

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 13. Februar 2009*

Florian Moschel:

„Der dauerdefizitäre Betrieb gewerblicher Art“

*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einführung.....	2
1. Grundlegendes.....	2
2. Tatbestandsvoraussetzungen	3
2.1 Juristische Person des öffentlichen Rechts.....	4
2.2 Einrichtung	4
2.2.1 Frühere Ansicht der Rechtsprechung zum Steuersubjekt	5
2.2.2 Gegenwärtige Ansicht der Rechtsprechung zum Steuersubjekt	5
2.2.3 Die Gegenmeinung in der Literatur.....	6
2.3 Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen	7
2.4 Herausgehobene wirtschaftliche Bedeutung	7
2.5 Negativabgrenzungen.....	7
3. Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art	8
3.1 Die Zusammenfassung in einen Betrieb gewerblicher Art	8
3.2 Die Zusammenfassung in einer Eigengesellschaft.....	9
4. Meinungen zum dauerdefizitären Betrieb gewerblicher Art.....	9
4.1 Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung.....	10
4.2 Fehlen einer verdeckten Gewinnausschüttung.....	10
5. Die Neuregelung des KStG betreffend den Betrieb gewerblicher Art.....	11
Literaturhinweise.....	14

Einführung

Prof. Seer weist darauf hin, dass das JStG 2009 auch für dieses Thema Relevanz hat. Somit wird der Vortrag sich erst mit den dogmatischen Grundlagen und der Rechtsprechung vor der Gesetzesänderung beschäftigen und dann auf die Neuregelungen eingehen.

1. Grundlegendes

Einführend stellt *Herr Moschel* heraus, dass der Begriff „dauerdefizitär“ aus der Rechtsprechung des BFH herrühre. Er legt dann dar, warum Betriebe gewerblicher Art besteuert werden, obwohl diese Besteuerung das Geld in den öffentlichen Kassen verringere anstatt es zu vermehren. Der Grund für eine Besteuerung derartiger Unternehmen liege in einer Gleichstellung mit privaten Unternehmen. Es solle keine Verdrängung der privaten Unternehmen vom Markt erfolgen und stattdessen eine Wettbewerbsgleichheit hergestellt werden, weil sich Wettbewerbsverzerrungen letztlich zum Nachteil des Fiskus auswirkten. Das systemtragende Prinzip bei der Besteuerung öffentlicher Unternehmen sei somit die Wettbewerbsneutralität. Die Funktion des Begriffs „Betriebe gewerblicher Art“ bestünde in der Abgrenzung der wettbewerbsrelevanten Tätigkeiten von anderen Tätigkeiten der öffentlichen Hand. Dabei unterlä-

gen nur die wettbewerbsrelevanten Tätigkeiten der öffentlichen Hand der Besteuerung. So sei z. B. die Unterhaltung eines Schwimmbads als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen, die Unterhaltung eines Schulschwimmbads dagegen als hoheitliche Tätigkeit. Die Abgrenzung der wirtschaftlichen von anderen Tätigkeiten sei aber grundsätzlich problematisch und habe auch weit reichende Folgen. Wenn die Abgrenzung fehlerhaft sei, würden entweder Steuern verschwendet oder das Ziel der Wettbewerbsneutralität nicht erreicht. Ein besonderes Problem stelle zudem der „Querverbund“ von Gewinn- und Verlustbetrieben der öffentlichen Hand dar.

Bei der Darstellung der historischen Entwicklung stellt *Herr Moschel* heraus, dass die KStG'e von 1920 und 1922 noch keine Vorschriften für öffentliche Betriebe enthielten. Eine Steuerpflicht für „Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts“ wurde erstmals mit dem KStG von 1925 eingeführt. Der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ fand Eingang ins KStG von 1934. Ergänzende Regelungen zum Betrieb gewerblicher Art befanden sich bis 1976 in den §§ 1 bis 6 der KStDV'en. § 4 KStG existiert seit der Körperschaftsteuerreform 1977. Seit dem 1.1.2009 finden sich nun auch Regeln zur Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art in § 8 KStG.

Im geltenden Recht befindet sich die Regelung des Betriebs gewerblicher Art in:

- § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG: Steuerpflicht
- § 4 KStG: Legaldefinition
- § 8 KStG: Einkommensermittlung.

Herr Moschel stellt klar, dass von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur inländische Betriebe gewerblicher Art erfasst seien, während ausländische Betriebe gewerblicher Art unter § 2 Abs. 1 KStG fielen. In privater Rechtsform geführte Betriebe (sog. Eigengesellschaften) würden, wie private Unternehmungen, § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG zugeordnet.

2. Tatbestandsvoraussetzungen

Im Folgenden stellt *Herr Moschel* dar, unter welchen Voraussetzungen § 4 Abs. 1 KStG das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art annimmt.

2.1 Juristische Person des öffentlichen Rechts

Die erste Tatbestandsvoraussetzung des § 4 KStG ist das Vorliegen einer juristischen Person öffentlichen Rechts. Eine juristische Person öffentlichen Rechts existiert kraft öffentlichen Rechts, verdankt ihre Existenz also der Rechtsordnung. Sie ist Träger von Rechten und Pflichten. Diese werden begründet durch Gesetz, Rechtsverordnung, Satzung, Hoheitsakt oder Verwaltungsübung. Nach der Rechtsprechung des BFH gilt im Zweifelsfall, dass die Bescheinigung staatlicher Aufsichtsbehörden Indizwirkung hat. Juristische Personen sind alle Körperschaften, Anstalten und Stiftungen. Als Beispiele hierfür führt *Herr Moschel* Bund, Länder und Gemeinden als wichtigste Gebietskörperschaften, staatliche Universitäten, berufsständische Kammern, öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten, die Bundesagentur für Arbeit, die Sparkassen und die Stiftung Preußischer Kulturbesitz an.

2.2 Einrichtung

§ 4 Abs. 1 KStG setzt ferner das Vorliegen einer Einrichtung voraus. Nach der Auffassung der Rechtsprechung handelt es sich hierbei um den Inbegriff fortdauernder wirtschaftlicher Verrichtungen, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet sind, dadurch in sich wirtschaftlich zusammenhängen und eine „funktionelle Einheit“ bilden. Das Vorliegen einer „funktionellen Einheit“ wird dann angenommen, wenn organisatorische Vorkehrungen getroffen wurden, die zu einer Verselbständigung der Tätigkeit führen. Diese organisatorischen Vorkehrungen können an einer besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis, einer gesonderten Buchführung und einer eigenen personellen oder materiellen Ausstattung abgelesen werden. *Herr Moschel* legt dar, dass der BFH die „funktionelle Einheit“ nicht streng auslegen würde. Eine „funktionelle Einheit“ könne nach Auffassung des BFH auch dann vorliegen, wenn keine organisatorischen Vorkehrungen zu einer Verselbständigung der Tätigkeit führen. Ist eine Verselbständigung der Tätigkeit nicht gegeben, sondern wird die Tätigkeit innerhalb der bestehenden Organisation miterledigt, könne selbst dies zur Annahme einer Einrichtung führen. In diesen Fällen käme es nur auf die Möglichkeit einer zeitlichen Abgrenzung zwischen den Tätigkeiten an. Die Finanzverwaltung nähme hingegen eine Einrichtung grundsätzlich ab einem Umsatz von 130.000 € an.

Prof. Seer kritisiert an dieser Stelle den Umgang mit den Tatbestandsmerkmalen durch die Rechtsprechung. Ihm sei keine Entscheidung bekannt, wo am Merkmal der Einrichtung der Betrieb gewerblicher Art gescheitert wäre. Es sei dann zu fragen, warum man an so einem

Merkmal festhielte. Er könne mit diesem Merkmal nichts anfangen, weil es nicht angewendet würde. An dieser Rechtsprechung sei zu kritisieren, dass sie methodisch nicht sauber sei. Sie müsse stattdessen über das Merkmal hinweggehen und es wäre eine teleologische Rechtsfortbildung nötig. Ein Tatbestandsmerkmal solle eine Abgrenzung vornehmen, was es hier aber nicht tue. Der Erste Senat habe sich methodisch nicht mit dem Betrieb gewerblicher Art auseinandergesetzt. Die Schwäche der gesetzlichen Regelung sei, dass hier eine andere Definition als beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in § 14 AO zu finden sei.

2.2.1 Frühere Ansicht der Rechtsprechung zum Steuersubjekt

Herr Moschel stellt nachfolgend die frühere Ansicht der Rechtsprechung zum Steuersubjekt dar. Hiernach sei Steuersubjekt der Betrieb gewerblicher Art. Das Einkommen müsse für jeden Betrieb gewerblicher Art gesondert ermittelt werden. Als Gründe hierfür wurden genannt:

- § Der Wortlaut von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG,
- § Die Rechtsauffassung zur Vorgängernorm: § 2 Nr. 3 KStG 1925,
- § Die Vorstellung von einer verselbständigten wirtschaftlichen Tätigkeit.

Im Jahr 1974 hat der BFH diese Ansicht verworfen.

2.2.2 Gegenwärtige Ansicht der Rechtsprechung zum Steuersubjekt

Nach gegenwärtiger Ansicht ist das Steuersubjekt die juristische Person des öffentlichen Rechts, aber nur wegen jedes einzelnen Betriebes gewerblicher Art. Der Betrieb gewerblicher Art ist „Zuordnungsobjekt“ der Körperschaftsteuer“. Hieraus resultiere eine partielle Selbständigkeit der Betriebe gewerblicher Art. Nach der Auffassung des BFH ist das Einkommen so zu ermitteln, als ob der Betrieb gewerblicher Art ein selbständiges Steuersubjekt in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und die juristische Person des öffentlichen Rechts deren Alleingesellschafter sei (sog. Gleichbehandlungsthese, begründet in BFH-Urteil v. 13.3.1974, I R 7/71, BStBl. 1974 II, S. 391). Die Änderung seiner Rechtsprechung habe der BFH damit begründet, dass der Betrieb gewerblicher Art

- § mangels Rechtsgrundlage nicht rechtsfähig sei,
- § nicht handlungsfähig sei, weil er keine verfassungsmäßigen Organe habe,
- § in den meisten Fällen tatsächlich nicht selbständig sei und
- § über kein eigenes Vermögen verfüge und daher weder die Verpflichtungen aus dem Steuerschuldverhältnis erfüllen, noch Ziel von Vollstreckungsmaßnahmen sein könne.

2.2.3 Die Gegenmeinung in der Literatur

Zudem stellt *Herr Moschel* die Gegenmeinung in der Literatur dar. Hiernach sei Steuersubjekt die juristische Person des öffentlichen Rechts. Das Einkommen der juristischen Person des öffentlichen Rechts müsse einheitlich für die juristische Person des öffentlichen Rechts ermittelt werden, womit der Betrieb gewerblicher Art als Zuordnungsobjekt entfalle. Gewinne und Verluste aus verschiedenen Betrieben gewerblicher Art könnten verrechnet werden. Für Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ohne Gewinnerzielungsabsicht würde kein Einkommen ermittelt. Die Abgrenzung von wettbewerbsrelevanten und anderen Tätigkeiten würde über § 64 AO erfolgen. Die Betriebe gewerblicher Art könnten wie wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinne von § 14 AO behandelt werden. Zudem weise diese Literaturmeinung darauf hin, dass sich die Ansicht der Rechtsprechung im Kern widerspricht. Die Rechtsprechung entferne sich mit zwei Fiktionen zu weit von der Realität. Zudem setze sie ihre Konstruktion nicht konsequent und folgerichtig um und schwanke zwischen Selbständigkeit und Unselbständigkeit des Betriebs gewerblicher Art. Es wird zudem darauf hingewiesen, dass eine vergleichbare Ausgangslage mit den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von steuerbegünstigten juristischen Personen des Privatrechts (§ 64 AO) bestünde.

Prof. Seer weist darauf hin, dass der BFH die Gleichstellungsthese bis heute nicht befriedigend begründet habe. Dies sei aber wichtig, weil alle weiteren Schlussfolgerungen, z. B. die verdeckte Gewinnausschüttung, hierauf aufbauten. Vielmehr schaffe der BFH die Fiktion einer Kapitalgesellschaft, ohne dass die Notwendigkeit dazu bestünde. Auch nehme der BFH für den Betrieb gewerblicher Art eine Einnahmeerzielungsabsicht an. Um zur Gleichstellung zu gelangen, müsste er aber auf die Gewinnerzielungsabsicht abstellen. Die Gründe für sein Vorgehen seien nicht ersichtlich.

Aus dem *Publikum* kommt der Einwand, dass die Förderung defizitärer Betriebe ein Grund sei, um auf die Einnahmeerzielung abzustellen, so z. B. beim öffentlichen Nahverkehr. *Prof. Seer* wendet hierauf ein, dass das BVerfG dieses Argument nicht mehr zulasse. Früher sei die Norm auf Wettbewerbsneutralität und nicht auf die Förderung staatlicher Einrichtungen ausgerichtet gewesen und im Nachhinein werde sie zur Fördernorm. Damit sei sie faktisch eine Fördernorm, als die sie aber eigentlich nicht gedacht gewesen war.

2.3 Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen

Herr Moschel stellt heraus, dass beim dritten Tatbestandsmerkmal der „nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ aufgrund der nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit an den Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 2 EStG angelehnt sei. Die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts müsse dem äußeren Bild eines Gewerbebetriebs entsprechen. Die wirtschaftliche Tätigkeit werde dann als nachhaltig angesehen, wenn die Tätigkeit mit der Absicht der Wiederholung ausgeübt wird. Im Gegensatz zum Gewerbebetrieb seien die „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ und eine „Gewinnerzielungsabsicht“ für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art“ nicht erforderlich. Umstritten sei aber, ob für die Einkommensermittlung wegen der Verweisung auf das EStG die „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ und eine „Gewinnerzielungsabsicht“ dennoch erforderlich sind.

2.4 Herausgehobene wirtschaftliche Bedeutung

Das Merkmal der herausgehobenen wirtschaftlichen Bedeutung werde durch zwei Ansichten konkretisiert. Nach der „relativen Ansicht“ liege eine herausgehobene wirtschaftliche Bedeutung vor, wenn sich der Betrieb gewerblicher Art im Verhältnis zur juristischen Person des öffentlichen Rechts heraushebt. Nach der vom BFH vertretenen „absoluten Ansicht“ habe der Betrieb gewerblicher Art dann eine herausgehobene wirtschaftliche Bedeutung, wenn dieser einen Umfang besitzt, der es einer einzelnen Person ermöglicht, eine bescheidene Existenz zu führen (RFH, Urteil v. 7.2.1939, RStBl. 39, 449; BFH, Urteil v. 24.10.1961, I 105/60, BStBl. III 61, 552). Nach der Rechtsprechung müsse im Einzelfall entschieden werden, ob eine herausgehobene wirtschaftliche Bedeutung gegeben ist. Allgemeine Umsatz- oder Gewinn Grenzen könnten nicht genannt werden (BFH v. 25.10.1989, V R 111/85, BStBl. II 90, 868). *Herr Moschel* verdeutlicht, dass die Finanzverwaltung entgegen dieser Auffassung eine herausgehobene wirtschaftliche Bedeutung bei einem regelmäßig 30.678 € übersteigenden Jahresumsatz annehme.

2.5 Negativabgrenzungen

Herr Moschel weist darauf hin, dass § 4 KStG auch Negativabgrenzungen enthält. Demnach begründeten die folgenden Tätigkeiten einen Betrieb gewerblicher Art nicht:

- § Tätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft (§ 4 Abs. 1 KStG),
- § Hoheitsbetriebe (§ 4 Abs. 5 KStG),
- § die reine Vermögensverwaltung (§ 14 AO).

Es schließt sich eine Diskussion zur verdeckten Gewinnausschüttung an. Nach Auffassung von *Herrn Dr. Weckerle* sei der Zweck dieses Rechtsinstitut des Richterrechts, Besteuerungslücken zu vermeiden, so z. B. bei überhöhten Pensionsrückstellungen. Häufig ginge es hierum aber gar nicht mehr, weil sich die verdeckte Gewinnausschüttung verselbständigt habe. Deshalb führe in der Beratungspraxis die Frage, wie man die Konsequenzen der verdeckten Gewinnausschüttung vermeiden kann, häufig zu Problemen. Eine Reduktion auf den ursprünglichen Sinn der verdeckten Gewinnausschüttung sei erstrebenswert. Die verdeckte Gewinnausschüttung sei ein Auswirkung des § 42 AO. Wo keine Besteuerungslücke ist, habe die verdeckte Gewinnausschüttung aber keinen Platz. Jedoch sei der Begriff so sehr erweitert worden, dass es auf die Besteuerungslücke nicht mehr ankäme. *Prof. Seer* weist darauf hin, dass der Begriff „Besteuerungslücke“ problematisch sei. § 42 AO bezeichnet er als „lahme Ente“, die jetzt wieder flugfähig würde. Man müsse sich immer fragen, welcher Tatbestand umgangen wird und was missbräuchlich ist.

3. Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Im weiteren Verlauf seines Vortrags geht *Herr Moschel* auf die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art ein. Er weist darauf hin, dass die Zusammenfassungsregeln dann relevant seien, wenn man mit der Rechtsprechung von der Verselbständigung des Steuersubjekts ausgehe. Zudem sei die Zusammenfassung für den so genannten „Querverbund“ von herausgehobener Bedeutung. Grundsätzlich sei die Zusammenfassung mehrerer Betriebe gewerblicher Art in einen Betrieb gewerblicher Art oder in einer Kapitalgesellschaft (Eingengesellschaft) möglich.

3.1 Die Zusammenfassung in einen Betrieb gewerblicher Art

Herr Moschel stellt dar, dass in einen Betrieb gewerblicher Art nach den Grundsätzen des BFH zum einen alle „gleichartigen“ Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst werden können. Als Beispiel nennt er gleichartige Schwimmbäder, die in einen Bäderbetrieb zusam-

mengefasst werden. Zum anderen könnten so genannte „Versorgungsbetriebe“ zusammengefasst werden, weil diese der einheitlichen Aufgabe der Versorgung der Bevölkerung dienen (BFH, Urteil vom 10.7.1962, I 164/59 S, BStBl. 1962 III, 448). Es könnten daher z. B. Wasser-, Gas- und Elektrizitätskraftwerke zusammengefasst werden. Ferner könnten Betriebe gewerblicher Art, zwischen denen eine „enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht“ besteht, zusammengefasst werden. Es bedürfe hier aber keines „inneren funktionalen Zusammenhangs“ in dem Sinne, dass die Betriebe gewerblicher Art aufeinander angewiesen sind (BFH v. 16.1.1967, GrS 4/66, BStBl. 1967 III, S. 240). Eine Zusammenfassung mit Hoheitsbetrieben sei nicht erlaubt.

3.2 Die Zusammenfassung in einer Eigengesellschaft

Herr Moschel weist darauf hin, dass grundsätzlich kein Missbrauch im Sinne von § 42 AO vorliege, wenn Betriebe gewerblicher Art in Eigengesellschaften zusammengefasst werden.

Nach Auffassung des BFH liege ein Missbrauch nur dann vor, wenn

- § lediglich Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zusammengefasst werden,
- § die Gesellschaft selbst keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet und
- § für die Zwischenschaltung über das Halten der Beteiligungen hinaus keine weiteren wirtschaftlichen oder sonstigen sachlichen Gründe bestehen.

Daher könnten Betriebe gewerblicher Art auch ohne Beachtung der Zusammenfassungsgrundsätze in Kapitalgesellschaften wirksam zusammengefasst werden (BFH, Urteil v. 14.7.2004, I R 9/03, BB 2004, S. 2566). Dieser Auffassung habe sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen.

Zudem sei das Urteil des BFH v. 22.8.2007 (I R 32/06, BStBl. II 2007, S. 96, 3. Leitsatz) zu beachten, nach dem das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebes in der Rechtsform einer GmbH ohne Verlustausgleich und ggf. ohne angemessenen Gewinnaufschlag durch die Gesellschafterin regelmäßig zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschaft an die Gemeinde führe.

4. Meinungen zum dauerdefizitären Betrieb gewerblicher Art

Im vierten Abschnitt seines Vortrags stellt *Herr Moschel* die Meinungen zum dauerdefizitären Betrieb gewerblicher Art vor. Die herrschende Meinung gehe davon aus, dass die Vorausset-

zungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Eine andere Meinung sehe die Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung als nicht gegeben an. Die dritte Auffassung hielte die verdeckte Gewinnausschüttung für nicht anwendbar, eventuell läge aber Liebhaberei vor.

4.1 Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung

Die Auffassung, wonach eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, wird nach Aussage von *Herr Moschel* mit der Gleichstellungsthese des BFH begründet. Danach seien dauerdefizitäre Betriebe gewerblicher Art wie rechtlich selbständige Kapitalgesellschaften zu behandeln, deren Geschäftsführer für die Übernahme einer verlustbringenden Tätigkeit grundsätzlich einen Verlustausgleich fordern würden. Daher würden die dauerdefizitären Betriebe gewerblicher Art verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe ihres Defizits zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags an die juristische Person des öffentlichen Rechts tätigen. Die Vornahme des Gewinnaufschlags solle jedoch unterbleiben, wenn die Trägerkörperschaft rechtlich zur kostendeckenden Wirtschaftsführung verpflichtet sei.

4.2 Fehlen einer verdeckten Gewinnausschüttung

Die zweite Auffassung sieht die verdeckte Gewinnausschüttung hier als nicht gegeben an. *Herr Moschel* legt in diesem Zusammenhang dar, wann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Dies ist der Fall, wenn:

- § eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung
- § durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- § sich auf das Einkommen der Gesellschaft auswirkt,
- § in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht und zusätzlich
- § der Körperschaft zugerechnet werden kann sowie
- § objektiv geeignet ist, bei dem Gesellschafter einen zurechenbaren Vorteil auszulösen.

Herr Moschel stellt klar, dass das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung von einem ersten Meinungslager wegen mangelnder Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis verneint würde. Dies würde zum einen dadurch begründet, dass die Veranlassung für die Verluste in dem Wesen der Tätigkeit als solcher liege. Zum anderen ergebe sich die Veranlassung aus der verwaltungsrechtlichen Berechtigung für die Tätigkeit. Zudem würde argumentiert,

dass der Gesetzgeber durch den Verzicht auf die Gewinnerzielungsabsicht in § 4 Abs. 1 S. 2 KStG die Verluste anerkannt habe. Ein zweites Meinungslager würde die Möglichkeit, dass der Unterhalt eines dauerdefizitären Betriebes gewerblicher Art einen objektiven Vorteil bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts auslöst, verneinen. Als Argumente hierfür würden angeführt:

- § Die verlustbringende Tätigkeit komme nicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern ihren Bürgern zugute.
- § Die juristische Person des öffentlichen Rechts trage die Verluste ohnehin (so FG Düsseldorf, Urteil v. 22.6.2006, 15 K 2567/03).
- § Die Wirkung von Angebot und Nachfrage begründe keinen materiellen Vorteil.

Nach Auffassung von *Herrn Moschel* decke der dauerdefizitäre Betrieb gewerblicher Art so die verdeckte Gewinnausschüttung an juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Herr Moschel erläutert, dass eine Mindermeinung eine Abkehr von der „Verselbständigung“ des Betriebs gewerblicher Art und der „Gleichstellung“ mit einer Kapitalgesellschaft, sowie der Zusammenfassingsdogmatik vertrete. Dies sei die Konsequenz aus der Steuersubjektivität der juristischen Person des öffentlichen Rechts und durch die Wettbewerbsneutralität geboten. Die Ergebnisse aller Betriebe gewerblicher Art könnten miteinander verrechnet werden, soweit diese mit Gewinnerzielungsabsicht geführt werden.

5. Die Neuregelung des KStG betreffend den Betrieb gewerblicher Art

Im letzten Teil seines Vortrags geht *Herr Moschel* auf die den Betrieb gewerblicher Art betreffenden Neuregelungen des KStG ein. Wesentlich sei hier besonders die gesetzliche Regelung durch das JStG 2009. Für die Betriebe gewerblicher Art sei hier zum einen die Erweiterung des § 4 KStG um einen neuen Absatz 6 relevant. Hier wird die Zusammenfassung eines Betriebs gewerblicher Art mit einem oder mehreren anderen Betrieben gewerblicher Art geregelt. Diese Zusammenfassung sei nun möglich, wenn die Betriebe gleichartig sind, wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder Betriebe gewerblicher Art im Sinne des Absatzes 3 vorliegen. In Satz 2 der Regelung wird klargestellt, dass ein Betrieb gewerblicher Art nicht mit einem Hoheitsbetrieb zusammengefasst werden kann. *Herr Moschel* weist darauf hin, dass es sich hierbei um eine gesetzliche Verankerung der schon vorab bestehenden Zusammenfassingsregeln handeln würde.

Zum anderen finden sich in § 8 KStG für den Betrieb gewerblicher Art relevante Neuregelungen. In § 8 Abs. 1 S. 2 KStG n. F. wird geregelt, dass bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich ist. *Herr Moschel* verdeutlicht, dass auch hier die ohnehin schon bestehende Verwaltungspraxis gesetzlich verankert würde.

Neu eingefügt ist Abs. 7, in dem in Satz 1 die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung dargelegt werden und in dem in Satz 2 definiert wird, wann ein Dauerverlustgeschäft vorliegt. *Herr Moschel* weist darauf hin, dass hiernach strukturell-defizitäre Betriebe der öffentlichen Hand keine verdeckte Gewinnausschüttung tätigen würden, wenn ein Dauerverlustgeschäft vorliegt. Nach Auffassung von *Herrn Moschel* sei fraglich, ob die Aufzählung in Satz 2 exemplarisch oder abschließend ist.

Herr Moschel erwähnt ebenfalls § 8 Abs. 8 KStG n. F., der den Verlustvortrag für zusammenfassbare Betriebe gewerblicher Art regelt.

Ebenfalls neu ist § 8 Abs. 9 S. 1, nach denen die einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft verschiedenen Sparten zuzuordnen seien. *Herr Moschel* verdeutlicht, dass die folgenden Sparten zu unterscheiden seien:

<p>1. Sparte: dauerdefizitärer Hoheitsbetrieb I (Betrieb von Parkuhren)</p>	<p>2. Sparte: dauerdefizitärer Hoheitsbetrieb 2 (Abfallentsorgung)</p>	<p>3. Sparte: dauerdefizitärer, nicht-zusammenfassbarer Betrieb gewerblicher Art I (Volkshochschule)</p>	<p>4. Sparte: dauerdefizitärer, nicht-zusammenfassbarer Betrieb gewerblicher Art 2 (städtische Bibliothek)</p>
<p>5. Sparte: zusammenfassbare, dauerdefizitären Betriebe gewerblicher Art I (Bäderbetrieb)</p>	<p>6. Sparte: zusammenfassbare, dauerdefizitären Betriebe gewerblicher Art 2 (Stadtwerke GmbH)</p>	<p>7. Sparte: alle übrigen dauerdefizitären Tätigkeiten, die weder einen Betrieb gewerblicher Art noch einen Hoheitsbetrieb begründen (Kurbetrieb, der sich wirtschaftlich nicht heraushebt)</p>	

Nach § 8 Abs. 9 S. 2 KStG sei für jede sich ergebende Sparte der Gesamtbetrag der Einkünfte dann getrennt zu ermitteln. Eigengesellschaften sollten keine größeren Verrichtungsmöglichkeiten erhalten als Betriebe gewerblicher Art.

Herr Dr. Krumm fragt nach, wie man sich die Gewinnermittlung bei einer Eigengesellschaft vorzustellen habe, die über alle Sparten verfügt. Müsse hier für jede Sparte der Gewinn isoliert berechnet werden? *Herr Moschel* antwortet, dass in diesem Fall sieben verschiedene Rechnungen durchgeführt werden müssten und sieben virtuelle GmbHs unterstellt würden.

Herr Dr. Krumm wendet ein, dass die Kommunen wohl kaum über eine Kosten- und Leistungsrechnung verfügten, die dies sauber trennen könnte. Das durch die Spartenbildung auftretende Abgrenzungsproblem werde noch weiter in die GmbHs hineingetragen.

Herr Dr. Krumm wirft dann die Frage auf, ob die verdeckte Gewinnausschüttung hier vorgegeben werde. Laut Larenz habe jede Norm einen Anwendungsbereich. Wenn man eine Vorschrift hat, die sagt, etwas ist keine verdeckte Gewinnausschüttung, sei es dann richtig anzunehmen, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass es eine verdeckte Gewinnausschüttung gibt. *Herr Dr. Peuss* weist darauf hin, dass man die Qualität des Gesetzgebers heutzutage intellektuell nicht schlecht genug einschätzen könne. Habe das BGB von 1898 noch eine gute Qualität gehabt, so könne man heute nicht mehr annehmen, dass der Gesetzgeber derartige Annahmen bei der Gesetzesausarbeitung gemacht habe. *Herr Dr. Weckerle* fragt dann, ob es sich bei der Regelung um eine Gesetzesklarstellung oder um eine Gesetzesneuregelung handle. *Herr Moschel* verweist hier auf die Gesetzesbegründung, nach der die Gesetzeslage nicht geändert werden sollte.

Herr Dr. Krumm fragt, ob die Neufassung des Gesetzes positiv zu bewerten sei? Nach Auffassung von *Herrn Dr. Peuss* sei die Neuregelung aus Sicht der Gemeinden positiv. Systematisch sei sie aber noch undurchsichtig und man müsse auf das BMF-Schreiben warten.

Herr Dr. Krumm fragt, ob die Spartenbildung in der Praxis nicht recht willkürlich sei. Nach einer Meinung aus dem *Publikum* sei die Spartenbildung bei Versorgungsbetrieben nicht fremd und kostenstellenmäßig immer sauber getrennt gewesen.

Aus dem *Publikum* wird die Frage gestellt, welche Aussagekraft S. 2 des § 8 Abs. 7 Nr. 2 KStG habe. Bei einer schuldrechtlichen Basis wie vom BFH verlangt, habe man keine Verluste. Es stelle sich die Frage, was mit Verlusttragung gemeint sei. Typischerweise wolle man Dividenden unabhängig von der Verlustverteilung. Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass Verträge für diskongruente Gewinnausschüttungen oft künstlich wirkten. *Herr Dr. Krumm* weist darauf hin, dass Kommunen mehr Zwängen unterworfen seien als klassische Privatunternehmer, wofür sie nicht bestraft werden sollten. Für diese Sachzwänge müsste ein gewisses Verständnis aufgebracht werden.

Literaturhinweise

Becker, Alexander/Kretzschmann, Jens: Die verdeckte Gewinnausschüttung beim Dauerverlustbetrieb der öffentlichen Hand, in: DStR 2007, S. 1421-1427;

Hölzer, Volkmar-Alexander: Verdeckte Gewinnausschüttungen durch die dauerdefizitäre Tätigkeit kommunaler Unternehmen?, in: Der Betrieb 2003, S. 2090-2093;

Hüttemann, Rainer: Zur körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung dauerdefizitärer Unternehmen der öffentlichen Hand, in: Der Betrieb 2007, S. 1603-1609;

Pinkos, Erich: Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, in: Der Betrieb 2006, S. 692-696;

Storg, Peter/Vierbach, Leonhard: Eine kritische Bestandsaufnahme zur Besteuerung der öffentlichen Hand bei Organisationsprivatisierungen, in: Betriebs-Berater 2003, S. 2098-2105