrieben ist steuerlich nach § 4 (6) S. 2 KStG (H 7 KStH 2004) nicht zulässig.

Der BT-Drucksache 16/10189 vom 2.9.2008 S.68 ist zu entnehmen, dass ursprünglich der § 4 (3) KStG um »öffentliche Badebetriebe« erweitert werden sollte. Gemäß der Begründung zu Art. 3 Nr. 2a sollte die Beschränkung auf »öffentliche« Bäder sicherstellen, dass Bäder, soweit sie insbesondere auch für Schulschwimmen zur Verfügung stehen und damit hoheitlichen Zwecken dienen (R 10 (5) KStR 2004), künftig nicht als BgA anzusehen sind.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie in den Fällen einer gemischten Nutzung eines Schwimmbades, die anteiligen Kosten für den Hoheitsbetrieb Schulschwimmen zu behandeln sind.

Nach § 4 (6) S.2 KStG ist eine Zusammenfassung mit einer hoheitlichen Tätigkeit nicht möglich. Soweit die Ausgleichszahlungen der Kommune nicht die tatsächlichen anteiligen Verluste des Schwimmbades abdecken, liegen verdeckte Gewinnausschüttungen vor³⁹.

²³ Die Richtlinie stellt in der Praxis eine Empfehlung für die Ermittlung der voraussichtlichen Wirtschaftlichkeit einer Anlage anhand der Kostenrechnung dar.

²⁴ s. FN 22 und Anwendung auch durch Schleswig-Holsteinisches FG vom 5.7.2000; EFG 2000 S. 1144 „Bestätigt wird dies auch durch die VfG. der OFD Frankfurt vom 27.7.1995...“

²⁵ Kommentar Dötsch RZ 89 zu § 4 KStG und vgl. Strahl DSfR 2010 S. 193 zu 1.2

²⁶ BFH vom 4.12.1991; BSfBl. II 1992 S.432

²⁷ s. FN 26

²⁸ BSfBl. III 1962 S. 450

²⁹ BSfBl. II 1990 S. 242

³⁰ BFH vom 14.7.2004, Versorgungswirtschaft 2005 S. 18; DSfR 2004 S. 2052

³¹ s. FN 19 dort S. 242 »ähnliche Erwägungen sind heute auch bei den Badebetrieben geboten«

³² BT-Drucks. 16/10189 vom 2.9.2008 S. 68 zu Art. 3 Nr. 2a

³³ s. FN 4 Rdn. 9 u.12 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009

³⁴ s. FN 4 Rdn. 4 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009

³⁵ s. FN 4 Rdn. 14 – 18 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009

³⁶ s. FN 4 Rdn. 13 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009

³⁷ s. FN 4 Rdn. 10 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009

³⁸ OFD Rheinland vom 21.8.2008 Versorgungswirtschaft 2008 S. 260; DB 2008 S. 2055

³⁹ andere Auffassung vertritt Schiffers in DSfZ 2009 S. 819

e) Querverbund mit zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art

Auch bereits zusammengefasste BgA können weiter mit einzelnen BgA aber auch mit anderen zusammengefassten BgA zusammengefasst werden⁴⁰.

Für die Zusammenfassung eines BgA mit anderen zusammengefassten BgA reicht es aus, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der BgA der zusammengefassten BgA vorliegen. In den Fällen des § 4 (6) Nr.2 KStG muss die Voraussetzung »von einigem Gewicht« jedoch im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen⁴¹. Diese Konstellation dürfte in der Praxis eher selten anzutreffen sein.

Bei der Auslegung des Begriffes »von einigem Gewicht« wird auf die Ausführungen zu I.3b) verwiesen.

Beispiel a):

Stadt X betreibt fünf Bäder Nord, Süd, Mitte, Ost und West. Jeweils ein BHKW (Stadtwerke BgA der Stadt X) wird am Bad Ost und West unterhalten. Zwischen den Bädern Ost und West und den BHKW's besteht eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht.

Lösung a):

Die Bäder können aufgrund ihrer Gleichartigkeit zu einem Gesamt-Bad-BgA zusammengefasst werden. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit der Zusammenfassung des Stadtwerke BgA mit dem Gesamt-Bad-BgA, wenn die technisch-wirtschaftlichen Verflechtungen durch die BHKW's zusätzlich gegenüber dem zusammengefassten Gesamt-Bad-BgA von einigem Gewicht sind. Zu diesem Ergebnis hätte auch die Verflechtung mit einem BHKW ausgereicht.

Soweit die Voraussetzung »von einigem Gewicht« zum Gesamt-Bad-BgA nicht erfüllt werden kann, können die Bäder Nord, Süd und Mitte einen Gesamt-Bad-BgA bilden und die Bäder Ost und West nach § 4 (6) Nr.2 mit den Stadtwerken BgA zu einem BgA zusammengefasst werden.

Bei einem nach § 4 (6) Nr.2 KStG zusammengefassten BgA setzt eine weitere Zusammenfassung mit einem anderen BgA nach § 4 (6) Nr.3 KStG voraus, dass beide BgA als Verkehrs- oder Versorgungs-BgA anzusehen sind, d.h. von dem jeweiligen Tätigkeitsbereich geprägt sind.

Beispiel b):

Stadt X betreibt 2 Bäder Mitte und West (jeweils große Bädereparks). Ein klein dimensioniertes BHKW der Stadt X wird am Bad Mitte unterhalten. Zwischen dem Bad Mitte und dem BHKW besteht eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht. Bei der Verflechtung gibt der Badbetrieb aufgrund der Größe das Gepräge. Die Verflechtung zum Gesamt-Bad-BgA ist nicht »von einigem Gewicht«. Daneben unterhält die Stadt einen Verkehrsbetrieb.

Lösung b):

Das BHKW kann als Versorgungsbetrieb mit dem Verkehrsbetrieb nach § 4 (6) Nr.3 KStG zusammengefasst werden.

Soweit das Bad Mitte aus dem Gesamt-Bad-BgA herausgelöst worden ist, kann es nach § 4 (6) Nr.2 KStG mit dem BHKW verbunden werden. Im Ergebnis kommt es zu einem Bad Mitte-BHKW-BgA, welcher kein Versorgungsbetrieb sein kann, weil ihm das Bad Mitte das Gepräge gibt. Eine Zusammenfassung mit dem Verkehrsbetrieb ist danach nach § 4 (6) Nr.3 KStG nicht möglich.

In dem BMF-Schreiben vom 12.11.2009 wurde der Begriff »Gepräge geben« nicht weiter definiert. Im Beispiel zur Rdn.8 des BMF-Schreibens wurde zur Thematik »Gepräge« von einem »Großbad« und »kleinem BHKW« und »unterschiedlichen Dimensionen« ausgegangen.

Für die Praxis erscheinen diese Begriffe nicht sehr zweckdienlich zu sein, zumal sie keine Bestimmtheit ausdrücken.

f) Fortgellen bisheriger verbindlicher Auskünfte

Verbindliche Auskünfte auf der Grundlage der bisherigen Verwaltungsauffassung gelten auch nach Inkrafttreten des § 4 (6) KStG weiter. Soweit verbindliche Auskünfte für die Zukunft aufzuheben sind, sind bisher festgestellte Verlustvordräge den nicht mehr zusammenfassbaren BgA zuzuordnen.⁴² In der Regel sind in der Praxis bei Bäderverbänden mit der Zwischenschaltung eines BHKW Anträge auf verbindliche Auskünfte gestellt worden. Soweit die verbindlichen Auskünfte nach der Vorlage eines Wirtschaftlichkeitsgutachten nach der Richtlinie VDI 2067 oder anderer Berechnungen erteilt wurde, ist jährlich im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv bestehen.

g) Stellungnahme zum Querverbund

Das BMF-Schreiben vom 12.11.2009 nimmt zu einigen Bereichen des steuerlichen Querverbunds leider keine Stellung. Die Begriffe »Gleichartigkeit«, »enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht« und »dem Gepräge geben« sind dabei zweifelsfrei im Rahmen der Zusammenfassungsgrundsätze von besonderer Bedeutung und bedürfen praxisgerechter Definitionen.

Die Umsetzung der bisherigen Verwaltungspraxis durch die Gesetzesänderung im JStG 2009 zum Querverbund und damit auch das BMF-Schreiben vom 12.11.2009 ist offensichtlich durch den engen Rahmen der EU-Vorschriften zu Beihilferegulungen geprägt⁴³.

(Beitrag wird fortgesetzt in Heft 4/2010)

⁴⁰ s. FN 4 Rdn. 5 – 8 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009

⁴¹ sog. »Mittschlepptheorie« vgl. Hüttemann DB 2009 S. 2630 zu II.2b)

⁴² s. FN 4 Rdn. 19 – 20 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009

⁴³ vgl. Weitemeyer, FR 2009 S. 1 und vgl. Hüttemann, DB 2009 S. 2630 zu I.

Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art und der Eigengesellschaften der juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach dem JStG 2009 (Teil II) ¹⁾

– von Dipl.-Finw. Holger Jermies, Elmshorn und Dipl.-Finw. Rolf Schmelia, Schwedeneck ²⁾ –

II. Grundsätze der Einkommensermittlung

Nach § 1 (1) Nr. 6 KStG ist die jPdöR mit jedem BgA steuerpflichtig und hat für jeden BgA ein eigenes Einkommen zu ermitteln. Eine Verrechnung positiver und negativer Einkommen verschiedener BgA ist auf der Ebene der jPdöR nicht möglich. Mangels einer konkreten Gewinnerzielungsabsicht nach § 4 (1) KStG für BgA wurde § 8 (1) S. 2 KStG n.F. ergänzt und beseitigt nunmehr die Diskussionen um eine Anwendung der BFH-Grundsätze zur Liebhaberei³⁾.

III. Ausschluss einer verdeckten Gewinnausschüttung

Kern des neuen Querverbands sind die Regelungen des § 8 (7) KStG. Die Gesetzesänderung ist die konsequente Reaktion des Gesetzgebers auf die aktuelle Rechtsprechung des BFH.

1. Rechtslage zu Dauerverlusten vor dem JStG 2009

Nach ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH kann die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer jPdöR schuldrechtlichen Verlustausgleich in Höhe der Betriebsverluste zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen.⁴⁾

2. Das begünstigte Dauerverlustgeschäft

Nach der neuen Vorschrift des § 8 (7) KStG treten nunmehr unter bestimmten Voraussetzungen die Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung bei dauerdefizitären Verlusten nicht mehr ein.

Zu unterscheiden sind die Voraussetzungen nach § 8 (7) S. 1 Nr. 1 KStG für BgA im Sinne des § 4 KStG und für Kapitalgesellschaften nach § 8 (7) S. 1 Nr. 2 KStG.

Bei BgA ist das Unterhalten eines Dauerverlustgeschäftes erforderlich. Bei einem zusammengefassten BgA muss mindestens ein Dauerverlustgeschäft vorliegen. Auch ein BgA als Organträger mit einer Organgesellschaft, welche das Dauerverlustgeschäft unterhält, wird von der Vorschrift erfasst.

Eigengesellschaften müssen neben einem Dauerverlustgeschäft weitere Voraussetzungen erfüllen⁵⁾. Die Stimmrechte der Eigengesellschaften müssen mehrheitlich unmittelbar oder mittelbar auf jPdöR entfallen. Bei mittelbaren Beteiligungen müssen auf jeder Stufe der Beteiligungskette die Mehrheit der Stimmrechte vermittelt werden. Weiterhin sind die handelsrechtlichen Verluste aus den Dauerverlustgeschäften ausschließlich von der jPdöR zu tragen.

Soweit in einer Eigengesellschaft Gewinn tätigkeiten mit Dauerverlustgeschäften vorliegen und die jPdöR nur Mitgesellschafterin ist, ist eine vollständige Verlustübernahme aus dem Dauerverlustgeschäft nach § 8 (7) S. 1 Nr. 2 KStG durch gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen erforderlich. Für die jPdöR besteht dabei eine Verpflichtung, die Verluste wirtschaftlich zu tragen. In der Praxis sind die Verhältnisse des Einzelfalls maßgebend. Auch sogenannte Tracking-Stock-Gestaltungen, bei denen außenstehende private Gesellschafter nur an dem gewinnträchtigen Teil der Gesellschaft beteiligt werden, sind denkbar⁶⁾. Allerdings gelten die Grundsätze der Anerkennung der disquotalen Gewinnverteilung nach dem BMF-Schreiben vom 7.12.2000⁷⁾ weiterhin. Bei einem Organschaftsverhältnis

mit einem BgA als Organträger liegen die Voraussetzungen bereits durch den Ergebnisabführungsvertrag vor⁸⁾.

Nach § 8 (7) S. 2 KStG liegt ein Dauerverlustgeschäft vor, wenn aus verschiedenen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen des § 8 (7) S. 2 letzter Halbsatz KStG das Geschäft zu einem Hoheitsbetrieb einer jPdöR gehört.

Eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt ist anzunehmen, soweit aufgrund einer Prognose nach den Verhältnissen des jeweiligen Veranlagungszeitraums nicht mit einem positiven oder ausgeglichenen Ergebnis oder nicht mit einem steuerlichen Totalgewinn (mit Einsatz des notwendigen Betriebsvermögens) zu rechnen ist. Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für den Tatbestand Dauerverlustgeschäft obliegt nach allgemeinen Grundsätzen dem Steuerpflichtigen, da es sich um eine begünstigende Regelung handelt⁹⁾. Gewinne in einzelnen Veranlagungszeiträumen stehen der Annahme eines Dauerverlustgeschäftes nicht entgegen¹⁰⁾. Mögliche Aufgabe- und Veräußerungsgewinne sind bei der Beurteilung als Dauerverlustgeschäfte nicht zu berücksichtigen¹¹⁾. Zur Dauer eines Prognosezeitraumes gibt das BMF-Schreiben keine Hinweise. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird für die Bestimmung des angestrebten Totalgewinns die Zeit von der Aufnahme bis zur voraussichtlichen Beendigung der Tätigkeit betrachtet¹²⁾. Nicht zu folgen ist Strahl, der von Prognosezeiträumen analog der Rechtsprechung zur Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften ausgeht¹³⁾.

Der Nachweis eines Dauerverlustgeschäftes kann in der Praxis problematisch sein. Der zu beachtende grundsätzliche Zusammenhang zwischen Kosten und Entgelte (nicht Erträge) der Tätigkeit beinhaltet genügend Spielraum für kontroverse Diskussionen und Fragestellungen.

Soweit die Voraussetzungen für ein Dauerverlustgeschäft nicht mehr vorliegen, sind allgemeine Grundsätze der Einkommensermittlung (§ 8 (3) S. 2 KStG) anzuwenden. Da sich die Prognose eines Dauerverlustgeschäftes auf den Veranlagungszeitraum beziehen soll, kann ein Wegfall der Voraussetzungen Auswirkung nur auf den gesamten Veranlagungszeitraum haben und sich nicht unterjährig ergeben.

Nach § 8 (7) S. 2 KStG müssen die begünstigten wirtschaftlichen Geschäfte den folgenden Bereichen zuzurechnen sein:

Bereiche	Beispiele
Verkehr	ÖPNV, Parkraum, Hafen
Umwelt	Gewerbemüllentsorgung
Soziales	Kindergärten, Senioreneinrichtungen
Kultur	Museen, Theater
Bildung	Volkshochschulen
Gesundheit	Bäder, Krankenhäuser

Die Zuordnung zu einem begünstigten Bereich ist im Einzelfall für sich zu beurteilen und insofern nicht abschließend geregelt.¹⁴⁾

¹⁾ Teil I ist erschienen in Versorgungswirtschaft 2010 Heft 3 S. 56

²⁾ Holger Jermies und Rolf Schmelia sind Fachprüfer für Versorgungsunternehmen der Groß- und Konzernbetriebsprüfung beim Finanzamt Kiel-Nord. BT-Drucks. 16/10189 vom 2.9.2008, S. 69 zu Art. 3 Nr. 4a

³⁾ BFH vom 25.7.2002; BFH/NV 2002 S. 1341 und BFH vom 14.7.2004; BFH/NV 2004 S. 1689 und BFH vom 22.8.2007; BStBl. 2007 II S. 961

⁴⁾ Rdnr. 26, 27 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl. 2009 I S. 1303

⁵⁾ Rdnr. 28-32 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl. 2009 I S. 1303

⁶⁾ Pinkos DSIZ 2010 S. 96, Tz. VII I. b) aa)

⁷⁾ BMF vom 7.12.2000, BStBl. 2001 I S. 47

⁸⁾ Rdnr. 31 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl. 2009 I S. 1303

⁹⁾ Rdnr. 35 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl. 2009 I S. 1303

¹⁰⁾ Rdnr. 38 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl. 2009 I S. 1303

¹¹⁾ Rdnr. 37 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl. 2009 I S. 1303

¹²⁾ BFH-Beschluss vom 25.6.1984 GrS 4/82, BFH/E 141, 405, BStBl. II 1984 S. 751

¹³⁾ Strahl, DSUR 2010 S. 193 zu 2.3

¹⁴⁾ Kommentar Dötsch RZ 29 zu § 8 (7)-(10) KStG

¹⁵⁾ Leippe, DSIZ 2010 S. 105 zu III.2c)

Die Begünstigung erfordert weiterhin das selbständige Betreiben der Geschäfte durch den BgA bzw. die Eigengesellschaft. Bei bloßen Überlassungen von Wirtschaftsgütern an einen Dritten liegen keine begünstigten Tätigkeiten vor¹⁵.

Nicht zu den begünstigten Dauerverlustgeschäften gehören die Wirtschaftsförderung und die Überlassung einer Multifunktionshalle an verschiedene Veranstalter¹⁶.

Hoheitliche Tätigkeiten können bei einer jPdöR nach § 4 (5) S. 1 KStG nicht zu einem BgA führen. Ein BgA kann nach § 4 (6) S. 2 KStG ebenfalls nicht mit einem Hoheitsbetrieb zusammengefasst werden.

Dagegen sind hoheitliche Verlustgeschäfte im Rahmen der Einkommensermittlung einer Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen. Nach § 8 (7) S. 2 KStG sind bei Vorliegen eines Dauerverlustgeschäfts keine verdeckte Gewinnausschüttungen anzunehmen. Auch in diesem Fall gilt der Grundsatz, dass die Kapitalgesellschaft die hoheitlichen Tätigkeiten selbst ausüben hat.

Die Rechtsfolgen des Ausschlusses einer verdeckten Gewinnausschüttung bedingt ebenfalls eine Nichtanwendung des § 20 (1) Nr. 10 EStG (BgA) und des § 20 (1) Nr. 1 S. 2 EStG (Eigengesellschaften)¹⁷.

Nach § 34 (6) S. 8 KStG ist § 8 (7) KStG auch für Zeiträume vor 2009 anzuwenden. Soweit bis zum 18.6.2008 zugunsten des Steuerpflichtigen nach anderen Grundsätzen als nach § 8 (7) KStG verfahren wurde, sind diese Grundsätze bis einschließlich 2011 nach § 34 (6) S. 9 KStG weiter anzuwenden. Dieses gilt aber nach Rdnr. 54 des BMF-Schreibens nur, wenn die Verfahrensweisen den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen bzw. der bisherigen Rechtslage entsprechen haben und damit verdeckte Gewinnausschüttungen nicht angenommen wurden.

Nach Auffassung von Schiffers ist die Übergangsregelung weiter auszulegen und umfasst sowohl Tätigkeiten, welche nicht unter den Katalog des § 8 (7) S. 2 KStG fallen als auch nicht nach § 4 (6) KStG zusammenfassbare Gewinn- und Verlusttätigkeiten bei Eigengesellschaften¹⁸.

Unstrittig sind von der Übergangsregelung Sachverhalte bei Kapitalgesellschaften betroffen, bei denen die Stimmrechtsverhältnisse und Verlusttragungsregeln nicht den Vorgaben des § 8 (7) S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG entsprechen.

IV. vGA bei nicht begünstigten Dauerverlustgeschäften

Liegt kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft i.S. des § 8 Abs. 7 S. 2 KStG vor, gelten die allgemeinen Grundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.

In Höhe der Verluste sind verdeckte Gewinnausschüttungen anzunehmen.

Nach dem Urteil des BFH vom 25.7.2002¹⁹ zu der Frage des Betriebens einer dauerdefizitären Volkshochschule und Musikschule (BgA) ist eine verdeckte Gewinnausschüttung mit einem Gewinnaufschlag in Betracht zu ziehen²⁰.

Bei Eigengesellschaften ist u. E. zwangsläufig nach allgemeinen Grundsätzen von der Erhebung von Gewinnaufschlägen auszugehen.

Die Frage des Ansatzes von Gewinnaufschlägen wird in der Literatur unterschiedlich beurteilt²¹.

Im Rahmen des BMF-Schreibens wird zu dieser Thematik keine eindeutige Position eingenommen²². Allerdings hat sich der BFH wegen des Verböserungsverbots im Rahmen des Urteils vom 22.8.2007 nicht zu der Frage geäußert, ob zusätzlich eine vGA in Höhe eines angemessenen Gewinnaufschlags anzusetzen wäre²³.

V. § 8 (7) bei Personengesellschaften

Die Beteiligung der jPdöR an einer Personengesellschaft (PersGes) stellt nach R 6 (2) S. 2 KStR 2004 einen eigenständigen BgA dar. Diese Betrachtung wird auf jede von der PersGes ausgeübte Tätigkeit gesondert angewendet. Es gelten für diesen BgA die Zusammenfassungsgrundsätze nach § 4 (6) KStG.

Unterhält die PersGes jedoch ausschließlich Dauerverlustgeschäfte liegt keine Mitunternehmerschaft vor, da es an der notwendigen Gewinnerzielungsabsicht mangelt. Die Regelung der R 6 (2) S. 2 KStG findet insoweit keine Anwendung. Da jedoch auf der Ebene der jPdöR eine Gewinnerzielungsabsicht (§ 4 (1) S. 2 KStG) nicht gefordert wird, sind auf diese BgA § 4 (6) und § 8 (7) KStG anzuwenden.

Die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer PersGes ist steuerlich nur relevant, soweit von der PersGes Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden²⁴. Verlustgeschäfte, auch soweit es sich um Dauerverlustgeschäfte i.S. des § 8 (7) S. 2 KStG handelt, sind bei der Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaft nicht zu berücksichtigen²⁵.

VI. Verlustnutzungen nach § 8 (8) KStG

Nach der Gesetzesbegründung zu § 8 (8) KStG²⁶ folgt aus der Nichtanzetzung von verdeckten Gewinnausschüttungen bei Dauerverlustgeschäften der öffentlichen Hand nach § 8 (7) S. 1 Nr. 1 KStG eine erhebliche Ansammlung von Verlustvorträgen.

In diesem Zusammenhang war die Regelung des § 8 (8) KStG erforderlich. Nach § 8 (8) KStG können in einem bestimmten BgA entstandene Verluste nur von diesem Betrieb genutzt werden. Kommt es zu Zusammenfassungen verschiedener BgA oder werden diese BgA wieder getrennt²⁷, so wird ein bisheriger Verlustvortrag festgeschrieben.

Eine Zusammenfassung nach § 8 (8) KStG liegt nicht nur dann vor, wenn zwei bisher eigenständige BgA zu einem BgA zusammengefasst werden. Auch die Zusammenfassung eines solchen BgA's mit einem eigenständigen BgA oder die Zusammenfassung zweier BgA, die ihrerseits aus einer Zusammenfassung hervorgegangen sind, fallen unter § 8 (8) KStG.

Die Zusammenfassung des weiteren Tätigkeitsbereichs zweier bestehenden BgA ist im Gegensatz zu Veränderungen im Tätigkeitsbereich schädlich²⁸. Die Differenzierung zwischen »neuem Tätigkeitsbereich« und »Veränderungen« könnte im Einzelfall in der Praxis Probleme bereiten.

Die Regelung des § 8 (8) KStG beschränkt sich auf den Verlustabzug.

Die vorstehend genannten Grundsätze gelten nach § 8 (8) S. 5 KStG nicht für die Zusammenfassung gleichartiger BgA. Die neuen Regelungen bei zusammengefassten BgA sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden²⁹. Dabei gilt ein bis zum 31.12.2008 entstandener Verlust bei dem BgA entstanden, für welchen der Verlustvortrag festgestellt worden ist.

Die weitergehende Praxis der tätigkeitsbezogenen Ergebnisverrechnung bei BgA gemäß BFH vom 4.12.1991³⁰ und FG Münster vom 30.6.2003³¹ ist nur bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden.

Im Rahmen der Vorschrift des § 8 (8) KStG sind die Regelungen zum Verlustvortrag und Verlustrücktrag nach § 10 d EStG zu beachten.

¹⁵ Rdnr. 47 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSIBI 2009 I S. 1303

¹⁶ Kritik wird geübt von Leippe, DSiZ 2010 S. 105 zu III.2c), s.a. Maier, DSiR 2010 S. 198

¹⁷ Rdnr. 23 und 25 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSIBI 2009 I S. 1303

¹⁸ Schiffers, DSiZ 2010 S. 118 zu III.

¹⁹ BFH/NV 2002 S. 1341

²⁰ ebenso Kommentar Dötsch RZ 28 zu § 8 (7)-(10) KStG

²¹ Strahl, DSiR 2010 S.193 zu 2.3 und Kommentar Dötsch RZ 41 zu § 8 (7)-(10) KStG

²² Rdnr. 52 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSIBI 2009 I S. 1303

²³ Kommentar Dötsch RZ 19 zu § 8 (7)-(10) KStG

²⁴ BFH vom 25.6.1996, BSIBI 1997 II S. 202

²⁵ Rdnr. 63 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSIBI 2009 I S. 1303

²⁶ BT-Drucks. 16/11108 vom 25.11.2008 S.27 zu Art.3 Nr.4b

²⁷ Trennung von BgA, nach FG Düsseldorf, VI R 71/70 S, EFG 1970 S. 464 erfolgt bei Teilbetrieben eine Realteilung; oder aber OFD Frankfurt vom 7.5.1997, FR 1997 S. 503 Überführung von WiG von einem BgA in einen anderen BgA derselben jPdöR/Gewinnrealisierung

²⁸ Rdnr. 64 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSIBI 2009 I S. 1303

²⁹ § 34 (6) S.11 KStG

³⁰ BSIBI 1992 II S. 432

³¹ FG Münster 30.6.2003, 9 K 5219/99 K, 9 K 5222/99 K

Beispiel a):

Ein BgA-Versorgung wird mit einem BgA-Verkehr nach § 4 (6) Nr. 3 KStG zum 1.1.2010 zusammengefasst. Das Ergebnis des zusammengefassten BgA beträgt 100 T€ in 2010. Der BgA-Verkehr hatte in 2010 einen anteiligen Verlust von 200 T€ und einen Verlustvortrag von 500 T€ zum 31.12.2009 erzielt.

Lösung a):

Der Verlustvortrag von 500 T€ kann nicht im Rahmen des § 10d EStG für 2010 beim neuen Gesamt-BgA vorgetragen werden. Erst bei Trennung des BgA-Verkehr und wiederum separater Besteuerung könnte der Verlustvortrag beim BgA-Verkehr berücksichtigt werden. Der BgA-Versorgung und der BgA-Verkehr sind keine gleichartigen BgA nach Rdnr. 4 des BMF-Schreibens, sodass die Regelung des § 8 (8) S. 5 KStG nicht zur Geltung kommt.

Beispiel b):

Wie Beispiel a) allerdings liegt ein Ergebnis von - 50 T€ in 2010 zugrunde. Dabei beträgt der anteilige Verlust des BgA-Verkehr 250 T€ in 2010.

Lösung b):

Ein Verlustrücktrag auf vorangegangene Veranlagungszeiträume des BgA-Versorgung ist ebenfalls nicht zulässig. Allerdings kann der Verlust mit zukünftigen positiven Ergebnissen des zusammengefassten BgA verrechnet werden.

VII. Spartenentrennung bei Eigengesellschaften

Im Rahmen einer Kapitalgesellschaft ist eine Gewinnermittlung für alle Tätigkeiten der Gesellschaft nach den Grundsätzen des § 8 (2) KStG vorzunehmen.

Insofern ist die erforderliche Einzelbetrachtung der verschiedenen Tätigkeiten nur durch eine spezielle Sonderregelung erreichbar.

Nach der Gesetzesbegründung³² zum § 8 (9) KStG wird die eingeschränkte Verlustnutzung durch die Spartenentrennung gewährleistet. Es ist grundsätzlich für jede Tätigkeit eine gesonderte Sparte zu führen. Voraussetzung für eine Spartenentrennung ist minimal ein Dauerverlustgeschäft bei gleichzeitig zwei ausgeübten Tätigkeiten. Die Spartenentrennung für Eigengesellschaften mit mehreren Tätigkeiten ist wie folgt zu gliedern:

Hoheitliche Dauerverlustgeschäfte § 8 (9) S.1 Nr. 1 KStG	Zusammenfassbare Tätigkeiten § 8 (9) S.1 Nr.2 KStG	Restliche Dauerverlustgeschäfte § 8 (9) S.1 Nr. 2 KStG	Sparte »Übrige Tätigkeiten« § 8 (9) S.1 Nr. 3 KStG
für jedes hoheitliche Verlustgeschäft eine gesonderte Sparte	zusammenfassbare Tätigkeiten jeweils eine gesonderte Sparte	Dauerverlustgeschäfte jeweils eine gesonderte Sparte	für die übrigen Tätigkeiten eine einheitliche Sparte
Beispiele: Verluste aus Abwasserentsorgung, Schwimmbad	Beispiele: BgA Strom BgA Gas BgA Versorgung und Verkehr	Beispiele: BgA Bäder BgA Verkehr	Beispiele: Telekommunikation, Contracting, gewinnträchtige hoheitliche Tätigkeiten

Nach § 8 (9) S.1 Nr.2 KStG gehören »Tätigkeiten, die nach § 4 (6) S.1 zusammenfassbar sind, jeweils einer gesonderten Sparte an. Aus der Tatsache, dass alle Versorgungs- und Verkehrsbetriebe grundsätzlich über § 4 (6) S. 1 Nr. 3 KStG zusammenfassbar sind, sind diese Tätigkeiten - entweder als Einzel-Tätigkeiten oder als zusammengefasste Tätigkeit - in einer gesonderten Sparte nach § 8 (9) S. 1 Nr. 2 KStG zu erfassen. Andere Tätigkeiten werden, soweit keine Zusammenfassungen nach § 4 (6) S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 KStG vorliegen, der »übrigen Sparte« nach § 8 (9) S. 1 Nr. 3 KStG zugeführt. Nicht eindeutig ist an dieser Stelle u. E. die Formulierung des

§ 8 (9) S. 1 Nr. 2 KStG. Bei weitestgehender Auslegung könnten auch sämtliche Tätigkeiten (BgA) - da grundsätzlich immer eine Zusammenfassbarkeit nach § 4 (6) S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 KStG für jeden BgA besteht- unter diese Vorschrift fallen. Nach Einrichtung einer Sparte ist ein eigener Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 8 (9) S. 2 KStG zu ermitteln.

Nach § 8 (9) S. 3 KStG führen Veränderungen in Form der Aufnahme neuer nicht gleichartiger Tätigkeiten oder dem Wegfall bisheriger Tätigkeiten zu neuen Sparten. Soweit bisherige Sparten hiervon betroffen sind, fallen diese Sparten weg und ein festgestellter Verlustvortrag der weggefallenen Sparte ist festzuschreiben. Genutzt werden kann dieser Verlustvortrag erst wieder bei einer Tätigkeitsstruktur, welcher der weggefallenen Sparte entspricht.

Entgegen anderer Rechtsauffassung³³ führt damit der Wegfall einer zusammenfassbaren Tätigkeit (sachliche Voraussetzung) ungeachtet der weiter vorliegenden persönlichen Voraussetzungen nach § 8 (7) S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG bereits zu einer Festschreibung des Verlustvortrags.

Im Ergebnis wird erreicht, dass bei einer Eigengesellschaft keine größeren Möglichkeiten der Ergebnisverrechnung als bei der Ausübung der Tätigkeiten in BgA eintreten können. Soweit mehrere Tätigkeiten in der Sparte »übrige Tätigkeiten« im selben Jahr Gewinne und Verluste erzielen, sind sie mangels Regelung im § 8 (9) KStG verrechenbar. In diesem Fall werden die Tätigkeiten in einer Eigengesellschaft anders als bei BgA behandelt. Im Rahmen des § 4 (6) KStG wäre eine Zusammenfassung solcher BgA nicht möglich.

Die Regelung des § 8 (9) KStG gilt, soweit die Eigengesellschaft die Voraussetzungen für die Ausnahmen vom Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttungen bei Dauerverlustgeschäften nach § 8 (7) S. 1 Nr. 2 KStG erfüllt. Soweit die Gesellschaft die Voraussetzungen erstmals oder letztmals erfüllt, enthält § 8 (9) S. 6 und 7 KStG entsprechende Sonderregelungen für die im Zeitpunkt der erst- oder letztmaligen Anwendung der Sonderregelung vorhandenen Verlustvorträge. Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte darf nach § 8 (9) S. 4 KStG nicht mit einem positiven Gesamtbetrag einer anderen Sparte nach § 10 d EStG ausgeglichen werden³⁴. Der sich pro Sparte ergebende Verlustvortrag ist nach § 10d (4) EStG gesondert festzustellen. Der § 10d EStG ist somit mehrfach (je Sparte) anzuwenden³⁵.

Hinsichtlich der spartenbezogenen Gewinnermittlung der Gesellschaften sind nach dem BMF-Schreiben die Wirtschaftsgüter bzw. Geschäftsvorfälle der Kapitalgesellschaften aus der für sie bestehenden Rechnungslegung den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise rechnerisch zuzuordnen (auch Beteiligungen oder Finanzanlagen). Notwendiges Betriebsvermögen gehört zwingend zu der entsprechenden Tätigkeit der Sparte. Die Änderung der spartenmäßigen Zuordnung eines Wirtschaftsguts führt nicht zur Realisierung stiller Reserven³⁶.

Die gleichen Zuordnungskriterien gelten auch für die Behandlung allgemeiner Verwaltungskosten (z.B. Kosten für Buchführung oder Beratung)³⁷.

Bei Erbringung der Leistungen innerhalb einer Konzerngesellschaft stellt diese Tätigkeit eine eigene Sparte (§ 8 (9) S. 1 Nr. 3 KStG) dar³⁸. In der Praxis können diese Kosten jedoch innerhalb der Konzerngesellschaft durch eine spartengemäße Zuordnung unter Umständen nicht verrechenbar bzw. bei einer Zuordnung zu einer nicht begünstigten Dauerverlusttätigkeit zu einer steuerlichen Mehrbelastung durch eine verdeckte Gewinnausschüttung werden^{39,40}. Dieses Ergebnis ergibt sich jedoch u. E. zwangsläufig nach § 8 (9) S. 1 Nr. 3 KStG

³² Pinkos DSIZ 2010 S.96 zu IX.3.

³³ Rdnr. 88 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSStBl 2009 I S. 1303

³⁴ Rdnr. 89 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSStBl 2009 I S. 1303

³⁵ Rdnr. 80 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSStBl 2009 I S. 1303

³⁶ Rdnr. 83 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSStBl 2009 I S. 1303

³⁷ Rdnr. 84 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSStBl 2009 I S. 1303

³⁸ Leippe DSIZ 2010 S. 105 zu V.2.

³⁹ Pinkos DSIZ 2010 S. 96 zu IX.2.

⁴⁰ BT-Drucksache 16/11108 vom 25.11.2008, S. 26 zu Art. 3 Nr.4b

und kann nur durch Änderung der gesetzlichen Normen zu einer anderen Wertung gelangen.

Die nichtabziehbaren Beträge des § 4h EStG sind sachgerecht den einzelnen Sparten zuzuordnen⁴¹.

Nach den Ausführungen des BMF-Schreibens teilen Hilfgeschäfte zu einer Haupttätigkeit innerhalb einer Kapitalgesellschaft das Schicksal der Haupttätigkeit. Beispielhaft wird die Veräußerung des Betriebsvermögens als Hilfgeschäft der Sparte zugeteilt, in welcher das Betriebsvermögen bisher zugeordnet war. Für Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung soll Entsprechendes gelten.

Aufgrund der Gesetzessystematik ist der Begriff »Tätigkeiten« nach § 8 (9) S. 1 Nr. 1-3 KStG im Wesentlichen mit der Definition eines BgA gleichzustellen. Somit sollten Hilfs- oder Nebengeschäfte in der Regel die Höhe der Umsätze für BgA nach der pauschalierten Verwaltungsauffassung (Jahresumsatz von 30.678 €) nicht überschreiten⁴². Nach dem BMF-Schreiben bestimmt sich ein Hilfgeschäft des Weiteren nach den Gegebenheiten des Einzelfalls.

Aufgrund der in den meisten Bundesländern⁴³ geltenden Verordnungen für Eigenbetriebe und der damit in Zusammenhang stehenden Verpflichtung der Erstellung einer Erfolgsübersicht zum Jahresende ist für Eigenbetriebe eine Aufteilung der Betriebszweige -in ähnlicher Ausgestaltung wie nach § 8 (9) KStG gefordert- jährlich geübte Praxis. UE sind die Erfolgsübersichten eine geeignete Ausgangsgrundlage für die Eigengesellschaften nach den dargestellten Grundsätzen.

Beispiel:

Eine Eigengesellschaft der Stadt A betreibt ein dauerdefizitäres Schulschwimmbad. Gleichzeitig wird ein Stromversorgungsunternehmen (Gewinn) und ein öffentliches Schwimmbad (dauerdefizitär; Vorauss. nach § 4 (6) Nr. 2 KStG zur Stromversorgung liegen vor) unterhalten. Neben einem Parkhaus (Verlust) und der Verpachtung von Glasfasernetzen (Verlust; bisher in der Sparte Stromversorgung enthalten) werden EDV-Dienstleistungen für die Stadt A (Gewinn 50 T€, unangemessen niedrige Entgelte) erbracht.

Lösung:

Die Voraussetzungen für eine Spartenentrennung liegen vor. Als hoheitlicher Dauerverlust ist das Schulschwimmen nach § 8 (9) S. 1 Nr. 1 KStG einzuordnen. Der Gesamt-BgA Strom-Bad-Verkehr (Parkhaus) fällt als zusammenfassbare Tätigkeit unter § 8 (9) S. 1 Nr. 2 KStG. Bei der Verpachtung der Glasfaserkabel ist zu prüfen, inwieweit diese Tätigkeit ein Hilfgeschäft zur Stromversorgung oder eine selbständige Tätigkeit darstellt. Soweit die Einnahmen den Betrag von 30.678 € übersteigen, ist ggf. eine eigene Sparte Telekommunikation einzurichten. Diese Sparte wäre nach dem BMF-Schreiben kein Versorgungsbetrieb und damit der Sparte nach § 8 (9) S. 1 Nr. 3 KStG zuzuordnen. Aufgrund der Höhe der erzielten Umsätze fällt die EDV-Dienstleistung ebenfalls unter die Sparte nach § 8 (9) S. 1 Nr. 3 KStG. Im Rahmen der Spartenrechnung ist zusätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung mit Gewinnaufschlag wegen der unangemessenen Entgelte gegenüber der Stadt A nach den Grundsätzen des § 8 (3) S. 2 KStG zu berücksichtigen.

Die Regelung des § 8 (9) KStG ist erstmals im Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. Für den Zeitraum bis einschließlich 2008 gelten für die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung⁴⁴. Der Regelung der Anwendbarkeit des § 8 (7) KStG für Zeiträume vor 2009 (Spartentrennung ab 2009) nach § 34 (6) S.8 KStG ist bei der Frage der Verrechnung von Gewinn- und Verlustbetrieben in Eigengesellschaften (gegen bisherige Verwaltungsgrundsätze) nicht zu folgen.⁴⁵

VIII. Sonderregelungen zur Organschaft

Um die Besteuerungsstrukturen der § 8 (7) und (9) KStG in das System der körperschaftsteuerlichen Organschaft zu integrieren, musste § 15 KStG um die Ziffern 4 und 5 ergänzt werden. Grundsätzlich werden die Einkommen der Organgesellschaft (OG) und des Organträgers (OT) jeweils selbständig ermittelt. Das Einkommen der OG ist dem OT zuzurechnen und auf der Ebene des OT der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Durch § 15 Nr. 4 und 5 KStG wird klargestellt, welche Besonderheiten bei der Einkommensermittlung der OG und des OT zu beachten sind. Die Rechtsfolgen der Tatbestände des Ausschlusses einer vGA aufgrund eines Dauerverlustgeschäftes (§ 8 (3) S. 2 und (7) KStG) und die Spartenentrennung (§ 8 (9) KStG) sind nicht bereits auf der Ebene der OG, sondern erst eine Stufe höher auf der Ebene des OT zu ziehen⁴⁶.

Für die Praxis der Finanzverwaltung stellen sich damit neue Anforderungen für die Sachverhaltsdarstellung und dessen steuerliche Würdigung, sind doch für die Besteuerung des OT umfassende Kenntnisse aus der Ebene der OG notwendig⁴⁷. Obwohl sich § 8 (9) KStG ausdrücklich nur auf Kapitalgesellschaften bezieht, findet durch die Änderungen des § 15 Nr. 5 S. 2 KStG die Spartenentrennung auch auf den Organträger-BgA Anwendung⁴⁸. Dabei kann ein Dauerverlust-BgA kein Organträger sein⁴⁹.

IX. Sonderregelungen zur Gewerbesteuer

Die strukturellen Änderungen in der Besteuerung des kommunalen Querverbunds erstrecken sich auch auf die Gewerbesteuer.

BgA der jPdÖR unterliegen der Gewerbesteuer nur, wenn sie den Tatbestand des § 2 (1) GewStG erfüllen. Die Regelung des § 8 (1) S. 2 KStG gilt nicht für die Prüfung der Gewerbesteuerpflicht⁵⁰. Das ergibt sich aus der Notwendigkeit einer Gewinnerzielungsabsicht des BgA in diesem Zusammenhang.

§ 2 (1) S.1 GewStDV regelt, dass bei Zusammenfassungen von BgA die Grundsätze des § 4 (6) S.1 KStG angewendet werden. Die Grundsätze der Spartenrechnung sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags entsprechend anzuwenden. Für die Praxis folgt daraus, dass die körperschaftsteuerlichen Zuordnungen im Rahmen der Spartenrennung auf die Ermittlung des Gewerbeertrags übertragen werden. Hinzurechnungen und Kürzungen nach den §§ 8 und 9 GewStG erfolgen spartenbezogen in einer direkten Zuordnung⁵¹, spartenübergreifende Werte sind im Rahmen einer sachgerechten Schätzung aufzuteilen.

Der Freibetrag für Finanzierungsanteile nach § 8 Nr. 1 GewStG steht dem Gewerbebetrieb insgesamt nur einmal zu. Dabei ist der Freibetrag im Verhältnis der Summe der Hinzurechnungsbeträge nach § 8 Nr. 1 GewStG aufzuteilen.

X. Schlussbetrachtung

Die Regelungen des § 4 (6) KStG werden nach Auffassung der Autoren in der Praxis zu Auseinandersetzungen zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung führen. Die nunmehr gesetzlich normierten Verwaltungsrichtlinien geben zu wesentlichen Fragestellungen der Praxis (s.a. Teil I zu I.3g) weder in der Vergangenheit noch in dem aktuellen BMF-Schreiben eine ausreichende Rechtssicherheit.

Dieser Umstand wird unter Einbeziehung ggf. erteilter verbindlicher Auskünfte die bestehenden Querverbände in den nächsten Jahren auf den Prüfstand stellen.

Die aufwendigen Neuregelungen der §§ 8 (7) - (9) KStG werden sich erst in der Praxis bewähren müssen. Dabei ist die relativ schwierige Gesetzesmaterie in der Anwendung nicht frei von Fangstricken für die Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung.

⁴¹ RdNr. 85 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSIBI 2009 I S. 1303

⁴² ebenso Pinkos DSIZ 2010 S. 96 zu IX.2.

⁴³ z.B. Niedersachsen § 20 (2) EigBetrVO Hessen § 24 (3) EigBGes NRW § 23

(2) EigVO Schleswig-Holstein § 21 (2) EigVO

⁴⁴ R 7 (2) KStR 2004

⁴⁵ eine andere Auffassung vertritt Schillers, DSIZ 2010 S. 118

⁴⁶ BT-Drucks. 545/08 S. 109 zu Nr. 8

⁴⁷ Vgl. Heurung/Seidel, BB 2009 S. 1709 zu IV.2c)aa)

⁴⁸ RdNr. 92 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSIBI 2009 I S. 1303

⁴⁹ RdNr. 94 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSIBI 2009 I S. 1303

⁵⁰ RdNr. 95 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BSIBI 2009 I S. 1303

⁵¹ vgl. Hüttemann DB 2009, S. 2633