



Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts Arbeitshilfe



Herausgeber Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen
Albersloher Weg 250
48155 Münster

Autoren Christina Peters
Jochen Bürstinghaus
Werner Humann
Christian Stiebert

Bildnachweis Heidi Baldrian - Fotolia.com
Holger B. - Fotolia.com
Lotfi Mattou - Fotolia.com
Ralph Maats - Fotolia.com
carsten jacobs - Fotolia.com

Stand 15.03.2019

© Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Eine Vervielfältigung für den privaten und sonstigen eigenen Gebrauch ist gestattet. Die Vervielfältigung und Verbreitung ist unzulässig, soweit sie unmittelbar oder mittelbar Erwerbszwecken dient.

1 Vorwort

Seit der Veröffentlichung der letzten Fassung dieser Arbeitshilfe hat sich der Bereich der Besteuerung der öffentlichen Hand erneut weiterentwickelt.

Dazu beigetragen haben sowohl Gerichte, exemplarisch seien die BFH-Urteile zur Kapitalertragsteuer bei Regiebetrieben (Urteile vom 30.01.2018, [VIII R 42/15](#), [VIII R 15/16](#) und [VIII R 75/13](#)) genannt, als auch Finanzverwaltung, z.B. in Form des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017, BStBl I 2017 S. 880](#), zur Beteiligung einer jPdöR an einer PersGes oder des jüngst veröffentlichten [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, BStBl I 2019 S. 97](#), zur Kapitalertragsteuer bei BgA als Steuerschuldner.

Mit der Arbeitshilfe wird auch weiterhin das Ziel verfolgt, Sie über aktuelle Entwicklungen im Bereich der Besteuerung der öffentlichen Hand zu informieren. Änderungen durch neue Gesetze, Verwaltungsanweisungen und Urteile wurden hinzugefügt. Die Ausführungen zur Umsatzsteuer (Tz. 26) sind in dieser Fassung der Arbeitshilfe nicht enthalten, werden aber zukünftig aktualisiert und umfangreich überarbeitet.

Die Arbeitshilfe entspricht inhaltlich dem in juris[®] hinterlegten Praxishandbuch der Finanzverwaltung, welches für die Finanzverwaltungen des Bundes und der Länder sowie für die Finanzgerichtsbarkeit verfügbar ist. Daher und zur Sicherstellung der Barrierefreiheit wurde das Layout gegenüber den Vorausgaben verändert. Änderungen sind nicht mehr kursiv dargestellt. Alle Quellen sind in juris verlinkt und daher nur verkürzt zitiert.

Sollten sich zu der Arbeitshilfe Rückfragen ergeben, so stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Darüber hinaus sind wir für Wünsche, Kritik oder Anregungen dankbar.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Inhaltsverzeichnis

1	Vorwort	2
2	Problembeschreibung	10
3	Juristische Personen des öffentlichen Rechts	10
4	ABC der juristischen Personen des öffentlichen Rechts	11
4.1	Gebietskörperschaften.....	11
4.2	Zweckverbände	11
4.3	Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften	11
4.4	Kirchliche Orden	11
4.5	Berufsverbände mit öffentlich-rechtlichem Charakter (Kammern, Innungen).....	12
4.6	Sonstige Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts	12
4.7	Sozialversicherungsträger	12
4.8	Stiftungen des öffentlichen Rechts.....	12
5	Die wirtschaftliche Betätigung der Kommunen	13
5.1	Gesetzliche Grundlagen der wirtschaftlichen Betätigung.....	13
5.2	Rechtsformen kommunaler Unternehmen	15
5.3	Steuerung kommunaler Unternehmen.....	15
5.3.1	Gesetzliche Vertreter.....	15
5.3.2	Steuerung der Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform	15
5.3.3	Steuerung der Eigenbetriebe	16
5.3.4	Gemeindevertretung	16
5.3.5	Vergleich der Organisations- und Rechtsformen	17
6	Die „Sphären“ der jPdöR im Körperschaftsteuerrecht / Schaubild	18
7	Rechtliche Grundlagen	18
7.1	Körperschaftsteuer	18
7.2	Umsatzsteuer	19
7.3	Gewerbsteuer.....	20
7.4	Einkommen-/Kapitalertragsteuer	20
7.5	Abgabenordnung.....	20
7.6	Grunderwerbsteuer	21
8	Der Betrieb gewerblicher Art	21
8.1	Grundlagen.....	21
8.2	Einrichtung.....	22
8.3	Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit	22
8.4	Einnahmeerzielungsabsicht	23

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

8.5	Wirtschaftliche Bedeutsamkeit.....	23
8.6	Selbstversorgungsbetriebe	24
8.7	Abgrenzung BgA zur hoheitlichen Tätigkeit.....	24
8.8	Abgrenzung BgA zu der dem kirchlichen Verkündigungsauftrag dienenden Tätigkeit	29
8.9	Abgrenzung BgA zur Land- und Forstwirtschaft.....	30
8.10	Abgrenzung BgA zur Vermögensverwaltung.....	30
8.10.1	Sonderfall: Veräußerung einbringungsgeborener Anteile	31
8.10.2	Sonderfall: Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile	31
8.10.3	Beteiligung an einer Personengesellschaft als BgA	32
8.11	Prüfschema BgA.....	35
9	ABC der Begriffsdefinitionen.....	36
9.1	Anstalten des öffentlichen Rechts.....	36
9.2	Beliehene Einrichtungen	38
9.3	Betriebsvermögen	39
9.3.1	Notwendiges Betriebsvermögen	39
9.3.2	Gewillkürtes Betriebsvermögen.....	39
9.4	Eigenbetrieb/Regiebetrieb.....	40
9.5	Eigengesellschaften/Beteiligungsgesellschaften.....	40
9.6	Handwerksinnungen.....	41
9.7	Handwerkskammern	41
9.8	Hilfsgeschäfte.....	42
9.9	Konzessionsabgaben	42
9.10	Landesbetriebe/Sondervermögen	43
9.11	Querverbund	44
9.12	Tätigkeiten zwischen jPdöR.....	45
9.12.1	Amtshilfe/Beistandsleistungen.....	45
9.12.2	Privatunternehmerische Tätigkeit	46
9.13	Verkehrsbetrieb	46
9.14	Zweckverband	46
10	Erkennen von BgA	46
10.1	Erkenntnismöglichkeiten	46
10.2	Kommunale Haushaltspläne	47
10.2.1	Kommunale Unternehmen und kommunaler Haushalt.....	48
10.2.2	Kameralistik	49
10.2.3	Neues Kommunales Finanzmanagement („Doppik“).....	49
10.2.4	Die wichtigsten BgA in der Reihenfolge der Haushaltsgliederung	51
10.3	Musterschreiben.....	51
10.4	Fragebogen	52
10.5	Informationsblatt	53

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

11	ABC hoheitlicher Tätigkeiten - Betriebe gewerblicher Art - gemeinnützige Tätigkeiten	56
12	Erläuterungen zu einzelnen BgA	66
13	Übernahme dauerdefizitärer Tätigkeiten durch Betriebe der öH	97
13.1	Ausgangslage	97
13.2	Begünstigte Dauerverlustgeschäfte, § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG	97
13.2.1	Allgemeines.....	97
13.2.2	Wirtschaftliche Dauerverlustgeschäfte	98
13.2.3	Hoheitliche Dauerverlustgeschäfte	99
13.3	Dauerverlustgeschäft in öffentlich-rechtlicher Rechtsform, § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG	100
13.4	Dauerverlustgeschäfte in privatrechtlicher Rechtsform, § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG	100
13.4.1	Stimmrechtserfordernisse.....	101
13.4.2	Verlusttragung.....	101
13.5	Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG auf verlustbedingte Teilwertabschreibungen	104
13.6	Zeitliche Anwendung	104
13.7	Nicht begünstigte Dauerverlustgeschäfte oder nicht begünstigte Eigengesellschaften	105
13.8	Nicht begünstigte Verpachtungsverluste	105
14	Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art.....	106
14.1	Zusammenfassung wegen Gleichartigkeit	107
14.2	Zusammenfassung wegen Erfüllung der Verflechtungsvoraussetzungen	107
14.3	Zusammenfassung von Querverbundunternehmen	111
14.4	Kettenzusammenfassung und Mitschlepptheorie	112
14.5	Zusammenfassung von Verpachtungs-BgA.....	114
14.6	Zusammenfassung von Einrichtungen unterhalb der Gewichtigkeitsgrenze.....	114
14.7	Besteuerung zusammengefasster BgA/Verlustverrechnung	114
14.7.1	Zeitliche Anwendung	115
15	Zusammenfassung von mehreren Tätigkeiten in Kapitalgesellschaften	115
15.1	Ausgangslage vor 2009	115
15.2	Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 KStG i.d.F. des JStG 2009	119
15.2.1	Allgemeines.....	119
15.2.2	Sparteneinteilung.....	120
15.2.3	Ergebnisermittlung der Sparten.....	123
15.2.4	Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft	123
15.2.5	Wegfall oder Eintritt der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG ...	123
15.2.6	Zeitliche Anwendung	124
15.3	Überführung hoheitlicher Tätigkeiten in eine Kapitalgesellschaft.....	124
16	Zusammenfassung in Form der Organschaft.....	125

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

16.1	BgA als Organträger.....	125
16.2	Wirkungen der Organschaft.....	126
16.2.1	Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Organgesellschaft	127
16.2.2	Folgen aus dem Unterhalten eines Dauerverlustgeschäfts durch die Organgesellschaft im Interesse des Mehrheitsgesellschafters des Organträgers	127
16.2.3	Spartenrechnung bei Organschaftsgestaltungen	128
16.2.4	Organschaft zwischen einem BgA und einer „Gewinnengesellschaft“	129
17	Zusammenfassung durch Einbringung von Beteiligungen in BgA	130
17.1	Grundsätze.....	130
17.2	Wert der Einlage	130
17.3	Einlagefähigkeit der Trägerschaft an einer Sparkasse.....	131
18	Umwandlung in Personengesellschaften	131
19	Einkommensermittlung	131
19.1	Einkünfteermittlung bei BgA.....	131
19.2	Betriebsaufspaltung	132
19.2.1	Überlassung von nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen BgA oder eine Eigengesellschaft.....	132
19.2.2	Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen BgA.....	132
19.2.3	Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an eine Eigengesellschaft.....	134
19.3	Konzessionsabgaben	135
19.4	Verdeckte Gewinnausschüttungen	136
19.5	Übertragung von Wirtschaftsgütern.....	137
19.6	Übertragung des gesamten BgA	138
19.7	Auswirkung von Gebietsreformen auf bestehende BgA.....	138
19.8	Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft	138
19.9	Verdecktes Eigenkapital.....	138
19.10	Ausgleichszahlungen einer jPdöR an Verkehrsbetriebe	139
	Umsatzsteuer:	140
19.11	Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand.....	140
19.12	Baukostenzuschüsse.....	141
19.13	Freibetrag nach § 24 KStG	141
20	Leistungen, die mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind	142
21	Nachsteuer	142
22	Einkommenstatbestände nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG und Kapitalertragsteuerabzug	142
22.1	Hintergrund der Vorschriften	142
22.2	Einkommenstatbestände nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG.....	144
22.2.1	Leistungsbegriff	144
22.2.2	Anwendungszeitpunkt.....	145

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

22.2.3	Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer.....	145
22.2.4	Schuldner der Kapitalertragsteuer.....	145
22.2.5	Steuersatz	145
22.3	Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.....	146
22.3.1	Betriebsvermögensvergleich	146
22.3.2	Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen	147
22.3.3	Gewinnbegriff	147
22.3.4	Rücklagenbildung	148
22.3.5	Nachträgliche Rücklagenbildung	150
22.3.6	Auflösung der Rücklagen.....	150
22.3.7	Behandlung von „Alt-Rücklagen“ bei Regiebetrieben	151
22.3.8	Verlustverrechnung	151
22.3.9	Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen.....	152
22.3.10	Berücksichtigung von Feststellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung	153
22.3.11	Zusammenfassendes Schaubild.....	154
22.3.12	Anwendungszeitpunkt.....	154
22.3.13	Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer.....	155
22.3.14	Steuersatz	156
22.3.15	Schuldner der Kapitalertragsteuer.....	156
22.4	Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug	156
22.5	Einzelfragen.....	157
22.5.1	Buchgewinne.....	157
22.5.2	Einbringung von BgA in Kapitalgesellschaften.....	157
22.5.3	Veräußerung einbringungsgeborener Anteile	158
22.5.4	Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile.....	158
22.5.5	Einbringung von BgA in Personengesellschaften.....	160
22.5.6	Kapitalertragsteuerpflicht von Übernahmegewinnen gemäß § 4 UmwStG und Gewinnen gemäß § 7 UmwStG	160
22.5.7	Unentgeltliche Überführung von steuerverhafteten Anteilen in das Hoheitsvermögen	161
22.5.8	Beteiligung an einer Personengesellschaft.....	162
23	Führung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 KStG	163
23.1	Allgemeines.....	163
23.1.1	BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit	164
23.1.2	BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit	164
23.2	Ermittlung des Anfangsbestandes	164
23.3	Verminderung des steuerlichen Einlagekontos.....	166
23.4	Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos	167
23.4.1	Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos bei Verlusten im Sonderbetriebsvermögen	167
23.5	Feststellung des steuerlichen Einlagekontos in sog. „Wechselfällen“	167
23.5.1	BgA verfügt über Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b S. 1 EStG	168
23.5.2	BgA ohne Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b S. 1 EStG	168
23.6	Behandlung von Gewährträger einlagen	169
23.7	Bestimmung des angemessenen Eigenkapitals	169

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

23.8	Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital/vergleichbare Kapitalgröße.....	170
23.9	Herabsetzung des Nennkapitals/vergleichbare Kapitalgröße.....	170
23.9.1	BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit	171
23.9.2	BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit	171
23.10	Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen	171
23.11	Verwendungsfestschreibung, § 27 Abs. 5 KStG.....	172
23.11.1	Anwendung der Vorschrift auf BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit	173
23.11.2	Vermeidung der Verwendungsfestschreibung nach § 27 Abs. 5 KStG durch Ausstellung einer „vorsorglichen Steuerbescheinigung“	174
24	Körperschaftsteuersatz.....	174
24.1	Besteuerung im Halbeinkünfteverfahren	174
25	Spenden	175
25.1	Spenden an BgA	175
25.2	Spenden an Fördervereine von BgA.....	175
26	Umsatzsteuer	175
27	Gewerbsteuer	176
27.1	Steuerpflicht	176
27.2	Ermittlung des Gewerbeertrags	176
28	Grunderwerbsteuer.....	177
29	Schenkungssteuer	178
30	Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.....	180
30.1	Schaubild	180
30.2	Erläuterungen	180
31	Durchführung der Besteuerung/Hinweise zum maschinellen Verfahren.....	181
31.1	Struktur	181
31.2	Aktenführung.....	182
31.3	Grundkennbuchstaben.....	182
31.4	Bekanntgabe von Steuerbescheiden	183
31.5	Besonderheiten bei der Zusammenfassung von BgA.....	184
31.5.1	Vordruck „KSt 1 A“ (ab 2017 „KSt 1“)	184
31.5.2	Vordruck „KSt 1 FA“.....	184
31.5.3	Vordruck „GewSt 1 A“	184
31.6	Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 KStG	185
31.6.1	Vordruck „KSt 1 A“ (ab 2017 „KSt 1“)	185
31.6.2	Vordruck „Anlage Spartenübersicht“	185
31.6.3	Vordruck „Anlage ÖHK zur Spartenentrennung“	185
31.6.4	Personeller Verlustfeststellungsbescheid	186
31.6.5	Vordruck „Anlage ÖHG zur Spartenentrennung“	186
31.6.6	Besonderheiten bei Organschaftsverhältnissen.....	187

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

31.7	Zusammenarbeit mit anderen Stellen	187
31.7.1	Finanzämter für GKBP	187
31.7.2	Grundstücksstelle (GÜST)	188
32	Steuerliche Pflichten	188
32.1	Allgemeines	188
32.2	Steuererklärungspflicht/Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer	188
33	Betriebsprüfungen	189
33.1	Zuständigkeiten	189
33.1.1	Allgemeines	189
33.1.2	Prüfung der Kapitalertragsteuer	189
33.1.3	Datenzugriff	189
33.2	Kontrollmitteilungen	190
34	Steuerabzug und beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	190
34.1	Allgemeines	190
34.2	Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 44a Abs. 4 EStG	190
34.3	Reduzierung des Steuerabzugs gemäß § 44a Abs. 8 EStG	191
35	Rechtsprechung / BMF-Schreiben / Informationen der OFDen	192
35.1	Anhängige BFH-/EuGH-Verfahren	192
35.2	Entscheidungen des BFH/EuGH	199
35.3	BMF-Schreiben	230
35.4	Informationen der OFDen	239
36	Fachliteratur	243
37	Linksammlung	251
38	Abkürzungsverzeichnis	253

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

2 Problembeschreibung

Neben den unerlässlichen hoheitlichen Leistungen treten die jPdöR immer öfter als Konkurrent gegenüber privaten Unternehmen auf. In Anbetracht dieser Entwicklung bereiten die Fragen, ob und ggf. inwieweit die neu aufgenommenen oder bereits vorhandenen und ausgeweiteten Tätigkeiten der jPdöR hoheitliche oder wirtschaftliche Betätigungsfelder erschließen und das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten, immer wieder Probleme.

Darüber hinaus wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. [BFH vom 14.03.1984, BStBl 1984 II S. 496](#); [vom 03.02.1993 BStBl 1993 II S. 459](#); [vom 24.04.2002, BStBl 2003 II S. 412](#), für Zwecke der Ermittlung des kst-pflichtigen Einkommens der Betrieb gewerblicher Art (BgA) der jPdöR verselbständigt. Damit wird der BgA im Verhältnis zu seiner Trägerkörperschaft im Ergebnis wie eine Kapitalgesellschaft (KapGes) behandelt.

Daher sind in diesen Bereichen häufig nicht erkannte verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) möglich. Diese können sich z.B. durch überhöhte Konzessionsabgaben, durch zinslose Darlehen von kommunalen Unternehmen an den hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft und zahlreiche andere Sachverhalte ergeben.

Durch die Änderungen im Zusammenhang mit dem Halbeinkünfteverfahren werden Leistungen der BgA an ihre Trägerkörperschaften als Kapitaleinkünfte der Trägerkörperschaft qualifiziert und mit einer 15%igen KapSt belastet. Hierbei führt auf Seiten der Kommunen sowohl die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Eigen- und Regiebetrieben als auch die Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG häufig zu Problemen, die mitunter zu erheblichen Steuerausfällen führen können.

Insoweit bietet es sich an, einzelne der im Folgenden aufgegriffenen Themen sukzessive einer intensiven Prüfung zu unterziehen. Dabei fällt es in die Eigenverantwortung der FÄ, im Rahmen der dezentralen Schwerpunktbildung die für eine Prüfung des Einzelfalles erforderlichen, ggf. nach strukturellen oder Umsatzkriterien ausgewählten Themen zu bestimmen.

Auch die steuersparende Verlustverrechnung durch Zusammenfassung von BgA (z.B. die zulässige Verrechnung gleichartiger oder die unzulässige Verrechnung nicht gleichartiger Betriebe, von verpachteten Betrieben, über Einbringungen in Kapitalgesellschaften sowie die Einlage von Kapitalbeteiligungen) bereitet häufig Schwierigkeiten.

Zudem werden vielfach sog. „Betriebsaufspaltungs-BgA“, z.B. durch die Vermietung und Verpachtung von Betriebsgrundstücken an kommunale Eigengesellschaften, sowie vGA durch die VuV von Betriebsgrundstücken an BgA oder die Begründung eines BgA durch die Veräußerung sog. sperrfristbehafteter bzw. einbringungsgeborener Anteile nicht erkannt.

Allein die hier nur beispielhaft aufgeführten Problembereiche unterstreichen die Notwendigkeit, Erfahrungen auszutauschen und das Fachwissen zu erweitern.

3 Juristische Personen des öffentlichen Rechts

JPdöR sind rechtsfähige Körperschaften, die ihre Rechtsfähigkeit und ihre rechtliche Gestaltung aus dem öffentlichen Bundes- und Landesrecht herleiten. Der in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG,

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

§ 4 KStG verwendete Begriff - juristische Person des öffentlichen Rechts - bezieht sich neben den Körperschaften des öffentlichen Rechts auch auf Anstalten, Stiftungen und Zweckverbände des öffentlichen Rechts.

4 ABC der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

4.1 Gebietskörperschaften

- Bund/Länder
- Bezirksregierungen/Landschaftsverbände/ Kreise
- Städte/Gemeinden

4.2 Zweckverbände

- Zweckverbände (z.B. für kommunale Datenverarbeitung)
- Wasser- und Bodenverbände
- Teilnehmergeinschaften im Flurbereinigungsverfahren
- Verbände der Teilnehmergeinschaften im Flurbereinigungsverfahren

4.3 Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften

Katholische Kirche	Evangelische Kirche
Diözesen/Bistümer	Landeskirchen
Erzdiözesen/-bistümer	Kirchenprovinzen
Bischöflicher-/Erzbischöflicher Stuhl	Kirchenkreise und deren Verbände
Dekanate	Kirchengemeinden und deren Verbände
Pastoralverbände	
Pfarrgemeinden	

4.4 Kirchliche Orden

Kirchliche Orden können jPdöR sein, vgl. [BFH-Urteil vom 08.07.1971, BStBl II 1972 S. 70](#).

Im **Bistum Münster** gibt es 14 verschiedene Orden in 23 klösterlichen Niederlassungen. Im **Erzbistum Paderborn** gibt es 12 verschiedene Orden in 16 klösterlichen Niederlassungen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die größten Gruppen bilden die benediktinisch und franziskanisch geprägten Ordensgemeinschaften.

4.5 Berufsverbände mit öffentlich-rechtlichem Charakter (Kammern, Innungen)

- Architektenkammern
- Ärzte-, Zahnärztekammern
- Rechtsanwalt-, Notar-, Steuerberaterkammern
- Handwerkskammern
- Industrie- und Handelskammern
- Landwirtschaftskammern
- Innungen
- Kreishandwerkerschaften
- Sparkassen- und Giroverbände

4.6 Sonstige Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts

- Kassenärztliche Vereinigungen
- Kassenzahnärztliche Vereinigungen
- Landesverband Lippe in Detmold
- Rheinische bzw. Westfälisch-Lippische Versorgungskasse für Gemeinden und Gemeindeverbände
- Jagdgenossenschaften
- Waldgenossenschaften
- Fischereigenossenschaften
- Landwirtschaftliche Alterskasse Nordrhein-Westfalen
- Landschaftsverband Rheinland bzw. Westfalen-Lippe
- Rundfunk- und Fernsehanstalten des öffentlichen Rechts

4.7 Sozialversicherungsträger

- Allgemeine Ortskrankenkassen
- Innungskrankenkassen
- Betriebskrankenkassen
- Landesversicherungsanstalten
- Bundesknappschaft
- Berufsgenossenschaften

4.8 Stiftungen des öffentlichen Rechts

- Stiftungen des Bundes, (z.B.: Stiftung Erinnerung, Verantwortung und Zukunft)

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- Stiftungen der Bundesländer
- Stiftungen der Städte und Gemeinden

Beachte:

JPdöR (wie zum Beispiel Städte und Gemeinden) können auch Stiftungen des privaten Rechts gründen. Davon wird in den letzten Jahren insbesondere von den Kommunen verstärkt Gebrauch gemacht, um im Rahmen von gemeinnützigen Stiftungen bestimmte kulturelle beziehungsweise soziale Angebote aufrecht erhalten zu können. Sie können auch als Mittelbeschaffungskörperschaften gegründet werden, die Spenden für kulturelle oder soziale Einrichtungen sammeln sollen. Diese Stiftungen des privaten Rechts sind keine JPdöR und unterliegen wie jede privatrechtliche Stiftung der unbeschränkten KSt-Pflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 oder 5 KStG (abhängig davon, ob es sich um eine rechtsfähige oder eine nicht rechtsfähige Stiftung handelt). Regelmäßig sind sie steuerbefreit gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

5 Die wirtschaftliche Betätigung der Kommunen

5.1 Gesetzliche Grundlagen der wirtschaftlichen Betätigung

Das Recht der Kommunen auf wirtschaftliche Betätigung ist ausschließlich aus dem kommunalen Selbstverwaltungsrecht des Art. 28 Abs. 2 GG abzuleiten. Dieses Recht der Gemeinden wird in den §§ 107 ff. GO NRW konkretisiert. Die Gemeinde darf sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben wirtschaftlich gem. § 107 Abs. 1 GO NRW bzw. nicht-wirtschaftlich gem. § 107 Abs. 2 GO NRW betätigen.

Als wirtschaftliche Betätigung definiert § 107 Abs. 1 GO NRW den Betrieb von Unternehmen, die als Hersteller, Anbieter oder Verteiler von Gütern oder Dienstleistungen am Markt tätig werden, sofern die Leistung ihrer Art nach auch von einem Privaten mit der Absicht der Gewinnerzielung erbracht werden könnte.

Eine wirtschaftliche Betätigung ist dann zulässig, wenn

- ein dringender öffentlicher Zweck die Betätigung erfordert,
- die Betätigung nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Gemeinde steht und
- bei einem Tätigwerden außerhalb der Energieversorgung, der Wasserversorgung, des öffentlichen Verkehrs sowie des Betriebes von Telekommunikationsleitungsnetzen einschließlich der Telefondienstleistungen der dringende öffentliche Zweck durch andere Unternehmen nicht ebenso gut und wirtschaftlich erfüllt werden kann.

Gemeinwirtschaftliche Betätigung

Als gemeinwirtschaftlich bezeichnet man Leistungen, die nicht nach wettbewerbsrechtlichen Aspekten ausgerichtet sind und öffentlicher Zuschüsse bedürfen. Hierunter fallen z.B. Verkehrsbetriebe.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Eigenwirtschaftliche Betätigung

Als eigenwirtschaftlich bezeichnet man Leistungen, die markt- bzw. wettbewerbsmäßig orientiert erbracht werden und keiner öffentlichen Zuschüsse bedürfen. In diesen Fällen werden die dabei entstehenden Kosten (z.B. [Energie-]Versorgungsleistungen) durch entsprechende Erlöse gedeckt.

Neben den v.g. Punkten gelten für die Gründung einer kommunalen Eigengesellschaft oder die Beteiligung an einem Unternehmen zusätzlich die in § 108 GO NRW genannten Voraussetzungen. Danach ist zu berücksichtigen, dass

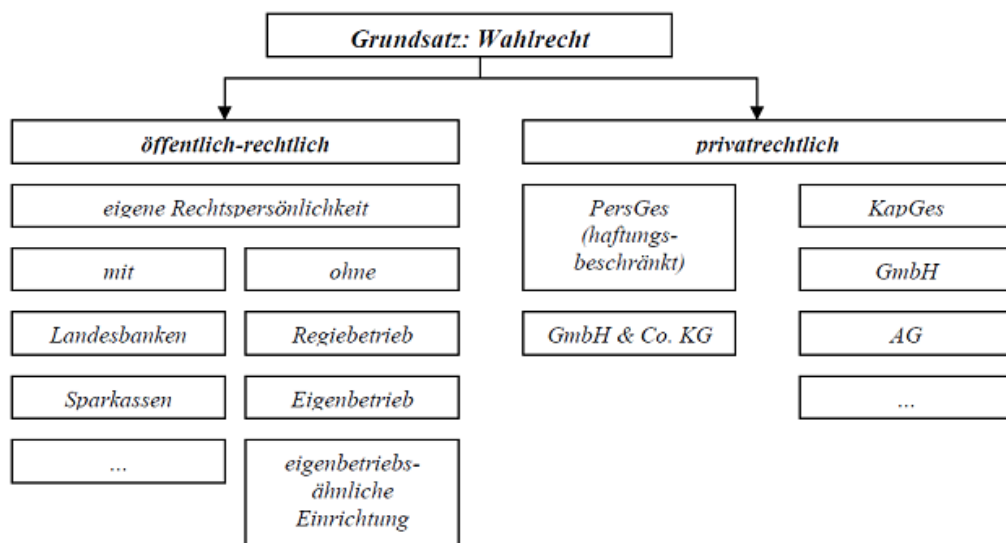
- eine Rechtsform gewählt wird, welche die Haftung der Gemeinde auf einen bestimmten Betrag begrenzt,
- die Einzahlungsverpflichtung der Gemeinde in einem angemessenen Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit steht,
- die Gemeinde sich nicht zur Übernahme von Verlusten in unbestimmter oder unangemessener Höhe verpflichtet,
- die Gemeinde einen angemessenen Einfluss, insbesondere in einem Überwachungsorgan, erhält und dieser durch Gesellschaftsvertrag, Satzung oder andere Weise gesichert wird,
- das Unternehmen oder die Einrichtung durch Gesellschaftsvertrag, Satzung oder sonstiges Organisationsstatut auf den öffentlichen Zweck ausgerichtet wird,
- bei Unternehmen und Einrichtungen in Gesellschaftsform gewährleistet ist, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht aufgrund des Gesellschaftsvertrages, der Satzung oder in entsprechender Anwendung der Vorschriften des HGB aufgestellt und geprüft werden,
- bei Unternehmen der Telekommunikation einschließlich von Telefondienstleistungen die Haftung der Gemeinde auf den Anteil der Gemeinde bzw. des kommunalen Unternehmens am Stammkapital beschränkt ist.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

5.2 Rechtsformen kommunaler Unternehmen

Die jPdöR haben ein Wahlrecht, ob sie ihre betrieblichen Aktivitäten in öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Rechtsformen gestalten. Betriebe, die in eine privatrechtliche Form gekleidet sind, werden nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert (vgl. R 4.1 Abs. 7 KStR 2015). Für Erläuterungen zu den Rechtsformen vgl. Tz. 9.

||



5.3 Steuerung kommunaler Unternehmen

5.3.1 Gesetzliche Vertreter

Der gesetzliche Vertreter der Eigengesellschaften ist, soweit es sich um

- Aktiengesellschaften handelt, der Vorstand, vgl. § 78 AktG,
- Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, der Geschäftsführer, vgl. § 35 GmbHG.

Der gesetzliche Vertreter der Eigen- und Regiebetriebe ist der (Ober-)Bürgermeister. Die Geschäftsführungskompetenz der in Eigenbetrieben als Leitungsorgan eingesetzten Werkleitung (vgl. Tz. 5.3.3) ist durch die Gemeindeordnung NRW (GO NRW), die Eigenbetriebsverordnung NRW (EigVO NRW) sowie die jeweilige Betriebssatzung begrenzt, vgl. § 2 EigVO, § 114 GO.

5.3.2 Steuerung der Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform

Der Aufsichtsrat und die Gesellschafterversammlung sind Steuerungs- und Kontrollgremien der privatrechtlichen Unternehmen. Hier wird insbesondere über die Beratung und Genehmigung der Wirtschaftspläne und der Investitions- und Finanzpläne Einfluss auf die Unternehmen genommen. Je nach Spezifizierung im Gesellschaftsvertrag können weitere Zustim-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

mungsvorbehalte durch den Aufsichtsrat bzw. die Gesellschafterversammlung festgelegt werden.

Welche Haltung der städtische Vertreter in der Gesellschafterversammlung einnehmen soll, richtet sich nach der Willensbildung im Rat der jeweiligen Stadt (Weisungsrecht). Dagegen gibt es keine direkten Weisungsbefugnisse der Gemeinde gegenüber den Aufsichtsratsmitgliedern einer Kapitalgesellschaft. Der Aufsichtsrat ist als selbständiges und selbstverantwortliches Kontrollorgan ausgestattet. Eine solche Kontrollfunktion verträgt keine Einflussnahme von außen.

5.3.3 Steuerung der Eigenbetriebe

Leitungs- und Kontrollorgane der Eigenbetriebe sind die Werkleitung und der Werksausschuss. Der Eigenbetrieb untersteht dem Rat und dem (Ober-)Bürgermeister als Leiter der Verwaltung.

Im Folgenden sind die Kompetenzen der unterschiedlichen Instanzen kurz dargestellt:

5.3.3.1 Werkleitung

Die Einrichtung ist für die wirtschaftliche Führung des Eigenbetriebes verantwortlich. Ihr obliegt insbesondere die laufende Betriebsführung. Darüber hinaus hat die Werkleitung gem. § 20 EigVO den Bürgermeister und den Werksausschuss vierteljährlich über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen sowie die Abwicklung des Vermögensplanes schriftlich zu unterrichten.

5.3.3.2 Werksausschuss

Der Werksausschuss hat nicht nur beratende Funktionen, sondern ist darüber hinaus ein Gremium mit Entscheidungskompetenzen. Er hat die Werkleitung in ihrer Tätigkeit zu fördern, zu beraten und zu überwachen.

5.3.4 Gemeindevertretung

Der Rat ist in Eigenbetriebsangelegenheiten als politische Vertretungskörperschaft das formal wichtigste Entscheidungs- und Kontrollorgan. Er entscheidet in allen Angelegenheiten, die ihm durch die Gemeindeordnung, die Eigenbetriebsverordnung oder die Hauptsatzung vorbehalten sind.

Dies sind u.a. die Bestellung der Werkleiter, die Feststellung und Änderung des Wirtschaftsplanes, die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Jahresgewinnes oder die Deckung eines Verlustes, die Rückzahlung von Eigenkapital an die Gemeinde, die Beschlussfassung über die Betriebssatzung sowie die Wahl der Mitglieder des Werksausschusses.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

5.3.4.1 Hauptverwaltungsbeamter

Im Interesse der Einheitlichkeit der Verwaltungsführung oder in Einzelfällen von wesentlicher Bedeutung können der (Ober-)Bürgermeister oder der zuständige Dezernent der Werkleitung Weisungen erteilen.

5.3.4.2 Kämmerer

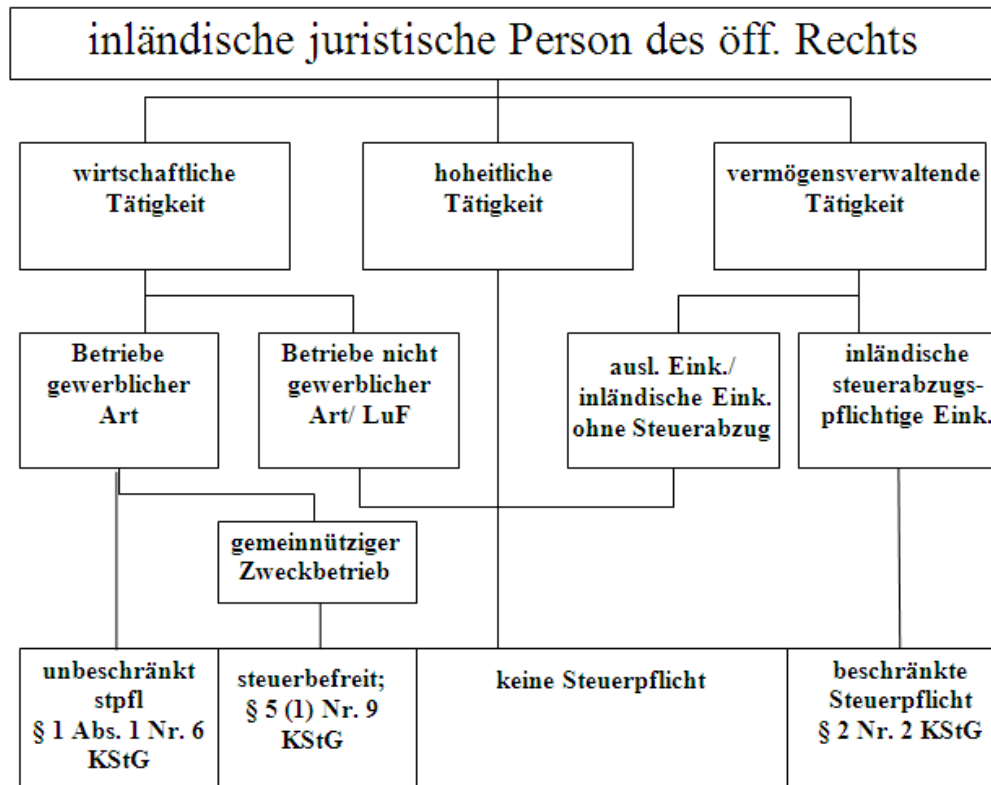
Der Kämmerer hat nach der EigVO bestimmte Informationsrechte. U.a. hat die Werkleitung dem Kämmerer den Entwurf des Wirtschaftsplanes und des Jahresabschlusses, die Vierteljahresübersichten, die Ergebnisse der Betriebsstatistik und die Selbstkostenrechnungen zuzuleiten; sie hat ihm ferner auf Anforderung alle sonstigen finanzwirtschaftlichen Auskünfte zu erteilen.

5.3.5 Vergleich der Organisations- und Rechtsformen

	Eigenbetrieb	GmbH/AG
Selbständigkeit	Begrenzt als öffentlich-rechtliche Betriebsform (vgl. EigVO)	Unbegrenzt als eigene Rechts-persönlichkeit (privatrechtliche Organisationsform)
Geschäftsführungskompetenz	Die Gf-Kompetenz der Werkleitung ist begrenzt, (Ober-)Bürgermeister = gesetzlicher Vertreter	Selbständige Geschäftsführung
Verhältnis zum Rat	Eine Kontrolle erfolgt durch den Rat mit der Folge politischer Einflussnahme	Eine Kontrolle erfolgt über Ratsmitglieder im Aufsichtsrat bzw. in der Generalversammlung. Geringere politische Einflussnahme
Finanzielle Entfaltungsmöglichkeiten	Im Eigenbetrieb größer als im Regiebetrieb	Weitreichender als im Regie- bzw. Eigenbetrieb
Allgemeines Haftungsrisiko	Ein allg. Haftungsrisiko ist nicht gegeben	Ein allg. Haftungsrisiko ist vorhanden, jedoch beschränkt auf das Gesellschaftsvermögen
Persönliches Haftungsrisiko des (Ober-)Bürgermeisters / der Werkleitung / des Geschäftsführers	Kein persönliches Haftungsrisiko gegeben; die Kommune haftet uneingeschränkt	Persönliches Haftungsrisiko des Geschäftsführers vorhanden

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

6 Die „Sphären“ der jPdÖR im Körperschaftsteuerrecht / Schaubild



7 Rechtliche Grundlagen

Die Vorschriften des EStG und des KStG gehen steuerrechtlich denen der Eigenbetriebsverordnung vor, [BFH vom 27.04.2000, I R 12/98](#).

7.1 Körperschaftsteuer

• § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG	Unbeschränkte KSt-Pflicht
• § 2 Nr. 2 KStG	Beschränkte KSt-Pflicht
• § 4 KStG	Betriebe gewerblicher Art
• § 8 KStG	Ermittlung des Einkommens

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

• § 15 S. 1 Nr. 4 und 5 KStG	Ermittlung des Einkommens bei Organschaft
• § 23 KStG	Steuersatz
• § 24 KStG	Freibetrag von 5.000 €
• § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG	Sondervorschriften für den Steuerabzug
• R 1.1 KStR 2015	Unbeschränkte KSt-Pflicht
• R 4.1 - 4.5 KStR 2015	Betriebe gewerblicher Art
• R 7.1 KStR 2015	Ermittlung des Einkommens
• R 8.2 KStR 2015	Einkommensermittlung bei BgA
• R 24 KStR 2015	Freibetrag von 5.000 €
• KSt Kartei NRW zu § 4 KStG	Betriebe gewerblicher Art
• KSt Kartei NRW zu § 8 KStG Karte E und Karte F	Ermittlung des Einkommens

7.2 Umsatzsteuer

• § 1a Abs. 1 Nr. 2b UStG	Innergemeinschaftlicher Erwerb
• § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG	Organschaft
• § 2 Abs. 3 und § 2b UStG	Unternehmereigenschaft
• Art. 9 und 13 MwStSystemRL	Unternehmereigenschaft
• § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG	Personenbeförderung / Steuersatz
• § 13b UStG	Leistungsempfänger als Steuerschuldner
• § 14 Abs. 4 UStG	Angaben in Rechnungen z.B. Ausstellungsdatum, Rechnungsnummer, Steuernummer
• Abschnitt 1a.1 UStAE	Innergemeinschaftlicher Erwerb
• Abschnitt 2.11 und 2b.1 UStAE	Unternehmereigenschaft jPdöR
• Abschnitt 12.13 UStAE	Begünstigte Verkehrsarten

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

• Abschnitt 15.2c und 15.19 UStAE	Vorsteuerabzug
-----------------------------------	----------------

7.3 Gewerbesteuer

• § 2 GewStG	Steuergegenstand
• § 10a GewStG	Gewerbeverlust
• § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 GewStG	Freibetrag von 5.000 €
• § 2 GewStDV	Betriebe der öffentl. Hand
• R 2.1 Abs. 6 GewStR 2009 und	Steuerpflicht
• H 2.1 Abs. 6 GewStH 2009	

7.4 Einkommen-/Kapitalertragsteuer

• § 4 EStG	Gewinnbegriff
• § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG	Leistungen von BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit
• § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG	Leistungen von BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit
• § 43 Abs. 1 Nr. 7b und Nr. 7c EStG	Kapitalerträge mit Steuerabzug
• § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG	Bemessung der KapSt
• § 44 Abs. 6 EStG	Entrichtung der KapSt
• § 44a Abs. 7 S. 1 Nr. 3 und Abs. 8 S. 1 Nr. 2 EStG	Abstandnahme vom Steuerabzug

7.5 Abgabenordnung

• §§ 51 - 68 AO	Steuerbegünstigte Zwecke
-----------------	--------------------------

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

7.6 Grunderwerbsteuer

• § 1 GrEStG	Erwerbsvorgänge
• § 3 Nr. 2 GrEStG	Steuerbefreiungen
• § 4 Nr. 1, Nr. 4 und Nr. 5 GrEStG	Ausnahmen von der Besteuerung
• § 13 GrEStG	Steuerschuldner

8 Der Betrieb gewerblicher Art**8.1 Grundlagen**

Das Besteuerungssubjekt „BgA“ ist bereits mit dem KStG 1925 geschaffen worden, um Wettbewerbsvorteile der öffentlichen Hand bei ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten gegenüber privaten Anbietern zu verhindern. Als BgA werden alle **Einrichtungen** einer jPdöR bezeichnet, die einer **nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit** zur **Erzielung von Einnahmen** dienen. Sie müssen sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR wirtschaftlich herausheben. Die BgA besitzen neben ihrem wirtschaftlichen Tätigkeitsfeld grds. keine weitere außerbetriebliche Sphäre, vgl. [BFH vom 24.04.2002, BStBl II 2003 S. 412](#). BgA, die aufgrund ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, sind nur mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (wGB) ertragsteuerpflichtig, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

Die luf Betriebe einer jPdöR sowie die Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (**Hoheitsbetriebe**), führen nicht zur Annahme eines BgA.

Das Fehlen des Tatbestandsmerkmals „Gewinnerzielungsabsicht“ für die Annahme eines BgA führte in der Vergangenheit zu kontroversen Diskussionen in der Literatur (vgl. z.B. Hüttemann in DB 2007, Seite 1603), ob auf einen BgA, der z.B. nachweislich nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, die sog. Liebhabereigrundsätze des BFH anzuwenden seien. Infolgedessen wäre für den dauerdefizitären BgA kein Einkommen zu ermitteln und die entstandenen Verluste wären steuerlich irrelevant.

§ 8 Abs. 1 S. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 ([BGBl 2008 I S. 2794](#)) stellt klar, dass auch dann ein Einkommen für einen BgA zu ermitteln ist, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird oder es an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mangelt. Gem. § 34 Abs. 6 S. 1 KStG ist die Vorschrift auch für VZ vor 2009 anzuwenden.

Für die Frage, ob ein BgA vorliegt, stellt das USt-Recht auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG ab. Die zu diesen Vorschriften von Rechtsprechung und Verwaltung für das Gebiet der Körperschaftsteuer entwickelten Grundsätze sind anzuwenden (Abschnitt 2.11 Abs. 4 UStAE), soweit die Umsatzbesteuerung für Zeiträume bis 2020 noch nach § 2 Abs. 3 UStG vorzunehmen ist.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**8.2 Einrichtung**

Der RFH hat in seinem Urteil vom 22.10.1929, RStBl 1929 S. 666, einen BgA als einen Inbegriff fortdauernder wirtschaftlicher Verrichtungen definiert, der unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet ist, dadurch in sich wirtschaftlich zusammenhängt und eine funktionelle Einheit bildet, sich aber innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdÖR als etwas Besonderes heraushebt.

Dieser Gedanke liegt insoweit noch dem heutigen KSt-Recht zugrunde, als dass alle Betriebe der öffentlichen Hand der KSt zu unterwerfen sind, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten. Als Einrichtung im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG ist daher jede nachhaltige und selbständige Tätigkeit zu verstehen, die sich als wettbewerbsrelevante Tätigkeit von den übrigen Aufgaben der jPdÖR abgrenzen lässt.

Bei einem Jahresumsatz von über 130.000 Euro wird die Annahme einer solchen Einrichtung indiziert, R 4.1 Abs. 4 KStR 2015, Abschn. 2.11 Abs. 4 S. 3 UStAE.

Liegt tatsächlich eine eigene Einrichtung vor, so ist die Grenze von 130.000 Euro unerheblich. Merkmale für eine wirtschaftliche Selbständigkeit einer Einrichtung können sein:

- organisatorische Einheit (z.B. Institute an Universitäten; Ämter von Gemeinden ...)
- gesonderte Geschäftsleitung,
- getrennte Buchführung,
- gesondert geführter Haushalt.

Es handelt sich dabei um einzelne Merkmale, die nicht alle gleichzeitig erfüllt sein müssen. Ist nach dem äußeren Bild davon auszugehen, dass eine eigenständige Einrichtung vorliegt, können einzelne Merkmale nicht gegeben sein. Ein Eigenbetrieb bzw. eine eigenbetriebsähnliche Einrichtung einer Stadt ist immer eine Einrichtung im Sinne des § 4 KStG.

Der BFH hat in seinem [Urteil vom 03.02.2010, BStBl II 2010 S. 502](#), dem Begriff der „Einrichtung“ in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung (z.B. [BFH-Urteil vom 14.04.1983, BStBl II 1983 S. 491](#)) eine tätigkeitsbezogene Betrachtung zugemessen. Für die Annahme einer Einrichtung sei eine organisatorisch verselbständigte Abteilung nicht notwendig. Die Einbeziehung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in einen überwiegend mit hoheitlichen Aufgaben betrauten Betrieb schließe es nicht aus, die einbezogene Tätigkeit gesondert zu beurteilen und als eigenständige Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden (vgl. dazu auch H 4.1 Einrichtung KStH 2015). Maßgeblich für das Vorliegen einer Einrichtung sei allein, dass sich die verschiedenen Tätigkeiten voneinander unterscheiden und trennen lassen. Hierfür stellen z.B. eine gesonderte Einnahmen-Ausgabenrechnung und eine gesonderte Abrechnung der Leistungen Anhaltspunkte dar.

8.3 Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit

Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Besteht also von Beginn an eine Wiederholungsabsicht, genügt auch ein einmaliges Tätigwerden. Es kommt also ausschließlich auf die Nachhaltigkeit der Betätigung und nicht auf die Nachhaltigkeit des Zuflusses von Einnahmen an. Im Übrigen gelten die Ausführungen in H 15.2 EStH 2017 und Abschnitt 2.3 Abs. 5 UStAE.

Folgende Kriterien sprechen für eine Nachhaltigkeit:

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- mehrjährige Tätigkeit,
- planmäßiges Handeln,
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit,
- die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes,
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen,
- langfristiges Dulden eines Eingriffs in den eigenen Rechtskreis,
- Intensität des Tätigwerdens,
- Unterhalten eines Geschäftslokals.

8.4 Einnahmeerzielungsabsicht

Zur Annahme eines BgA fordert der Gesetzgeber im § 4 Abs. 1 KStG im Gegensatz zu den gewerblichen Einkünften i.S.d. § 15 EStG keine Gewinnerzielungsabsicht, sondern lediglich eine Einnahmeerzielungsabsicht. Diese Einnahmeerzielungsabsicht muss nicht Hauptzweck der wirtschaftlichen Betätigung sein. Ausreichend ist, wenn sie als Nebenzweck „in Kauf genommen“ wird. Aus diesem Grunde liegt selbst dann ein BgA vor, wenn die Leistungen zum Selbstkostenpreis erbracht werden. Dass auch für einen dauerdefizitären BgA ein Einkommen zu ermitteln ist, stellt § 8 Abs. 1 S. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl 2008 I S. 2794) klar.

8.5 Wirtschaftliche Bedeutsamkeit

Die von der jPdöR ausgeübte Tätigkeit muss sich innerhalb der Gesamtbetätigung wirtschaftlich herausheben; sie muss von einigem Gewicht sein, R 4.1 Abs. 5 KStR 2015.

Der Richtliniengeber indiziert bei einem Jahresumsatz von 35.000 Euro die wirtschaftliche Bedeutsamkeit (vgl. aber Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 18.07.1997, 3 K 2226/93: BgA auch beim Unterschreiten der damaligen 60.000 DM-Grenze angenommen).

Es reicht daher aus, wenn der Umsatz auch nur in einem Jahr einmalig die 35.000 Euro-Grenze übersteigt. In den Jahren, in denen die Jahresumsatzgrenze nicht überschritten wird, greift die Finanzverwaltung von sich aus den Fall nicht auf.

Im Einzelfall kann auch bei einem Unterschreiten der 35.000 Euro-Grenze eine wirtschaftliche Bedeutsamkeit angenommen werden, wenn besondere Gründe (z.B. bestehende Wettbewerbssituation zu Privatanbietern) von den jPdöR, z.B. den Kommunen, vorgetragen werden, vgl. [FG Düsseldorf vom 29.09.1999](#), 5 K 1480/96 U, veröffentlicht in UVR 2000 S. 262. Das bedeutet, dass in diesen Fällen zu prüfen ist, ob ein wettbewerbsrelevanter Markt für die einschlägige Tätigkeit überhaupt besteht. Die jPdöR hat in diesen Fällen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass sie sich in einer unmittelbaren Wettbewerbssituation befindet, in der sie Wettbewerbsnachteile erleiden würde, wenn ihre Tätigkeit **nicht** als BgA behandelt würde. Aus dem genauen Wortlaut der Richtlinie („unmittelbar in Wettbewerb tritt“) ergibt sich, dass - entgegen den Grundsätzen bei der Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlichen Tätigkeiten jPdöR, bei der potentieller Wettbewerb für den Ausschluss der Hoheitlichkeit ausreicht, vgl. [BFH-Urteil vom 30.06.1988, BStBl II 1988 S. 910](#) - nach dem eindeutigen Wortlaut der R 4.1 Abs. 5 S. 5 KStR 2015 nur eine von der jPdöR nachgewiesene unmittelbare Wettbewerbssituation zur Annahme eines BgA unterhalb der Gewichtsgrenze von 35.000 Euro führen kann.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Zu beachten bleibt jedoch, dass neben der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit zwingend eine selbständige Einrichtung i.S.v. R 4.1 Abs. 2 und 4 KStR 2015 gegeben sein muss.

Die Verwaltung hat sich durch die Grenze von 35.000 Euro gebunden - sie darf von sich aus bei Unterschreiten auch dann keinen BgA annehmen, wenn tatsächlich Wettbewerb gegeben ist.

Für das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals „wirtschaftliche Bedeutsamkeit“ ist seit der Veröffentlichung der KStR 2015 (BStBl I 2016, Sondernummer 1/2016 S. 2) entsprechend der Besteuerungsgrenze der § 64 Abs. 3, 67a AO und § 23a Abs. 2 UStG (zuletzt geändert durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007, BGBl I 2007 S. 2332; Anhebung der Besteuerungsgrenze und Zweckbetriebsgrenze, sowie der Grenze für den pauschalen Vorsteuerabzug auf einheitlich 35.000 EUR) von der Umsatzgrenze in Höhe von 35.000 Euro auszugehen (vgl. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015). Diese Regelung gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2015, für alle vorherigen Veranlagungszeiträume ist die bisherige Umsatzgrenze von 30.678 Euro anzuwenden.

Für Zwecke der USt hat der BFH mit [Urteil vom 17.03.2010, XI R 17/08](#), entschieden, dass es für die Unternehmereigenschaft einer jPdöR - im Gegensatz zu § 4 Abs. 1 S. 1 KStG - weder auf das Merkmal der Einrichtung ankomme, noch sei entscheidend, dass die wirtschaftliche Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR wirtschaftlich heraushebe und bestimmte Umsatzgrenzen überschreite. Diese Rechtsprechung hat allerdings keine Auswirkung auf die Frage, ob aus körperschaftsteuerlicher Sicht ein BgA vorliegt.

8.6 Selbstversorgungsbetriebe

Unter Selbstversorgungsbetrieben werden solche Betriebe verstanden, die ihre Lieferungen und Leistungen ausschließlich für den eigenen Hoheitsbereich oder für andere BgA der eigenen Trägerkörperschaft erbringen.

Leistungen, die **ausschließlich innerhalb** der jeweiligen jPdöR erbracht werden, begründen, gleichgültig ob sie ihrem Charakter nach eine wirtschaftliche Betätigung darstellen oder nicht, auch dann innerhalb der jeweiligen jPdöR **keinen** BgA, wenn zwischen den Selbstversorgungsbetrieben (z.B. Eigenbetrieben) und ihrer Trägerkörperschaft betriebswirtschaftlich abgerechnet wird. Denn die Annahme eines BgA ist u.a. von seiner wirtschaftlichen Bedeutsamkeit abhängig, die regelmäßig nach den Umsätzen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (vgl. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015) bestimmt wird. Umsätze innerhalb einer jPdöR erfüllen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht und sind daher bei der Beurteilung, ob eine wirtschaftlich bedeutsame Tätigkeit gegeben ist, nicht zu berücksichtigen.

Soweit jedoch zwischen mehreren **bereits aus anderen Gründen** bestehenden BgA innerhalb derselben jPdöR Leistungen erbracht werden, sind grds. die körperschaftsteuerlichen Konsequenzen zu ziehen. Umsatzsteuerlich liegen nicht steuerbare Innenumsätze vor.

8.7 Abgrenzung BgA zur hoheitlichen Tätigkeit

Nach § 4 Abs. 5 S. 1 KStG sind Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), keine BgA der jPdöR. Was im Einzelnen den Begriff eines Ho-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

heitsbetriebes ausmacht, ist gesetzlich nicht normiert und unterliegt einem ständigen Wandel aufgrund von Veränderungen der rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse.

Bei der Prüfung, ob eine Tätigkeit einer jPdöR überwiegend der Ausübung hoheitlicher Gewalt dient, ist darauf abzustellen, inwieweit eine aufgrund der rechtlichen Ausgestaltung **ihres Art nach einheitlich als hoheitlich zu beurteilende Tätigkeit** der Erfüllung öffentlicher Aufgaben oder der Erzielung von Einnahmen und damit wirtschaftlichen Interessen der jPdöR dient. Wird die Tätigkeit vorrangig ausgeübt, um Einnahmen zu erzielen, und dienen vorhandene Zwangs- oder Monopolrechte vorrangig auch dazu, die jPdöR vor Konkurrenz zu schützen und ihr die Einnahmen aus der Tätigkeit zu sichern, dient die Tätigkeit nicht mehr überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt. Anders ist es, wenn die Erzielung von Einnahmen nur ein Nebenzweck der Tätigkeit ist, vgl. [BFH vom 23.10.1996, BStBl II 1997 S. 139](#).

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung und Richtlinienregelung (R 4.4 Abs. 1 KStR 2015) sind unter Ausübung öffentlich-rechtlicher Gewalt Tätigkeiten zu verstehen, die

- der jPdöR eigentümlich und vorbehalten sind,
- aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen ([BFH vom 21.11.1967, BStBl II 1986 S. 218](#))

Ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Hoheitsbetriebes ist, dass der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung zur Annahme der Leistung verpflichtet ist (**öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang**, z.B. Schlachthöfe in Gemeinden mit Schlachtzwang, Anstalten zur Straßenreinigung).

Eine Ausübung öffentlicher Gewalt ist allerdings insoweit ausgeschlossen, als sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit ausübt, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet. Dann bewegt sich auch die jPdöR in Bereichen der unternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung, in denen private Unternehmen durch den Wettbewerb mit (grundsätzlich nicht stpfl.) Körperschaften des öffentlichen Rechts ihrerseits nicht benachteiligt werden dürfen (vgl. [BFH vom 25.01.2005, BStBl II 2005 S. 501](#) m.w.N.).

Beachte:

Dass die gesetzliche Zuweisung von Pflichtaufgaben kein Entscheidungskriterium für die Annahme eines Hoheitsbetriebes ist, hat der BFH auch bereits mit Urteilen vom [30.06.1988, BStBl II 1988 S. 218](#), vom 21.09.1989, BStBl II 1989 S. 95, vom [29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022](#) und zuletzt vom [03.02.2010, BStBl II 2010 S. 502](#), deutlich gemacht. Entscheidend sei, ob eine (ggf. gesetzlich zugewiesene) Aufgabe durch Einschaltung in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verwirklicht werde, sog. Wettbewerbs- bzw. Konkurrenzfähigkeit. Es sei dann unerheblich, ob die Einnahmen, die die jPdöR durch die Tätigkeit erzielt, in Form öffentlich-rechtlicher Gebühren oder eines Beitrages erhoben werden, vgl. [BFH-Urteil vom 23.10.1996, BStBl II 1997 S. 139](#). Eine Wettbewerbsbeeinträchtigung der privaten Wirtschaft müsse im konkreten Einzelfall nicht tatsächlich vorliegen. Ausreichend sei vielmehr, dass dieselbe Tätigkeit auch von privaten Unternehmern wahrgenommen werden könne, der BgA mithin in einem potentiellen Wettbewerb zur Privatwirtschaft stehe.

Die Prüfung der (potentiellen) Wettbewerbssituation ist nach der Rechtsprechung des [BFH vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022](#), nicht auf das einzelne Bundesland beschränkt.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

In dem Urteilsfall ging es um die Frage, ob der Betrieb eines Krematoriums durch eine jPdöR zur Annahme eines BgA führt oder ob es sich um einen Hoheitsbetrieb der Trägerkörperschaft handelt.

Nach Auffassung des BFH führt eine Tätigkeit selbst dann zur Annahme eines BgA, wenn diese durch landesrechtliche Vorschriften in einem einzelnen Bundesland ausschließlich der öffentlichen Hand vorbehalten sei, lediglich im Wege der Beleihung auf einen privaten Dritten übertragen werden könne und auch kein Wettbewerb zwischen privatem (beliehenem) Unternehmen und der öffentlichen Hand in diesem Bundesland bestehe, aber eine Wettbewerbsbeeinträchtigung stpfl. Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Mitgliedstaaten, z.B. durch einen örtlich nicht eingegrenzten Markt, nicht ausgeschlossen werden kann. Es liege somit unter diesen Voraussetzungen regelmäßig selbst dann ein BgA vor, wenn innerhalb eines Bundeslandes eine Aufgabe nur durch jPdöR wahrgenommen werde.

Die Bundesländer könnten zwar im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz entscheiden, welche Aufgaben sie der öffentlichen Hand vorbehalten. Die ertragsteuer- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Betätigung der öffentlichen Hand seien jedoch der Regelungskompetenz der Länder entzogen und richteten sich nach Bundesrecht.

Die Beurteilung, ob ein Hoheitsbetrieb vorliegt, richtet sich somit nicht ausschließlich nach den Bestimmungen der einzelnen Länder, sondern im Wesentlichen nach der Frage eines - auch länder- und bundesübergreifenden - bestehenden Wettbewerbs.

Mit [Schreiben vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597](#), hat das BMF in Folge des Krematorium-Urteils in Ergänzung der Ausführungen in R 4.4 KStR 2015 und H 4.4 KStH 2015 Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer jPdöR aufgestellt (vgl. Tz. 8.7.1 Prüfschema hoheitliche Tätigkeit).

Beispiele hoheitlicher Tätigkeit:

Friedhofsverwaltung, Entsorgung von Hausmüll

Grundstücksverkäufe der Gemeinden sind dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen, **soweit** die Gemeinden im Rahmen der von ihnen durchzuführenden **Boden- und Siedlungspolitik** tätig sind, Erlass des Finanzministeriums NRW vom 18.11.1980 S 2706 - 56 - V B 4, [KSt-Kartei NW, § 4 KStG Karte 12](#), Verfügung der OFD Münster vom 27.11.1980 - S 2706 - 45 - St 13 - 33 und [FG Düsseldorf vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1443](#) (siehe ABC der hoheitlichen Tätigkeiten).

Hinweis:

In umsatzsteuerlichen Fragen haben sowohl der EuGH als auch der BFH in der Vergangenheit vermehrt vorrangig auf die so genannte Sonderrechtsregelung abgestellt. Eine Tätigkeit sei dann als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, wenn sie im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erfolge. Maßgeblich dafür seien die im nationalen Recht vorgesehenen Ausübungsmodalitäten, wobei das Gebrauch machen hoheitlicher Befugnisse für eine einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung unterliegende Tätigkeit spreche ([EuGH vom 14.12.2000](#), Az.: C-446/98, UR 2001 S. 108).

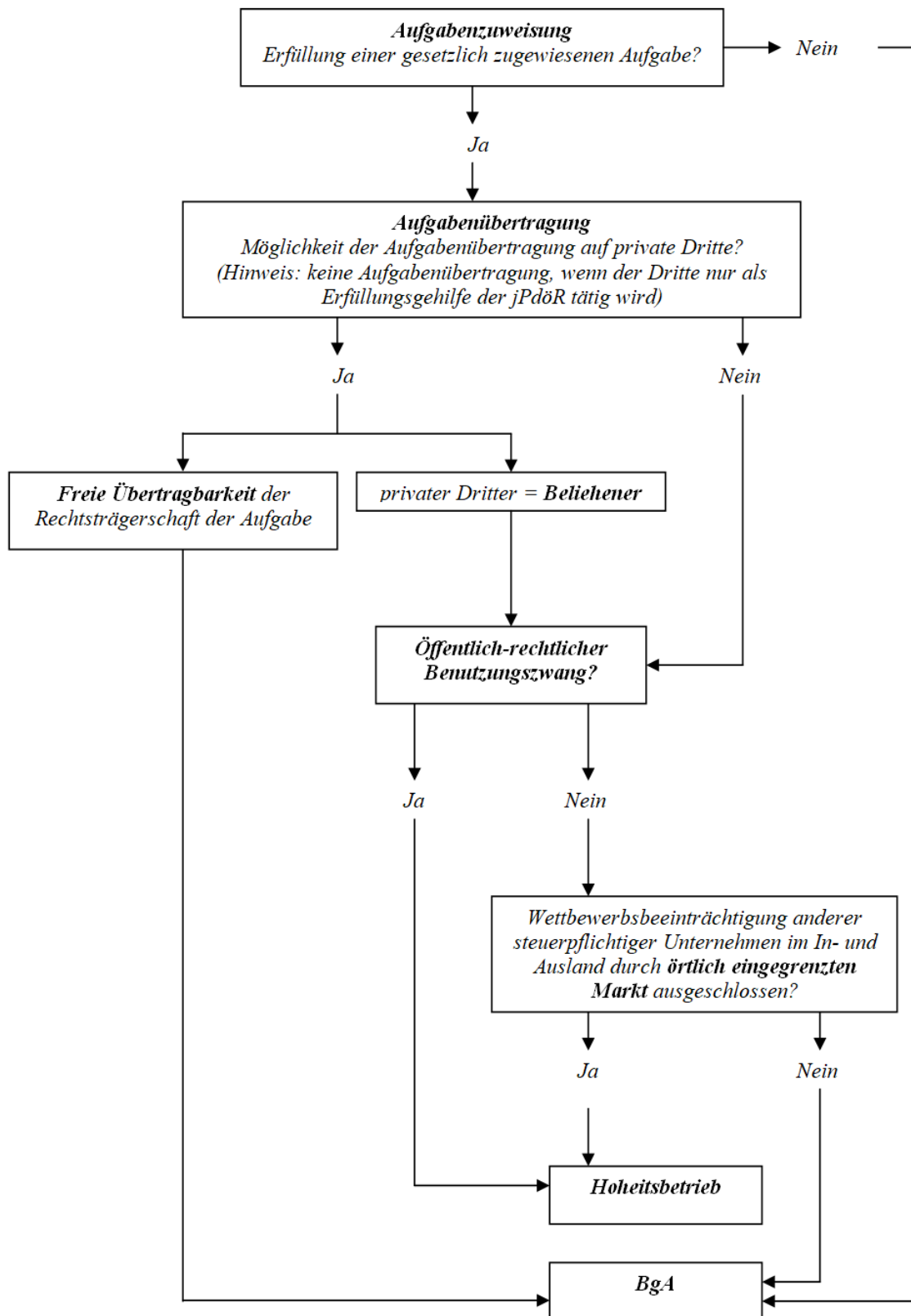
Mit [Urteil vom 15.04.2010, V R 10/09](#), sowie [vom 10.02.2016, XI R 26/13](#), hat der BFH nunmehr klargestellt, dass für die Definition des Begriffs der „öffentlichen Gewalt“ daneben ebenfalls der Wettbewerbsgesichtspunkt als Differenzierungskriterium zu berücksichtigen ist (vgl. Baldauf in DStZ 2010, S. 35 ff.). Als Folge der geänderten Rechtsprechung wurde zum 01.01.2016 die Vorschrift des § 2b in das UStG eingefügt.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Im hoheitlichen Bereich kann die jPdÖR USt-Schuldner und USt-Vergütungsberechtigte sein. Auch JPdÖR, die nicht Unternehmer sind oder die einen Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben, unterliegen unter den weiteren Voraussetzungen des § 1a UStG der Erwerbsbesteuerung; auf § 1a Abs. 3 UStG wird hingewiesen. JPdÖR haben die Regelungen des § 13b UStG zu beachten. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4a UStG haben die jPdÖR einen Steuervergütungsanspruch. Auf die Abschnitte 4a.1 UStAE bis 4a.5 UStAE wird hingewiesen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Prüfschema hoheitliche (vorbehaltene) Tätigkeiten gem. BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl. I 2009 S. 1597



Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**8.8 Abgrenzung BgA zu der dem kirchlichen Verkündigungsauftrag dienenden Tätigkeit**

Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften sind als jPdöR gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur dann kst-pflichtig, wenn sie einen BgA unterhalten.

Die nach § 4 Abs. 5 KStG vorzunehmende Abgrenzung zwischen BgA und Hoheitsbetrieben hat in der Weise zu erfolgen, dass der Tatbestand „Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen“ hier als „Betriebe, die überwiegend der Erfüllung des Auftrages der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft dienen“ zu verstehen ist.

Hierunter sind nach allgemeiner Auffassung solche Tätigkeiten zu verstehen, die nach dem kirchlichen Selbstverständnis dazu dienen, den Verkündigungsauftrag der Kirche wahrzunehmen, z.B. Besinnungstage, Seminare, Exerzitien etc. Entscheidend ist also die charakteristische kirchliche Form der Veranstaltung. Dabei ist dem kirchlichen Selbstverständnis eine weit reichende Bedeutung beizumessen.

- Einrichtungen der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften (z.B. Alten- und Pflegeheime, Krankenhäuser, Mahlzeitendienste oder Sozialstationen) haben ihre historischen Wurzeln in der Antwort der Kirchen auf Notsituationen von Menschen. Bei diesen Einrichtungen, die als eine Form der tätigen Nächstenliebe Ausdruck des kirchlichen Verkündigungsauftrages sind, werden regelmäßig keine BgA angenommen. Sie unterliegen damit nicht gem. § 4 KStG der Besteuerung.
- Die Grenze zur Steuerpflicht wird allerdings dann überschritten, wenn die Einrichtungen mit ihren Angeboten und Leistungen den Bezug zum kirchlichen Verkündigungscharakter verlieren und in Wettbewerb mit privaten Wirtschaftsunternehmen treten, z.B. Altkleiderverwertung, Basare, Cafés, Erholungs- und Ferienheime, Kantinenbetriebe, Kegelbahnen, Kioske, Krankenhausapotheken, Krankenhauswäschereien, Personalverpflegung, Reiseveranstaltungen, verpachtete BgA etc. In diesen Fällen sind BgA anzunehmen, die gem. § 4 KStG der Besteuerung unterliegen.

Die einkommensteuerlichen Grundsätze des gewerblichen Grundstückshandels sind uneingeschränkt auch auf die Kirchengemeinden zu übertragen.

Die steuerliche Auswirkung ist allerdings als eher gering einzuschätzen, da die betroffenen Grundstücke bei Begründung des BgA „Gewerblicher Grundstückshandel“ mit dem Teilwert in diesen einzulegen sind, so dass regelmäßig wohl keine bzw. keine nennenswerten stillen Reserven bis zum Verkauf der Grundstücke entstehen dürften.

Wir bitten um Rücksprache vor abschließender Entscheidung in entsprechenden Einzelfällen.

Kirchengemeinden betreiben vielfach Photovoltaikanlagen. Um in den Genuss des Vorsteuerabzugs für die Anlagen zu kommen, beantragen die Gemeinden die Behandlung der Anlagen als BgA, auch wenn die erzielten Umsätze die Grenze der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit für die Annahme eines BgA (35.000 Euro-Grenze, vgl. R 4.1 Abs. 5 S. 1 KStR 2015) nicht überschreiten. Nach einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kann dem Antrag der Gemeinden wegen der vorliegenden Wettbewerbssituation zu privaten Betreibern von Photovoltaikanlagen uneingeschränkt gefolgt werden. Die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Betrieb nach Maßgabe des EEG gefördert wird, d.h. der Betreiber das Recht auf Einspeisung der gewonnenen Energie in Netze zu garantierten Preisen hat. Die Entscheidung, den Betrieb der Photovoltaikanlage als BgA auch unterhalb der Umsatzgrenze von 35.000 Euro ansehen zu

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

wollen, bindet die jPdöR allerdings auch für die Folgejahre, sofern sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern.

8.9 Abgrenzung BgA zur Land- und Forstwirtschaft

Zur Frage der Abgrenzung des luf Betriebes von einem BgA wird auf R 15.5 EStR 2012 verwiesen.

Die Verpachtung eines luf Betriebes durch eine jPdöR begründet keinen BgA.

Dagegen sind Einkünfte aus der Art nach land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeiten, die in einem BgA anfallen, steuerpflichtig, R 4.1 Abs. 6 S. 4 KStR 2015.

(Vgl. Tz. 11, ABC hoheitliche Tätigkeiten - BgA sowie die Erläuterungen zu einzelnen BgA (Forstbehörde) in Tz. 12).

8.10 Abgrenzung BgA zur Vermögensverwaltung

JPdöR sind nur mit ihren BgA steuerpflichtig, § 4 Abs. 1 KStG. Insoweit kommt neben der Abgrenzung zum hoheitlichen Bereich (vgl. Tz. 8.7) auch der Abgrenzung zum vermögensverwaltenden Bereich Bedeutung zu.

§ 14 AO bezeichnet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

Gehören diese Betätigungen allerdings zum Gegenstand eines Gewerbebetriebes, so können diese **nicht** dem vermögensverwaltenden Bereich zugeordnet werden.

Stehen die Betätigungen nicht mit einem vorhandenen Gewerbebetrieb in Zusammenhang, muss eine Abgrenzung allein aus dem Wesen der Tätigkeit heraus getroffen werden. Die Zuordnung hat dabei nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu erfolgen, vgl. R 4.2 EStR 2012.

Nach R 15.7 EStR 2012 liegt eine Vermögensverwaltung vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht in den Vordergrund tritt.

Das Halten einer Beteiligung an einer KapGes ist grundsätzlich als steuerfreie Vermögensverwaltung zu beurteilen (vgl. auch [BFH-Urteil vom 29.11.2017, BStBl II 2018 S. 495](#)). Dies gilt auch für das bloße „Halten“ einbringungsgeborener bzw. sperrfristbehafteter Anteile. Etwas anderes gilt, wenn die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen oder die jPdöR tatsächlich einen entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung ausübt, vgl. [BFH-Urteil vom 30.06.1971, BStBl II 1971 S. 753](#), sog. direkte oder indirekte Leitungsfunktion. Nicht ausreichend hierfür ist die bloße Möglichkeit der Einflussnahme, die Mehrheitsbeteiligung als solche oder die bloße Überwachung der Geschäftsführung.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die aktuelle Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur umsatzsteuerlichen Behandlung vermögensverwaltender Aktivitäten der jPdÖR ist im Tz. 26.1 dargestellt.

8.10.1 Sonderfall: Veräußerung einbringungsgeborener Anteile

Veräußert eine jPdÖR einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG a.F., fingiert § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F. für die Veräußerung einen BgA (nicht nur die Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, sondern auch die im § 21 Abs. 2 UmwStG genannten Fälle lösen die Rechtsfolge des § 21 Abs. 1 UmwStG und somit die Annahme eines Kapitalertrages i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b S. 1 letzter Halbsatz EStG aus) (zur zeitlichen Anwendung siehe § 27 Abs. 2 UmwStG).

Ein Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung ist, weil für den fiktiven BgA die allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften gelten, nach § 8b Abs. 2 KStG grds. steuerfrei, es sei denn, zwischen der Veräußerung und der Einbringung liegt ein Zeitraum von weniger als sieben Jahren (§ 8b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 KStG a.F. und S. 2 Nr. 1 KStG a.F.).

Zu beachten bleibt, dass der Gewinn i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG a. F. - unabhängig von seiner körperschaftsteuerlichen Beurteilung - gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG einer 15%igen KapSt (bei Veräußerung vor dem 01.01.2009 einer 10%igen KapSt, vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG a. F.) unterliegt, vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG (vgl. auch Tz. 22.5.3).

8.10.2 Sonderfall: Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile

Bei Einbringungsvorgängen mit einem Wertansatz unterhalb des gemeinen Wertes, die bereits unter der Geltung des UmwStG in der Fassung des SEStEG (siehe § 27 Abs. 1 UmwStG) erfolgen, entstehen sog. sperrfristbehaftete Anteile. Die Veräußerung solcher Anteile innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren nach der Einbringung löst die rückwirkende Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns I im Sinne des § 22 Abs. 1 UmwStG aus. Der Einbringungsgewinn I wird auf den Zeitpunkt der Einbringung ermittelt und rückwirkend im VZ der Einbringung nach den allgemeinen Grundsätzen besteuert. Der Einbringungsgewinn I mindert sich jedoch jeweils um 1/7 für jedes seit dem Einbringungsstichtag abgelaufene Zeitjahr. Daneben ist im VZ der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn zu besteuern, der nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei ist und als in einem BgA entstanden gilt (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG; siehe auch Tz. 22.34 UmwStE bis 22.37 UmwStE vom 11.11.2011, BStBl I 2011 S. 1314). (Auch das UmwStG in der Fassung des SEStEG sieht in § 22 Abs. 1 UmwStG bestimmte Ersatztatbestände vor, die zu einer Realisierung des Einbringungsgewinnes I führen und einem Verkauf der Anteile gleichgestellt werden (vgl. Tz. 22.21 - 22.26 UmwStE vom 11.11.2011)). In diesen Fällen ist analog zur alten Regelung ebenfalls die Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b S. 1 letzter Halbsatz EStG in der Fassung des SEStEG erfüllt.

Abweichend von der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a. F., dessen Gewinn ohne zeitliche Begrenzung als in einem BgA entstanden gilt, entsteht der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der sperrfristbehafteten Anteile nur innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist in einem BgA. Da § 22 Abs. 4 UmwStG auf „Fälle des Absatzes 1“, also auf Anteilsveräußerungen innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist, verweist, ist ein Veräußerungsgewinn nach Ablauf der Sperrfrist dem vermögensverwaltenden Bereich der Trägerkörperschaft zuzuordnen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b S. 1 EStG zählt der Gewinn nach § 22 Abs. 4 UmwStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Diese unterliegen nach § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG der KapSt (vgl. dazu Tz. 22.5.4).

8.10.3 Beteiligung an einer Personengesellschaft als BgA

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (z.B. KG, OHG) war nach R 6 Abs. 2 KStR 2004 in der Vergangenheit stets als ein bzw. mehrere BgA zu beurteilen. Dabei kam es weder auf den Umfang der Tätigkeit noch auf die Höhe der Beteiligung der jPdöR an der Mitunternehmerschaft an. Eine andere Beurteilung konnte sich nach R 6 Abs. 2 KStR 2004 in den Fällen ergeben, in denen sich zwei jPdöR zur Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten zu einer PersGes (z.B. zu einer GbR) zusammenschließen.

Diese Regelung wurde nicht in die KStR 2015 übernommen. Die KStR 2015 enthalten nunmehr keine Regelungen zur Beteiligung einer jPdöR an einer Mitunternehmerschaft. Lediglich in H 4.1 KStH 2015 findet sich der Verweis auf das [BFH-Urteil vom 25.03.2015, BStBl II 2016 S. 172](#), wonach die Beteiligung einer jPdöR an einer Mitunternehmerschaft zu einem BgA führt. Der BFH hatte dies für die Streitjahre 2002-2007 entschieden. Weiterhin verweisen die KStH 2015 für Anwendungsfragen zu dieser Entscheidung auf das [BMF-Schreiben vom 08.02.2016, BStBl. I 2016 S. 237](#). Dieses begleitende BMF-Schreiben hat folgenden Inhalt:

„Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze des Urteils für die Veranlagungszeiträume bis 2008 über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anzuwenden. Insbesondere führt danach die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bei der jPdöR selbst dann zu einem BgA, wenn die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft, würde sie von der jPdöR unmittelbar selbst ausgeübt, bei ihr keinen BgA begründen würde.“

Zu der Anwendung der Urteilsgrundsätze ab dem Veranlagungszeitraum 2009 wird ein gesondertes BMF-Schreiben ergehen. Bis zum Ergehen dieses Schreibens sind Fälle [Anm.: für Veranlagungszeiträume ab 2009] offen zu halten, in denen eine jPdöR die Auffassung vertritt, die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründe auch dann einen BgA, wenn die jPdöR, würde sie die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft unmittelbar selbst ausüben, keinen BgA begründen würde.“

Mit Schreiben vom [21.06.2017, BStBl I 2017 S. 880](#), hat das BMF die steuerliche Behandlung der Beteiligung einer jPdöR an einer PersGes – grds. für Veranlagungszeiträume ab 2009 – nunmehr geregelt.

8.10.3.1 Grundsatz

Unabhängig von der Einkünftequalifikation bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung für die PersGes entsteht bei der jPdöR aus der Beteiligung an einer PersGes nur dann und insoweit ein BgA, wie die Tätigkeiten der PersGes nicht vermögensverwaltend oder land- und forstwirtschaftlich sind.

Nach diesen Grundsätzen führt auch die Beteiligung an einer ausschließlich vermögensverwaltend tätigen, gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten PersGes bei der beteiligten jPdöR nicht zu einem BgA (vgl. Rz. 7 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017](#), a.a.O., und [BFH-Urteil vom 29.11.2017, BStBl II 2018 S. 495](#)).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Für die Begründung eines BgA „Beteiligung an einer PersGes“ ist es – für Veranlagungszeiträume ab 2018 (vgl. Rz. 13 Satz 3 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017](#), a.a.O.) – unerheblich, ob die Umsatzgrenze für die Annahme einer wirtschaftlichen Selbständigkeit der Tätigkeit (130.000 €-Grenze, vgl. R 4.1 Abs. 4 KStR 2015) oder die maßgebende Umsatzgrenze für das wirtschaftliche Gewicht einer Tätigkeit (35.000 €-Grenze, vgl. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015) erreicht werden.

Zum Umfang des BgA gehören auch das Sonderbetriebsvermögen sowie damit verbundene Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben der jPdöR bei dieser Mitunternehmerschaft.

8.10.3.2 Beteiligung an einer ausschließlich mit Gewinnerzielungsabsicht tätigen Mitunternehmerschaft

Die Beteiligung der jPdöR an einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führt bei der jPdöR zu einem oder mehreren BgA. Jede gewerbliche Tätigkeit der Mitunternehmerschaft ist gesondert zu beurteilen. Auch in der PersGes ausgeübte Tätigkeiten, die bei der jPdöR – würden sie direkt von ihr ausgeführt – gem. § 4 Abs. 5 KStG als hoheitlich einzustufen wären und folglich keinen BgA begründen würden, führen nach diesen Grundsätzen zur Annahme eines BgA. Dies gilt – entgegen der früheren Verwaltungsauffassung, vgl. R 6 Abs. 2 Satz 5 KStR 2004 – auch dann, wenn sich ausschließlich jPdöR zur Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten zusammengeschlossen haben (zur zeitlichen Anwendung diesbezüglich vgl. Rz. 13 Satz 2 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017](#), a.a.O.).

Die Wahl der Rechtsform einer PersGes überlagert aber nicht die für BgA geltenden Zusammenfassungsgrundsätze gem. § 4 Abs. 6 KStG. Unterhält die PersGes mehrere verschiedene (mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene) selbständige Tätigkeitsbereiche, ist grds. pro Tätigkeit jeweils ein BgA anzunehmen (sog. „Transparenzprinzip“, vgl. Rz. 3 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017](#), a.a.O., [Rz. 59 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009](#), [BStBl I 2009 S. 1303](#) und [Rz. 30 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O.). Ob diese verschiedenen BgA zusammenzufassen sind, beurteilt sich nachfolgend nach § 4 Abs. 6 KStG. Hierbei handelt es sich jedoch nicht – wie ansonsten bei der Zusammenfassung von verschiedenen BgA – um ein Wahlrecht der jPdöR, sondern um eine Zusammenfassungspflicht. Das Wahlrecht auf Zusammenfassung wurde vielmehr durch die organisatorische Zusammenfassung der Tätigkeiten in der PersGes bereits ausgeübt, so dass die jPdöR im Folgenden daran gebunden ist. Eine darüber hinausgehende (zulässige) Zusammenfassung steht der jPdöR frei.

8.10.3.3 Beteiligung an einer teilweise ohne Gewinnerzielungsabsicht tätigen PersGes

Zu beachten ist, dass eine steuerliche Mitunternehmerschaft nur insoweit vorliegt, wie die PersGes Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt.

Verschiedene, voneinander abgrenzbare selbständige Tätigkeitsbereiche einer PersGes sind nach der Rechtsprechung des [BFH vom 25.06.1996](#), [BStBl I 1997 S. 202](#) für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht jeweils gesondert zu beurteilen. Ertrag und Aufwand aus einer abgrenzbaren, ohne Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeit sind aus den gewerblichen Einkünften der PersGes auszuschneiden, mithin nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einzubeziehen.

Das jeweilige Dauerverlustgeschäft bildet - neben den Gewinntätigkeiten, für die die Mitunternehmerschaft zu bejahen und somit auf Ebene der beteiligten jPdöR grds. je Gewinntätig-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

keit ein BgA anzunehmen ist - nach allgemeinen Grundsätzen einen gesonderten BgA (vgl. Rz. 62 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)).

Sofern neben anderen Gesellschaftern nur **eine** jPdÖR an einer solchen PersGes beteiligt ist, hat die jPdÖR eigenständig zu ermitteln, ob und ggf. welche BgA aus dem/den Dauerverlustgeschäft(en) entstehen.

Sind neben anderen Gesellschaftern hingegen **mehrere** jPdÖR beteiligt, hat das für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft zuständige Finanzamt eine weitere einheitliche und gesonderte Feststellung für die Ergebnisse der beteiligten jPdÖR aus den nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeitsbereichen nach Maßgabe des § 4 KStG durchzuführen (vgl. Rz. 9 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017](#), a.a.O.).

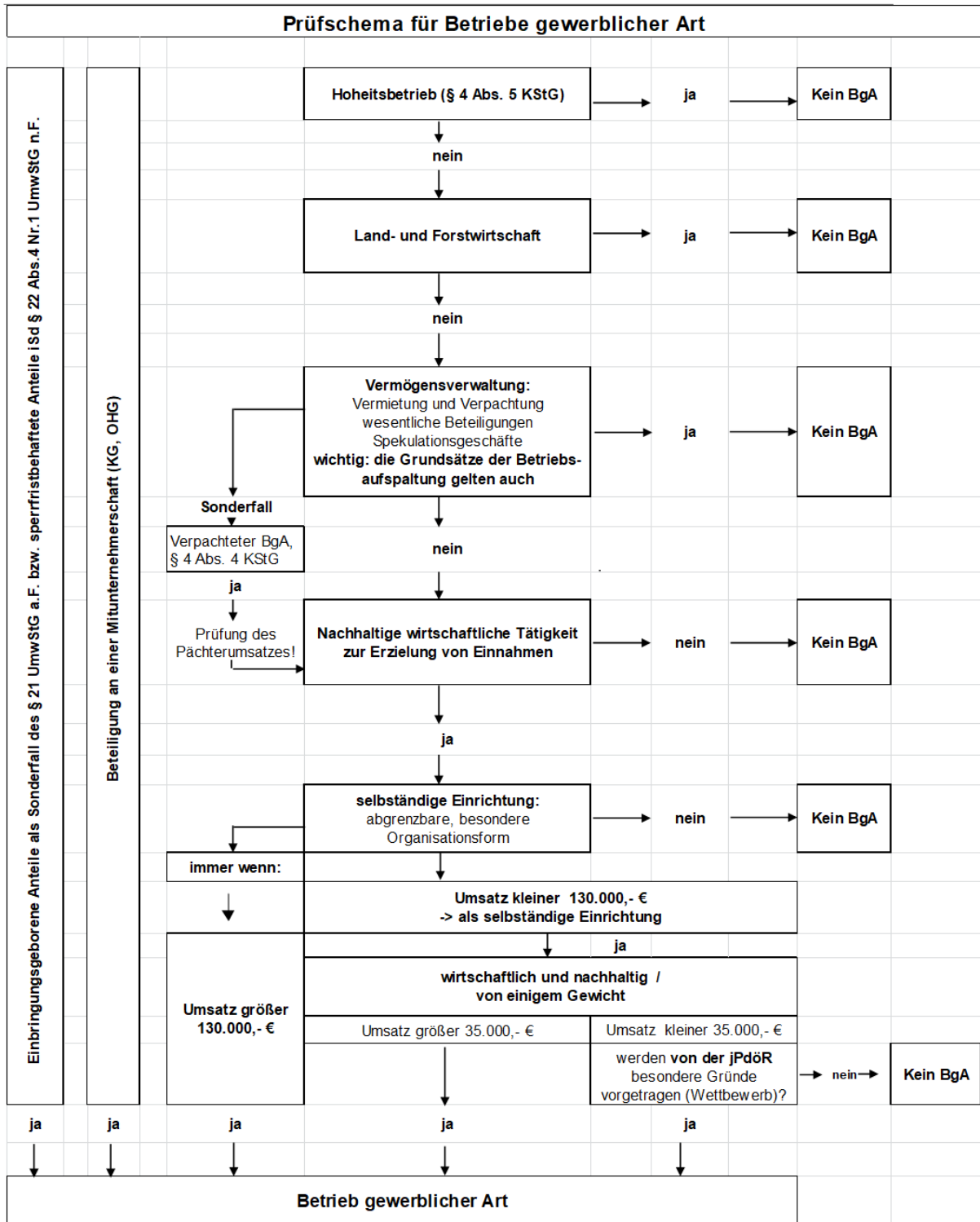
Zu beachten ist, dass auch eine dauerdefizitäre hoheitliche Tätigkeit die vorgenannten Folgen auslöst (vgl. Rz. 9 Satz 2 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017](#)).

8.10.3.4 Beteiligung an einer PersGes ohne Gewinnerzielungsabsicht

Beschränkt sich die Tätigkeit der PersGes auf ein Dauerverlustgeschäft, ist keine Mitunternehmerschaft gegeben. Gleichwohl wird durch die der jPdÖR aus der Beteiligung zuzurechnende anteilige Tätigkeit unter den Voraussetzungen des § 4 KStG ein BgA nach allgemeinen Grundsätzen begründet, da hierfür die Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht (vgl. Rz. 60 und 61 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)). Hinsichtlich der Einkünftermittlung für einen solchen BgA – auch bei Beteiligung mehrerer jPdÖR – wird auf die Ausführungen unter 8.10.3.3 verwiesen.

Die OFD Karlsruhe hat mit [Verfügung vom 14.06.2018 \(S270.6/242 – St 213\)](#) ein umfangreiches Arbeitspapier mit Beispielen zur Beteiligung einer jPdÖR an einer PersGes veröffentlicht, auf das an dieser Stelle verwiesen wird.

8.11 Prüfschema BgA



9 ABC der Begriffsdefinitionen

9.1 Anstalten des öffentlichen Rechts

Rechtlich selbständige Anstalten des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit konnten aufgrund der bis zum 15.06.1999 geltenden GO NRW nur aufgrund eines speziellen Gesetzes gebildet werden. Die bisherige Ausnahme bildeten die Sparkassen, die bereits gem. § 107 Abs. 4 GO NRW i.V.m. § 2 SpkG NRW in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet werden konnten.

Der im Rahmen der Änderung der GO NRW vom 15.06.1999 eingefügte § 114a GO NRW erweitert das Angebot an Rechtsformen des öffentlichen Rechts für die Betätigungen der Kommunen. Die Gemeinde darf danach Unternehmen und Einrichtungen in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts errichten oder bestehende Eigen- und Regiebetriebe im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts umwandeln.

Wie die Organisation in einer privaten Rechtsform bietet die Rechtsform der rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts eine größere Selbständigkeit als der Regie- und Eigenbetrieb.

Der Anstalt bleiben aber folgende Vorteile des öffentlichen Rechts erhalten:

- Für die Anstalt bleibt Landesrecht maßgebend. Den Kommunen kann aufgrund Landesrechts eine wirkungsvollere Möglichkeit zur Steuerung ihrer Unternehmen und Einrichtungen gegeben werden.
- Zugunsten der Anstalt kann ein Anschluss- und Benutzungszwang festgelegt werden.
- Die rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts kann hoheitlich tätig werden; ihr kann die Befugnis zur Erhebung von Kommunalabgaben übertragen werden.
- Die steuerliche Behandlung entspricht der von Eigenbetrieben bzw. eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen. Insbesondere gibt es daher - anders als z.B. bei der GmbH - keine Steuerpflicht kraft Rechtsform. Von Bedeutung ist dies z.B. für die Bereiche der privaten Abfallentsorgung und Abwasserbeseitigung.

Die Anstalten des öffentlichen Rechts können demnach sowohl hoheitliche als auch wirtschaftliche Tätigkeiten übernehmen. Organe dieser Anstalten sind Vorstand, Verwaltungsrat, Beirat und Gewährträgerversammlung.

Die als jPdöR zu beurteilende Anstalt des öffentlichen Rechts ist nach der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur dann unbeschränkt kst-pflichtig, wenn sie einen BgA unterhält. Soweit die Aufgabenerledigung der Anstalt des öffentlichen Rechts im Rahmen eines Hoheitsbetriebes erfolgt, ist keine KSt-Pflicht gegeben.

Zivilrechtlich ermöglichen § 1 Abs. 1 UmwG i.V.m. § 168 ff. UmwG oder § 174 ff. UmwG zwar nicht die Ausgliederung eines Unternehmens, das von einer Gebietskörperschaft oder von einem Zusammenschluss von Gebietskörperschaften, der nicht Gebietskörperschaft ist, betrieben wird, auf eine AöR. § 1 Abs. 2 UmwG erlaubt jedoch dann eine Umwandlung, wenn sie durch ein anderes Bundesgesetz oder ein Landesgesetz ausdrücklich zugelassen ist.

Von dieser Möglichkeit macht § 114a Abs. 1 Alt. 2 GO NRW Gebrauch. Danach kann die Gemeinde bestehende Regie- und Eigenbetriebe sowie eigenbetriebsähnliche Einrichtungen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in rechtsfähige AöR umwandeln. Die Rechtsverhältnisse der AöR, insbesondere die Höhe des Stammkapitals, sind durch eine Satzung zu regeln, vgl. § 114a Abs. 2 S. 2 GO NRW.

Steuerlich stellt sich die Frage, ob die Umwandlung eines als Regie- oder Eigenbetrieb oder eines als eigenbetriebsähnliche Einrichtung geführten BgA auf eine AöR auch steuerneutral möglich ist.

Nach der Rechtsprechung des [BFH vom 12.01.2011, I R 112/09](#), kann an der bisherigen Auffassung, dass bei einer am Einzelfall orientierten Betrachtung eine analoge Anwendung der Vorschriften des UmwStG zugelassen werden könne, wenn sichergestellt sei, dass eine Besteuerung der stillen Reserven auf Dauer gewährleistet sei und mit der Gestaltung auch keine sonstigen steuerlichen Vorteile erreicht würden, die sich ohne diese Gestaltung nicht eröffnen würde, nicht mehr festgehalten werden. In dem Urteil hat der BFH zur Verlustfortführung im Falle der Umwandlung eines kommunalen BgA in eine AöR zum 01.01.2005 entschieden, dass für eine derartige Umwandlung gem. § 113a Abs. 1 S. 1 der Niedersächsischen Gemeindeordnung die Vorschriften des Zweiten bis Siebten Teils des UmwStG 2002 nicht anwendbar seien. Der Vorgang sei

- keine Verschmelzung gem. § 2 UmwG, da zum einen weder Gebietskörperschaften, noch AöR verschmelzungsfähige Rechtsträger gem. § 3 UmwG seien, und zum anderen auch nicht das Vermögen der Stadt als Ganzes übertragen wurde. Überdies fehle es auch an der gem. § 2 UmwG vorgesehenen Gewährung von Mitgliedschaftsrechten, da die AöR nicht mitgliedschaftlich organisiert sei.
- nicht als Spaltung im Sinne von § 123 UmwG anzusehen, da die Spaltung sowohl in Form der Aufspaltung als auch der Abspaltung die Gewährung von Mitgliedschaftsrechten voraussetze und die AöR überdies nicht gem. § 124 UmwG an einer Spaltung beteiligt sein könne.
- auch kein Formwechsel, da § 301 Abs. 1 UmwG nur den Formwechsel von einer Körperschaft oder Anstalt öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft erfasse, der Wechsel in eine AöR aber nicht geregelt sei.

Ebenso wenig regele der Achte bis Zehnte Teil des UmwStG 2002 die Umwandlung bestehender Eigenbetriebe einer Gemeinde in eine rechtsfähige AöR. Denn es existierten keine Mitgliedschaftsrechte an der AöR, die im Zuge der Übertragung des Betriebsvermögens des BgA auf die Stadt übergegangen sein könnten.

Der Vorgang sei am ehesten mit einer Ausgliederung - wenn auch ohne Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaftsrechten - vergleichbar, eine entsprechende Anwendung des § 20 UmwStG führe jedoch ohnehin nicht zum Übergang der Verlustabzugsberechtigung auf die AöR. Deshalb erübrigte sich aus Sicht des BFH eine abschließende Entscheidung zu einer entsprechenden Anwendung des § 20 UmwStG auf den Sachverhalt.

Der von der AöR beantragte Übergang des körperschaftsteuerlichen Verlustvortrags wurde vom BFH demzufolge versagt, da zum einen die für den Verlustabzug erforderliche Personenidentität zwischen der Stadt als Trägerin des BgA und der AöR als nachfolgende Trägerin des BgA nicht vorliege und mangels Anwendbarkeit des UmwStG auch keine gesetzliche Sonderregelung die Übertragung des verbleibenden Verlustabzugs ermögliche.

Voraussichtlich soll durch eine Änderung des UmwStG ermöglicht werden, eine derartige Umwandlung gewinnneutral durchzuführen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bis zu einer entsprechenden Gesetzesänderung bitten wir vor einer abschließenden Entscheidung um Kontaktaufnahme in entsprechenden Einzelfällen.

9.2 Beliehene Einrichtungen

Als beliehene Einrichtungen werden Stellen bezeichnet, die hoheitliche Tätigkeiten als **eigene** Angelegenheiten wahrnehmen. Im Falle der Beleihung werden daher z.B. die Entsorgungspflichten der öffentlichen Hand mit übertragen. Einer Beleihung im öffentlich-rechtlichen Sinne können begrifflich nur solche Tätigkeiten unterliegen, die einer jPdöR eigentümlich und vorbehalten sind, d.h. hoheitliche Tätigkeiten darstellen. Die Beleihung kann durch Verwaltungsakt (Übertragungsbescheid) oder durch öffentlich-rechtlichen Vertrag erfolgen. Die Übertragung der Pflichtaufgabe auf einen Dritten führt **nicht** zu einer hoheitlichen Betätigung des beliehenen Unternehmers.

Aktivitäten der öffentlichen Hand sind dann wirtschaftlich i.S.v. § 4 KStG, wenn sie der öffentlichen Hand nicht mehr eigentümlich und vorbehalten sind, z.B. wenn die Aufgabe auch auf Private übertragen werden kann.

Übt jedoch der als Vergleichsperson dienende private Dritte seine Tätigkeit nur als Beliehener aus, dann gilt die Tätigkeit der jPdöR nicht als wirtschaftlich, sondern als hoheitlich (vgl. [BFH-Urteil vom 25.01.2005, BStBl II 2005 S. 501](#)). Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass der private Dritte im Ergebnis hoheitlich tätig wird und bei Ausübung gleichermaßen hoheitlicher Tätigkeiten zwischen der jPdöR und den beliehenen Unternehmern keine der Privatwirtschaft eigene Wettbewerbssituation eintreten kann.

Mit [Urteil vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022](#), hat der BFH seine Rechtsprechung weiter präzisiert und einen Hoheitsbetrieb der jPdöR auch im Falle der Aufgabenübertragung durch Beleihung verneint, wenn zwischen dem beliehenen privaten Dritten und der öffentlichen Hand Wettbewerb herrscht. Nach Auffassung des BFH begründet die jPdöR mit ihrer Tätigkeit dann einen BgA, wenn der Leistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Leistung nicht verpflichtet ist, sondern zwischen beliehemem Unternehmer und der jPdöR frei wählen kann und der Unternehmer und die jPdöR ihre Preise frei gestalten können.

Selbst wenn ein Wettbewerb zwischen Beliehemem und jPdöR zu verneinen sei, führe die Tätigkeit unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG zur Annahme eines BgA, wenn eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Mitgliedstaaten, z.B. durch einen örtlich nicht eingegrenzten Markt, nicht ausgeschlossen werden könne. Es liege somit unter diesen Voraussetzungen regelmäßig selbst dann ein BgA vor, wenn innerhalb eines Bundeslandes eine Aufgabe nur durch jPdöR wahrgenommen werde.

Die Bundesländer könnten zwar im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz entscheiden, welche Aufgaben sie der öffentlichen Hand vorbehalten. Die ertragsteuer- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Betätigung der öffentlichen Hand seien jedoch der Regelungskompetenz der Länder entzogen und richteten sich nach Bundesrecht.

Mit [Schreiben vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597](#), hat das BMF in Folge des [BFH-Urteils vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022](#), in Ergänzung der Ausführungen in R 4.4 KStR 2015 und H 4.4 KStH 2015 Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer jPdöR aufgestellt (vgl. Tz. 8.7.1, Prüfschema hoheitliche Tätigkeit). Anders als der BFH misst die Finanzverwaltung einem möglichen Wettbewerb zwischen der jPdöR und einem

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

beliehenen Privaten keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu (vgl. I. 2. b) des BMF-Schreibens). Soweit ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang besteht, so dass die Leistung nur von der jPdöR und dem Beliehenen erbracht werden kann, liegt bei der jPdöR demzufolge auch dann eine hoheitliche Tätigkeit vor, wenn der Leistungsempfänger zwischen der jPdöR und dem Beliehenen wählen kann und die jPdöR und der Beliehene ihre Preise frei gestalten können.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung bei der Einschaltung von Unternehmen in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben vgl. [BMF-Schreiben vom 10.12.2003, BStBl I 2003 S. 785](#), („Einschalterlass“).

9.3 Betriebsvermögen

9.3.1 Notwendiges Betriebsvermögen

Die Wirtschaftsgüter, die für die Betriebsführung des BgA erforderlich sind, bilden dessen notwendiges BV. Soweit die Wirtschaftsgüter dem Hoheitsbereich zuzurechnen waren und nicht untrennbar mit dem Hoheitsvermögen der jeweiligen Kommune verbunden bleiben (z. B. öffentliche Straßenflächen oder öffentliche Toilettenanlagen, vgl. [BFH vom 17.05.2000, BStBl II 2001, 558](#), und vom [07.11.2007, BStBl II 2009, 248](#), gelten sie als in das BV des BgA eingelegt, [BFH-Urteil vom 01.07.1987, BStBl II 1987, 865](#). Die Bewertung der Einlage erfolgt mit dem Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Werden Wirtschaftsgüter sowohl hoheitlich, als auch für Zwecke des BgA genutzt, besteht jedoch ein Wahlrecht, die überwiegend für Zwecke des BgA genutzten Wirtschaftsgüter nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen und entgeltlich an den BgA zu überlassen, sofern diese Wirtschaftsgüter nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen (vgl. [BFH-Urteil vom 14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496](#), zur Betriebsaufspaltung siehe auch Tz. 19.2).

Beispiel Wasserwerkurteil ([BFH vom 14.03.1984, BStBl II 1984, 496](#)): Das Gebäude ist notwendiges BV des BgA, der Wertverzehr mindert das Ergebnis des BgA, eine Mietvereinbarung über dieses betriebsnotwendige Wirtschaftsgut ist steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Beispiel Blockheizkraftwerk-Urteil ([BFH vom 27.06.2001, BStBl II 2001, 773](#)): Ein Blockheizkraftwerk (BHKW) kann auch dann zum notwendigen BV eines BgA gehören, wenn die beim Klärprozess freiwerdenden Faulgase zur Energiegewinnung eingesetzt werden, soweit nicht die Abgabe der Faulgase sondern die Beschaffung der aus den Faulgasen gewonnenen Energie im Vordergrund steht.

9.3.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die in einem objektiven Zusammenhang zu dem BgA stehen, können als gewillkürtes BV in das BV des BgA eingelegt werden. Es gelten die allgemeinen Grundsätze (R 4.2 EStR 2012).

Der BFH hat die Frage, ob ein BgA gewillkürtes BV bilden kann, bisher ausdrücklich offen gelassen (vgl. [BFH vom 27.06.2001, BStBl II S. 773](#), und vom [07.11.2007, BStBl II 2009 S. 248](#)).

Zur Einlage von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in einen BgA vgl. Tz. 17.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Zur Einlagefähigkeit der Trägerschaft an einer Sparkasse vgl. Tz. 17.3.

9.4 Eigenbetrieb/Regiebetrieb

Eigen- und Regiebetriebe sind unselbständige Einheiten einer jPdÖR, die als BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit steuerlich geführt werden können. Die Steuerpflicht für Regie- und Eigenbetriebe greift, anders als bei privatrechtlich organisierten Betrieben, die kraft Rechtsform steuerpflichtig sind, nur, wenn sie nicht überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, § 4 Abs. 5 S. 1 KStG.

Als **Eigenbetriebe** sind organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen der Gemeinden zu verstehen, die - mit eigener Verfassung (Betriebssatzung) und eigenem Rechnungswesen (kaufmännisches Rechnungswesen) versehen - als wirtschaftliche Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Eigenbetriebsverordnung (EigVO NRW) unterliegen. Sie werden finanzwirtschaftlich als Sondervermögen der Gemeinden verwaltet und im Haushaltsplan gesondert ausgewiesen.

Die Eigenbetriebsverordnung kennt auch den Begriff der **eigenbetriebsähnlichen Einrichtung**. Hierbei handelt es sich um Einrichtungen, die in der Organisationsform eines Eigenbetriebes i.d.R. hoheitliche Aufgaben ausführen. Eigenbetriebsähnliche Einrichtungen stellen üblicherweise keinen steuerlichen BgA dar bzw. sind nur partiell als BgA zu behandeln.

Regiebetriebe sind rechtlich und wirtschaftlich unselbständige Betriebszweige einer Kommune. Bislang wurden in vielen Kommunen die Einnahmen und Ausgaben der Regiebetriebe nur im Haushaltsplan ausgewiesen und basierten damit auf der kameralistischen Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

Mit Einführung des „Neuen Kommunalen Finanzmanagements“ (NKF) in NRW erfolgte jedoch eine Umstellung der Rechnungslegung der kommunalen Haushalte auf eine kaufmännische Buchführung. Die Umstellung erfolgte bis spätestens zum Jahr 2009. Bis dahin bestand für Regiebetriebe keine gesetzliche Verpflichtung zur Führung von Büchern (vgl. Tz. 30.2). Um einen Regiebetrieb als BgA beurteilen zu können, müssen u. a. die Kriterien „Einrichtung“ und „wirtschaftlich hervorgehoben“ erfüllt sein.

Als Regiebetriebe werden häufig Betriebe wie die der Abwasserbeseitigung, der Stadtreinigungsdienste, des Friedhofswesens und des Rettungsdienstes angetroffen.

9.5 Eigengesellschaften/Beteiligungsgesellschaften

Als **Eigengesellschaften** sind organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen der Gemeinden zu verstehen, die als wirtschaftliche Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen (z.B. als GmbH oder AG). Sämtliche Anteile gehören der jeweiligen Gemeinde. Sie sind finanzwirtschaftlich im Haushaltsplan gesondert auszuweisen. Solche Eigengesellschaften sind grundsätzlich selbständige Unternehmer. Sie können jedoch nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften über die Organschaft unselbständig sein, und zwar auch gegenüber der jPdÖR.

Werden nicht alle Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehalten, wird dies als **Beteiligungsgesellschaft** bezeichnet. Das Halten der Anteile an der Kapitalgesellschaft durch die jPdÖR stellt in der Regel keinen BgA im Sinne des § 4 KStG dar. Demnach sind hieraus resultierende Di-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

videneinnahmen sowie entsprechende Veräußerungsgewinne dem nicht stpfl. Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen.

Soweit jedoch sog. einbringungsgeborene Anteile veräußert werden, gilt der Veräußerungsgewinn als in einem BgA entstanden (§ 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F., vgl. Tz. 8.10.1). Zur Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile vgl. Tz. 8.10.2.

9.6 Handwerksinnungen

Selbständige Handwerker des gleichen Handwerks oder solcher Handwerke, die sich fachlich oder wirtschaftlich nahestehen, können zur Förderung ihrer gemeinsamen gewerblichen Interessen innerhalb eines bestimmten Bezirks zu einer Handwerksinnung zusammentreten. Für jedes Handwerk kann in demselben Bezirk nur eine Handwerksinnung gebildet werden; sie ist allein berechtigt, die Bezeichnung Innung in Verbindung mit dem Handwerk zu führen, für das sie errichtet ist, § 52 Abs. 1 des Gesetzes zur Ordnung des Handwerks (HwO).

Die Handwerksinnung ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie wird mit der Genehmigung der Satzung rechtsfähig, § 53 HwO.

Die Hauptaufgabe der Handwerksinnungen besteht darin, die gemeinsamen gewerblichen Interessen ihrer Mitglieder zu fördern. Insbesondere hat sie

- den Gemeingeist und die Berufsehre zu pflegen,
- ein gutes Verhältnis zwischen Meistern, Gesellen und Lehrlingen anzustreben,
- die Lehrlingsausbildung zu regeln und zu überwachen,
- Gesellenprüfungen abzunehmen,
- das handwerkliche Können der Meister und Gesellen zu fördern,
- bei der Verwaltung der Berufsschulen mitzuwirken,
- über Angelegenheiten der in ihr vertretenen Handwerke den Behörden Gutachten und Auskünfte zu erstatten.

Weitere Aufgaben ergeben sich aus § 54 HwO.

Die Besteuerung der Handwerksinnungen richtet sich nach den für jPdöR maßgeblichen Vorschriften, § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG. Danach sind Handwerksinnungen nur mit ihren BgA steuerpflichtig. Als BgA können beispielsweise in Betracht kommen: Vermittlungen von Anschriften, von Versicherungsverträgen oder von Kunden, Verkauf von Speisen und Getränken, Einrichtung von Homepages, Personalgestellungen, Übernahme von Verwaltungsaufgaben, Verkauf von Feinstaubplaketten durch KFZ-Innungen etc. Das Angebot von Bildungsmaßnahmen auf dem Gebiet der Fort- und Weiterbildung, die auch von Dritten angeboten werden können, ist als wirtschaftliche Tätigkeit zu behandeln, die bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG einen BgA begründet (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 15.07.2010, S 2706 - 1035 - St 134 (Rhld) und S 2706 - 70 - St 13 - 33(MS)).

9.7 Handwerkskammern

Handwerkskammern sind Körperschaften des öffentlichen Rechts, § 90 HwO. Die Hauptaufgabe der Handwerkskammern besteht darin, die Interessen des Handwerks zu vertreten. Insbesondere haben sie

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- für einen gerechten Ausgleich der Interessen der einzelnen Handwerke und ihrer Organisationen zu sorgen,
- Behörden in der Förderung des Handwerks durch Anregungen, Vorschläge und durch Erstattung von Gutachten zu unterstützen,
- die Handwerksrolle zu führen,
- die Berufsausbildung zu regeln,
- die Fortbildung der Meister und Gesellen in Zusammenarbeit mit den Innungsverbänden zu fördern.

Weitere Aufgaben ergeben sich aus § 91 HwO.

Die Besteuerung der Handwerkskammern richtet sich nach den für jPdöR maßgeblichen Vorschriften, § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG. Danach sind Handwerkskammern nur mit ihren BgA steuerpflichtig.

Soweit die Handwerkskammern beispielsweise im Rahmen der ihnen obliegenden Aufsichtspflichten tätig werden, sind diese Aufgaben dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen.

Als BgA können in Betracht kommen: z.B. Vermittlungen von Anschriften, von Versicherungsverträgen oder von Kunden, Buchstellen der Handwerkskammern, Verkauf von Speisen und Getränken, Einrichtung von Homepages, Personalgestellungen, Übernahme von Verwaltungsaufgaben etc. Das Angebot von Bildungsmaßnahmen auf dem Gebiet der Fort- und Weiterbildung, die auch von Dritten angeboten werden können, ist als wirtschaftliche Tätigkeit zu behandeln, die bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG einen BgA begründet (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und [Münster vom 15.07.2010, S 2706 - 1035](#) - St 134 (Rhld) und S 2706 - 70 - St 13 - 33 (MS)).

9.8 Hilfsgeschäfte

Die Einnahmen aus der Veräußerung von materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern aus dem hoheitlichen Bereich einer jPdöR werden, unabhängig davon, ob diese verbraucht oder nicht verbraucht sind, vollständig dem nicht stpfl. hoheitlichen Bereich zugeordnet, R 4.4 Abs. 2 KStR 2015.

Auch der Ankauf und die Veräußerung von Dienst-Kfz vor Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer ist der nicht stpfl. hoheitlichen Tätigkeit zuzuordnen. Die Anzahl der von der Beschaffungsstelle vorgenommenen An- und Verkäufe ist dabei unbeachtlich.

9.9 Konzessionsabgaben

Nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 Konzessionsabgabeverordnung (KAV) sind Konzessionsabgaben die Gegenleistung des Versorgungsunternehmens für die Übertragung des ausschließlichen Rechts zur unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet sowie die zeitgleiche Einräumung des ebenfalls ausschließlichen Rechts zur Nutzung gemeindlicher Straßen und Wege für Versorgungszwecke.

Die Rechtsgrundlage, um Konzessionsabgaben für Strom und Gas zu erheben, ist die KAV vom 09.01.1992 (BGBl I S. 12, 407), für Wasser die Konzessionsabgabenanordnung (KAE) vom 04.03.1941 (RAnz 57, 120).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Konzessionsabgaben sind entgegen ihrer Bezeichnung keine (kommunalen) Abgaben, sondern gem. § 305 BGB bürgerlich-rechtliche Verträge eigener Art. Vertragspartner sind die Gemeinden und das Versorgungsunternehmen.

Hinweis:

Hinsichtlich der Konzessionsabgabe für Wasser gab es seit 1941 einen Stopp für Erhöhungen beziehungsweise Neueinführungen. Das Verbot für die Neueinführung von Konzessionsabgaben wurde im Jahr 1991 durch den BGH aufgehoben. Nicht eindeutig geklärt ist die Frage, ob mit dieser Entscheidung gleichzeitig auch das Verbot der Erhöhung von Konzessionsabgaben aufgehoben wurde. In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass seitdem auch Erhöhungen wieder zulässig seien.

Die Frage ist steuerlich von Bedeutung, weil Konzessionsabgaben dann vGA darstellen, wenn sie überhöht sind. Sollte zivilrechtlich eine Konzessionsabgabenerhöhung nicht möglich sein, so wäre der erhöhte Teil steuerlich als vGA zu werten.

Nach Rücksprache mit der Kommunalaufsicht der Bezirksregierung Münster wird eine Erhöhung von Konzessionsabgaben für Wasser derzeit für zulässig erachtet. Sollten Sachverhalte auftreten, bei denen eine Erhöhung der Konzessionsabgabe für Wasser vorgenommen wurde und die Höchstbeträge lt. KAE überschritten werden, so bitten wir um Rücksprache. (vgl. Tz. 19.3).

9.10 Landesbetriebe/Sondervermögen

Im Zuge der Modernisierung der Landesverwaltung ist ein Prozess zur Umwandlung von Behörden in Landesbetriebe in Gang gesetzt worden. Darüber hinaus wurde ein Sondervermögen Bau- und Liegenschaftsbetrieb (BLB) gegründet.

Zum 01.01.2001 wurden neben dem Landesbetrieb Straßenbau NRW das Landesamt für Datenverarbeitung und Statistik NRW, das Landesvermessungsamt NRW, der Geologische Dienst NRW und der Landesbetrieb Mess- und Eichwesen als Landesbetriebe errichtet. Zum 01.01.2005 wurde der Landesbetrieb Wald und Holz NRW gegründet. Im Zuge einer Verwaltungsreform in NRW wurde das Landesvermessungsamt am 01.01.2008 organisatorisch in die Bezirksregierung Köln als Abteilung 7 - Geobasis NRW eingegliedert. Am 01.01.2009 wurde das Landesamt für Datenverarbeitung und Statistik NRW mit den gemeinsamen Gebietsrechenzentren (GGRZ) Hagen, Köln und Münster zusammengelegt und nennt sich seit dem Landesbetrieb Information und Technik NRW.

Landesbetriebe sind rechtlich unselbständige, organisatorisch abgesonderte Teile der Landesverwaltung, deren Tätigkeit erwerbswirtschaftlich oder zumindest auf Kostendeckung ausgerichtet ist. Sie können auch hoheitliche Aufgaben wahrnehmen, § 14a Landesorganisationsgesetz (LOG). Landesbetriebe haben grds. einen Wirtschaftsplan aufzustellen, der dem Haushaltsplan des Landes als Anlage beizufügen ist, § 26 Abs. 1 Landshaushaltsordnung (LHO).

Sondervermögen haben, im Gegensatz zu den Landesbetrieben, lediglich Übersichten über ihre Einnahmen und Ausgaben dem Haushaltsplan beizufügen, § 26 Abs. 2 LHO.

Landesbetriebe sind mit den kommunalen Eigenbetrieben und Sondervermögen mit den kommunalen Regiebetrieben vergleichbar. Die Steuerpflicht für Landesbetriebe bzw. Sondervermögen greift nur, wenn sie nicht überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, § 4 Abs. 5 S. 1 KStG.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Neben den oben genannten Landesbetrieben existiert eine Vielzahl weiterer Landesbetriebe.

Der Landesbetrieb stellt eine besondere Organisationsform in der öffentlichen Verwaltung dar. Er ist charakterisiert durch die Erfüllung folgender Kriterien:

- Er bietet öffentliche Dienstleistungen an, für die es einen Markt gibt.
- Er ist erwerbswirtschaftlich ausgerichtet oder strebt zumindest Kostendeckung an.
- Er wird betriebswirtschaftlich geführt (Basis: kaufmännische Buchführung, Kosten- und Leistungsrechnung).
- Es wird ein Wirtschaftsplan erstellt.
- Er kann hoheitliche Aufgaben wahrnehmen.
- Er kann in Konkurrenz zu privaten Unternehmen treten.

9.11 Querverbund

Die jPdöR erfüllen mit ihren Einrichtungen neben den rein hoheitlichen Aufgaben, zu denen sie gesetzlich verpflichtet sind (z.B. Abfall- und Abwasserbeseitigung) auch Aufgaben, die der öffentlichen Daseinsvorsorge dienen (z.B. Betriebe zur Versorgung der Bevölkerung mit Gas, Wasser, Strom und Wärme oder Betriebe, die dem öffentlichen Verkehr dienen). Soweit Betriebe Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge erfüllen, dienen sie zwar öffentlichen Zwecken; sie gehören jedoch nicht mehr zur hoheitlichen Tätigkeit, sondern sind der fiskalischen Verwaltung zuzurechnen und unterliegen mit ihren Gewinnen der KSt und GewSt. Diesen Betrieben hat der Gesetzgeber durch Schaffung eines Ausnahmetatbestandes einen erheblichen steuerlichen Vorteil eingeräumt, dessen Bedeutung durch Einführung des Halbeinkünfteverfahrens zwar geringer, aber nicht unerheblich geworden ist. So ist es den Verkehrs-, Versorgungs-, Hafen- und Flughafenbetrieben gestattet, eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten vorzunehmen, um dadurch eine Reduzierung der körperschaft- und gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage zu erreichen. Dieser Vorteil wird auch als steuerliche Quersubventionierung bezeichnet. Als Querverbundunternehmen werden also Unternehmen bezeichnet, die Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge betreiben und deren Ergebnisse steuerlich verrechnet werden können. Typisch für eine steuerliche Quersubventionierung ist der öffentliche Personennahverkehr (ÖPNV).

Folgende Querverbundregelungen sind möglich:

direkter Querverbund:

Verlust und Gewinn bringende Tätigkeiten werden in **einem** Steuersubjekt zusammengefasst.

indirekter Querverbund:

Verlust und Gewinn bringende Tätigkeiten werden in **verschiedenen** Steuersubjekten zusammengefasst (Holding, Organschaft).

Der steuerliche Querverbund ist immer wieder Gegenstand von Diskussionen in der Fachliteratur. Insbesondere wird vorgetragen, der steuerliche Querverbund benachteilige private Unternehmer. Deutlich wird diese Diskussion im Bereich des öffentlichen Personennahverkehrs. So seien private Busunternehmen nicht in der Lage, die gleiche Verkehrsversorgungsleistung zu den gleichen Konditionen zu erbringen wie öffentliche Verkehrsunternehmen, weil private Unternehmen nicht die gleichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten wie die jPdöR nutzen können. Insoweit bestehe keine Wettbewerbsneutralität.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Mit [Urteil vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961](#) hat der BFH seine Segeljacht-Rechtsprechung (vgl. [BFH-Urteil vom 04.12.1999, I R 54/95](#)) fortgeführt und entschieden, dass mangels außerbetrieblicher Sphäre einer Kapitalgesellschaft die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer jPdÖR ohne Verlustausgleich durch die Gesellschafterin zu einer vGA führt. Da bei uneingeschränkter Anwendung des BFH-Urteils ein steuerlich wirksamer Querverbund durch die Annahme einer vGA in Höhe der Verluste aus einer dauerdefizitären Tätigkeit ausgeschlossen wäre, hat die Finanzverwaltung mit [BMF-Schreiben vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905](#), die Anwendung der Urteilsgrundsätze im Hinblick auf eine zukünftige gesetzliche Regelung eingeschränkt, um den „status quo“ beim steuerlichen Querverbund zu erhalten (vgl. Tz. 16.1 und [Verfügung der OFD Münster vom 21.08.2008](#) - S 2742 - 196 - St 13 - 33).

Durch das [JStG 2009 \(BGBl 2008 I S. 2794\)](#) wurde der steuerliche Querverbund als Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung gesetzlich festgeschrieben (vgl. Tz. 14 und Tz. 15).

9.12 Tätigkeiten zwischen jPdÖR

9.12.1 Amtshilfe/Beistandsleistungen

Amtshilfe bzw. Beistandsleistungen sind dann gegeben, wenn eine jPdÖR für eine andere jPdÖR tätig wird, für sie also Aufgaben in „**Ausübung öffentlicher Gewalt**“ erfüllt. Eine ihrem Charakter nach privatunternehmerische Tätigkeit wird allerdings nicht dadurch zur Ausübung öffentlicher Gewalt, dass diese Tätigkeit als Amtshilfe einer anderen Behörde ausgeübt wird (vgl. [BFH-Urteil vom 14.03.1990, BStBl II 1990 S. 866](#), zu Blutalkoholuntersuchungen).

Eine ihrem Charakter nach hoheitliche Tätigkeit bleibt auch dann hoheitlich, wenn sie im Wege der Amtshilfe für eine andere jPdÖR erledigt wird. Besorgt z.B. eine jPdÖR für eine andere jPdÖR die Abwasserbeseitigung, so steht bereits der **hoheitliche Charakter der Abwasserbeseitigung** der Annahme eines BgA entgegen.

Soweit eine jPdÖR im Wege der Amtshilfe bzw. im Rahmen von Beistandsleistungen ihrem Charakter nach **nicht** hoheitliche Tätigkeiten ausführt (z.B. Büroarbeiten, Datenverarbeitung etc.), die final dem **hoheitlichen** Bereich einer anderen jPdÖR dienen, so begründet diese Hilfstätigkeit bei der ausführenden jPdÖR **keinen** BgA.

Andererseits bedeutet dies, dass mit Hilfstätigkeiten, die ihrem Charakter nach **nicht** hoheitliche Tätigkeiten darstellen und die final **inem BgA** bzw. dem **vermögensverwaltenden** Bereich einer anderen jPdÖR dienen, bei der ausführenden jPdÖR ein BgA begründet wird.

Der Rechnungsprüfungsausschuss des Deutschen Bundestages hat die Bundesregierung aufgefordert, bei nicht hoheitlichen Tätigkeiten einer jPdÖR, die final dem hoheitlichen Bereich einer anderen jPdÖR dienen, auf die Annahme eines BgA hinzuwirken.

Bis zu einer anderslautenden Entscheidung ist hinsichtlich der Hilfstätigkeiten, die ihrem Charakter nach **nicht** hoheitliche Tätigkeiten darstellen und die final dem **hoheitlichen** Bereich einer anderen jPdÖR dienen, an der für die öffentliche Hand günstigeren Lösung festzuhalten und zunächst kein BgA anzunehmen.

Mit Urteil vom 10.11.2011 ([V R 41/10](#)) hat der BFH für Zwecke der USt entschieden, dass entgeltlich zwischen jPdÖR erbrachte Beistandsleistungen steuerbar und bei Fehlen besonde-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

rer Befreiungstatbestände steuerpflichtig seien. Das Urteil wurde im Rahmen der Einführung der Neuregelungen zum § 2b UStG im Bundessteuerblatt II 2017 veröffentlicht. Es erlaubt jedoch keine Rückschlüsse auf die ertragsteuerliche Beurteilung von Beistandsleistungen.

9.12.2 Privatunternehmerische Tätigkeit

Von einer privatunternehmerischen Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn eine jPdöR für eine **andere** jPdöR tätig wird und dabei Leistungen erbringt, die **nicht** in „Ausübung öffentlicher Gewalt“ erfolgen. Übernimmt z.B. die städtische Hochbauverwaltung gegenüber einem steuerpflichtigen BgA einer **anderen** jPdöR die Planung und Überwachung der Ausführung von Sanierungsarbeiten, so handelt es sich bei diesen Leistungen um eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen des R 4.1 KStR 2015 einen BgA begründet.

Leistungen, die ausschließlich innerhalb der jeweiligen jPdöR erbracht werden begründen keinen BgA, vgl. „Selbstversorgungsbetriebe“, vgl. Tz. 8.6.

9.13 Verkehrsbetrieb

Verkehrsbetriebe sind Unternehmen, die sich im Eigentum der öffentlichen Hand befinden. Die Betätigung erfolgt unter der Auflage der Betriebspflicht, der Beförderungspflicht und des Tarifzwangs. Diese Voraussetzungen sind beim Betrieb von öffentlichen Eisenbahnen, beim Straßenbahn- und Omnibusverkehr und beim Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen als erfüllt anzusehen. Als Verkehrsbetriebe sind auch Verbundgesellschaften anzusehen, die im Wege der Geschäftsbesorgung für ihre Gesellschafter (Verbundverkehrsunternehmen) aus Rationalisierungsgründen zentrale Aufgaben, insbesondere der Verkehrsplanung und der Tarifgestaltung wahrnehmen. Auch wenn die Verbundgesellschaft selbst nicht unmittelbar Personen oder Güter befördert, nimmt sie ausschließlich Aufgaben von Verkehrsbetrieben wahr, vgl. [Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 20.04.1993](#) (BStBl I 1993 S. 401 ff.).

9.14 Zweckverband

Der Zweckverband ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit. Ein solcher wird häufig als Zusammenschluss mehrerer Gebietskörperschaften zur Führung gemeinsamer wirtschaftlicher Unternehmen gegründet. So sind Zweckverbände für die Wasserversorgung oder die Abfallbeseitigung anzutreffen.

10 Erkennen von BgA

10.1 Erkenntnismöglichkeiten

- Anfragen
- Amtsblätter, gemeindliche
- Amtliche Bekanntmachungen
- Amtsgerichte, Mitteilungen der

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- Gestattungen
- Haushaltspläne der Kommunen
- Haushaltspläne bzw. Jahresrechnungen der Bistümer, Kirchengemeinden, der kirchlichen Einrichtungen, Institute und Verbände
- Kirchliche Amtsblätter der Diözesen
- Kirchliches Amtsblatt der Evangelischen Kirche
- Kontrollmitteilungen der Prüfungsdienste
- Veranstaltungskalender
- Internetrecherche

Hinweis zum Gesetz zur Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und zur Änderung anderer handels- und gesellschaftsrechtlicher Vorschriften

Durch das Gesetz zur Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und zur Änderung anderer handels- und gesellschaftsrechtlicher Vorschriften - Handelsrechtsreformgesetz (HRefG), BT-Drucksache 13/8444 - wurde die in § 36 HGB a.F. enthaltene registergerichtliche Privilegierung gewerblicher Unternehmen der öffentlichen Hand beseitigt, Art 3 Nr. 18 HRefG. Nunmehr unterliegen auch kommunale Gewerbebetriebe unter bestimmten Voraussetzungen der Eintragungspflicht zum Handelsregister.

Danach müssen sämtliche am 30.06.1998 bereits bestehenden kommunalen Gewerbebetriebe bis zum 31.03.2000 und alle ab dem 01.07.1998 neu entstandenen bzw. neu entstehenden kommunalen Gewerbebetriebe bei den Handelsregistern zur Eintragung angemeldet werden. Um erkennen zu können, ob sämtliche kommunalen Betriebe steuerlich geführt werden, bietet es sich u.U. an, einen Abgleich zwischen den im Handelsregister eingetragenen und den tatsächlich steuerlich geführten Betrieben vorzunehmen. Die Amtsgerichte sind im Rahmen des behördlichen Auskunftsverkehrs zur Erteilung entsprechender Auskünfte gerne bereit.

Hinweis zu den Religionsgemeinschaften

Die **Haushaltspläne** der Einrichtungen und Institute sowie der Verbände für das folgende Kalenderjahr sind i.d.R. bis zum 31.10. des lfd. Jahres dem bischöflichen Generalvikariat vorzulegen.

z.B.: Der Haushaltsplan 2004 ist grds. bis zum 31.10.2003 vorzulegen.

Die Jahresrechnungen der o.g. Einrichtungen sind für das abgelaufene Kalenderjahr i.d.R. bis zum 31.05. des Folgejahres dem bischöflichen Generalvikariat vorzulegen.

z.B.: Die Jahresrechnung 2002 ist grds. bis zum 31.05.2003 vorzulegen.

10.2 Kommunale Haushaltspläne

Der Haushalt ist eines der wichtigsten Planungsinstrumente der Kommunen.

Grundsätzlich kann sich jeder durch Einsicht in den Haushaltsplan, der jedes Jahr öffentlich ausgelegt wird, informieren. Es ist nicht ungewöhnlich, wenn der Haushaltsplan einer mittelgroßen Stadt den Umfang von mehreren Hundert Seiten aufweist. Ihm beigelegt sind eine Reihe ergänzender Übersichten und Darstellungen. Die dort zusammengefassten Informationen sind für den Bürger i.d.R. nicht besonders eingängig. Mit den nachstehenden Erläuterungen soll daher eine kurze Einführung in die Systematik eines Haushaltsplanes erfolgen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Systematik des Haushalts ist für alle Gemeinden und Landkreise durch Rechtsvorschriften verbindlich festgelegt. Der Landtag NRW hat mit Datum vom 16.11.2004 dem Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land NRW (NKFEF NRW) zugestimmt. Es wurde im Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land NRW vom 24.11.2004 verkündet.

Nach dem darin enthaltenen Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land NRW (NKFEF NRW) haben alle Gemeinden und Gemeindeverbände spätestens ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und zum Stichtag 01.01.2009 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. In der Zeit zwischen Inkrafttreten des Gesetzes und dem 01.01.2009 können die Gemeinden und Gemeindeverbände jeweils zum 01.01. eines Haushaltsjahres zum System der doppelten Buchführung übergehen. Weitere Infos sind unter www.neues-kommunales-finanzmanagement.de erhältlich.). Maßgeblich sind dabei vor allem die Bestimmungen der Gemeinde-/Kreisordnungen.

Mit Hilfe des Haushalts werden die zur Verfügung stehenden Mittel planmäßig auf die einzelnen Aufgabenbereiche, die eine Gemeinde oder ein Kreis zu erfüllen hat oder erfüllen will, verteilt. Der Haushaltsplan enthält alle voraussichtlichen Einnahmen und alle vorhersehbaren Ausgaben. Der Planungszeitraum beträgt in der Regel ein Jahr. Neben den Werten des laufenden Haushaltsjahres werden auch die Ansätze des vorhergehenden Haushaltsjahres sowie die für die Finanzverwaltung interessante Jahresrechnung (Rechnungsergebnis) des Vorvorjahres dargestellt.

Beispiel:

Der Haushaltsplan 2011 enthält:

- den Haushalts**ansatz** für 2011
- den Haushalts**ansatz** für 2010
- das Rechnungsergebnis für 2009

10.2.1 Kommunale Unternehmen und kommunaler Haushalt

Soweit wirtschaftliche Unternehmen organisatorisch selbständig sind, finden ihre Aktivitäten im Haushaltsplan nur in Form von Zahlungen zwischen Unternehmen und Gemeinde, z.B. Gewinnabführungen oder Verlustabdeckungen (bedeutsam für die ab 2001 erweiterte beschränkte KSt- und KapSt-Pflicht, siehe KapSt nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG – vgl. Tz. 22) ihren Niederschlag. Allerdings enthält der Haushaltsplan nicht die Wirtschaftspläne aller kommunalen Unternehmen bzw. der Unternehmen, an denen die Gemeinde beteiligt ist. So fehlen in der Regel die Wirtschaftspläne der Unternehmen, an denen die Gemeinde nur eine Minderheitsbeteiligung hält. Hier bieten die Beteiligungsberichte, die inzwischen alle Gemeinden vorhalten dürften, einen umfassenderen Überblick.

Darüber hinaus werden viele wirtschaftliche Betätigungen in der ursprünglichen Organisationsform, dem Regiebetrieb wahrgenommen. In diesem Fall wird die wirtschaftliche Betätigung **innerhalb der Kommunalverwaltung** wahrgenommen, eine eigenständige Organisationsform wird nicht geschaffen. Einnahmen und Ausgaben werden im Haushaltsplan aufgeführt. Als Beispiele können ein im „Einzelplan 5 = Sport“ betreutes Freibad bzw. die im „Einzelplan 7 = Öffentliche Einrichtung“ geführten Marktveranstaltungen genannt werden. Solche Regiebetriebe werden im Steuerverfahren als BgA bezeichnet und als selbständige

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Steuersubjekte geführt. Sofern die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG erfüllt sind, unterliegen ihre Einnahmen der USt (§ 2 Abs. 3 UStG) und erzielte Gewinne der KSt.

10.2.2 Kameralistik

Die Ausführungen zur Kameralistik befinden sich letztmalig in der Arbeitshilfe Stand 01.10.2014.

10.2.3 Neues Kommunales Finanzmanagement („Doppik“)

Nach dem Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (NKFEG NRW) haben alle Gemeinden und Gemeindeverbände ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und zum Stichtag 01.01.2009 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Der Haushaltsplan besitzt regelmäßig die folgende Struktur:

1. Eröffnungsbilanz
2. Gesamtergebnisplan
3. Gesamtfinanzplan
4. Haushaltssatzung
5. Vorbericht
6. Teilpläne, sachlich untergliedert in Produktbereiche z.B.:

010 = Innere Verwaltung
020 = Sicherheit und Ordnung
021 = Gebührenhaushalt Wochenmärkte
022 = Gebührenhaushalt Traditionsfirmen
023 = Zentrale Ausländerbehörde
030 = Einwohner- und Personenstandswesen
040 = Statistik und Wahlen
050 = Brand- und Bevölkerungsschutz
055 = Forschungsprojekte Feuerwehr
060 = Gebührenhaushalt Rettungsdienst
070 = Schulen
080 = Kultur
090 = Soziales
100 = Jugend
110 = Gesundheit
120 = Sport und Bäder
130 = Räumliche Planung und Entwicklung
140 = Grundstücksdaten und -wertermittlung
150 = Bauordnung und Denkmalschutz
160 = Wohnen
170 = Verkehrsflächen und -anlagen
180 = Öffentlicher Personennahverkehr

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

190 = Umwelt und Natur

200 = Abfallwirtschaft

201 = Gebührenhaushalt Abfallwirtschaft

210 = Entwässerung und Abwasserbeseitigung

220 = Straßenreinigung und Winterdienst

221 = Gebührenhaushalt Straßenreinigung

222 = Gebührenhaushalt Winterdienst

230 = Friedhöfe

240 = Wirtschaftsförderung und Tourismus

250 = Allgemeine Einrichtungen

800 = Bezirksvertretungsmittel

900 = Allgemeine Finanzwirtschaft

7. Organisatorische Gliederung nach Dezernaten

8. Stellenplan

9. Übersicht über Verpflichtungsermächtigungen

10. Übersicht über Verbindlichkeiten

11. Zuwendungen an Ratsfraktionen

12. Entwurf der Eröffnungsbilanz

Die Übersichten über Beteiligungen und Eigenbetriebe finden sich in dem Haushaltsplan nach NKF in der sachlichen Gliederung jeweils den einzelnen Dezernaten zugeordnet.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

10.2.4 Die wichtigsten BgA in der Reihenfolge der Haushaltsgliederung

Einzelpläne des Verwaltungshaushalts

Bezeichnung	Produktbereich (NKF)	Mögliche BgA
Innere Verwaltung	01	Amtsblatt mit Anzeigenwerbung
Sicherheit und Ordnung	02	Verkauf von Kfz-Kennzeichen bei der Kfz-Zulassungsstelle, Wochen- und Jahrmärkte, Kirmesveranstaltungen
Kultur und Wissenschaft	04	Konzerthäuser, Theater, Orchester, Museen, Musikschulen, Volkshochschulen, Büchereien
Soziale Leistungen	05	Alten-, Jugend-, Erholungsheime
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	06	Kindertageseinrichtungen
Gesundheitsdienste	07	Krankenhäuser
Sportförderung	08	Sportstätten und Bäder
Ver- und Entsorgung	11	Elektrizitäts-, Gas, Wasser, Fernwärmeversorgung, Abfallwirtschaft, Abwasserbeseitigung
Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	12	Parkeinrichtungen, ÖPNV, Sonstiger Personen- und Güterverkehr
Wirtschaft und Tourismus	15	Wirtschaftsförderung, Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen, Tourismus

10.3 Musterschreiben

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Stadtverwaltung

Durchwahl-Nr.

Zimmer

Steuernummer / Aktenzeichen

Datum

Steuerliche Erfassung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Sehr geehrte Damen und Herren,

zur Prüfung der Frage, ob eine von Ihnen unterhaltene Einrichtung nach den aus dem beiliegenden Informationsblatt ersichtlichen Beurteilungsgrundsätzen als steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist, bitte ich Sie, den anliegenden Fragebogen auszufüllen.

Senden Sie bitte eine Ausfertigung des ausgefüllten Fragebogens innerhalb von vier Wochen an mich zurück.

Sollten Sie mehrere unterschiedliche Einrichtungen unterhalten, für die eine Erfassung als jeweils selbständiger Betrieb gewerblicher Art in Betracht kommt, so füllen Sie bitte für jede dieser Einrichtungen einen gesonderten Fragebogen nach dem anliegenden Muster aus.

Der Fragebogen ist auch auszufüllen, wenn eine derartige Einrichtung verpachtet ist.

Mit freundlichen Grüßen

Im Auftrag

10.4 Fragebogen**Fragebogen zur Erfassung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Bezeichnung der juristischen Person des öffentlichen Rechts

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

--

Angaben zu der unterhaltenen Einrichtung

1	Bezeichnung der Einrichtung
2	Anschrift, Sitz der Geschäftsleitung
3	Rechtsform
4	Steuernummer (falls vorhanden)
5	Bezeichnung und Anschrift des gesetzlichen Vertreters
6	Art der Tätigkeit
7	Zeitpunkt des Beginns der Tätigkeit
8	Voraussichtlicher Jahresumsatz ____ in EUR
Datum	
Unterschrift	

10.5 Informationsblatt

Informationsblatt für BgA von jPdöR

Betriebe gewerblicher Art

Eine jPdöR ist unbeschränkt kst-pflichtig, soweit sie einen BgA unterhält. Das gilt entsprechend für die GewSt und bisher auch für die USt. Aufgrund von EuGH- und BFH-Rechtsprechung der jüngeren Vergangenheit ist zukünftig auf andere Kriterien, z.B. das Tätigwerden auf privatrechtlicher Grundlage abzustellen. Der Gesetzgeber hat mit der Verabschiedung einer neuen Vorschrift (§ 2b UStG) auf die neue Entwicklung reagiert. Diese Bestimmungen treten grundsätzlich zum 01.01.2017 in Kraft. Hat die jPdöR mehrere BgA, so ist sie Subjekt der KSt wegen jedes einzelnen Betriebs. JPdöR sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände), die öffentlich rechtlichen Religionsgesellschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern und sonstige Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Ein BgA einer jPdöR ist jede Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der LuF dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung jPdöR wirtschaftlich heraushebt. Damit sollen im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand der KSt unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs besitzen. Der Begriff „Einrichtung“ in diesem Sinne setzt nicht voraus, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt wird; sie kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden. Die Einbeziehung der wirtschaftlichen Tätigkeit in einen überwiegend mit hoheitlichen Aufgaben betrauten, organisatorisch gesondert geführten Betrieb schließt es nicht aus, die einbezogene Tätigkeit gesondert zu beurteilen und rechtlich als eigenständige Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden. BgA ist auch die Beteiligung einer jPdöR an einer Mitunternehmerschaft.

Hoheitsbetrieb

Betriebe von jPdöR, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Ausübung der öffentlichen Gewalt ist eine Tätigkeit, die der öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist. Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen.

Dies ist nicht schon dann der Fall, wenn der jPdöR Tätigkeiten durch Gesetz zugewiesen werden.

Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt liegt nicht vor, wenn sich die Körperschaft durch ihre Einrichtung in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet.

Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Für die Annahme eines Hoheitsbetriebes reichen jedoch Zwangs- und Monopolrechte für sich allein nicht aus. Zu den Hoheitsbetrieben können z.B. gehören: Schulen, Straßenreinigung, Schlachthöfe etc.

Einrichtung als Betrieb gewerblicher Art

Die Einrichtung kann sich aus einer besonderen Leitung, aus einem geschlossenen Geschäftskreis, aus der Buchführung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben. Sie kann auch dann gegeben sein, wenn nicht organisatorische, sondern andere Merkmale vorliegen, die die wirtschaftliche Selbständigkeit verdeutlichen. Eine Einrichtung kann deshalb auch dann angenommen werden, wenn Betriebsmittel, z.B. Maschinen oder Personal sowohl im hoheitlichen als auch im wirtschaftlichen Bereich eingesetzt werden, sofern eine zeitliche Abgrenzung (zeitlich abgegrenzter Einsatz für den einen oder anderen Bereich) möglich ist.

Eine Einrichtung kann auch gegeben sein, wenn der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit beträchtlich ist bzw. wegen des Umfangs der damit verbundenen Tätigkeit eine organisatorische Abgrenzung geboten erscheint.

Übersteigt der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit den Betrag von 130.000 Euro, ist dies ein wichtiges Merkmal für die Selbständigkeit

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

der ausgeübten Tätigkeit. Dass die Bücher in einem anderen Dezernat/Fachbereich geführt werden, ist unerheblich.

Die Tätigkeit muss von einigem Gewicht sein. Dabei ist in der Tatsache, dass der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 35.000 Euro nachhaltig übersteigt, ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, dass die Tätigkeit wirtschaftlich bedeutend ist. In der Regel kann deshalb bei diesem Jahresumsatz davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit von einigem Gewicht ist. Dagegen kommt es für das Gewicht der ausgeübten Tätigkeit weder auf das Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zum Gesamthaushalt der jPdöR noch auf das Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zu einem bestimmten Teil des Gesamthaushalts der jPdöR an.

Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von über 35.000 Euro im Einzelfall nicht erreicht, ist ein BgA nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe vorgetragen werden.

Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die jPdöR mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt.

In den Fällen der Verpachtung eines BgA ist darauf abzustellen, ob die Einrichtung beim Verpächter - würde er sie selbst unterhalten - einen BgA darstellen würde. Dabei kommt es insbesondere auf die Umsätze des Pächters an.

Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Die Zusammenfassung von BgA mit Hoheitsbetrieben ist steuerrechtlich nicht zulässig.

Demgegenüber kann ein Betrieb mit einem oder mehreren anderen BgA zusammengefasst werden, wenn

- sie gleichartig sind
- zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder
- BgA i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG (= Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen) vorliegen.

Weitere Einzelheiten ergeben sich aus dem [BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), R 4.1 bis 4.5 KStR 2015 bzw. aus § 4 Abs. 6 KStG i.d.F. des JStG 2009 (anwendbar ab Veranlagungszeitraum 2009, § 34 Abs. 1 KStG).

Abkürzungen:

jPdöR = juristische Person des öffentlichen Rechts

KStG = Körperschaftsteuergesetz

KStR = Körperschaftsteuerrichtlinien

UStG = Umsatzsteuergesetz

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

11 ABC hoheitlicher Tätigkeiten - Betriebe gewerblicher Art - gemeinnützige Tätigkeiten

Die folgende Tabelle enthält eine Aufstellung über die Einordnung einzelner Tätigkeiten von jPdöR:

Bezeichnung	Hoheitl. Tätigkeit	BgA	Gemeinnützige Tätigkeit	Hinweise
A				
Abfallentsorgung, soweit aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushalten		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Abfallentsorgung aus privaten Haushalten	X			
Abfallentsorgung aus Industrie- und Gewerbebetrieben • zur Beseitigung • zur Verwertung	X		X	R 4.5 Abs. 6 Satz 2 KStR 2015; Siehe auch Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Abwasserbeseitigung	X			BFH vom 08.01.1998, BStBl II 1998 S. 410
Apotheken		X		
Ärztckammern mit ihrer Tätigkeit „Qualitätssicherung“	X	X		Vgl. zur Abgrenzung: BFH-Urteil vom 10.02.2016, BFH/NV 2016 S. 865
Altenwohnheime (siehe auch Krankenhäuser!)		X	X	§ 68 Nr. 1. a) AO
Auftragsforschung	X	X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
B				
Bauämter, soweit nichtstaatliche Bauaufgaben erfüllt werden		X		
Bauaufsichtsbehörde, baustati-	X			Siehe Erläuterungen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

sche Prüfungen				einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Baumschulen, soweit Land- und Forstwirtschaft		kein BgA		Umsatzsteuerlich ist der Unternehmensbegriff erfüllt
Besichtigungsbetriebe (Schlösser, Tropfsteinhöhlen)		X		
Bergbahnen		X		
Beteiligungen, Veräußerung einbringungsgeborener oder sperrfristbehafteter Anteile		X		
Blutalkoholuntersuchungen		X		
Botanische Gärten		X	X	
Breitbandnetzausbau		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Büchereien		X	X	
Bücherverkauf		X		
C				
Cafés		X		
Campingplätze		X		
City-Light-Poster		X		
D				
Duales System		X		
Druckereien		X		
E				
Eishallen, -bahnen		X		
Elektroschrott	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

E-Plaketten; Zuteilung für Elektrofahrzeuge	X			
F				
Familienbildungsstätten		X	X	
Ferienfreizeiten		X	X	
Festspielhäuser		X	X	
Flugplätze		X		
Flurbereinigungsverfahren, Leistungen sog. Teilnehmergemeinschaften / Verbände	X			
Forschungsanstalten	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Forstbehörden im Rahmen der „tätigen Mithilfe“ i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 1 LFOG		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Fort-, Weiterbildungsveranstaltungen		X		
Friedhofsverwaltung	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Friedhofsgärtnereien		X		
Friedwald				Vermögensverwaltung
Feinstaubplakettenverkauf durch die KFZ-Zulassungsstellen oder KFZ-Innungen		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
G				
Gaststätten, -wirtschaften		X		
Gebäudereinigung		X		
Gesangbuchverlage		X		

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Gärtnereien		X		
Grabpflege		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Grundstücksverkäufe der Gemeinden	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Gutachterausschüsse		X		KSt-Kurz-Info Nr. 5/1999 der OFD Münster, Az. S 2706-95-St 13 - 31, USt- Kurz-Info 15/1998 der OFD Münster, zuständig ist das FA Düsseldorf-Süd
H				
Häfen		X		
Handwerkskammern	X	X		
Hartz IV				
Personalüberlassung an Arbeitsgemeinschaften	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Bereitstellung von Arbeitsgelegenheiten mit Mehraufwandsentschädigung (sog. 1 €-Job)	X			
Heizwerke		X		
Hochschulkliniken		X	X	
Hörsaalvermietung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
I				
Industrie- und Handelskammern	X	X		
Innungen	X	X		
J				

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Jagdverpachtung				Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Jugendheime, -bildungsstätten		X	X	§ 68 Nr. 1. b) AO
K				
Kantinen		X		
Karnevals- u. Unibälle		X		
Kassenärztliche Vereinigungen	X			
Kegelbahnen		X		
Kindergärten	X	X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Kirchen, kirchliche Orden (Tätigkeiten, soweit sie der Erfüllung des Auftrages öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften/dem Verkündigungsauftrag dienen)	X (vergleichb.)			
Kirchen, kirchliche Orden (z.B.: Altkleider-, CD-Verkauf, Basare, Bierstuben und Cafeterien in den Bildungs- und Tagungsstätten, Grabpflegeleistungen, Kirchturbesteigungen, Klosterbrauereien, Gestellung von Ordensmitgliedern, Gemeindeberatung soweit sie nicht der Erfüllung des Auftrages öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften dient)		X		
Kommunale Datenverarbeitungszentren	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Konzessionsabgaben	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Kraftfahrzeugkennzeichenver-		X		

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

kauf				
Krankenbeförderung	X			Vgl. BFH-Beschluss vom 18.09.2007, BStBl II 2009 S. 126 und BMF-Schreiben vom 20.01.2009, BStBl I 2009 S. 339
Krankenfahrten (Taxi)		X		KStG-Kartei H 35 zu § 5 KStG
Krankenhäuser (Heil- und Pflegeleistungen, Kurzzeitpflege)		X	X	§ 67 AO
Krankenhäuser <ul style="list-style-type: none"> • Personal- und Sachmittelge- stellung an angestellte Ärzte, Privatambulanz • Personal- und Sachmittelge- stellung an Belegärzte • Personal- und Sachmittelge- stellung an andere Einrichtun- gen, z.B. Krankenhäuser • Telefonüberlassung und Fern- sehgerätevermietung • Vermietung von Parkplätzen • Laborleistungen, radiologi- sche oder pathologische Unter- suchungen für niedergelassene Ärzte oder andere Einrichtun- gen • Verwaltungsdienstleistungen an andere Einrichtungen, z.B. Gehaltsabrechnungen, Buch- führungstätigkeiten, EDV- Leistungen 		X		
Krematorien		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Kulturzentren		X	X	§ 68 Nr. 7 AO
Kurbetriebe		X	X	§ 68 Nr. 1. Buchst. a AO
Kreditvergabe				grds. Vermögensver- waltung, siehe Erläute- rungen einzelner BgA,

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

				vgl. Tz. 12
L				
Landesbildstellen		X		
Landschaftsgestaltung		X		
Lebensmittel- Untersuchungsanstalten	X			
Lizenzvergaben		X		
M				
Mahlzeitendienste		X		Hinweis: Mensabetriebe sind gemeinnützig
Märkte (Wochen-, Kram-, Jahr-, Vieh-, Weihnachtsmärkte)		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Mensa		X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Messen		X		
Museen		X	X	§ 68 Nr. 7 AO
Museumsshops		X		
Musikschulen		X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
N				
Naturschutzbehörde Ausführung von Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
O				
Ökopunkte				Siehe Naturschutzbehörde
Omnibusbetriebe		X		
P				

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Parkhäuser		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Bewachte Parkplätze		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Parkplatzbewirtschaftung (Arbeitnehmer)	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Parkuhren/Parkscheinautomaten i.S.d. StVO	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Personalgestellung (Gestellung von Ordensmitgliedern)	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Pfarrfeste		X		
Pflegeheime		X	X	§ 68 Nr. 1. Buchst. a AO
Photovoltaikanlage		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Q				
R				
Rechtsberatung		X		
Reisebüros		X		
Rundfunksendungen (s. Werbesendungen!)	X			
S				
Sachmittelüberlassung (kurzfristige Vermietung von Fahrzeugen, Computern, medizinischen Geräten)		X		
Schlachthöfe	X			

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Schulspeisung		X	X	
Schwimmbäder, Spaßbäder	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Ski-, Sessellifte		X		
Sparkassen		X		
Sponsoring / Werbung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12 und KStG-Kartei H 89 zu § 5 KStG
Sportkurse		X	X	
Stadtbahnen		X		
Stadthallen		X		
Stadtmarketing		X		
Straßenreinigung	X			
Straßen- und Wanderkartenverkauf		X		
Studienfonds zur Deckung des Ausfalls bei der Darlehensrückzahlung für Studiengebühren	X			
Studiengebühren für ein Studium, das mit einem staatlich anerkannten Abschluss endet (typ. Erststudiengänge)	X			
T				
Technologiezentren		X		
Telefonnutzung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Telekommunikation		X		

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Theater		X	X	§ 68 Nr. 7 AO
Tierheime		X	X	
U				
Umweltschutzberatung		X	X	
Unternehmensberatung		X		
V				
Vermessungen	X			Hinweis auf § 2 Abs. 3 Nr. 4 UStG
Vermietung von Standorten für Mobilfunkfeststationen				Grds. Vermögensverwaltung, soweit Grdst. nicht BV eines BgA; S 2706 - 120 - St 13 - 33
Vermittlungstätigkeiten		X		
Verpachtungsbetriebe		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen (öffentlich-rechtliche, z.B. Ärzteversorgung)		X		Grds. steuerbefreit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG
Versorgungsbetriebe für Gas/ Strom/ Wasser		X		
Verwertung von Forschungsergebnissen		X		Auch Vermögensverwaltung denkbar: Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Volkshochschulen	X	X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
W				
Wasserbeschaffung	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Wasserversorgung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Weiterbildungen (die nicht mit einem staatlich anerkannten Abschluss enden)		X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA vgl. Tz. 12
Werbung (z.B. in Amtsblättern, Pfarrheften, Gehaltsabrechnungen, Veranstaltungsheften, auf Fahrzeugen, auf den Internetseiten mit Link auf das Unternehmen)		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Werbesendungen		X		
Wohnheime, vorübergehende Unterbringung von Aus- u. Übersiedlern, Asylbewerbern, Obdachlosen und Bürgerkriegsflüchtlingen	X	X		Bis 31.12.2000 vgl. KStG-Kartei Karte 21 zu § 4 KStG Ab 01.01.2001 , vgl. BStBl I 2000 S. 487
Wohnungsvermittlung		X		
X				
Y				
Z				
Zeltplätze		X		
Zimmervermittlung		X		
Zusatzversicherungsvermittlung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12

12 Erläuterungen zu einzelnen BgA

Abfallentsorgung

Die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger haben gem. § 15 Abs. 1 KrW-/AbfG die in ihrem Gebiet angefallenen Abfälle

- **aus privaten Haushaltungen** zu verwerten oder zu beseitigen und

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- **aus anderen Herkunftsbereichen** (z.B. Industrie- und Gewerbemüll) zu beseitigen, soweit nicht Dritten oder privaten Entsorgungsträgern Pflichten übertragen worden sind.

In NRW sind die Städte und Gemeinden für das Einsammeln und Befördern und die Kreise für die Endbeseitigung der Abfälle zuständig, vgl. § 5 Landesabfallgesetz.

Abfälle aus privaten Haushalten

Die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger sind sowohl für **die Verwertung** als auch für **die Beseitigung** der Abfälle aus privaten Haushaltungen zuständig.

Die Abfallverwertung und -entsorgung ist, soweit es sich um Abfälle aus **privaten Haushaltungen** handelt, grds. eine hoheitliche Tätigkeit, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 1 KStR 2015 (Ausnahme: Abfälle, die unter die Verpackungsverordnung fallen, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 7 KStR 2015).

Das getrennte Einsammeln wieder verwertbarer Abfälle (z.B. in sog. Bio-Tonnen) und die entgeltliche Veräußerung dieser Abfälle oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie durch die entsorgungspflichtige Körperschaft sind steuerlich ebenfalls grds. als hoheitliche Tätigkeit anzusehen, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 6 KStR 2015. Sie umfasst auch das Gewinnen von Stoffen oder Energie aus Abfällen und die dazu erforderlichen Maßnahmen. Deshalb ist die entgeltliche Abgabe der Abfälle selbst oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie steuerlich dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen und als hoheitliches Hilfsgeschäft anzusehen, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 6 KStR 2015. Eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2015 zur Annahme eines BgA führt, liegt allerdings dann vor, wenn die veräußerten Stoffe nicht überwiegend aus Abfällen gewonnen werden oder die veräußerte Energie nicht überwiegend aus diesen gewonnen wird, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 4 KStR 2015.

Hinweis:

Beachte nachstehende Erläuterungen zu Abfällen, die unter die Verpackungsverordnung fallen, sog. DSD - und/oder Wertstoffe-Müll.

Abfälle aus Industrie- bzw. Gewerbebetrieben

Bei den **industriellen bzw. gewerblichen Abfällen** ist zwischen Abfällen „zur Beseitigung und Abfällen „zur Verwertung“ zu unterscheiden.

Abfälle zur Beseitigung

Die Abfallentsorgungspflicht der jPdöR nach dem bis zum 31.05.2012 geltenden KrW/AbfG erstreckte sich auch auf die **Beseitigung** der Abfälle aus anderen Herkunftsbereichen. Die Tätigkeit musste daher grds. auch dem hoheitlichen Bereich zugerechnet werden.

Allerdings konnten auch privaten Entsorgungsträgern Pflichten zur Entsorgung nach §§ 16, 17 oder 18 KrW-/AbfG a.F. übertragen werden, vgl. § 15 Abs. 2 S. 1 KrW-/AbfG a.F..

Nach den Grundsätzen des [BMF-Schreibens vom 11.12.2009, BStBl 2009 S. 1597](#), liegt eine der jPdöR vorbehaltene Tätigkeit dann nicht mehr vor, wenn die jPdöR die Aufgabe auch auf einen privaten Dritten übertragen **kann**. Demzufolge stellte auch die **Beseitigung** von Abfällen aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen durch öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, die unter den Voraussetzungen des § 4 KStG, R 6 Abs. 2-5 KStR 2004 (R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2015) einen BgA begründete.

Durch die Neuregelungen des KrWG ab 01.06.2012 hat sich dies jedoch grundlegend geändert.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Nach § 20 Abs. 1 KrWG ist der öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger verpflichtet, Abfälle zur Beseitigung aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen zu beseitigen. Die jPdöR hat nicht mehr die Möglichkeit, diese ihr zugewiesene Aufgabe der Beseitigung von Abfällen aus anderen Herkunftsbereichen auf private Dritte zu übertragen. Folglich begründet dies nach den Grundsätzen des [BMF-Schreibens vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597](#) keinen BgA. Ein solcher würde nach I.1. Buchstabe b des vorgenannten BMF-Schreibens nur entstehen, wenn der Abfallbesitzer bei der Inanspruchnahme der jPdöR keinem Benutzungszwang unterliegen würde, was nach dem Wortlaut des § 17 Abs. 1 Satz 2 KrWG jedoch der Fall ist. Denn soll der Abfall beseitigt werden, so muss der Abfallbesitzer diesen dem öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger überlassen. Für die Aufgabe „Entsorgung von Abfall zur Beseitigung“ besteht insoweit ein Benutzungszwang und damit eine hoheitliche Tätigkeit, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 2 KStR 2015.

Abfälle zur Verwertung

Die **Verwertung** von „Gewerbemüll“ ist den jPdöR durch das KrW-/AbfG a.F. und das KrWG n.F. nicht gesetzlich zugewiesen. Soweit die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger freiwillig die Verwertung von Müll aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen übernehmen, ist in jedem Fall eine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen.

In der Praxis dürfte eine Unterscheidung, ob es sich bei der Entsorgung von Abfall aus anderen Herkunftsbereichen um Beseitigung (= hoheitlich) oder Verwertung (= BgA) handelt, nur anhand der Umstände des Einzelfalls möglich sein. In der Regel dürfte davon auszugehen sein, dass der Abfallbesitzer sich vorrangig für eine Verwertung entscheidet, weil der Verwertungserlös des Entsorgers für den Reststoff zu geringeren Entsorgungsentgelten führt. Eine Überlassung an den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger zur Beseitigung erfolgt dann erst nachrangig. Weitere Indizien können sich aus den jeweils abgeschlossenen Entsorgungsvereinbarungen ergeben.

Führt die durch Einführung des KrWG zum 01.06.2012 eingetretene Änderung in der steuerlichen Beurteilung des BgA „Entsorgung von Gewerbemüll“ zu einer Überführung von Wirtschaftsgütern in den Hoheitsbereich einer jPdöR, so gelten insoweit die allgemeinen Grundsätze. Werden die Entsorgungstätigkeiten durch eine kommunale Eigengesellschaft durchgeführt, so ergeben sich entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Sparteneinteilung (vgl. Tz. 15.2).

Die Referatsleiter Umsatzsteuer der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben im Rahmen der Sitzung USt I/14 eine Übergangsregelung für Zwecke der Umsatzsteuer beschlossen. Hat eine jPdöR die Entsorgung von Abfall zur Beseitigung aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen (Gewerbemüll) vor dem 01.06.2012 als einen BgA behandelt, wird es für Zwecke der Umsatzsteuer nicht beanstandet, wenn diese Behandlung für vor dem 01.07.2015 ausgeführte Umsätze fortgeführt wird (vgl. Verfügung der [OFD NRW vom 21.05.2014](#), S 2706 – 2014/0014 – St 153, FR 2014, 577).

Abfälle, die unter die Verpackungsverordnung fallen

Seit Inkrafttreten der Verordnung über die Vermeidung von Verpackungsabfällen (VerpackV) unterliegt die Entsorgung von Leichtverpackungen (Transport-, Verkaufs- und Umverpackungen) nicht mehr der öffentlichen Abfallentsorgung. Vielmehr sind jetzt die Hersteller und Vertrieber dieser Verpackungen zu deren Rücknahme verpflichtet.

Die Verantwortung für die Rücknahme und Wiederverwendung gebrauchter Verpackungen ist somit auf die Privatwirtschaft übergegangen, so dass die Erfüllung von Aufgaben nach der

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

VerpackV **nicht** in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgen kann, vgl. [Urteil des FG Münster vom 16.03.2001, EFG 2001 S. 849](#).

Soweit sich die DSD GmbH (Duales System Deutschland) zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen der Einrichtungen der öffentlichen Hand bedient, d.h. Verträge mit den jPdöR abschließt, wonach diese die Verpackungen abholen, sortieren und der DSD GmbH zur Abholung bereitstellen, sind die jPdöR wirtschaftlich tätig. Dies gilt gem. R 4.5 Abs. 6 S. 8 KStR 2015 auch für die folgenden Leistungen, die die entsorgungspflichtigen Körperschaften für das Duale System erbringen:

- Erfassung von Verkaufsverpackungen
- Öffentlichkeitsarbeit
- Wertstoffberatung
- Zurverfügungstellung und Reinigung von Containerplätzen.

Falls die weiteren Voraussetzungen des R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2015 erfüllt sind, begründen die jPdöR mit diesen Tätigkeiten einen BgA.

In diesem Zusammenhang ist die Frage zu beantworten, ob die Beseitigung von Abfällen aus privaten Haushaltungen, die irrtümlich in die Sammelsysteme des Dualen Systems geworfen wurden, z.B. Bioabfälle oder Restmüll (= sog. Fehlwürfe), dem hoheitlichen oder gewerblichen Bereich zuzuordnen ist.

Hierzu ist die Auffassung zu vertreten, dass Kosten, die im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Dualen Systems - mithin auch Kosten für die Beseitigung bzw. Sortierung so genannter Fehlwürfe - stehen, nicht dem hoheitlichen, sondern dem gewerblichen Bereich zuzuordnen sind. Damit sind in diesem Zusammenhang entstehende Vorsteuern abzugsfähig - auch soweit sie auf Kosten entfallen, die mit der Entsorgung sog. Fehlwürfe zusammenhängen.

Eine Differenzierung ist allerdings hinsichtlich der sog. Papier-, Pappe-, Kartonagen (PPK)-Fraktionen vorzunehmen.

Nur soweit Einwegverpackungen in die Papiertonnen gelangen, ist sog. DSD-Abfall anzunehmen. Sonstige in den Papiertonnen zu sammelnde Druckerzeugnisse (z.B. Zeitschriften oder Tageszeitungen) sind weiterhin als dem hoheitlichen Bereich zuzurechnender Hausmüll zu beurteilen.

Nach einer zwischen der DSD GmbH und den kommunalen Spitzenverbänden getroffenen Vereinbarung ist davon auszugehen, dass sich die gesamte Altpapierfraktion zu 75% aus Druckerzeugnissen (z.B. Zeitungen, Zeitschriften, Schreibpapier usw.) und zu 25% aus Einwegverpackungen aus Papier, Pappe und Karton zusammensetzt. Diese Vereinbarung ist nicht mehr aktuell. Bisläng konnte zwischen den kommunalen Spitzenverbänden und der DSD GmbH jedoch noch keine neue Vereinbarung getroffen werden, zumal mittlerweile auch Konkurrenzunternehmen zur DSD GmbH existieren. Es kann jedoch für Zwecke der Besteuerung weiter von der bisherigen Aufteilung ausgegangen werden, sofern die Kommunen keinen anderen Maßstab nachweisen.

Hinsichtlich eines begehrten Vorsteuerabzuges ist zu beachten, dass bezogen auf den Anteil der entsorgten Druckerzeugnisse (75%-Anteil) Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen werden können, weil etwaige mit Umsatzsteuer belastete Leistungen nicht an den unternehmerischen, sondern an den hoheitlichen Bereich der jPdöR erbracht werden.

Mit Urteil vom 03.04.2012, [I R 22/11](#), hat der BFH - anders als die Vorinstanz ([Urteil des FG Berlin Brandenburg vom 16.02.2011](#), EFG 2011 S. 1356) - die Verwaltungsmeinung (R 4.5

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Abs. 6 Satz 7 und 8 KStR 2015) bestätigt und auch die entgeltliche Abfallberatung gem. § 6 der VerpackV als wirtschaftliche Tätigkeit beurteilt.

Abgrenzung zum Versorgungsbetrieb

Der BgA „Duales System“ ist kein Entsorgungsbetrieb, der im steuerlichen Sinne als „Versorgungsbetrieb“ angesehen oder diesem gleichgestellt werden könnte, vgl. [Urteil des FG Münster vom 16.03.200., EFG 2001 S. 849](#), sowie [BFH-Urteil vom 08.11.1989, BStBl II 1990 S. 242](#). Ein Entsorgungsbetrieb, der die Grundbedürfnisse der Bevölkerung nach einer ordnungsgemäßen Müllentsorgung befriedigt, ist nur dann anzunehmen, wenn er gegenüber der Bevölkerung nach außen hin als der eigentliche Leistungsanbieter auftritt und intern über die Organisationsgewalt hinsichtlich der Müllentsorgung verfügt. Die bloße Unterstützung eines privaten Entsorgungssystems (DSD) genügt nicht. Folglich können die Aufgaben, die Kommunen für die DSD GmbH wahrnehmen, nicht dem sog. Querverbund zugeordnet werden.

Zusammenfassung

Beseitigung von Abfällen	jPdöR	hoheitliche Tätigkeit
Verwertung von Gewerbemüll	jPdöR	BgA
Entsorgung von DSD-Müll	jPdöR	BgA

Zur ust-rechtlichen Beurteilung der Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben wird auf die BMF-Schreiben vom [27.12.1990, BStBl I 1991 S. 81](#) sowie vom [10.12.2003, BStBl I 2003 S. 785](#), hingewiesen.

Zu Einzelheiten siehe auch die Verfügung der OFD Karlsruhe vom 07.04.2015 [S270.6/256-St 213](#).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Abwasserbeseitigung

Die Beseitigung von Abwässern ist grds. eine hoheitliche Tätigkeit (R 4.4 Abs. 1 KStR 2015). Die Verwaltungsauffassung wurde durch [BFH-Urteil vom 08.01.1998, BStBl II 1998 S. 410](#), bestätigt.

Altenheime

Altenheime und Altenwohnheime sind BgA. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG liegen in der Regel vor.

Sie sind unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 GewStG steuerbefreit (zum Umfang der Steuerbefreiung vgl. [BFH-Urteil vom 22.06.2011](#), BStBl II 2011 S. 892).

Die mit dem Betrieb eines Altenheimes eng verbundenen Umsätze sind umsatzsteuerfrei gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. a UStG. Auf das [BMF-Schreiben vom 20.07.2009, BStBl I 2009 S. 774](#), wird verwiesen.

Apotheken

Apotheken, die von jPdÖR betrieben werden (z.B. Klinikapotheken, städtische Apotheken), sind, soweit sie nicht der Selbstversorgung dienen, als BgA zu beurteilen. Vergleiche RFH-Urteil vom 30.08.1941 (RStBl S. 744) und [BFH-Urteil vom 14.02.1956, BStBl III 1956 S. 105](#).

Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger sind weder nach § 4 Nr. 14 UStG noch nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit (BFH-Urteil vom 18.10.1990, BStBl II 1991 S. 268). Im Weiteren wird auf das [BMF-Schreiben vom 26.06.2009, BStBl I 2009 S. 756](#), verwiesen.

Die Abgabe von patientenindividuell hergestellten Medikamenten im Rahmen ambulanter Krankenhausbehandlungen, wenn diese in den Räumen des Krankenhauses durchgeführt werden, ist lt. [BMF-Schreiben vom 28.09.2016, BStBl I 2016 S. 1043](#), als eng mit einer Heilbehandlung in Verbindung stehender Umsatz steuerfrei gem. § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG. Im Weiteren wird auf die [Verfügung der OFD NRW vom 26.01.2015, S 0186-2014/0002-St 15](#) – Körperschaftsteuerliche und umsatzsteuerliche Behandlung der Abgabe von Zytostatika durch Krankenhausapotheken –, und auf das [BMF-Schreiben vom 28.09.2016, BStBl I 2016 S. 1043](#) zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG – Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter Krebstherapien – verwiesen.

Baustatische Prüfungen durch Bauaufsichtsbehörden

Die gebührenpflichtige Prüfungstätigkeit der Standsicherheitsnachweise nach § 68 Abs. 5 BauO durch die unteren Bauaufsichtsbehörden gegenüber Bauherren stellt eine Einrichtung dar, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient. Soweit sich diese bezogen auf die einzelne Behörde innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdÖR wirtschaftlich heraushebt, sind vom Grundsatz her die Voraussetzungen zur Annahme eines BgA gegeben.

Die Prüfung der Standsicherheitsbescheinigungen nach § 68 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BauO erfolgt jedoch in Erfüllung der übergeordneten Aufgabe der Gefahrenabwehr, die den unteren Bauaufsichtsbehörden als eigene Aufgabe gesetzlich zugewiesen ist. Der Annahme eines BgA ausschließenden Hoheitsbetriebs steht hier nicht entgegen, dass die Tätigkeit auch von privaten Dritten, nämlich den nach § 85 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 BauO staatlich anerkannten Sach-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

verständigen wahrgenommen werden kann. Hierbei handelt es sich um Beliehene. Da zusätzlich ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang bezogen auf die Sachverständigen und die untere Bauaufsichtsbehörde besteht, sind die Voraussetzungen zur Annahme eines Hoheitsbetriebs nach § 4 Abs. 5 KStG erfüllt.

Besichtigungsbetriebe

Ein sog. Besichtigungsbetrieb (z.B. Bereitstellung eines Gebäudes mit Inventar zur entgeltlichen Besichtigung) erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen für die Annahme eines Gewerbebetriebs und damit auch für die Annahme eines BgA, wenn Inhaber des Betriebs eine jPdöR ist. Nach dem [BFH-Urteil vom 07.08.1979, BStBl II 1980 S. 633](#), gehören auch die Ausstellungsgegenstände zum BV des Besichtigungsbetriebs.

Hinweis:

zu Miet- und Pachtverträgen: vgl. R 8.2 Abs. 1 KStR 2015 und H 8.2 (Miet- oder Pachtverträge) KStH 2015

Breitbandnetzausbau

Nach einer Entscheidung der Körperschaftsteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder begründet die Überlassung der gesamten passiven Infrastruktur (Leerrohre mit Glasfaserkabel sowie weiterer erforderlicher technischer Komponenten) durch Gebietskörperschaften an Netzbetreiber einen Verpachtungs-BgA.

Hingegen stellt die Überlassung von Leerrohren ohne Glasfaserkabel an Netzbetreiber eine körperschaftsteuerlich irrelevante Vermögensverwaltung dar.

Blutalkoholuntersuchungen

Blutalkoholuntersuchungen im Auftrag von Strafverfolgungsbehörden stellen keine Ausübung hoheitlicher Gewalt dar. Vergleiche BFH-Urteile vom [21.09.1989, BStBl II 1990 S. 95](#) und vom [14.03.1990, BStBl II 1990 S. 866](#). Sie sind daher als BgA anzusehen.

Campingplatz

Die Unterhaltung eines Zelt- oder Campingplatzes durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist ein BgA. Die Verpachtung eines Campingplatzes ist ebenso eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn nicht nur ein Grundstück, sondern ein mit den notwendigen Einrichtungen versehener Campingplatz überlassen wird, vgl. [BFH-Urteil vom 07.05.1969, BStBl II 1969 S. 443](#), H 4.3 Inventar KStH 2015.

Grundsätzlich ist die VuV von Grundstücken steuerbefreit gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. Nicht befreit ist indessen nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen. Gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG unterliegt die kurzfristige Vermietung von Campingplätzen dem ermäßigten Steuersatz (vgl. auch Abschn. 12.16 Abs. 7 UStAE). Eine kurzfristige Vermietung liegt vor, wenn die tatsächliche Gebrauchsüberlassung nicht mindestens sechs Monate beträgt (Abschnitt 4.12.3 Abs. 2 UStAE).

Elektroschrott

Die Entsorgung und Verwertung von Elektroschrott richtet sich nach dem Gesetz über die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten (Elektro- und Elektronikgerätegesetz- ElektroG).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Nach § 9 Abs. 3 ElektroG 2005, § 13 Abs. 1 ElektroG 2015 sind jPdöR verpflichtet, Sammelstellen für die nach Art und Menge aus privaten Haushaltungen stammenden Altgeräte einzurichten. Alternativ kann eine Abholung, z.B. von „Weißware“ wie Kühlschränken, Waschmaschinen etc. eingerichtet werden. Die Sammelbehälter für die nach dem Gesetz in fünf Kategorien einzuordnenden Altgeräte werden den jPdöR kostenlos von der Stiftung Elektro-Altgeräte-Register (ear) zur Verfügung gestellt. Die jPdöR meldet der Stiftung ear einen vollen Behälter aus einer der vorgenannten fünf Kategorien (§ 9 Abs. 4 ElektroG 2005, § 14 Abs. 3 ElektroG 2015) zur Abholung an.

Die gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung von Sammelstellen führt dazu, dass aus Sicht der jPdöR die Sammlung als hoheitlich anzusehen ist. Dies gilt unabhängig davon, dass die Hersteller nach § 9 Abs. 8 ElektroG 2005, § 16 Abs. 5 ElektroG 2015 freiwillig ein Rücknahmesystem für die Elektrogeräte einrichten können. Soweit die aus privaten Haushaltungen stammenden Altgeräte den jPdöR angedient werden, sind diese zur Annahme verpflichtet.

Die jPdöR kann auch freiwillig selbst die Verwertung der Elektrogeräte durch Optierung übernehmen (§ 9 Abs. 6 ElektroG 2005, § 14 Abs. 5 ElektroG 2015). Tut sie dies, wird sie dadurch für mindestens zwei Jahre von der Verpflichtung zur Bereitstellung der eingesammelten Altgeräte an die ear befreit. Die Freiwilligkeit der Option führt steuerlich dazu, dass mit der Verwertung der Altgeräte ein BgA begründet wird. Unabhängig davon ist die Sammlung der Altgeräte auch im Fall der Optierung weiterhin als hoheitlich anzusehen. Die insgesamt entstehenden Kosten sind daher sachgerecht zwischen der hoheitlichen Sammeltätigkeit und der zur Annahme eines BgA führenden Verwertungstätigkeit zu trennen (vgl. [OFD Karlsruhe vom 07.04.2015, S270.6/256-St213](#)).

E-Plaketten-Zuteilung für Elektrofahrzeuge gem. § 9a FVZ

Mit der am 26.09.2015 in Kraft getretenen 50. Verordnung zur Änderung straßenverkehrsrechtlicher Vorschriften vom 15.09.2015 (BGBl I S. 1573) wird in § 9a neben der Zuteilung besonderer Kennzeichen für in Deutschland anzumeldende Elektrofahrzeuge die Zuteilung von so genannten E-Plaketten für Elektrofahrzeuge aus einem anderen Herkunftsstaat eingeführt (§ 9a Abs. 4 der Verordnung). Die Zuteilung erfolgt auf Antrag gegen eine Gebühr von 11 Euro durch die Zulassungsbehörde.

Eine Zuteilung der Plaketten durch andere Stellen ist zumindest in Deutschland nach der Verordnung nicht vorgesehen. Allerdings stehen im Ausland erteilte E-Plaketten den in Deutschland zugeteilten Plaketten gleich (§ 9a Abs. 5 der Verordnung).

Die Zuteilung von E-Plaketten ist der öffentlichen Hand nach § 9a Abs. 4 der 50. Verordnung zur Änderung straßenverkehrsrechtlicher Vorschriften als Aufgabe zugewiesen worden. Die Ausstellung von (deutschen) E-Plaketten nach § 9a Abs. 4 der Verordnung kann nur bei den zuständigen deutschen Kfz-Zulassungsstellen beantragt werden. Es ist daher von einer der öffentlichen Hand eigentümlichen und vorbehaltenen Tätigkeit auszugehen. Dass im Ausland ausgestellte E-Plaketten den deutschen E-Plaketten gleichstehen, ändert daran nichts. Die Rechtslage ist insoweit vergleichbar mit der Gleichstellung von durch deutsche oder ausländische Behörden erfolgte Kfz-Zulassungen. Die Zuteilung der E-Plaketten ist somit als hoheitlich anzusehen.

Feinstaubplakettenverkauf

Nach § 4 der 35. Verordnung zur Durchführung des Bundes-Immissionsschutzgesetzes (35. BImSchV) vom 10.10.2006, BGBl I S. 2218, zuletzt geändert durch die Verordnung vom

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

31.08.2015, BGBl I S. 1474, sind die Kfz-Zulassungsstellen neben den zur Durchführung der Abgasuntersuchung berechtigten Stellen (Prüforganisationen wie TÜV, DEKRA sowie zugelassene Kfz-Werkstätten) Ausgabestellen für die Plaketten. Daneben kann das Land weitere Stellen zulassen.

Eine der öffentlichen Hand eigentümliche und vorbehaltene Aufgabe - und damit ein hoheitliches Handeln der Zulassungsstellen - ist hierbei nicht gegeben, da die Dienstleistung der befugten Institutionen lediglich in der Prüfung der Fahrzeugdokumente zur Feststellung der Berechtigung zum Führen einer und welcher Plakette, der Zuordnung auf das jeweilige Fahrzeug (Eintragung des Kfz-Kennzeichens) sowie in der Ausgabe der Plakette besteht.

Da die Abgasuntersuchung seit dem 01.01.2010 als Teilprüfung der Hauptuntersuchung durchgeführt wird, wurde § 47a StVZO mit Wirkung zum 01.06.2012 aufgehoben.

Auch nach Aufhebung des § 47a StVZO ist keine Änderungen der bisherigen Rechtslage bei der Ausstellung sog. Feinstaubplaketten eingetreten. Nach wie vor sind die zur Durchführung von Abgasuntersuchungen anerkannten Stellen, insbesondere auch private Unternehmen, zur Ausgabe der sog. Feinstaubplaketten berechtigt.

Forschungstätigkeit

Bei der steuerlichen Beurteilung der staatlichen Hochschulen ist grundsätzlich zu ermitteln, ob und inwieweit diese hoheitlich tätig sind bzw. einen BgA unterhalten, § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG.

Grundlagen-/Eigenforschung

Die Forschungstätigkeit einer Hochschule besitzt, soweit Grundlagen-/Eigenforschung betrieben wird, hoheitlichen Charakter, weil sie der Hochschule eigentümlich und vorbehalten ist und die Ergebnisse erkennbar der Allgemeinheit zugutekommen.

Verwertung der Forschungsergebnisse

Um die finanzielle Situation der Hochschulen zu verbessern, können nach der Novellierung des § 42 Arbeitnehmererfindungsgesetzes die Hochschulen seit dem 07.02.2002 die Erfindungen aller ihrer Beschäftigten schutzrechtlich sichern und wirtschaftlich verwerten. Dafür wird der Erfinder mit 30% an den Bruttoeinnahmen aus der kommerziellen Verwertung beteiligt.

Geschieht die Verwertung in der Form, dass entsprechende Patente oder Lizenzen einem Dritten gegen Entgelt überlassen werden, so sind die Einnahmen hieraus dem nicht steuerpflichtigen vermögensverwaltenden Bereich der Hochschule zuzurechnen. Ist die Patent- bzw. Lizenzüberlassung mit weiteren Tätigkeiten verbunden, so ist, soweit die Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2015 erfüllt sind, ein BgA anzunehmen.

Auftrags- oder Ressortforschung

Erhält die Hochschule im Rahmen einer Auftrags- oder Ressortforschung Zahlungen von Dritten (Privatpersonen oder der öffentlichen Hand), wobei der Dritte sich Exklusivrechte in irgendeiner Form für die Verwertung des Forschungsergebnisses einräumen lässt, sind diese Einnahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen, die unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2015 zur Annahme eines BgA führt, vgl. KSt-Kartei NW § 4 KStG Karte 22. Überprüfungen haben ergeben, dass - nach Berücksichtigung der von den Hochschulen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

i.d.R. nicht kalkulierten und nicht in Rechnung gestellten Personal- und Sachmittelkosten - in diesem Bereich regelmäßig keine oder nur geringe Gewinne erzielt werden.

Ertragsteuerlich sind öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, hierzu zählen die Hochschulen, die Auftragsforschung betreiben, von der KSt und GewSt befreit (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 S. 1 Nr. 30 GewStG).

Die Steuerbefreiung erfasst auch mögliche vGA aus Anlass der Auftragsforschung (Auftragsforschung ist kein gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft, da es sich hierbei nicht um eine auf Bildungsvermittlung abzielende Bildungstätigkeit handelt). Diese lösen keine Kapitalertragsteuerpflicht gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG aus, da diese Vorschrift auf den steuerbefreiten Teil eines BgA „Auftragsforschung“ nicht anwendbar ist (vgl. dazu VfG. der OFDen Rheinland und Münster vom 18.08.2010, S 2720 – 1000 – St 131 (Rhld) und S 2706 – 73 – St 13 – 33 (Ms)).

Aus ertragsteuerlicher Sicht muss daher dem Bereich der Auftragsforschung –*in der Form eines BgA* - z.Zt. nur hinsichtlich der Abgrenzung zwischen steuerbefreiten Forschungstätigkeiten und Tätigkeiten ohne Forschungsbezug besondere Bedeutung beigemessen werden (s.u. „Abgrenzung zwischen Tätigkeiten mit und ohne Forschungsbezug“).

Dennoch ist die Hochschule auch in diesem Bereich verpflichtet, ihren Steuererklärungs-pflichten nachzukommen. Die Hochschule ist mit allen vorhandenen BgA mit dem Grundkennbuchstaben K und FEA aufzunehmen.

Wird die Auftragsforschung in einer Eigengesellschaft ausgeübt und ist die Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG nicht anwendbar, führt die dauerdefizitäre Auftragsforschung – mangels Anwendbarkeit von § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG – zu den Rechtsfolgen der vGA – inkl. Kapitalertragsteuerpflicht gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Umsatzsteuerlich ergeben sich aus der Umsetzung des EUGH-Urteils (Der EuGH hat in seinem Urteil vom 20.06.2002 - Rechtssache C - 287/00 entschieden, dass die Bundesrepublik Deutschland gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 2 der 6. EG-Richtlinie verstoßen hat, indem sie die gegen Entgelt ausgeübte Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen gemäß § 4 Nr. 21a UStG von der Mehrwertsteuer befreit. Der Rechtsstreit betraf ausschließlich die Frage, ob die entgeltlichen Forschungstätigkeiten staatlicher Hochschulen Dienstleistungen darstellen, die im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der 6. EG-Richtlinie mit dem Hochschulunterricht eng verbunden sind und als solche nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer zu befreien sind. Nach Auffassung des EuGH ist die entgeltliche Durchführung von Forschungsvorhaben durch staatliche Hochschulen nicht als eine mit dem Hochschulunterricht eng verbundene Tätigkeit im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i der 6. EG-Richtlinie anzusehen.) vom 20.06.2002 durch das StÄndG 2003 vom 15.12.2003 in nationales Recht folgende Konsequenzen. Danach wurde die erst mit Wirkung ab dem 01.01.1997 in das Gesetz eingefügte USt-Befreiung gem. § 4 Nr. 21 a UStG für Einnahmen aus Auftragsforschungstätigkeiten an Hochschulen durch das StÄndG 2003 (BStBl I 2003 S. 710) bereits mit Wirkung zum 01.01.2004 aufgehoben.

In Verträgen müssen daher - verbunden mit dem Vorteil des Vorsteuerabzuges - die Entgelte mit USt ausgewiesen werden. Der USt-S. beträgt, entgegen dem für gemeinnützige Körperschaften geltenden ermäßigten Steuersatz von 7% (vgl. § 68 Nr. 9 AO i.V.m. § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG und [BFH vom 10.05.2017, V R 43/14](#)), weiterhin 19%.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Auftragsforschung einer jPdöR kann nicht die Voraussetzungen eines Zweckbetriebes nach § 68 Nr. 9 AO erfüllen. Danach sind Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert, Zweckbetrieb. Träger der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung i.S.d. § 68 Nr. 9 AO ist der BgA selbst und nicht die jPdöR, die Träger des BgA ist. Für die Frage, ob sich der Träger der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung, nämlich der BgA, überwiegend aus den in § 68 Nr. 9 AO genannten unschädlichen Einnahmen finanziert, kann daher nicht auf die Gesamteinnahmen der jPdöR als Träger des BgA, sondern nur auf den BgA selbst abgestellt werden.

Bei der Auftragsforschung einer jPdöR kann die Zweckbetriebseigenschaft des § 68 Nr. 9 AO demzufolge niemals erfüllt sein, da der BgA „Auftragsforschung“ ausschließlich in der entgeltlichen Forschung besteht. Die Zuwendungen Dritter und der öffentlichen Hand werden im hoheitlichen Bereich vereinnahmt. Der BgA „Auftragsforschung“ kann demnach keine Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder Vermögensverwaltungserlöse erzielen, da diese per Definition außerhalb des BgA anfallen. Eine Anwendung der Zweckbetriebsvorschrift scheidet somit aus.

Der vom Bundesrat eingebrachte Gesetzesentwurf zur steuerlichen Gleichbehandlung der Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Forschungseinrichtungen (Hochschulforschungsförderungsgesetz - HFFördG) (BT-Drs. 16/5726), der eine entsprechende Ergänzung des § 68 Nr. 9 AO vorsah, wurde vom Bundestag abgelehnt (BT-Drs. 16/11104). Damit bleibt es dabei, dass die Auftragsforschung jPdöR nicht die Voraussetzung eines Zweckbetriebs nach § 68 Nr. 9 AO erfüllen kann (vgl. [FG Münster vom 10.04.2014, 5 K 2409/10 U, EFG 2014 S. 1521](#)).

Beurteilungseinheit „Einrichtung“ für die Annahme eines BgA „Auftragsforschung“

Entscheidungserheblich für die Frage, ob die Tätigkeit der Auftragsforschung einen BgA (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG) begründet, ist dabei, auf welche organisatorische Einheit der Hochschule die in R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 festgelegte Umsatzgrenze von 35.000 Euro anzuwenden ist, bei deren Überschreiten eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit von einigem Gewicht (R 4.1 Abs. 5 S. 2 KStR 2015) vorliegt.

Nach § 25 HG NRW i.V.m. § 26 Abs. 1 HG NRW gliedert sich die Hochschule in Fachbereiche als organisatorische Grundeinheiten, sofern nicht nach § 29 HG NRW wissenschaftliche Einrichtungen oder Institute begründet werden.

Als Folge dieser dezentralen Organisation der Hochschulen bildet jeder Fachbereich mit seiner Auftragsforschung einen BgA, sofern dessen Einnahmen aus der Auftragsforschung nachhaltig die Umsatzgrenze von 35.000 Euro übersteigen. Wurden Institute eingerichtet, ist die Umsatzgrenze auf die Einnahmen aus der Auftragsforschung des jeweiligen Instituts anzuwenden.

Eine Anwendung der Umsatzgrenze auf die Einnahmen aus der Auftragsforschung der jeweiligen Professorin/des jeweiligen Professors kommt ausnahmsweise nur dann in Betracht, wenn dem Forschenden die Möglichkeit zur rechtlich selbständigen Verwaltung der Drittmittel gemäß § 71 Abs. 4 S. 4 HG NRW eingeräumt wurde, und dieser die Drittmittel auch tatsächlich selbständig verwaltet.

Die tatsächliche selbständige Verwaltung der Forschungsaufträge setzt daher voraus, dass der Forschende für alle wesentlichen Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Forschungsauftrag entscheidungsbefugt ist, diese Tätigkeiten auch selbst ausübt und sie nicht durch die Hoch-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

schulverwaltung ausüben lässt (z.B. die Anschaffung von Material und Gerätschaften, die Einstellung von Personal für Zwecke des Forschungsauftrages, die Verwaltung/Bezahlung aller Sach- und Personalkosten, die mit dem Forschungsauftrag zusammen hängen). Eine selbständige Verwaltung der Drittmittel setzt ferner voraus, dass der jeweilige Forschende entweder ein eigenes Bankkonto zur Zahlungsabwicklung des Forschungsauftrages eröffnet oder eine Einzelverfügungsberechtigung über das betroffene Bankkonto der Hochschule besitzt, auf dem seine Drittmittelzahlungen eingehen und von dem die Kosten bezahlt werden. Der Forschende muss die Überweisungen/Abhebungen von diesem Bankkonto selbst durchführen oder durch Mitarbeiter seines Lehrstuhls durchführen lassen. Da die Auftragsforschung eine Tätigkeit der Hochschule ist und keine (private) Tätigkeit des Forschenden, muss das Bankkonto auf den Namen der Hochschule lauten und die buchhalterische Erfassung der Drittmittel durch die Hochschulverwaltung muss sichergestellt sein. Soweit diese Voraussetzungen erfüllt werden, ist die Umsatzgrenze aus R 4.1 Abs. 5 S. 1 und 2 KStR 2015 bezogen auf den jeweiligen Forschenden anzuwenden (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 28.09.2009 - S 2706 - 1032 - St 134 (Rhld) und S 2706 - 73 - St 13 - 33 (MS)).

Einnahmen aus Auftrags- bzw. Ressortforschungstätigkeiten sind hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Ergebnisse zu überwachen.

Tätigkeiten ohne Forschungsbezug

Tätigkeiten ohne Forschungsbezug, beispielsweise routinemäßige Untersuchungen, Beratungen und Begutachtungen, die auf der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beruhen, sind von der KSt- und GewSt-Befreiung ausgeschlossen, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG, § 3 S. 1 Nr. 30 GewStG. Mit ihnen begründet die Hochschule, soweit die Voraussetzungen der R 4.1 KStR 2015 erfüllt sind, regelmäßig einen BgA. Erfahrungen haben gezeigt, dass gerade in diesem Bereich positive Ergebnisse erwirtschaftet werden können, die sowohl aus umsatz- als auch aus ertragsteuerlicher Sicht einen Aufgriff erforderlich machen.

Abgrenzung zwischen Tätigkeiten mit und ohne Forschungsbezug

Die Abgrenzung zwischen den nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 S. 1 Nr. 30 GewStG ertragsteuerfreien Einkünften aus Forschungstätigkeiten und den ertragsteuerpflichtigen Einkünften, deren Tätigkeiten unter Anwendung gesicherter Erkenntnisse erfolgen, gestaltet sich regelmäßig sehr schwierig. In einigen Hochschulen werden daher von den jeweiligen Professoren entsprechende Expertisen gefertigt, aus denen hervorgeht, ob das erzielte Ergebnis auf einer Forschungstätigkeit oder der Anwendung gesicherter Erkenntnisse beruht. Diesen Angaben ist i.d.R. zu folgen.

Die im Zusammenhang mit der Durchführung so genannter „Klinischer Studien“ erzielten Gewinne sind den nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 S. 1 Nr. 30 GewStG ertragsteuerfreien Forschungstätigkeiten zuzuordnen.

Unter den Begriff der „Klinischen Studie“ fallen die Forschungsaufträge, vor deren Aufnahme grundsätzlich das Votum der Ethik-Kommission eingeholt werden muss. Die Auftragsforschung ist von einem wissenschaftlichen Charakter geprägt, selbst wenn in diesem Rahmen nur Daten ermittelt werden. Eine klinische Studie ist nach § 22 Abs. 3 AMG nicht erforderlich, wenn die beizubringenden Erkenntnisse bereits aus Bekanntem abgeleitet werden können. Im Umkehrschluss kann deshalb regelmäßig davon ausgegangen werden, dass in den Fällen, in denen eine (kostenintensive) klinische Studie durchgeführt wird, eine begünstigte Forschungstätigkeit gegeben ist (Beschluss der KSt-Referenten auf Bund-Länder-Ebene, KSt/GewSt V/04 TOP I/8).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Nicht zur Auftragsforschung zählt dagegen die Anwendungsbeobachtung. Anwendungsbeobachtungen sind Beobachtungsstudien, bei denen Erkenntnisse bei der Anwendung verkehrsfähiger Arzneimittel gesammelt werden. Sie unterliegen nicht dem Votum der Ethik-Kommission.

Ihr Ziel ist lediglich die Beobachtung von Behandlungsmaßnahmen in der **routinemäßigen Anwendung** durch den Arzt am Menschen (Rückfragen OFD S 2706 - 56 - St 13 - 33).

Sonstige Hinweise:

Um überprüfen zu können, ob tatsächlich sämtliche Einkünfte aus Forschungsaufträgen und Verträgen über routinemäßige Untersuchungen, Beratungen und Begutachtungen steuerlich erfasst sind, bieten sich stichprobenartige Überprüfungen der in den jeweiligen Justizariaten vorhandenen Verträge an.

In Einzelfällen besitzen Hochschulen, z.B. für Ressortforschungsaufträge, ein Zugriffsrecht auf die jeweiligen im Haushalt des die Mittel zusagenden Ministeriums. In diesen Fällen werden die zugesagten Gelder direkt auf den Konten des jeweiligen Ministeriums abgerechnet, so dass auf den Konten der Hochschule keine Geldbewegungen feststellbar sind.

Nach dem Wegfall des § 4 Nr. 21a UStG unterliegen auch die beim jeweiligen Ministerium abgerufenen Gelder der USt.

Forstbehörden

Die Forstverwaltungen bzw. -behörden können neben der kostenfreien Betreuung der Waldbesitzer auch forstliche Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen. Diese Dienstleistungen werden nach § 11 Abs. 2 Landesforstgesetz NRW (LFoG) als „tätige Mithilfe“ bezeichnet. Sie bestehen nach § 11 Abs. 2 S. 1 LFoG in der vertraglichen Übernahme von Aufgaben der Planung und Überwachung des Betriebsvollzuges (technische Betriebsleitung) und des forstlichen Betriebsvollzuges (Beförderung) sowie der Erstellung eines Betriebsplanes oder Betriebsgutachtens (Forsteinrichtung).

Es stellt sich daher die Frage, ob die Forstverwaltungen bzw. -behörden mit diesen Dienstleistungen einen BgA begründen oder hoheitlich tätig sind.

Die im Rahmen der „tätigen Mithilfe“ entgeltlich erbrachten Leistungen der Forstverwaltungen bzw. -behörden sind diesen nicht eigentümlich und vorbehalten und somit nicht Ausfluss der hoheitlichen Tätigkeit; sie stellen vielmehr eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, die sich inhaltlich nicht von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen oder freiberuflichen Unternehmers unterscheidet.

Bereits das Erfordernis einer vertraglichen Dienstleistungsvereinbarung zwischen dem Waldbesitzer und der Forstverwaltung bzw. -behörde spricht gegen eine hoheitliche Tätigkeit.

Soweit die Tätigkeit im Rahmen einer Einrichtung (R 4.1 Abs. 2 KStR 2015) von einigem Gewicht (R 4.1 Abs. 5 KStR 2015) ausgeübt wird, besteht ein BgA.

Zum 01.01.2005 wurde ein Landesbetrieb Wald und Holz geschaffen, der die einzelnen Forstämter aufgenommen hat. Auf Ebene des Landesbetriebes Wald und Holz ist nunmehr zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen BgA erfüllt sind. Die Voraussetzungen sind nicht auf das einzelne Forstamt herunterzubrechen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**Friedhofsgärtnerei (Blumenverkäufe, Grabpflegeleistungen)**

Eine städtische Gärtnerei ist grundsätzlich ein BgA, während der Friedhof als Einrichtung des Bestattungswesens zum Hoheitsbereich der Gemeinde gehört.

Die Pflege privater Grabstätten durch städtische Gärtnereien oder durch Kirchengemeinden (Dauergrabpflegeverträge, Legate) und die Umrahmung privater Trauerfeiern (z.B. Ausschmücken der Friedhofskapelle, Gestellung des Organisten) gegen Entgelt durch eine jPdöR stellt auch dann einen BgA dar, wenn die Tätigkeit mit dem Personal und den sächlichen Mitteln der hoheitlichen Friedhofsverwaltung erledigt wird, vgl. BFH-Urteile vom [26.05.1977, BStBl II 1977 S. 813](#), und vom [14.04.1983, BStBl II 1983 S. 491](#) sowie vom [21.06.2001, BStBl II 2003 S. 810](#).

Blumenverkäufe und Grabpflegeleistungen sind wirtschaftliche, vom Hoheitsbetrieb abgrenzbare Tätigkeiten ([BFH-Urteil vom 14.04.1983, BStBl II 1983 S. 491](#)). Für bestimmte Blumenlieferungen kann der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG zur Anwendung kommen.

Gastwirtschaft

Die Verpachtung einer Gastwirtschaft mit Inventar ist die Verpachtung eines BgA und damit nach § 4 Abs. 4 KStG ein BgA. Vergleiche [BFH-Urteil vom 25.10.1989, BStBl II 1989 S. 868](#), [BFH-Urteil vom 11.07.1990, BStBl II 1990 S. 1100](#). Der EuGH hat diese Auffassung als grundsätzlich im Einklang mit der 6. EG-RL (ab 01.01.2007 MwStSystRL) angesehen (EuGH-Urteil vom 06.02.1997, UR 1997 S. 261).

Mehrere Gaststättenverpachtungen können zu einem Verpachtungsbetrieb zusammengefasst werden.

Grundstücksverkäufe

Grundstücksverkäufe der Gemeinden sind dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen, **soweit** die Gemeinden im Rahmen der von ihnen durchzuführenden **Boden- und Siedlungspolitik** tätig sind, Verfügung vom 27.11.1980, S 2706 - 45 - St 13 - 33 und FG Düsseldorf vom 09.03.2010 (EFG 2010 S. 1443). Der Boden- und Siedlungspolitik sind solche Grundstücksan- und -verkäufe zuzuordnen, die:

- eine geordnete städtebauliche Entwicklung und
- eine sozialgerechte Bodennutzung gewährleisten,
- der Durchführung städtebaulicher Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen,
- der Durchführung des Umlegungs- (§§ 45 ff. BBauG) und des Enteignungsverfahrens (§§ 85 ff. BBauG) sowie
- der Bereitstellung und Beschaffung von Bauland dienen.

Lediglich in den seltenen Fällen, in denen sich die Gemeinde außerhalb der sog. Boden- und Siedlungspolitik wie ein „privater Grundstücksspekulant“ verhält, ist ein BgA anzunehmen.

Dies ist auch der Fall, wenn die Gemeinden sonstige Leistungen (z.B. Werkleistungen) selbst erbringen.

Der Zusammenschluss einer jPdöR mit einer Kapitalgesellschaft führt insoweit zum Wegfall der „Hoheitlichkeit“ bei der jPdöR.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**Hochschulen**

Soweit eine Hochschule bzw. Universität ihr Personal entgeltlich der Hochschul- bzw. Universitätsklinik zur Verfügung stellt, ist für die Frage, ob hierdurch ein BgA „Personalgestellung“ begründet wird, zu unterscheiden, ob wissenschaftliches bzw. nichtwissenschaftliches Personal überlassen wird.

Bei der Überlassung des wissenschaftlichen Personals ist zu unterscheiden, ob die Tätigkeiten in der Klinik der Forschung und Lehre (als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren) oder der Versorgung der Erkrankten (als **nicht** hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren) dienen.

Soweit eine Abgrenzung möglich ist, sind die verschiedenen Tätigkeiten getrennt zu beurteilen.

Soweit eine Abgrenzung nicht möglich ist und die Tätigkeiten im Klinikum sowohl der Forschung und Lehre als auch der Versorgung der Kranken dienen und die überwiegende Zweckbestimmung im Bereich der Forschung und Lehre liegen, ist eine hoheitliche Zweckbestimmung gem. R 4.1 Abs. 3 KStR 2015 anzunehmen.

Hinsichtlich der Überlassung des der Krankenversorgung dienenden wissenschaftlichen Personals und der Überlassung des nicht wissenschaftlichen Personals gelten die allgemeinen Grundsätze der Personalgestellung.

Überlässt umgekehrt die Hochschul-/Universitätsklinik nichtwissenschaftliches Personal (Verwaltungspersonal) an die Universität, ist nach den Grundsätzen zur Amtshilfe / Beistandsleistungen (vgl. Tz. 9.12.1) zu prüfen, ob hierdurch ein BgA begründet wird oder nicht. Eine Zusammenfassung dieses ggf. entstehenden BgA mit dem BgA „Krankenversorgung“ ist nicht möglich.

Weitere Hinweise zur Hochschulproblematik ergeben sich unter den Begriffen „Forschungstätigkeit“, „Hörsaalvermietung“ bzw. „Studiengebühren“ (Rückfragen OFD zu S 2706 - 72 - St 13 - 33).

Hörsaalvermietung

Die Vermietung von Räumen vollzieht sich nach der Rechtsprechung des BFH i.d.R. im Rahmen der Vermögensverwaltung, wenn nicht „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von vorhandenem Vermögen i.S. einer Fruchtziehung aus den zu erhaltenden Substanzwerten in den Vordergrund tritt“ (vgl. R 15.7 Abs. 1 S. 2 EStR 2012).

Bezogen auf die kurzfristige Vermietung von Hörsälen an wechselnde Mieter ist das Urteil des [BFH vom 17.12.1957, BStBl III 1958 S. 96](#), analog anzuwenden.

Dem Urteil lag der Fall eines gemeinnützigen Vereins zu Grunde, der einen Saal und andere Nebenräume zur Abhaltung von Vorträgen, Lichtbilddarbietungen, Konzerten, Spielabenden und Versammlungen an Tagen vermietete, an denen er den Saal bzw. die Räume nicht selbst benötigte.

Der BFH führte hierzu aus, dass die bloße Vermietung unbeweglichen Vermögens grundsätzlich eine reine Vermögensverwaltung darstelle. Sie werde erst dann zu einem Gewerbebetrieb oder einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn bestimmte, für eine geschäftliche Betätigung sprechende Umstände hinzutreten.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Welche Umstände das im einzelnen Fall sein können, ist insbesondere in der [Entscheidung des BFH vom 28.09.1951, BStBl III 1952 S. 15](#), eingehend dargestellt. So sprechen in der Regel die spekulative Absicht, der häufige, die vermieteten Räume zur Ware machende Wechsel der Mieter, der dadurch bedingte, in kaufmännischer Weise eingerichtete Bürobetrieb, die nicht unbedeutenden Nebenleistungen des Vermieters und die nach außen in Erscheinung tretende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Dabei dürfen allerdings die Vorgänge, die den Vermieter zu einer bestimmten Nutzung veranlassen haben, nicht außer Betracht bleiben (Urteil des RFH VI 96/42 vom 01.07.1942, RStBl 1942, 1081). Berücksichtigt man, dass der Verein den Saal und die Nebenräume überwiegend zur Erfüllung seiner gemeinnützigen Zwecke zwar benötigt, aber nicht dauernd für diese Zwecke braucht und dass er zur ordnungsmäßigen Verwaltung seines Grundbesitzes eine Vermietung dieser Räume für die Zeit, in der er sie nicht selbst nutzt, anstreben muss, so ist es vertretbar, in der Vermietung eine bloße Vermögensverwaltung zu sehen.

Die für die Beurteilung des gemeinnützigen Vereins angeführten Merkmale sind auch für die Vermietung von Hörsälen und Seminarräumen der Hochschulen maßgebend.

Jagdverpachtung

Ob die Jagdverpachtung im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebes oder eines BgA ausgeübt wird, ist für den Bereich der KSt nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu prüfen.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG gehören Einkünfte aus der Jagd zu den Einkünften aus LuF, wenn sie mit einem LuF Betrieb im Zusammenhang stehen. Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen, in erster Linie also von Nutzhölzern. Die Tätigkeit darf sich nicht allein auf die Jagdverpachtung beschränken.

Ertragsteuerlich hat dies zur Folge, dass die Forstämter bei Unterhaltung landeseigener Forste und Wälder Einkünfte aus LuF erzielen. Hierzu zählen auch die Einkünfte aus der Jagdverpachtung. Allein durch die Tätigkeit der Jagdverpachtung wird daher kein BgA begründet.

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Einnahmen aus der Verpachtung eines Eigenjagdbezirks existiert eine umfangreiche Verfügung der OFD Münster vom 07.02.2001, S 7410 - 5 - St 11 - 32, sowie die Kurzinfo USt Nr. 22/2002 der OFD Münster und anlässlich des [Urteils des BFH vom 22.09.2005, BStBl II 2006 S. 280](#) - Kurzinfo USt Nr. 20/2006.

Erlöse aus Jagdverpachtung unterliegen demnach nicht der Durchschnittssatzbesteuerung (vgl. auch Abschn. 2.11 Abs. 19 UStAE).

Kantinenbetrieb

Eine von einer jPdÖR betriebene Kantine stellt eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, vgl. RFH-Urteil vom 15.10.1931 (RStBl 1932 S. 82) und vom 01.03.1938 (RStBl S. 477) und H 4.4 BgA im Rahmen eines Hoheitsbetriebs KStH 2015. Zur Beurteilung eines Verlustes aus einem Mensa-/Kantinenbetrieb vgl. die Ausführungen unter „Mensabetrieb“ in diesem.

Bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Abgabe von verzehrfertigen Speisen wird auf Abschnitt 3.6 UStAE verwiesen. Auf die [Urteile des EuGH vom 10.03.2011](#) (Az. C-497/09, C-499/09, C-501/99 und C-502/99) sowie des [BFH vom 30.06.2011, BStBl II 2013 S. 246](#), sowie das [BMF-Schreiben vom 20.03.2013, BStBl I 2013 S. 444](#), bezüglich der Abgabe von Speisen wird hingewiesen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**Kartenverkauf (Landkarten, Vermessungskarten)**

Der Verkauf von z.B. historischen Karten, Straßenkarten oder Wanderkarten stellt einen BgA dar.

Kindergärten

Dass kommunale Kindergärten grundsätzlich einen BgA begründen können, wurde auch vom BFH im [Urteil vom 11.02.1997, I R 161/94](#), entsprechend beurteilt. Dieser Auffassung hat sich auch der V. Senat des BFH in seinem [Urteil vom 18.12.2003, V R 66/01](#), angeschlossen. Danach wird eine Stadt beim Betrieb einer Kindertagesstätte als Unternehmer tätig, weil der Aufnahme der Kinder in den verschiedenen Fällen ein privatrechtlicher Vertrag zu Grunde liege. Die Urteile sind bislang nicht amtlich veröffentlicht.

Mit [Urteil vom 12.07.2012, BStBl II 2012 S. 837](#), hat der BFH entschieden, dass kommunale Kindergärten aufgrund des Wettbewerbs mit anderen Betreibern von Kindergärten und Kindertageseinrichtungen Betriebe gewerblicher Art seien. Eine Klärung, ob dabei die Regelungen der Gemeinnützigkeit (§§ 51 ff. AO, § 52 Abs. 2 Nr. 4 und 7 AO) anzuwenden sind, wurde nicht eindeutig herbeigeführt und einem zweiten Rechtsgang überlassen.

Bei der Prüfung, ob der Betrieb eines Kindergartens einen BgA darstellt, ist auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen. Dabei gelten die allgemeinen Grundsätze des § 4 KStG.

Die Tatsache, dass der Jahresumsatz 35.000 Euro nachhaltig übersteigt, ist ein wichtiger Anhaltspunkt dafür, dass sich eine Tätigkeit wirtschaftlich aus der Gesamtbetätigung einer jPdÖR heraushebt, vgl. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015.

Soweit Kindergärten, Kinderhorte und Kindertagesstätten von öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften geführt werden, sind keine BgA anzunehmen. Bei diesen Einrichtungen steht regelmäßig eine pastorale Aufgabe im Vordergrund, die private Unternehmer sowie Städte und Gemeinden nicht in gleicher Weise wahrnehmen können.

Erzielt der BgA Kindergarten / Kindertagesstätte dauerhaft Verluste, können diese unter die bildungspolitischen Gründe i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG fallen.

Konzessionsabgaben

Die Erzielung von Konzessionsabgaben, die Elektrizitätswerke und ähnliche Versorgungsbetriebe an die Gemeinden und sonstige Gebietskörperschaften für die Verlegung ihrer Leitungen in öffentliche Wege und die Gewährung des ausschließlichen Versorgungsrechts im Gebiet der jPdÖR bezahlen, begründet keinen BgA, [RFH vom 20.09.1938 - I 303/38, RStBl 1938 S. 1184](#).

Kommunale Datenverarbeitung

Die Bereitstellung einer EDV-Anlage durch eine jPdÖR an eine andere jPdÖR gegen Kostenerstattung ist als hoheitliche Tätigkeit (Amtshilfe) zu beurteilen, wenn die EDV-Anlage im hoheitlichen Bereich genutzt wird, vgl. Verfügung vom 07.11.1984 - S 2706 - 15 - St 13 - 31.

Kreditvergabe an kommunale Eigengesellschaften

Vergeben jPdÖR refinanzierte Kredite an ihre Eigengesellschaften, ist regelmäßig von einer Betätigung i.R. einer Vermögensverwaltung auszugehen, wenn der Kredit keinem bestehenden BgA als Betriebsvermögen zuzuordnen ist. Ob bei Hinzutreten weiterer Umstände eine

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

wirtschaftliche Betätigung vorliegt, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 KStG einen BgA begründet, entscheidet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

Krematorien

Nach der Verabschiedung des Bestattungsgesetzes NRW (BestG NRW) vom 17.06.2003 sind ab dem 01.09.2003 die Städte und Gemeinden als Friedhofsträger berechtigt, die Errichtung und den Betrieb von Krematorien mit Zustimmung der Genehmigungsbehörde widerruflich einem Übernehmer zu übertragen.

Mit [Urteil vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022 \(vgl. auch BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597\)](#), hat der BFH die Verwaltungsauffassung bestätigt und entschieden, dass der Betrieb eines Krematoriums durch eine jPdÖR einen BgA begründet. In seiner Urteilsbegründung führt er aus, dass bei wirtschaftlichen Betätigungen, die landesrechtlich der öffentlichen Hand vorbehalten seien und lediglich im Wege der Beleihung einem privaten Unternehmer übertragen werden können, nur dann ein Hoheitsbetrieb anzunehmen sei, wenn eine Wettbewerbsbeeinträchtigung insgesamt ausgeschlossen werden könne.

Sofern zwischen einem beliebigen privaten Unternehmer und der öffentlichen Hand Wettbewerb herrsche, weil der Leistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Leistung nicht verpflichtet sei, sondern zwischen dem Beliehenen und der jPdÖR wählen könne und öffentliche und private Unternehmen ihre Preise frei gestalten können, begründe die Tätigkeit bei der jPdÖR einen BgA.

Selbst wenn ein Wettbewerb zwischen Beliehenem und jPdÖR zu verneinen sei, führe die Tätigkeit unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 4 KStG zur Annahme eines BgA, wenn eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Mitgliedstaaten, z.B. durch einen örtlich nicht eingegrenzten Markt, nicht ausgeschlossen werden kann. Es liege somit unter diesen Voraussetzungen regelmäßig selbst dann ein BgA vor, wenn innerhalb eines Bundeslandes eine Aufgabe nur durch jPdÖR wahrgenommen werde.

Die Bundesländer könnten zwar im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz entscheiden, welche Aufgaben sie der öffentlichen Hand vorbehalten. Die ertragsteuer- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Betätigung der öffentlichen Hand seien jedoch der Regelungskompetenz der Länder entzogen und richteten sich nach Bundesrecht.

Die Frage, ob der Betrieb eines Krematoriums durch Städte und Gemeinden zu einem BgA führt, richtet sich somit nicht - wie bisher angenommen - ausschließlich nach den Bestimmungen der einzelnen Länder, sondern im Wesentlichen nach der Frage eines - auch länder- und bundesübergreifenden - bestehenden Wettbewerbs.

Nach einem Beschluss der USt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sind Krematorien der öffentlichen Hand, sofern sie nicht in der Vergangenheit als BgA qualifiziert worden sind, ab dem 01.01.2005 zwingend als solche zu behandeln. Ihre Leistungen unterliegen dem allgemeinen Steuersatz von zurzeit 19%.

In der steuerlichen Gewinnermittlung sind die Erträge und Aufwendungen des BgA „Krematorium“ zu erfassen. Soweit die Stadt Aufgaben des Bestattungswesens wahrnimmt, ist sie hoheitlich tätig (vgl. H 4.5 Friedhofsverwaltung KStH 2015).

Dem Betrieb des Krematoriums sind die Leistungen zuzuordnen, die unmittelbar mit der Einäscherung zusammenhängen. Dies betrifft im Wesentlichen die Einnahmen für die Einäsche-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

rung (einschließlich der Aschekapsel) sowie für den (erstmaligen) Urnenversand. Der durch eine Umbettung bedingte Urnenversand gehört zum Hoheitsbetrieb „Bestattungswesen“.

Weitere Leistungen sind regelmäßig dem Hoheitsbetrieb „Bestattungswesen“ zuzuordnen. Dies betrifft z.B. die Aufbahrung des Verstorbenen, die Kühlung des Leichnams bis zur Einäscherung, die Bereitstellung der Trauerhalle und die Überlassung der Urnengrabstätte auf dem Friedhof. Aufwendungen, die sowohl den Hoheitsbetrieb als auch das Krematorium betreffen (z.B. Kosten der allgemeinen Verwaltung), sind im angemessenen Umfang als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Lebensmitteluntersuchungsanstalten

Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung sind Hoheitsbetriebe (R 4.4 Abs. 1 KStR 2015).

Märkte

Unterhält eine Gebietskörperschaft eine Marktverwaltung, die Wochenmärkte und Jahrmärkte veranstaltet und durch Verpachtung von Standplätzen Einnahmen erzielt, ist die Marktverwaltung ein BgA, wenn sich die Marktverwaltung wirtschaftlich aus der Gesamtbetätigung der Gebietskörperschaft heraushebt. Die Durchführung von Marktveranstaltungen ist nicht als Ausübung hoheitlicher Gewalt i.S.v. § 4 Abs. 5 KStG anzusehen. Es handelt sich vielmehr um eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, die in erster Linie dadurch charakterisiert ist, dass die Kommune den Marktbesuchern Gelegenheit zum Abschluss von Rechtsgeschäften mit den Marktbesuchern bietet, [BFH vom 26.02.1957, BStBl III 1957 S. 146](#).

Die Überlassung von Standplätzen gegen Entgelt an die Beschicker von Wochenmärkten ist auch dann keine hoheitliche Tätigkeit eines städtischen Marktbetriebs, wenn die Marktveranstaltungen auf öffentlichen Straßenflächen stattfinden.

Öffentliche Straßenflächen einer Gemeinde gehören zum gemeindlichen Hoheitsbereich. Sie können zwar wesentliche Betriebsgrundlagen eines BgA, aber nicht dessen Betriebsvermögen sein, vgl. [BFH vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 558](#).

In Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. [BFH vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 558](#)) hat der BFH mit [Urteil vom 06.11.2007, BStBl II 2009 S. 246](#), entschieden, dass Hoheitsvermögen zwar kein Betriebsvermögen eines BgA sein kann (vgl. insoweit auch [BFH-Urteil vom 07.11.2007, BStBl II 2009 S. 248](#), zur öffentlichen Toilettenanlage als gewillkürtes BV eines BgA), dass die Zahlungen des BgA in Form von Sondernutzungsentgelten aufgrund Gebührensatzung an die Trägerkörperschaft für die Nutzung der Wirtschaftsgüter jedoch als Betriebsausgaben anerkannt werden können und nicht als vGA den Gewinn des BgA erhöhen.

Dies hat zur Folge, dass die Zahlungen zwar den Gewinn des BgA mindern, die Trägerkörperschaft die Beträge jedoch im hoheitlichen Bereich vereinnahmt.

Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass derartige Sondernutzungsentgelte auch von privaten Dritten zu erheben seien und bei diesen bei betrieblicher Veranlassung zu Betriebsausgaben führen würden. Unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung sei es nicht begründbar, die Zahlung durch einen BgA nicht als Betriebsausgabe zu behandeln.

Eine vGA kann lediglich dann vorliegen, wenn die Trägerkörperschaft ihren BgA gezielt mit entsprechenden öffentlich-rechtlichen Sondernutzungsentgelten oder mit höheren Sondernutzungsgebühren belastet, die sie von Dritten nicht verlangen würde. Der BFH hat den Grund-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

satz des Fremdvergleichs ausdrücklich in seinem Urteil erwähnt. Darüber hinaus muss der Trägerkörperschaft ein angemessener Restgewinn verbleiben.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Vermietung von Standflächen für Wochen-, Jahr-, und Flohmärkte wird auf das [BFH-Urteil vom 24.01.2008, BStBl II 2009 S. 60](#) und das dazu ergangene [BMF-Schreiben vom 15.01.2009, BStBl I 2009 S. 69](#) verwiesen.

Mit Urteil vom 03.03.2011, [BStBl II 2012 S. 74](#), hat der BFH entschieden, dass eine Gemeinde, die einen Marktplatz sowohl für eine stpfl. wirtschaftliche Tätigkeit, als auch als Straßenbaulastträger für hoheitliche Zwecke verwendet, aus den von ihr bezogenen Leistungen für die Sanierung des Marktplatzes zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Für Zwecke der Feststellungen zur Vorsteueraufteilung wurde die Sache an das FG zurückverwiesen. Im Nachgangsverfahren (Beschluss nicht dokumentiert) haben sich die Beteiligten in 2011 im Sinne dieser Vorgaben verständigt.

In einem weiteren Verfahren hat der BFH entschieden ([BFH-Urteil vom 13.02.2014, BStBl II 2017 S. 846](#)), dass eine Gemeinde bei der Vermietung von Standflächen für eine Kirmesveranstaltung auf zivilrechtlicher Grundlage als Unternehmerin handelt. Die Standplatzvermietung ist dann jedoch gem. § 4 Nr. 12a UStG als steuerfrei zu beurteilen, wenn die Überlassung der Standplätze das wesentliche Leistungselement ist.

Mensabetriebe

Die Mensa- und Cafeteria-Betriebe der als rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts zu beurteilenden Studentenwerke im Land NRW bilden einen BgA. Das Studentenwerk ist insoweit von der KSt und GewSt befreit, wenn der Betrieb nach seiner Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung als Zweckbetrieb ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Abs. 1 Nr. 6 GewStG). Die Zweckbetriebseigenschaft des Mensa- und Cafeteria-Betriebs richtet sich nach § 66 AO. Dabei sind Studenten als wirtschaftlich hilfsbedürftig im Sinne des § 53 AO anzusehen. Auf sie entfallen in aller Regel zwei Drittel der Leistungen des Betriebs, siehe auch KSt-Kartei NW § 5 KStG Karte H 61.

Wegen der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung vgl. Abschn. 4.18.1 Abs. 9 UStAE und Abschn. 12.9 Abs. 4 Nr. 6 UStAE, sowie Verfügung der Thüringer Landesfinanzdirektion vom 11.07.2016 (S 0185 A-10-A 3.19 zwecks Begriffserläuterungen).

Verluste aus einem von einer (Verwaltungshoch-)Schule betriebenen Mensa-/Kantinenbetrieb, in welchem u. a. verbilligte Speisen an Anwärter/innen oder Schüler/innen ausgegeben werden, können nach einem Beschluss der Körperschaftsteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG aus sozialpolitischen Gründen begünstigt sein.

„Sozialpolitische Gründe“ entsprechen in ihrem Begriffskontext der in § 66 AO enthaltenen Definition der Wohlfahrtspflege. Diesem Grundgedanken folgend ist es somit auch zur Annahme „sozialpolitischer Gründe“ erforderlich, dass sowohl der in § 66 AO geforderte Bezug zu bestimmten Personengruppen (§ 66 Abs. 1 i. V. m. § 53 AO) besteht als auch die jeweiligen Maßnahmen in dem sich nach § 66 Abs. 3 AO ergebenden Umfang genau diesen Personen zugutekommen. Unter dieser Maßgabe kann der Kantinenbetrieb einer (Verwaltungshoch-)Schule als begünstigtes Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG gelten.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**Musikschulen**

Musikschulen stellen einen BgA dar (vgl. [BFH-Beschluss vom 25.07.2002, I B 52/02](#)).

Naturschutzbehörden - Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen

Personen, die Landschaften in ihrer natürlichen Beschaffenheit maßgeblich und nachhaltig verändern, sind naturschutzrechtlich dazu verpflichtet, entsprechende Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahmen vorzunehmen, § 15 Abs. 2 Bundesnaturschutzgesetz (BNatSchG). Nach § 15 Abs. 6 BNatSchG und § 5 Abs. 1 Landschaftsgesetz NRW (LG NRW) hat der Verursacher ein Ersatzgeld an die kreisfreie Stadt oder Kommune zu entrichten, wenn die Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahmen nicht oder nicht ihrem Zweck entsprechend durchgeführt werden können. Dieses Ersatzgeld ist zweckgebunden für Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege zu verwenden. Der Ausgleich ist auch im Rahmen von vorgezogenen Kompensationsmaßnahmen möglich. Die durch die untere Landschaftsbehörde anerkannte Maßnahme des Naturschutzes oder der Landschaftspflege wird dabei hinsichtlich des Umfangs der Verbesserung bewertet und dem Ökokonto i.S.d. § 5a LG NRW gutgeschrieben. Die Ökopunkte sind vom Inhaber des Ökokontos frei veräußerbar.

Veräußert eine jPdÖR Ökopunkte, so richtet sich die steuerliche Behandlung grundsätzlich nach den allgemeinen Kriterien. Soweit die Ökopunkte durch Maßnahmen an land- und forstwirtschaftlichen Flächen entstanden sind, führt die Veräußerung ebenfalls zu ertragsteuerlich unbeachtlichen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Umsatzsteuerlich unterliegen diese nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG. Die Steuerbefreiungen aus § 4 Nr. 8 UStG (Wertpapiere) oder § 4 Nr. 12 UStG (Grundstücksüberlassung) kommen ebenfalls nicht in Betracht (vgl. Verfügung vom 22.05.2015, S 7410 - 2014/0002).

Ein BgA liegt dann vor, wenn die Gebietskörperschaft mit den Ökopunkten „handelt“, also mit Gewinnaufschlag weiterverkauft. Davon zu separieren sind die Fälle, in denen der Eingriffsverursacher mit der jPdÖR einen öffentlich-rechtlichen Vertrag abschließt, wonach der nach dem landschaftsplanerischen Fachbeitrag ermittelte Wert des Eingriffes durch eine Ausgleichszahlung abgelöst wird mit dem Ziel, die Zahlung für eine Aufwertungsmaßnahme eines Dritten zu verwenden. Hier liegt kein Handel vor, sondern nur eine Weiterleitung der Mittel vom Verursacher an den Inhaber des Ökokontos.

Parkhäuser

Mit der Unterhaltung von Parkhäusern außerhalb öffentlicher Straßen begründet die Kommune einen BgA, vgl. [BFH-Urteil vom 08.11.1989, BStBl II 1989 S. 242](#), und R 4.5 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015. Der Betrieb eines Parkhauses ist auch dann eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn sich die jPdÖR auf Grund einer Benutzungssatzung der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient (vgl. [BFH-Urteil vom 10.12.1992, BStBl II 1993 S. 380](#), sowie R 4.5 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015).

Mit [Urteil vom 16.12.2010, EFG 2011 S. 676](#), hat das FG Köln für Zwecke der USt entschieden, dass eine Kommune auch mit dem Betrieb einer Tiefgarage hoheitlich tätig werden könne. In dem Urteilsfall hatte die Klägerin die kostenpflichtige Parkraumüberlassung als Maßnahme zur Regelung des ruhenden Verkehrs im Rahmen der StVO dergestalt vorgenommen, dass sie im Rahmen ihrer gesetzlichen Zuständigkeiten das gebührenpflichtige Parken durch straßenverkehrsrechtliche Anordnung verfügt und dies bei den streitgegenständlichen Parkflächen durch das Aufstellen der nach der StVO vorgesehenen Beschilderung bekannt gemacht

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

habe. Eine Wettbewerbsverzerrung liege nicht vor, da die Parkflächen nur zeitweise gebührenpflichtig überlassen würden.

Mit [Urteil vom 01.12.2011, BStBl II 2017 S. 834](#), hat der BFH das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und die Klage der betroffenen Kommune abgewiesen. Auch wenn die Kommune auf öffentlich rechtlicher Basis gehandelt habe, so stehe sie jedoch mit dem Betrieb des Parkhauses im Wettbewerb zu privaten Parkhausbetreibern. Die Behandlung als Nichtunternehmer würde insoweit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Ohne dass die straßenrechtliche Einordnung für die umsatzsteuerliche Beurteilung maßgeblich sei, sei zwischen eigenen Parkplatzflächen mit selbständiger Bedeutung und unselbständigen Parkflächen als Teil der öffentlichen Straße zu unterscheiden.

Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen ist steuerpflichtig gemäß § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG, wenn sie nicht Nebenleistung einer steuerfreien Grundstücksvermietung ist.

Parkplätze, bewachte u. Parkraumbewirtschaftung

Die Unterhaltung von bewachten Parkplätzen ist eine wirtschaftliche Tätigkeit. Vergleiche [BFH-Urteil vom 22.09.1976, BStBl II 1976 S. 793](#), sowie H 4.5 Parkraumbewirtschaftung KStH 2015. Dies gilt auch dann, wenn die motorisierten Besucher aus tatsächlichen Gründen wie Umleitungen oder Straßensperrungen gezwungen sind, den Parkplatz zu benutzen. Die Überlassung von Parkplätzen an Arbeitnehmer eines öffentlichen Arbeitgebers kann u. U. zur Annahme eines BgA führen, vgl. R 4.5 Abs. 4 Satz 3 KStR 2015.

Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung von einer wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. § 4 KStG ist nach den Grundsätzen des ESt-Rechts vorzunehmen. Danach nimmt die Überlassung von Stellplätzen dann einen gewerblichen Charakter an, wenn besondere Umstände hinzukommen. Solche Umstände können nach der Rechtsprechung ([BFH-Urteil vom 21.08.1990, BStBl II 1991 S. 126](#)) darin bestehen, dass die Verwaltung des Grundbesitzes infolge des ständigen und schnellen Wechsels der Mieter eine Tätigkeit erfordert, die über das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß hinausgeht, oder darin, dass der Vermietende zugleich Leistungen erbringt, die eine bloße Vermietungstätigkeit überschreiten (z.B. die Bewachung der abgestellten Fahrzeuge).

Ein gewerblicher Charakter dürfte in den Fällen der entgeltlichen Parkraumüberlassung an Bedienstete i.d.R. zu verneinen sein, weil die Parkplatzüberlassung im Allgemeinen ohne feste Zuordnung an einzelne Fahrzeughalter und ohne weitere Leistungen erfolgt. Die Verwaltung erfordert lediglich einen für die Annahme einer Vermögensverwaltung üblichen Aufwand.

Parkuhren, Parkscheinautomaten

Der Betrieb von Parkuhren oder von Parkscheinautomaten durch jPdöR ist grundsätzlich als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, soweit er im Rahmen der Straßenverkehrsordnung (StVO) durchgeführt wird, vgl. [BFH-Urteil vom 27.02.2003, BStBl II 2004 S. 431](#) (siehe R 4.5 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015). Die kostenpflichtige Parkraumüberlassung als Maßnahme zur Regelung des ruhenden Verkehrs im Rahmen der Straßenverkehrsordnung erfolgt immer dann, wenn die zuständige Straßenverkehrsbehörde das gebührenpflichtige Parken durch straßenverkehrsrechtliche Anordnungen verfügt und dies durch das Aufstellen der nach der StVO vorgesehenen Beschilderung bekannt gemacht hat. Dieser Grundsatz gilt u.E. unter Zugrundelegung der Ausführungen des [BFH-Urteils vom 01.12.2011, BStBl II 2017 S. 834](#), zu den

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

verschiedenen Parkplatztypen allerdings nur für die im Rahmen der StVO erfolgte Überlassung von unselbständigen Parkplätzen (Parkplätze, Parkbuchten und Rastplätze, soweit sie mit einer Fahrbahn in Zusammenhang stehen). Unselbständige Parkplätze sind Teil der öffentlichen Straßenfläche und somit Hoheitsvermögen, dessen entgeltliche Überlassung im Rahmen der StVO als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen ist.

Anders zu würdigen ist hingegen die Bereitstellung von sog. selbständigen Parkplatzflächen (öffentliche Parkflächen in Parkhäusern, Tiefgaragen oder zusammenhängende Parkflächen außerhalb öffentlicher Straßen). Gem. R 4.5 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015 ist diese auch dann als wirtschaftliche Tätigkeit und somit nicht als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, wenn sich die jPdÖR aufgrund einer Benutzungssatzung oder einer Widmung zum öffentlichen Verkehr der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient. Die Bewirtschaftung selbständiger Parkplatzflächen im Rahmen der StVO ist nicht als Ausübung öffentlicher Gewalt zu würdigen, da die entgeltliche Überlassung selbständiger Parkplatzflächen nicht einer jPdÖR vorbehalten ist (vgl. Tz. 8.7).

Bei der Beurteilung, ob Parkplätze Teil des hoheitlichen Straßenkörpers oder selbständige Parkflächen sind, kommt es neben der straßenrechtlichen Widmung auch auf die jeweiligen örtlichen Verhältnisse an. Wie das [BFH-Urteil vom 01.12.2011, a.a.O.](#), gezeigt hat, kann eine größere zusammenhängende Fläche mit zahlreichen Parkbuchten nicht allein dadurch hoheitlich bewirtschaftet werden, dass die zwischen den Parkbuchten gelegenen Fahrstreifen durch kommunale Satzung zur Straße gewidmet werden. In diesem Fall dient der Fahrstreifen der Erreichbarkeit der Parkbuchten. Im ansonsten normalen Straßenbild hingegen werden die Fahrstreifen am Rand durch Parkbuchten nur erweitert, so dass die Parkbuchten im Verhältnis zum Straßenkörper einen untergeordneten Umfang einnehmen und damit dem Straßenverkehr dienen.

Eine andere Auffassung vertritt das [FG Baden-Württemberg mit Urteil vom 08.04.2016, 10 K 1439/14](#). Das FG führt aus, eine Stadt, die in Umsetzung eines Parkraumkonzepts aus Gründen der Sicherheit und Ordnung als Straßenverkehrsbehörde Parkflächen im Rahmen einer rein hoheitlichen Maßnahme (§ 44 Abs. 1 i.V.m. § 45 Abs. 1 und 3 StVO, § 5 Abs. 6 Satz 1 StrG BW) öffentlich zugänglich macht und auf den gebührenpflichtigen Parkplätzen die Aufstellung von Parkscheinautomaten nach § 13 StVO und entsprechender Verkehrszeichen anordnet, die Parkplätze nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art betreibt. Es handle sich insofern um eine hoheitliche Tätigkeit.

Beachte:

Unter Bezugnahme auf die Übergangsregelungen gem. den BMF-Schreiben vom [16.12.2016, BStBl I 2016 S. 1451](#), und vom [27.07.2017, BStBl I 2017 S. 1239](#), ist die Differenzierung zwischen selbständigen und unselbständigen Parkplätzen auf vor dem 01.01.2017 erbrachte Parkierungstätigkeiten und in den Fällen einer wirksamen Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG auf vor dem 01.01.2021 erbrachte Parkierungstätigkeiten u.E. jedoch nicht vorzunehmen. Für diesen Zeitraum ist das [BFH-Urteil vom 27.02.2003, a.a.O.](#), auch auf die Anwendung des § 4 KStG zu erstrecken (vgl. [Kurzinformat Nr. 06/2018 vom 25.10.2018 der OFD NRW](#)).

In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache mit der OFD.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Personalgestellung

Die Gestellung von Personal durch eine jPdöR gegen Erstattung der Kosten ist in den folgenden Fällen eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den in R 4.1 KStR 2015 genannten Voraussetzungen zur Annahme eines BgA führt:

- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an einen BgA einer anderen jPdöR
- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an privatrechtliche Unternehmer, auch an eine Eigengesellschaft

Eine entgeltliche Personalgestellung durch die öffentliche Hand an privatrechtliche Unternehmen führt dann **nicht** zur Annahme eines BgA, wenn sie eine Folge organisatorisch bedingter äußerer Zwänge (Wechsel der Rechtsform, Unkündbarkeit) ist, die Beschäftigung gegen Kostenerstattung im Interesse der betroffenen Bediensteten zur Sicherstellung deren erworbener Rechte aus dem Dienstverhältnis mit einer jPdöR erfolgt (vgl. die Regelungen in § 123a BRRG), die Personalgestellung auf den zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen Personalbestand begrenzt ist und die Gestellung nicht das äußere Bild eines Gewerbebetriebes annimmt. Eine Beschäftigung gegen Kostenerstattung ist dann ohne steuerliche Bedeutung, wenn damit nicht ein nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ausgerichtetes Streben nach Gewinn im Vordergrund steht. Eine pauschale Ermittlung zukünftiger Pensionskosten steht dem nicht entgegen. Wird auch Personal überlassen, das erst nach dem Zeitpunkt der organisatorischen Änderungen (z.B. Ausgliederung oder Änderung der Rechtsform) neu eingestellt worden ist, ist die Gestellung des Personals insgesamt als BgA zu beurteilen. Eine Aufteilung in die Überlassung von Altpersonal und neu eingestelltem Personal kommt nicht in Betracht, auch wenn hierfür besondere Gründe vorgetragen werden.

Die Überlassung von Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen gegen Kostenerstattung an privatrechtliche Unternehmer führt **nicht** zur Annahme eines kst-lichen BgA „Personalgestellung“, weil begrifflich von einer Personalgestellung nur dann ausgegangen wird, wenn die überlassenen Personen Arbeitnehmer des Gestellenden sind. Die Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen stehen jedoch nicht in einem Arbeitsverhältnis zum Staat (vgl. Entscheidung des Kammergerichts in NJW 1953 S. 957), sondern sie werden - sei es auf ihr Verlangen, sei es auf Anordnung der Strafanstalt - nur im Rahmen des hoheitlichen Gewaltverhältnisses tätig

Eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt in den folgenden Fällen **nicht** vor:

- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an eigene BgA
- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an den Hoheitsbereich einer anderen jPdöR (Amtshilfe)

Wegen der ust-rechtlichen Behandlung vgl. Abschn. 2.11 Abs. 15 UStAE.

Hinsichtlich der Personalgestellung zwischen Hochschulen bzw. Universitäten und den Hochschul- bzw. Universitätskliniken siehe unter dem Begriff „Hochschule“.

Hinweise zur ust-steuerlichen Behandlung einer unentgeltlichen Personalgestellung ergeben sich aus dem [BFH-Urteil vom 06.12.2007, BStBl II 2009 S. 493](#), sowie aus dem [BMF-Schreiben vom 30.01.2003, BStBl I 2003 S. 154](#).

Photovoltaikanlage

JPdöR (insbesondere Kirchengemeinden) betreiben vielfach Photovoltaikanlagen. Um in den Genuss des Vorsteuerabzugs für die Anlagen zu kommen, beantragen die jPdöR die Behandlung der Anlagen als BgA, auch wenn die erzielten Umsätze die Grenze der wirtschaftlichen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bedeutsamkeit für die Annahme eines BgA (35.000 Euro-Grenze, vgl. R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015) nicht überschreiten. Nach einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kann dem Antrag der jPdöR wegen der vorliegenden Wettbewerbssituation zu privaten Betreibern von Photovoltaikanlagen uneingeschränkt gefolgt werden. Die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Betrieb nach Maßgabe des EEG gefördert wird, d.h. der Betreiber das Recht auf Einspeisung der gewonnenen Energie in Netze zu garantierten Preisen hat. Die Entscheidung, den Betrieb der Photovoltaikanlage als BgA auch unterhalb der Umsatzgrenze von 35.000 Euro ansehen zu wollen, bindet die jPdöR allerdings auch für die Folgejahre, sofern sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern.

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage begründet einen Versorgungsbetrieb gem. § 4 Abs. 3 KStG (vgl. Rz. 14 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)). Zur umsatzsteuerlichen Behandlung vgl. Abschn. 2.5 UStAE und [BMF-Schreiben vom 19.09.2014, BStBl I 2014 S. 1287](#), sowie [Umsatzsteuer-Kartei des Ministeriums der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt vom 14.03.2018 \(42-S 7300-157\)](#).

Schülerfirmen

Öffentliche Schulen werden kst-rechtlich prinzipiell dem hoheitlichen Bereich zugeordnet. Allerdings können auch wirtschaftliche Tätigkeitsfelder im eigentlich hoheitlichen Aktionsradius einer öffentlichen Schule bestehen. Als Schülerfirmen werden solche Gruppen von Schülern verstanden, die sich unter dem Dach einer Schule durch Vermarktung von Produkten und Dienstleistungen aktiv am Markt betätigen.

Die Schülerfirmen sind beim Vorliegen der in § 4 KStG genannten Voraussetzungen als stpfl. BgA zu beurteilen.

Erzielt z.B. ein Schülerunternehmen nachhaltig einen steuerbaren Umsatz von mehr als 35.000 Euro im Jahr, muss grundsätzlich von einem stpfl. BgA ausgegangen werden. In diesen Fällen wird unterstellt, dass die Herstellung und Veräußerung von Waren oder die entgeltlichen Dienstleistungen den Umfang überschreiten, der zur Erfüllung der beruflichen Qualifizierungs- und Umschulungsmaßnahmen notwendig ist. Eine Beurteilung als gemeinnütziger BgA ist beim Überschreiten der Wertgrenzen nicht möglich.

Für einen solchen BgA fällt allerdings nur dann KSt an, wenn das Einkommen den Freibetrag von 5.000 Euro pro Jahr (vgl. § 24 KStG) übersteigt.

Schwimmbäder/öffentlicher Badebetrieb

Wird ein gemeindliches Schwimmbad sowohl für das Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badebetrieb (Jedermannschwimmen) genutzt, so ist unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt, **die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb** grundsätzlich als selbständige wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen. Die wirtschaftliche Tätigkeit ist unter den in R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 genannten Voraussetzungen ein BgA.

Der BgA besteht ausschließlich in der Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb. Die Nutzung für hoheitliche Zwecke des Schulschwimmens ist nicht dem BgA zuzurechnen. Dabei spielt es keine Rolle, ob öffentliche Schulen das Bad nutzen, die in Trägerschaft der jPdöR stehen, der das Bad gehört, oder in Trägerschaft anderer jPdöR stehen. Im letzteren Fall liegen hoheitliche Beistandsleistungen vor.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Es sind also nicht alle durch den Betrieb des Schwimmbades veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgabe des BgA anzuerkennen. Es hat vielmehr eine sachgerechte Aufteilung der Kosten auf den hoheitlichen Bereich und den Bereich des BgA zu erfolgen (z.B. nutzerabhängiger oder zeitabhängiger Schlüssel). Dies gilt aus Vereinfachungsgründen auch für Abschreibungsbeträge. Beträgt die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb mehr als 50%, ist das Grundstück/Gebäude zwar vollumfänglich dem BgA zuzuordnen. Der auf das Schulschwimmen entfallende Abschreibungsaufwand ist jedoch außerhalb der Gewinnermittlung steuerlich wieder zu neutralisieren.

Der Hoheitsbetrieb „Schulschwimmen“ darf nicht mit dem BgA „öffentlicher Badebetrieb“ oder mit einem gewinnträchtigen Versorgungsbetrieb zusammengefasst werden.

Ab VZ 2009 (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG i.d.F. des JStG 2009) sind deshalb die einzelnen Tätigkeiten einer solchen GmbH, die mehrere Tätigkeiten ausübt, von denen mindestens eine ein gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft darstellt, gem. § 8 Abs. 9 KStG verschiedenen Sparten zuzuordnen, wenn auch die Tatbestände des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG (Mehrheit der Stimmrechte bei der jPdÖR, ausschließliche Verlusttragung durch diese) erfüllt sind.

Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen bilden die Verluste aus dem Bereich des Schulschwimmens gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG und die Verluste des öffentlichen Badeverkehrs gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG jeweils eine gesonderte Sparte. Eine Korrektur der Verluste durch den Ansatz einer vGA scheidet ab VZ 2009 aus (vgl. Tz. 15.2). Die spartengetreunte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte steht der „Einheit“ der Gewinnermittlung für die Eigengesellschaft nicht entgegen. Alle Wirtschaftsgüter, die dem Badebetrieb zuzurechnen sind, stellen BV der Eigengesellschaft dar. Die hierauf entfallenden jährlichen AfA-Beträge sind sachgerecht (zu möglichen Aufteilungsschlüsseln vgl. oben) auf die Sparte „Schulschwimmen“ und die Sparte „öffentliches Bad“ aufzuteilen (vgl. Tz. 15.2.3).

Vor dem BFH ist unter den Az. [I R 50/17](#) ein Revisionsverfahren zu der Rechtsfrage anhängig, ob die Verluste aus dem Schulschwimmen in einem von einer Kapitalgesellschaft betriebenen öffentlichen Bad der gesonderten Sparte gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG zuzuordnen sind, oder ob es sich hierbei ebenfalls um wirtschaftliche Dauerverluste handelt, die von der Kapitalgesellschaft aus gesundheitspolitischen Gründen hingenommen werden und somit Eingang in die Sparte gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG finden müssen. Das FG Münster als Vorinstanz hat mit [Urteil v. 26.04.2017, EFG 2017 S. 1372](#), entsprechend der Verwaltungsauffassung auf eine Trennung der Schulschwimmverluste von den übrigen Bäderverlusten entschieden (vgl. Rz. 50 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)).

Für VZ vor 2009 gilt Folgendes:

Soweit die jPdÖR keine kostendeckende Ausgleichszahlung für das Schulschwimmen geleistet hat, ist in den Fällen, in denen die GmbH neben dem dauerdefizitären Bad z.B. noch eine gewinnträchtige Versorgungstätigkeit unterhalten hat, in Höhe des auf das Schulschwimmen entfallenden Verlustes (z.B. nutzerabhängiger oder zeitabhängiger Schlüssel als möglicher Aufteilungsmaßstab) grds eine vGA an die Trägerkörperschaft anzunehmen. Da die GmbH für die Trägerkörperschaft einen Verlust aus einer hoheitlichen Tätigkeit übernommen hat, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter ohne Ausgleichszahlung nicht getan hätte (vgl. dazu auch [BFH-Urteil vom 10.07.1996, BStBl II 1997 S. 230](#)), ist bei der Bemessung der vGA nicht auf den Fremdvergleichsmaßstab abzustellen. Soweit auch zwischen der Tätigkeit „öffentlicher Badeverkehr“ und der Tätigkeit „Versorgung“ die Zusammenfassungsvoraussetzungen mangels Vorliegen einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung nicht

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

erfüllt wurden, erhöht sich die vGA entsprechend um den Verlust, der auf den öffentlichen Badeverkehr entfällt.

§ 8 Abs. 7 KStG Satz 1 Nr. 2 KStG, der grds. rückwirkend auch auf VZ vor 2009 anwendbar ist, hindert den Ansatz einer vGA nicht (vgl. Tz. 13.6).

Auf Antrag der Stpfl. kann in den o.g. Fällen der unzulässigen Zusammenfassung von Gewinn Tätigkeiten und begünstigten Dauerverlusttätigkeiten in einer Eigengesellschaft einer jPdöR oder durch vergleichbare Gestaltungen (z.B. Organschaft) allerdings auch bereits in VZ vor 2009 „allein“ auf die Ergebnisverrechnung verzichtet werden und vom Ansatz der vGA abgesehen werden. Die Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten erhöhen dann zwar nicht als vGA das Einkommen der Gesellschaft und es ist auch kein Zufluss der vGA bei der jPdöR als Anteilseignerin anzunehmen. Eine Verrechnung der Verluste mit den Ergebnissen der Gewinn Tätigkeit(en) findet gleichwohl nicht statt.

Die Ergebnisse aus den Gewinn Tätigkeiten unterliegen der KSt.

Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten sind gem. § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen und finden Eingang in den Verlust-Anfangsbestand der entsprechenden Sparte(n) gem. § 34 Abs. 6 Satz 10 KStG für den VZ 2009 (vgl. [Verfügung der OFD NRW vom 07.01.2015 - S 2706 - 2014/0016](#)).

Hinsichtlich der ust-rechtlichen Beurteilung wird auf Abschn. 2.11 Abs. 18 und Abschn. 10.7 Abs. 1 Satz 4 UStAE, sowie auf das Tz. 26.6 – Vorsteuer bei Sportstätten und Schulschwimmern – verwiesen.

Die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze unterliegen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Die Vermietung von Leerräumen eines Bäderbetriebes zum Betrieb einer Gaststätte oder eines Kiosks ist grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung der jPdöR zuzuordnen. Es ist jedoch zulässig, die verpachteten Räume dem gewillkürten Betriebsvermögen des BgA „Bäderbetrieb“ zuzuordnen, wenn hierdurch die Attraktivität des Bades erhöht werden kann. In diesem Falle ist ein einheitlicher BgA anzunehmen.

Strafvollzugsanstalten

Strafanstalten oder Untersuchungshaftanstalten dienen dem Vollzug einer Freiheitsstrafe oder Untersuchungshaft, also der Ausübung öffentlicher Gewalt durch einen gesetzlich zugelassenen, richterlich angeordneten Eingriff in die Freiheit einer Person.

Die Beschäftigung der Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen während des Strafvollzuges bzw. der Untersuchungshaft in eigenen Arbeits- bzw. Unternehmerbetrieben ist als bloße Ausgestaltung des Eingriffs der Freiheitsentziehung zu beurteilen.

Die Beschäftigung der Gefangenen stellt somit eine hoheitliche Tätigkeit dar, H 4.5 Arbeitsbetriebe von Straf- und Untersuchungshaftanstalten KStH 2015.

Sie würde theoretisch nur dann zur Annahme eines BgA führen, wenn die Straf- bzw. Untersuchungshaftanstalt eine Beschäftigung wählen würde, die durch die legitimen Ziele des Strafvollzuges nicht mehr gedeckt, sondern allein durch wirtschaftliche Interessen bestimmt wäre, [BFH-Urteil vom 14.10.1964, BStBl III 1965 S. 95](#).

Hinsichtlich der Überlassung von Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen an privatrechtliche Unternehmer, siehe unter Personalgestellung!

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**Studiengebühren**

Die Einnahmen aus Studiengebühren sind per Gesetz für Lehre und Studium, also den klassischen Hoheitsbereich der Hochschule, bestimmt. Daher kann es sich nicht um Einnahmen eines BgA handeln.

Soweit Gasthörern der entgeltliche Zugang zu Vorlesungen gewährt wird, ist hierin keine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit zu sehen. So werden insbesondere weder Vorlesungsinhalte auf die Belange der Gasthörer ausgerichtet, noch erhalten diese im Gefolge zum Vorlesungsbesuch einen Leistungsnachweis. Gasthörern wird vielmehr lediglich die Teilnahme an ohnehin stattfindenden Veranstaltungen gewährt. Dies stellt eine Nebenleistung zur hoheitlichen Vorlesungstätigkeit dar.

Bei kostenpflichtigen Weiterbildungsstudiengängen, die nicht mit einem staatlich anerkannten Abschluss enden, ist jedoch grundsätzlich ein BgA gegeben. Dieser kann gegebenenfalls bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (insbesondere einer Satzung) als gemeinnützig anerkannt und gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt befreit werden.

Telefon- und Internet- sowie Fernsehernutzung

Die Überlassung von Fernsehgeräten, Fernsprechanlagen oder Internet-Nutzungsmöglichkeiten (z.B. in Krankenhäusern, Behörden) stellt als wirtschaftliche Tätigkeit einen BgA dar, soweit eine Einrichtung im Sinne von R 4.1 Abs. 4 KStR 2015 vorliegt und die Tätigkeit von einigem Gewicht ist, R 4.1 Abs. 5 KStR 2015.

Universitätskliniken

Die Tätigkeit der Universitätskliniken lässt sich nicht klar dem hoheitlichen (Forschung und Lehre) oder dem wirtschaftlichen Bereich (Krankenhaus) zuordnen, weil die Patientenversorgung mit Forschung und Lehre untrennbar verbunden ist. Nach ihrer überwiegenden Zweckbestimmung besitzt die Tätigkeit der Universitätskliniken wirtschaftlichen Charakter, denn sie wird ganz überwiegend von der Patientenversorgung bestimmt und zwar von der stationären ärztlichen Versorgung im Bereich der höchsten Versorgungsstufe mit dem gesamten medizinischen Leistungsspektrum bis hin zur Hochleistungsmedizin und von der ambulanten Versorgung in den poliklinischen Einrichtungen.

Die dem hoheitlichen Bereich zuzurechnende Forschungs- und Lehrtätigkeit hat gegenüber der Patientenversorgung nur eine untergeordnete Bedeutung, obwohl sie der Anlass für die Patientenversorgung ist. Universitätskliniken sind daher stets als BgA anzusehen. Ob die Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung vorliegen, kann nur nach den Gegebenheiten des Einzelfalls entschieden werden.

Überlässt eine Hochschul-/Universitätsklinik nichtwissenschaftliches Personal (Verwaltungspersonal) an die Universität, ist nach den Grundsätzen zur Amtshilfe/Beistandsleistungen (vgl. Tz 9.12.1) zu prüfen, ob hierdurch ein BgA begründet wird oder nicht.

Universitätskliniken erbringen regelmäßig steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG. Als eng mit dem Betrieb der Krankenhäuser verbunden gelten solche Umsätze, die nach der Verkehrsauffassung typisch für die Krankenhäuser sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen.

Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Tätigkeiten anderer Unternehmer stehen. Ich bitte auf die Veröffentlichung ak-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

tueller Verwaltungsanweisungen in diesem Zusammenhang besonders zu achten. Im Weiteren wird auf das [BMF-Schreiben vom 26.06.2009, BStBl I 2009 S. 756](#), verwiesen.

Verpachtungsbetriebe

Die Annahme eines Verpachtungs-BgA setzt die entgeltliche Überlassung der die wesentlichen Grundlagen des Betriebes ausmachenden Wirtschaftsgüter voraus, mit denen der Pächter sogleich ohne größere Vorkehrungen einen Gewerbebetrieb ausüben kann.

Erfolgt die Verpachtung eines BgA durch eine jPdöR gegen Entgelt unter gleichzeitiger Gewährung eines Zuschusses an den Pächter, fehlt es dann an einer erforderlichen Entgeltlichkeit, wenn

- die gewährten Zuschüsse das Pachtentgelt erreichen oder übersteigen **und**
- zwischen den vereinnahmten Pachtentgelten und den gewährten Zuschüssen eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung besteht.

Das Vorliegen einer rechtlichen und tatsächlichen Verknüpfung ist dabei anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 27.04.2011 - [S 2706 - 1033 - St 133 \(Rhld.\)](#) und [S 2706 - 40 - St 13 - 33 \(MS\)](#)). Ob in derartigen Fällen tatsächlich eine Saldierung von Pacht und Zuschuss bei der Beurteilung der Einnahmeerzielung vorzunehmen ist, ist derzeit Gegenstand des Revisionsverfahrens I R 9/17. Das FG Sachsen als Vorinstanz sah in seinem [Urteil vom 10.01.2017, EFG 2017 S. 1368](#), in der Saldierung eine nicht mit Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4 KStG zu vereinbarende Ungleichbehandlung von Verpachtungs-BgA und selbst betriebenen BgA. Auch das FG Berlin-Brandenburg hat sich mit [Urteil vom 13.07.2017, EFG 2018 S. 56](#), gegen eine Saldierung von Pacht und Zuschuss ausgesprochen. Das Revisionsverfahren wird unter dem Az. [I R 58/17](#) geführt.

Die Verpachtung eines Betriebes, dessen Führung größeres Inventar erfordert, ist nur dann steuerpflichtig, wenn Inventarstücke vom Verpächter beschafft und dem Pächter zur Nutzung überlassen sind. Das gilt auch, wenn das mitverpachtete Inventar nicht vollständig ist, jedoch die Führung eines bescheidenen Betriebes gestattet, H 4.3 Inventar KStH 2015. Dies trifft man häufig bei z.B. Ratskellern u. a. gastronomischen Betrieben, bei Campingplätzen, Saunen, Massage- u.ä. Einrichtungen in städtischen Bädern und bei Stadthallen usw. an.

Das Inventar gilt auch dann als „beschafft“ im Sinne dieser Regelung, wenn lediglich ein symbolischer Kaufpreis (z.B. 1 €) entrichtet wurde. Der Vorgang des Beschaffens setzt im Wesentlichen den Erwerb des Eigentums am Inventar voraus.

Bei einer Verpachtung ohne Inventar wird i.d.R. Vermögensverwaltung angenommen.

Auch ein Verpachtungsbetrieb muss sich wirtschaftlich aus der Gesamtbetätigung der Gemeinde herausheben. In diesen Fällen ist darauf abzustellen, ob die Einrichtung beim Verpächter einen BgA darstellen würde. Nach der Rechtsprechung des BFH ist dabei auf den Umsatz des Pächters abzustellen; danach gilt ebenfalls die Grenze von 35.000 Euro aus R 4.1 Abs. 5 Satz 7 KStR 2015).

Verwertung von Forschungsergebnissen

Hinweis auf den Begriff „Forschungstätigkeit“ in diesem.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**Volkshochschulen**

VHS sind in der Regel im Rahmen des nicht steuerrelevanten Hoheitsbereichs tätig. In NRW gilt das Weiterbildungsgesetz (WbG) vom 14.04.2000, geändert durch Gesetz vom 15.02.2005 (SGV. NRW. 223). Durch dieses Gesetz werden den Städten, Kreisen und Gemeinden die Errichtung und Unterhaltung der Weiterbildungseinrichtungen zur Pflichtaufgabe gemacht. Mit der Erfüllung der ihr auferlegten Pflichten übt die VHS hoheitliche Tätigkeiten aus (z.B. hinsichtlich des Nachholens von Schulabschlüssen). Insoweit ist die Annahme eines BgA ausgeschlossen, § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG. Nur soweit sie darüber hinaus nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen ausübt, sind möglicherweise bei der VHS die Voraussetzungen für die Annahme eines BgA i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG erfüllt. Tätigkeiten in diesem Sinne sind dann anzunehmen, wenn bei Veranstaltungen der VHS nicht die in § 3 WbG genannten Aufgaben im Vordergrund stehen. Dies ist z.B. der Fall, wenn z.B. Reisen in erster Linie der Freizeitgestaltung und dem touristischen Interesse der Teilnehmer dienen. Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist auch bei sog. In-House-Seminaren gegeben. Bietet eine VHS spezielle Angebote für Firmen an, so tritt sie zum einen in direkten Wettbewerb mit steuerpflichtigen Konkurrenzangeboten, zum anderen handelt es sich bei diesen Angeboten nicht um die Erfüllung der in § 3 WbG genannten Aufgaben. Liegen die übrigen Voraussetzungen des § 4 KStG vor, ist von einem BgA auszugehen.

Wasserbeschaffung, Wasserversorgung

Ob eine Tätigkeit als Wasserbeschaffung oder als Wasserversorgung zu beurteilen ist, richtet sich weniger nach dem rechtlichen Begriff, sondern eher nach den technischen und tatsächlichen Vorgängen. Unter Wasserbeschaffung wird danach das Ansammeln und Speichern von Wasser, unter Wasserversorgung die Weiterleitung von Wasser bis zum Endverbraucher verstanden, vgl. dazu [BFH-Urteil vom 30.11.1989, BStBl II 1990 S. 452](#). Sowohl die Abgabe von aufbereitetem Trinkwasser als auch die Abgabe von nicht aufbereitetem Rohwasser dient bereits der Wasserversorgung, vgl. [FG Düsseldorf vom 14.02.1996, EFG 1996 S. 678](#).

Die Wasserbeschaffung ist eine hoheitliche Tätigkeit (vgl. H 4.5 Wasserbeschaffung, Wasserversorgung KStH 2015). Die Wasserversorgung durch jPdöR ist unter den Voraussetzungen der R 4.1 KStR 2015 ein BgA (§ 4 Abs. 3 KStG; [BFH-Urteil vom 30.11.1989, BStBl II 1990 S. 452](#)).

Dies schließt es aus, die mit der kommunalen Wasserversorgung zusammenhängenden Erschließungstätigkeiten von Gemeinden steuerrechtlich dem Hoheitsbereich und nicht dem Bereich der BgA zuzuordnen.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Legen eines Hauswasseranschlusses durch ein Wasserversorgungsunternehmen siehe BFH-Urteile vom 08.10.2008, BStBl II 2009 [S. 321](#) und [S. 325](#), sowie das [BMF-Schreiben vom 07.04.2009, BStBl I 2009 S. 531](#).

Falls eine jPdöR jedoch für ihren Wasserversorgungsbetrieb die Wasserbeschaffung selbst betreibt, kommt eine Trennung der Funktionen Wasserbeschaffung (hoheitliche Tätigkeit) und Wasserversorgung (wirtschaftliche Tätigkeit) nicht in Betracht. In diesem Fall gilt vielmehr Wasserbeschaffung und Wasserversorgung als eine Betriebseinheit, die insgesamt als BgA zu beurteilen ist.

Mit [Urteil vom 02.03.2011, BStBl II 2017 S. 831](#), hat der BFH für Zwecke der USt entschieden, dass ein kommunaler Zweckverband, der über kein eigenes Rohrleistungsnetz verfügt und auch keine Endverbraucher beliefert, mit dem Betrieb einer Wasserversorgungsanlage unternehmerisch tätig wird.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Auch an der kst-lichen Beurteilung der reinen Wasserbeschaffungstätigkeit als Hoheitsbetrieb könnten nach den Aussagen in Rz. 9 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#) Zweifel bestehen. Danach umfasst der Begriff „Versorgungsbetrieb“ i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG alle Wertschöpfungsstufen. Mithin könnte auch die reine Wasserbeschaffungstätigkeit einen BgA begründen.

Wenn eine jPdÖR im Einzelfall eine Anerkennung der reinen Wasserbeschaffungstätigkeit als BgA beantragt, bitten wir deshalb um Rücksprache.

Werbung

Die Frage, ob durch Werbeeinnahmen ein BgA begründet wird, kann in Anlehnung an die zu gemeinnützigen Sportvereinen getroffenen Aussagen im Anwendungserlass zur AO zu § 67a, Rz. 9 entschieden werden.

Die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen (z.B. an Fahrzeugen des städt. Fuhrparks) begründet keinen BgA, wenn die Leistung der Kommune sich auf die Duldung der angebrachten Werbung beschränkt. Die Einnahmen sind in diesem Falle dem vermögensverwaltenden Bereich der Kommune zuzuordnen.

Anders ist der Fall dann zu entscheiden, wenn neben der Duldung der Werbung weitere Leistungen hinzutreten (z.B. das werbewirksame Abstellen der Fahrzeuge oder Kontaktvermittlung zwischen potentiellen Werbeträgern und den Werbeunternehmen, z.B. durch eine Verlinkung auf die Webseiten des Werbeunternehmens, vgl. R 4.5 Abs. 8 KStR 2015). Nach R 4.5 Abs. 8 Satz 3 KStR 2015 ist in diesen Fällen ein BgA anzunehmen, soweit im Übrigen die Voraussetzungen aus R 4.1 KStR 2015 erfüllt sind.

Ob durch eine Werbetätigkeit ein gesonderter BgA „Werbung“ entsteht, oder ob die Tätigkeit nach der Verkehrsanschauung als Einheit mit einer anderen wirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein kann, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles.

Mangels bundeseinheitlicher Verwaltungsauffassung zu den Abgrenzungskriterien und wegen unterschiedlicher Auffassungen im Schrifttum (vgl. Pinkos in DStZ 2010, 96; a.A. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, „Die Körperschaftsteuer“, Rz. 16 zu § 8 Abs. 9 KStG) bitten wir in Zweifelsfällen um Bericht, wenn eine eigenständige Werbetätigkeit bejaht werden soll. Erzielt ein kommunales Verkehrsunternehmen Einnahmen aus der Überlassung von Fahrzeugflächen zu Werbezwecken, ist diese Tätigkeit u.E. dem Verkehrsbetrieb zuzuordnen, vgl. R 4.1 Abs. 3 Satz 3 KStR 2015. Dies gilt auch im Rahmen der Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG. Die Werbetätigkeit ist nicht als eigenständige Tätigkeit anzusehen, die der Sparte gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 KStG zuzuordnen ist.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Werbemobilen vgl. [BFH Urteil vom 17.03.2010, BStBl II 2010 S. 828](#), sowie [Bayerisches Landesamt für Steuern vom 02.06.2015, S 7119.1.1-3/1 St33](#).

Zusatzversicherung

Die Vermittlung von privaten Zusatzversicherungen durch gesetzliche Krankenkassen ist nach § 194 Abs. 1a SGB V seit dem 01.01.2004 gestattet. Diese Vermittlungstätigkeit der gesetzlichen Krankenversicherungsunternehmen führt bei diesen zu einem BgA (vgl. [BFH-Urteil vom 03.02.2010, BStBl II 2010 S. 502](#)). Die Vermittlungsleistungen können ust-lich jedoch als Leistungen eines Handelsmaklers angesehen werden, die nach § 4 Nr. 11 UStG steuerfrei sind.

13 Übernahme dauerdefizitärer Tätigkeiten durch Betriebe der öH

13.1 Ausgangslage

Mit [Urteil vom 22.08.2007](#) (BStBl II 2007 S. 961) hat der BFH seine Segeljacht-Rechtsprechung (vgl. [BFH-Urteil vom 04.12.1996](#), I R 54/95) fortgeführt und entschieden, dass mangels außerbetrieblicher Sphäre einer KapGes die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer jPdöR ohne Verlustausgleich durch die Gesellschafterin zu einer vGA führt. Die Finanzverwaltung hat mit [BMF-Schreiben vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905](#), die Anwendung der Urteilsgrundsätze im Hinblick auf eine zukünftige gesetzliche Regelung eingeschränkt. Die Grundsätze des BFH-Urteils sind nach dem partiellen Nichtanwendungserlass u.a. nicht anzuwenden in Fällen, in denen eine Eigengesellschaft eine Verlusttätigkeit übernimmt und bei der Besteuerung von BgA.

Die OFDen Münster und Rheinland haben zur Auslegung des BMF-Schreibens umfangreich mit [Verfügung vom 21.08.2008](#) - S 2742 - 1013 - St 134 (Rhld) und S 2742 - 196 - St 13 - 33 (MS) Stellung genommen.

Mit dem JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008 S. 2794) hat der Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des BFH reagiert und mit § 8 Abs. 7 KStG eine Aussage zur Behandlung bestimmter Dauerverlustgeschäfte bei Ausübung in öffentlich-rechtlicher (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG) und privatrechtlicher Rechtsform (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG) getroffen.

Das [BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), nimmt umfangreich zu Auslegungsfragen zu den Regelungen im JStG 2009 zur Besteuerung bei BgA und Eigengesellschaften von jPdöR Stellung.

13.2 Begünstigte Dauerverlustgeschäfte, § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG

13.2.1 Allgemeines

Gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 KStG sind die Rechtsfolgen einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht bereits deshalb zu ziehen, weil ein BgA oder eine Kapitalgesellschaft (zu den weiteren Voraussetzungen vgl. Tz. 13.4) ein Dauerverlustgeschäft (vgl. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG) ausüben.

Voraussetzung für die Anwendung von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 und Satz 2 KStG ist somit im ersten Schritt das Vorliegen einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung, die den Tatbestand der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG erfüllt. Hierfür trägt das FA die Feststellungslast, für die Anwendung der Sonderregelung des § 8 Abs. 7 KStG hingegen der Stpfl. (vgl. Rz. 35 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)).

Ein Dauerverlustgeschäft liegt gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG vor, **soweit** aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei jPdöR zu einem Hoheitsbetrieb gehört. Die Ausnahmeregelung vom Ansatz einer vGA besteht mithin nur insoweit,

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

als die Tatbestände der Sonderregelung erfüllt sind. Für Vermögensminderungen bzw. verhinderte Vermögensmehrungen aus anderen Gründen gelten die allgemeinen Grundsätze des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Das FG Köln vertritt in seinem [Urteil vom 09.03.2010 \(EFG 2010 S. 1345\)](#) dazu die Auffassung, dass nur Kosten, Aufwendungen oder Zuwendungen sowie verhinderte Vermögensmehrungen, die mit dem begünstigten Dauerverlustgeschäft in keinem funktionalen Zusammenhang stehen, mit dem Wort „soweit“ in § 8 Abs. 7 KStG aus dem Anwendungsbereich der Privilegierungsvorschrift ausgeschieden werden sollen. Infolgedessen hat das FG Sanierungsaufwendungen, die eine GmbH neben den Pachtzahlungen für die Überlassung eines Grundstücks für die Stadt als Eigentümerin des Grundstücks übernommen hat, aufgrund der Sonderregelung des § 8 Abs. 7 KStG nicht als vGA dem Einkommen hinzugerechnet. Das FG sieht sich insoweit in Übereinstimmung mit den erkennbaren Motiven des Gesetzgebers und der Auffassung des BMF. Sowohl in der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. 16/10189, S. 69/70) als auch im Auslegungsschreiben des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), Rz. 34 würden Beispiele benannt, bei denen verhinderte Vermögensmehrungen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem privilegierten Zweck stehen, aus dem Privilegierungsbereich ausgeschieden werden. Derartige Aufwendungen waren im Streitfall für das FG nicht erkennbar. Die von der Verwaltung gegen das Urteil eingelegte Revision wurde wieder zurückgenommen.

U.E. kann die gesetzliche Regelung des § 8 Abs. 7 KStG nicht zu einem generellen Ausschluss der vGA bei nicht fremdüblichen Vereinbarungen/Geschäften zwischen BgA bzw. Gesellschaft und der Trägerkommune im Rahmen eines Dauerverlustgeschäfts führen. Der von dem FG angeführte „funktionale Zusammenhang“ zu dem begünstigten Dauerverlustgeschäft ist deshalb u.E. eng auszulegen.

In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache.

Der Begriff des Dauerverlustgeschäfts ist nicht betriebs-, sondern tätigkeitsbezogen auszulegen.

Vgl. Rz. 33-35 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

13.2.2 Wirtschaftliche Dauerverlustgeschäfte

Gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 erster Halbsatz KStG liegt ein Dauerverlustgeschäft vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird. Die Aufzählung der (politischen) Gründe ist abschließend. Unter die einzelnen Gründe können aber eine Vielzahl von Einzeltätigkeiten gefasst werden.

Beispiele typischer dauerdefizitärer Tätigkeiten:

- ÖPNV: verkehrspolitische Gründe
- Theater, Museen: kultur- und bildungspolitische Gründe
- öffentliche Bäder: sozial- und gesundheitspolitische Gründe
- Kurparks, Kurheime: gesundheitspolitische Gründe

Der Gesetzgeber hat somit insbesondere die wirtschaftlichen Tätigkeiten der jPdöR begünstigt, die der Daseinsvorsorge zuzurechnen sind.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Begünstigung setzt voraus, dass der BgA oder die KapGes die Geschäfte selbst tätigen. Überlässt der BgA oder die KapGes nur Wirtschaftsgüter an Dritte, damit diese vergleichbare Geschäfte tätigen können, liegt grundsätzlich bei dem BgA oder der KapGes kein begünstigtes Geschäft vor (z.B. die Überlassung einer Multifunktionshalle an verschiedene Veranstalter). Führt die Überlassung durch die jPdöR zur Fiktion des (dauerdefizitären) Verpachtungs-BgA (§ 4 Abs. 4 KStG) und übt in diesen Fällen der Pächter selbst ausschließlich die in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten aus, ist § 8 Abs. 7 KStG auf den Verpachtungs-BgA anzuwenden (a.A. [Hessisches FG vom 14.09.2017, EFG 2017 S. 473](#)). Entsprechendes gilt, wenn verschiedene Pächter jeweils selbst ausschließlich die in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten ausüben. Das zur Eigengesellschaft ergangene [Urteil des BFH vom 09.11.2016](#), BStBl II 2017 S. 498 ist auf einen Verpachtungs-BgA nicht anzuwenden (vgl. dazu Tz. 13.5).

Ein Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 erster Halbsatz KStG setzt neben einer wirtschaftlichen Betätigung aus den aufgeführten politischen Gründen ohne kostendeckende Entgelte voraus, dass der dabei entstehende Verlust ein Dauerverlust ist. Entsprechendes gilt, wenn die Entgelte nur zu einem ausgeglichenen Ergebnis führen. Ein Dauerverlust liegt vor, wenn aufgrund einer Prognose nach den Verhältnissen des jeweiligen Veranlagungszeitraums nicht mit einem positiven oder ausgeglichenen Ergebnis oder nicht mit einem steuerlichen Totalgewinn zu rechnen ist. Dabei sind BV-Mehrungen, die nicht der Besteuerung unterliegen (z.B. zu erwartende Investitionszulagen oder Dividenden, die unter § 8b KStG fallen), gewinnerhöhend und Aufwendungen, die den steuerlichen Gewinn nicht mindern dürfen, gewinnmindernd zu berücksichtigen (vgl. [BFH-Urteil vom 30.11.1989, BStBl II 1990 S. 452](#)). Maßgebend ist ausschließlich das Ergebnis aus der Geschäftstätigkeit selbst, d.h. unter Berücksichtigung allein des hierfür notwendigen Betriebsvermögens. Dies gilt gleichermaßen für die Ausübung eines Dauerverlustgeschäfts durch einen BgA wie durch eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft einer jPdöR (vgl. dazu auch [FG Köln vom 19.12.2013 \(rkr.\), EFG 2014 S. 662](#), wonach gewerbsteuerpflichtige Einkünfte vorliegen, wenn die Verluste eines dauerdefizitären BgA durch Beteiligungserträge ausgeglichen werden; z.T. a.A. FG Düsseldorf [vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1443](#), und [vom 29.06.2010, EFG 2010 S. 1732](#)).

Mögliche Aufgabe- und Veräußerungsgewinne sind bei der Beurteilung als Dauerverlustgeschäft nicht zu berücksichtigen.

Gewinne in einzelnen VZ stehen der Annahme eines Dauerverlustgeschäfts nicht entgegen.

§ 8 Abs. 7 KStG ist ab dem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden, ab dem ein Dauerverlustgeschäft nach diesen Regelungen nicht mehr vorliegt.

Die Frage, ob die Rechtsfolgen einer vGA zu ziehen sind, richtet sich ab diesem Zeitpunkt allein nach allgemeinen Grundsätzen.

Vgl. Rz. 36-49 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

13.2.3 Hoheitliche Dauerverlustgeschäfte

Da das Ausüben einer Tätigkeit, die bei der jPdöR hoheitlich wäre, bei der Eigengesellschaft steuerlich relevant ist und in die Einkommensermittlung einfließt, wurden für Dauerverluste aus solchen Tätigkeiten ebenfalls die Rechtsfolgen der vGA ausgeschlossen (§ 8 Abs. 7 Satz 2 zweiter Halbsatz KStG).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Von der Sonderregelung erfasst sind nur „hoheitliche“ Tätigkeiten, die die Kapitalgesellschaft selbst ausübt. Verpachtet die Gesellschaft z.B. einen Bauhof oder ein Rathaus an die Trägerkörperschaft gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt, ist § 8 Abs. 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG nicht einschlägig; es ist nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen, ob das nicht kostendeckende Entgelt den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt.

U.E. gilt der Ausschluss der Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 zweiter Halbsatz KStG nicht nur für Verluste aus der Erfüllung eigener hoheitlicher Aufgaben der Anteilseignerin der Kapitalgesellschaft, sondern auch für Defizite aus der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben für eine andere jPdöR (z.B. wenn die Eigengesellschaft der Stadt A die Abwasserbeseitigung für die Stadt B übernimmt, vgl. Tz. 9.12.1).

Vgl. Rz. 50-51 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

13.3 Dauerverlustgeschäft in öffentlich-rechtlicher Rechtsform, § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG

Übt die jPdöR die begünstigten Dauerverlustgeschäfte in der Rechtsform des BgA aus, so sind die Rechtsfolgen der vGA nicht bereits deshalb zu ziehen.

Bisher war umstritten, ob die Ausübung einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine jPdöR in der Rechtsform des BgA zu einer vGA an die Trägerkörperschaft führen kann, da für die Annahme eines BgA gem. § 4 KStG die Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht und eine Gewinnerzielungsabsicht gerade nicht gefordert wird.

Durch die gesetzliche Neuregelung hat der Gesetzgeber deutlich zum Ausdruck gebracht, dass er die Ausübung einer dauerdefizitären wirtschaftlichen Tätigkeit durch die jPdöR grds. als vGA ansieht. Gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG sind lediglich die Rechtsfolgen der vGA bei der Ausübung von bestimmten Dauerverlustgeschäften nicht zu ziehen.

Unterhält somit die jPdöR ein Dauerverlustgeschäft, das nicht die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG erfüllt, ist auch bei BgA das Vorliegen einer vGA nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen (vgl. Tz. 13.6).

Die Sonderregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG erfasst den einzelnen BgA i.S.d § 4 KStG (einschl. Verpachtungs-BgA), der ein Dauerverlustgeschäft unterhält. Dies gilt auch, wenn er Organträger ist und das Dauerverlustgeschäft von der Organgesellschaft unterhalten wird (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG).

Handelt es sich um einen BgA, der in Folge einer Zusammenfassung i.S.d § 4 Abs. 6 KStG entstanden ist, muss dieser BgA ein Dauerverlustgeschäft unterhalten.

Vgl. Rz. 22-23 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

13.4 Dauerverlustgeschäfte in privatrechtlicher Rechtsform, § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG

Die Sonderregelung zur Abstandnahme von den Rechtsfolgen einer vGA bei Dauerverlustgeschäften können auch Eigen- oder Beteiligungsgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen in Anspruch nehmen (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Vgl. Rz. 24-32 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

13.4.1 Stimmrechtserfordernisse

Die Rechtsfolgen der vGA bei Dauerverlustgeschäften, die die jPdöR in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ausübt, werden nur dann nicht gezogen, wenn die unmittelbare oder mittelbare Mehrheit der **Stimmrechte** bei der jPdöR (oder bei mehreren jPdöR) liegt. Eine mehrheitliche **Beteiligung** ist nach dem Gesetzeswortlaut ausdrücklich nicht erforderlich.

Bei mittelbarer Beteiligung muss auf jeder Stufe der Beteiligungskette die Mehrheit der Stimmrechte vermittelt werden.

Beispiel:

Die Stadt A ist zu 60% an der GmbH X beteiligt. Die GmbH X ist wiederum zu 51% an der ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft ausübenden Y-GmbH beteiligt. Die Stimmrechte entsprechen den Beteiligungsverhältnissen.

Auf die Stadt A entfällt mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte. Ein „Durchrechnen“ (60% von 51= 30,6%) findet nicht statt.

13.4.2 Verlusttragung

Bei Beteiligungen privater Dritter ist zudem Voraussetzung, dass ausschließlich die jPdöR (eine oder mehrere) die Verluste aus Dauerverlustgeschäften trägt. Die Verluste dürfen steuerlich nicht einem privaten Gesellschafter zugerechnet werden, da die Regelung ausschließlich jPdöR aufgrund ihrer Verpflichtung zur Daseinsvorsorge begünstigen soll (vgl. BT-Drucksache 16/10189, Seite 69).

Die geforderte ausschließliche Verlusttragung ist nicht dahingehend zu verstehen, dass die jPdöR zwingend laufend entstandene Verluste durch Einlagen ausgleichen muss, um in den Genuss der Begünstigung zu gelangen. Ein wirtschaftliches Tragen der gesamten Verluste aus den einzelnen Dauerverlustgeschäften, die sich handelsrechtlich vor Verlustübernahme oder einer anderweitigen Verlustkompensation ergeben, ist als ausreichend anzusehen.

Unterhält die KapGes neben einem Dauerverlustgeschäft auch eine gewinnbringende Tätigkeit, werden die Ergebnisse regelmäßig gesellschaftsintern verrechnet. Die jPdöR als Mitgesellschafterin trägt die Verluste aus der Verlusttätigkeit nur in Höhe des auf sie entsprechend ihrer Beteiligungsquote entfallenden Anteils am Ergebnis aus der Gewinnstätigkeit. Den gesamten sich aus der Verlusttätigkeit ergebenden Verlust trägt sie nur, wenn sie auch für den darüber hinausgehenden Verlust aus der Verlusttätigkeit nach den Grundsätzen der Rz. 28 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), aufkommt. Entsprechendes gilt, wenn die Tätigkeiten in verschiedenen Eigengesellschaften ausgeübt werden, die z.B. in einer Holdingstruktur gesellschaftsrechtlich verbunden sind. Die Vereinbarung einer solchen Verlusttragungsregelung wird als Tracking-Stock-Gestaltung bezeichnet.

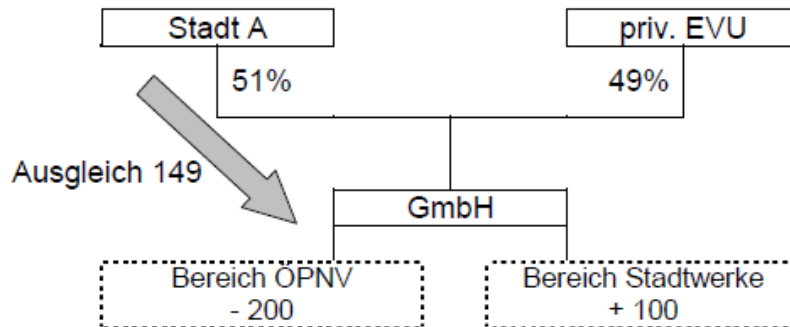
Tracking Stocks sind Aktien und sonstige Gesellschaftsanteile, bei denen sich die Gewinnbeteiligung nicht nach dem Erfolg des Gesamtunternehmens, sondern nach dem wirtschaftlichen Ergebnis eines Geschäftsbereichs oder eines Tochterunternehmens (tracked unit) richtet. Es handelt sich hierbei also um eine Vereinbarung zwischen der jPdöR und einem privaten Investor, dass dieser abweichend von seiner Beteiligungsquote nur an den Gewinnen z.B. der Versorgungssparte beteiligt wird und sich sein Anteil an den Gewinnausschüttungen nur nach

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

dem Ergebnis dieser Sparte richten soll. Der jPdöR sind demzufolge der gesamte Verlust aus der Dauerverlusttätigkeit sowie anteilig der Gewinn z.B. der Versorgungssparte zuzurechnen. § 8 Abs. 7 Satz 2 wäre folglich erfüllt.

Zu beachten ist, dass allein mit dem Hinweis auf § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG eine Tracking Stock-Gestaltung steuerlich nicht anerkannt werden darf. Es gelten weiterhin die Voraussetzungen des [BMF-Schreibens vom 17.12.2013, BStBl I 2014 S. 63](#).

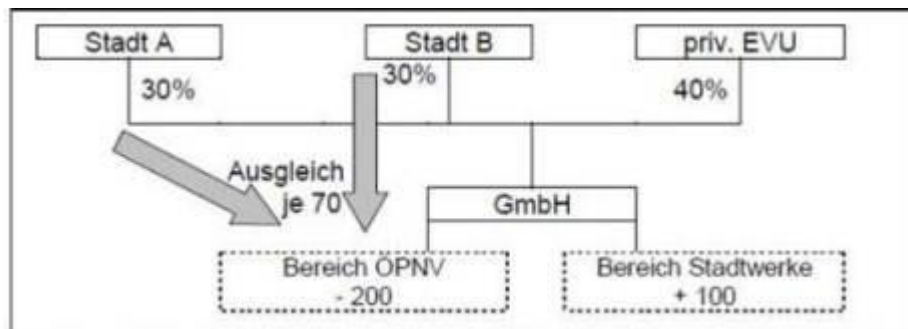
Beispiel:



Nach gesellschaftsinterner Verrechnung muss die Stadt A noch Verluste i.H.v. 149 ausgleichen (wirtschaftlich tragen; Ergebnis ÖPNV -200 und 51% des Gewinns der Stadtwerke +51).

Sind mehrere jPdöR Gesellschafter, bemisst sich die jeweilige Verlusttragungspflicht gem. Rz. 28 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#) nach der Beteiligungsquote dieser Gesellschafter.

Beispiel:



Nach gesellschaftsinterner Verrechnung müssen die Städte A und B noch Verluste i. H. v. insgesamt 140 ausgleichen (wirtschaftlich tragen; Ergebnis ÖPNV -200 und 60% des Gewinns der Stadtwerke +60). Die Verlusttragungspflicht trifft die Städte A und B i.H.v. jeweils 70 (1/2 von 140).

Die Aussage in Rz. 28 des BMF-Schreibens könnte dahin ausgelegt werden, dass immer wenn jPdöR unmittelbar oder mittelbar an einer KapGes beteiligt sind und zusammen die Mehrheit der Stimmrechte haben, nur dann eine begünstigte Eigengesellschaft vorliegt, wenn jede dieser jPdöR das Tatbestandsmerkmal der Verlusttragung (anteilig) erfüllt.

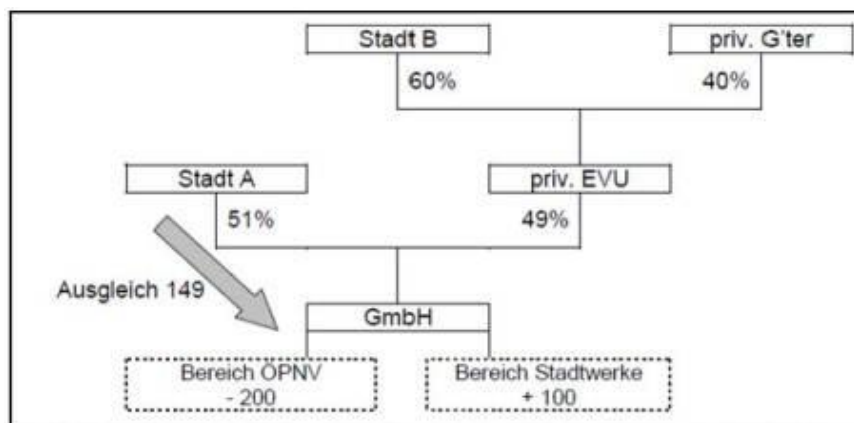
Nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter des Bundes und der Länder (vgl. z.B. [Verfügung der OFD Niedersachsen vom 02.12.2010, S 2706 - 205 - St 241](#)) ist ein derartiger Einbezug aller an der Eigengesellschaft beteiligter jPdöR nicht geboten. Es ist ausreichend, wenn

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

von den an der Eigengesellschaft beteiligten jPdöR eine oder eine Gruppe die Mehrheit der Stimmrechte innehat und diese oder diese Gruppe das Tatbestandsmerkmal der Verlusttragung (anteilig) erfüllt. Im Falle einer mehrheitlich beteiligten Gruppe jPdöR haben diese Beteiligten untereinander den letzten S. der Rz. 28 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), zu beachten.

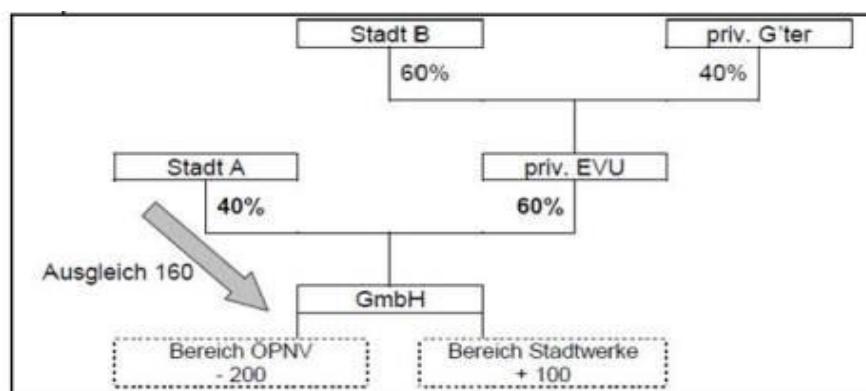
Die übrigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten jPdöR sind für die Frage, ob eine begünstigte Eigengesellschaft vorliegt, nicht relevant.

Beispiel:



Da die Stadt B nicht mehrheitsvermittelnd an der GmbH beteiligt ist (nicht die Mehrheit der Stimmrechte vermittelt), braucht sie nicht in die Prüfung der Verlusttragung einbezogen werden. Wenn die Stadt A einen Verlustausgleich in Höhe von 149 leistet (wirtschaftlich trägt, Ergebnis ÖPNV -200 und 51% des Gewinns der Stadtwerke +51), sind die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG erfüllt.

Beispiel:



In diesem Beispiel haben die Stadt A (unmittelbar) und die Stadt B (mittelbar) nur zusammen die Mehrheit der Stimmrechte. Da die Stadt B hier mehrheitsvermittelnd beteiligt ist, ist ein alleiniger Verlustausgleich durch die Stadt A für die Erfüllung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht ausreichend. Zu beachten wäre hier noch, dass auf Ebene des privaten Energieversorgungsunternehmens (priv. EVU) nur die Stadt B die Verluste aus der Beteiligung an der GmbH wirtschaftlich tragen darf.

Von der Verlusttragungspflicht entsprechend der Beteiligungsquote bei mehreren mehrheitsvermittelnden jPdöR als Gesellschafter einer Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft kann ausnahmsweise bei einem Sachverhalt im Verkehrsbereich abgewichen werden. Auf die gefahre-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

nen Jahreskilometer kann abgestellt werden, wenn beispielsweise die Kreise A und B eine ÖPNV-GmbH gründen, an der sie hälftig beteiligt sind, die GmbH Verkehrsdienstleistungen in den beiden Kreisgebieten in unterschiedlichem Umfang erbringt und vereinbart ist, dass die Gesellschafter die Verluste der Gesellschaft entsprechend der in den jeweiligen Kreisen erbrachten Verkehrsdienstleistungen tragen. Eine auf nachprüfbar vernünftigen Gründen beruhende Verlusttragsvereinbarung ist dann ausnahmsweise abweichend von den Vorgaben der Rz. 28 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), anzuerkennen.

Dieses nur für Verkehrsverluste geltende Verursacherprinzip betrifft ausschließlich die Höhe des anteiligen Verlustausgleichs durch die mehrheitsbeteiligte öffentlich-rechtliche Anteilseigner-Gruppe. Ein alleiniger Verlustausgleich nach dem Verursacherprinzip durch ein (oder mehrere) Gruppenmitglied(er) ist nicht ausreichend.

Soweit im Einzelfall die Verlusttragung nach dem Verursacherprinzip bei anderen als Verkehrsverlusten beantragt werden sollte, bitten wir um Rücksprache.

13.5 Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG auf verlustbedingte Teilwertabschreibungen

Unterhält eine jPdöR über eine Tochter-Kapitalgesellschaft gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG begünstigte dauerdefizitäre Enkelgesellschaften und nimmt die Tochtergesellschaft verlustbedingte Teilwertabschreibungen auf den aufgrund ihrer geleisteten Verlustausgleiche erhöhten Beteiligungsbuchwert an den Enkelgesellschaften vor, ist die dadurch ggf. begründete verdeckte Gewinnausschüttung nach Verwaltungsauffassung nicht gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG begünstigt. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG sind bei Kapitalgesellschaften die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. Übt die Kapitalgesellschaft das begünstigte Verlustgeschäft nicht selbst aus, kommt daher nach dem Wortlaut eine Anwendung der Vorschrift nicht in Betracht. Das bloße Halten von Beteiligungen ist für sich genommen kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft und wird es auch nicht dadurch, dass es sich um Beteiligungen an Dauerverlustgesellschaften handelt.

Das FG Münster hat in seinem Urteil die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG in einem solchen Sachverhalt hingegen bejaht. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. [VIII R 44/15](#)). Gleichgelagerte Einspruchsverfahren können ruhen.

13.6 Zeitliche Anwendung

Gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 ff. KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl I 2008 S. 2794) ist § 8 Abs. 7 KStG auch bereits für VZ vor 2009 und somit grds. in allen offenen Fällen anzuwenden. Wurden allerdings in einer Eigengesellschaft Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst, die als BgA nach den allgemeinen Grundsätzen nicht hätten zusammengefasst werden dürfen, scheidet eine rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG nach Verwaltungsauffassung aus (vgl. [Verfügung der OFD NRW](#) vom 07.01.2015 – S 2706-2014/0016-St 152).

§ 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl I 2008 S. 2794) gewährt eine Übergangsregelung bis einschließlich VZ 2011. Falls im Einzelfall vor dem 18.06.2008 (= Tag des Regierungsentwurfs des JStG 2009, vgl. BT-Drucksache 16/10189) ein nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG nunmehr nicht begünstigtes Dauerverlustgeschäft durch die

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Nichtannahme einer vGA gefördert wurde, sind diese Grundsätze letztmals für den VZ 2011 maßgebend.

Beispiel:

Eine jPdöR unterhält einen dauerdefizitären BgA „Stadtmarketing“ oder eine dauerdefizitäre „Stadtmarketing-GmbH“, an der sie zu 100% beteiligt ist. Hierbei handelt es sich nicht um ein i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft. Wenn bisher jedoch die Dauerverluste festgestellt wurden und nicht durch eine vGA neutralisiert wurden, sind diese Grundsätze bis einschließlich VZ 2011 anzuwenden. Ab VZ 2012 sind die Rechtsfolgen der vGA zu ziehen.

Die Übergangsregelung gilt auch für die bei KapGes geforderten weiteren Voraussetzungen der unmittelbaren oder mittelbaren Mehrheit der Stimmrechte der jPdöR und der ausschließlichen Verlusttragung durch diese.

Ändern sich jedoch die geforderten Stimmrechtserfordernisse (d.h. die Mehrheit der Stimmrechte entfällt **nicht** mehr auf jPdöR) nach dem 18.06.2008 oder tragen trotz Bestehens des Stimmrechtserfordernisses nach dem 18.06.2008 erstmals auch andere Gesellschafter als die jPdöR die Verluste aus Dauerverlustgeschäften, entfällt die Übergangsregelung unmittelbar (vgl. § 34 Abs. 6 S. 6 KStG i.d.F. des JStG 2009, BGBl I 2008 S. 2794).

Vgl. Rz. 54-58 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

13.7 Nicht begünstigte Dauerverlustgeschäfte oder nicht begünstigte Eigengesellschaften

Erzielt ein BgA oder eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft „nicht begünstigte“ Dauerverluste oder liegen bei der Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht vor, gelten die allgemeinen Grundsätze zur vGA des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vgl. auch BT-Drucksache 16/10189, Seite 69-70). Nach den Grundsätzen des [BFH-Urteils vom 22.08.2007 BStBl I 2007 S. 905](#), wird das Dauerverlustgeschäft ohne Verlustausgleich im Interesse des Gesellschafters der Eigengesellschaft unterhalten. In Höhe des Verlustes kommt es zu einer vGA. Für BgA und dessen Verhältnis zur Trägerkörperschaft gilt Entsprechendes. Maßgebend für die Bemessung der vGA ist grundsätzlich der steuerliche Verlust aus dem Geschäft. Fallen im Zuge des Geschäfts allerdings Vermögenmehrungen an, die nicht der Besteuerung unterliegen (z.B. vereinnahmte Investitionszulagen oder Dividenden, die unter § 8b KStG fallen), so mindern diese Beträge die Bemessungsgrundlage der vGA.

Vgl. Rz. 52-53 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

13.8 Nicht begünstigte Verpachtungsverluste

Der BFH hat mit [Urteil vom 09.11.2016](#) entschieden, dass eine Eigengesellschaft, die ein Schwimmbad an einen Dritten verpachtet und im Rahmen der Verpachtung wegen einer nicht kostendeckenden Pacht einerseits und einer Zuschussgewährung an den Dritten andererseits dauerverlustig tätig ist, nicht unter § 8 Abs. 7 KStG fällt. Es mangle am eigenständigen Betrieb des Bades. Nach Auffassung des BFH müsse § 8 Abs. 7 KStG wortlautgetreu ausgelegt werden. Eigengesellschaften, die selbst keine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 8 Abs. 7

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Satz 2 KStG ausüben, diese Tätigkeit mit ihren Leistungen allenfalls mittelbar unterstützten, fielen nicht unter den Regelungsbereich der Norm. Der BFH sieht sich hierbei auch durch die Ausführungen in Rz. 47 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), bestätigt.

Das BFH-Urteil wurde im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht, siehe BStBl II 2017 S. 498. Die Urteilsgrundsätze sind danach in allen Fällen anzuwenden, in denen **Eigengesellschaften** einen Betrieb **Dritten** überlassen und aus dieser Tätigkeit Dauerverluste erzielen. Für andere Sachverhalte sind aus dem Urteil jedoch keine Schlussfolgerungen bei der Auslegung des § 8 Abs. 7 KStG zu ziehen. Insbesondere bleiben die Sätze 3 und 4 der Rz. 47 des BMF-Schreibens unberührt, wonach die Verpachtung von Wirtschaftsgütern durch die juristische Person des öffentlichen Rechts zu einem nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG begünstigten Verpachtungs-BgA führen kann, sofern der Pächter die begünstigte Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG selbst ausübt (a.A. [Hessisches FG vom 14.09.2017, EFG 2017 S. 473](#)).

14 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Die jPdöR ist Steuersubjekt mit jedem einzelnen ihrer BgA (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG und [BFH vom 13.03.1974, BStBl II 1974 S. 391](#)). Infolgedessen ist für jeden einzelnen BgA getrennt ein Einkommen zu ermitteln und der KSt zu unterwerfen.

Die Zusammenfassung verschiedener Einrichtungen eröffnet den jPdöR aufgrund eintretender organisatorischer, personal- und betriebswirtschaftlicher sowie technischer Synergieeffekte erhebliche finanzielle Vorteile. Zudem ergibt sich auch aus steuerlichen Gründen erhebliches Einsparungspotenzial. Dieses entsteht, wenn gewinn- und verlustbringende Betriebe zusammengeführt werden, weil durch die Saldierung der Gewinne und Verluste sich die steuerliche Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der KSt und GewSt reduziert.

Eine pauschale Zusammenfassung der Ergebnisse der jeweiligen BgA ist jedoch, entgegen der für gemeinnützige Vereine geltenden Rechtslage, grundsätzlich nicht möglich.

Die Rechtsprechung und die Verwaltung lassen unter bestimmten Voraussetzungen die Zusammenfassung von BgA mit der Folge der ertragsteuerlich wirksamen Ergebnisverrechnung zu.

Diese Voraussetzungen ergeben sich zum einen aus dem durch das JStG 2009 eingefügten § 4 Abs. 6 KStG, sowie aus R 4.2 KStR 2015.

Danach ist eine Gewinn- bzw. Verlustverrechnung **verschiedener BgA** möglich, wenn

- es sich um **gleichartige** BgA handelt, oder
- zwischen den jeweiligen BgA nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine **enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung** besteht und die Verflechtung **von einigem Gewicht** ist, oder
- sog. **Querverbundunternehmen** i.S.d. § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 3 i.V.m. § 4 Abs. 3 KStG vorliegen.

Eine Zusammenfassung von BgA mit Hoheitsbetrieben ist steuerlich generell nicht zulässig (§ 4 Abs. 6 Satz 2 KStG).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die jPdöR hat jeweils ein Wahlrecht, ob und in welchem Umfang sie bestehende BgA im Einzelfall nach diesen Grundsätzen steuerlich zusammenfasst oder eine Zusammenfassung beibehält. Eine steuerliche Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG setzt keine organisatorische Zusammenfassung der BgA durch die jPdöR voraus. Bei der Zusammenfassung von zwei BgA kommt es nicht zur Gewinnrealisierung.

Für den zusammengefassten BgA muss steuerlich eine eigenständige Gewinnermittlung vorgenommen werden.

Soweit die Trägerkörperschaft gewinn- und verlustträchtige BgA zusammenfasst, obwohl die Grundsätze der zulässigen Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 KStG nicht erfüllt werden, ist jeder BgA mit seinem Ergebnis einzeln zu besteuern. Somit ist jeder BgA mit seinem steuerlichen Ergebnis zu veranlagern. Eine gleichwohl vorgenommene organisatorische Zusammenführung (z.B. durch eine gemeinsame Buchführung) hat keine Auswirkungen darauf, dass die Trägerkörperschaft mit jedem ihrer BgA Subjekt der KSt bleibt.

Vgl. Rz. 1-18 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

Nachfolgend werden die verschiedenen Zusammenfassungsmöglichkeiten erläutert.

14.1 Zusammenfassung wegen Gleichartigkeit

Die Zusammenfassung mehrerer **gleichartiger** BgA ist zulässig, vgl. R 4.2 Abs. 1 KStR 2015, § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG.

Gleichartig sind gewerbliche Tätigkeiten, wenn sie im gleichen Gewerbebezweig ausgeübt werden ([BFH-Urteil vom 04.09.2002, I R 42/01](#)).

Die in § 4 Abs. 3 KStG aufgeführten Versorgungsbetriebe sind gleichartig.

14.2 Zusammenfassung wegen Erfüllung der Verflechtungsvoraussetzungen

Die Zusammenfassung mehrerer BgA ist zulässig, wenn zwischen den jeweiligen BgA nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht und die Verflechtung **von einigem Gewicht** ist, vgl. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG.

Nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen (vgl. [Beschluss des GrS des BFH vom 16.01.1967, BStBl III 1967 S. 249](#), sowie BFH-Urteile vom [19.05.1966, BStBl III 1967 S. 510](#) und vom [12.07.1967, BStBl III 1967 S. 679](#)) kann von einer den Anforderungen genügenden Verflechtung ausgegangen werden, wenn sich aus der Lieferung eines Hauptstoffes für den einen Betrieb gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben, die **nicht** allein auf einer Verknüpfung aufgrund einer **subjektiven** Willensentscheidung beruhen, sondern **zwangsläufig** aufgrund **chemischer** bzw. **physikalischer Vorgänge** entstehen.

Die Schaffung einer einheitlichen technischen und kaufmännischen Leitung mit einer gemeinsamen Kassen- und Buchführung begründet noch keine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung. Das Vorhandensein einer solchen Verflechtung hängt vielmehr von der Art der Betätigung und den sachlichen Beziehungen der Betriebe untereinander ab.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Eine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung ist dann gegeben, wenn bestehende oder zu errichtende Anlagen den Zwecken mehrerer Betriebe dienen. Reine Lieferverhältnisse erfüllen nicht das Merkmal der engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung.

Ein rein technischer Verbund kann eine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung zur Folge haben, wenn z.B. ein Versorgungsbetrieb und ein Bäderbetrieb die durch ein **BHKW** erzeugte Energie wechselseitig (z.B. Heizenergie und Elektrizität) unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten sinnvoll nutzen. Folglich kommt dem Nachweis der Wirtschaftlichkeit eine grundlegende Bedeutung zu. Insbesondere müssen die vorhandenen oder entstehenden wechselseitigen Beziehungen bei sämtlichen betroffenen Einrichtungen, d.h. sowohl in dem oben beispielhaft genannten Bäderbetrieb als auch in dem das BHKW betreibenden Versorgungsbetrieb wirtschaftliche Vorteile auslösen.

Das BMF hat sich mit [Schreiben vom 11.05.2016, BStBl I 2016 S. 479](#), zur Thematik „Zusammenfassung von BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels eines BHKW“ wie folgt geäußert:

„Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG können Betriebe gewerblicher Art (BgA) zusammengefasst werden, wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht. Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sind bei der Zusammenfassung mittels eines Blockheizkraftwerks (BHKW) stets die Verhältnisse des Einzelfalls maßgebend. Bei der Beurteilung des Einzelfalls sind insbesondere folgende Grundsätze zu beachten:

1. Ein mobiles BHKW ist wie ein stationäres BHKW grundsätzlich geeignet, im Einzelfall die Zusammenfassung eines Bades (aber auch einer anderen Einrichtung, die Wärme- und Strombedarf hat, z.B. eine Sporthalle) mit einem Energieversorgungs-BgA zu begründen. Maßstab für eine hinreichende tatsächliche technisch-wirtschaftliche Verflechtung der beiden Einrichtungen, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasst werden sollen, ist dabei die vom mobilen BHKW abgegebene Wärmemenge. Die Zusammenfassung setzt voraus, dass das mobile BHKW mehr als 50% seiner Wärmemenge im Jahr an das Bad abgibt. Die übrigen Zusammenfassungsvoraussetzungen müssen daneben auch erfüllt sein.

Die Aufwendungen für das mobile BHKW in Zeiten, in denen es nicht bei der zusammenfassenden Einrichtung (z.B. beim Bad) eingesetzt wird, sind für die Einkommensverrechnung der zusammenfassenden Einrichtungen nach sachgerechtem Schlüssel auszuscheiden.

2. Der Zusammenfassung eines Energieversorgungs-BgA mit einem Freibad-BgA mittels BHKW steht nicht entgegen, dass das Freibad nur in der Sommersaison für Badegäste geöffnet ist.
3. Die bilanzielle Behandlung des BHKW ist kein für die Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG maßgebliches Kriterium.
4. Als Energieversorgungs-BgA, der für die Zusammenfassung mit einem Bad-BgA mittels BHKW nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG geeignet ist, kommen nur Elektrizitätsversorgungsunternehmen i.S.d. § 5 Nr. 13 EEG, die überwiegend Letztverbraucher versorgen, oder Netzbetriebsunternehmen in Frage. Ein solcher Energieversorgungs-BgA liegt auch dann vor, wenn dieser BgA mit anderen BgA, die andere Tätigkeiten als Elektrizitätsversorgung oder Netzbetrieb ausüben, zusammen-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

gefasst worden ist. Die Tätigkeit der Elektrizitätsversorgung oder des Netzbetriebs darf dabei nicht von untergeordneter Bedeutung sein.

5. Das Tatbestandsmerkmal der gegenseitigen Gewichtigkeit ist bei beiden Einrichtungen, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasst werden sollen, zu prüfen. Soll ein Bad-BgA mittels BHKW mit einem Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden, ist dieses Tatbestandsmerkmal beispielsweise unter folgenden Bedingungen als erfüllt anzusehen:

- Aus Sicht des Bad-BgA:

Die Gewichtigkeit ist gegeben, wenn das BHKW der Abdeckung des thermischen Grundlastbedarfs des Bades des Bad-BgA dient, das an das BHKW angeschlossen ist. Dies ist der Fall, wenn mit der gelieferten Wärme mindestens 25% des sich nach dem VDI-Gutachten ergebenden Gesamtwärmebedarfs dieses Bades abgedeckt werden. In Fällen eines mobilen BHKW ist der Schwellenwert in der Zeitspanne zu prüfen, in der das BHKW beim Bad-BgA betrieben wird.

- Aus Sicht des Energieversorgungs-BgA:

Die Gewichtigkeit ist gegeben, wenn das BHKW über eine elektrisch installierte Leistung von mindestens 50 kW verfügt.

6. Die Höhe der Steuerersparnis ist kein Kriterium, welches das Tatbestandsmerkmal der Gewichtigkeit begründen kann.
7. Eine zulässige Zusammenfassung setzt voraus, dass das BHKW wirtschaftlich ist. Der Steuerpflichtige kann hierzu ein VDI-Gutachten vorlegen. Sind in dem Gutachten Zahlungen Dritter (z.B. Erlöse nach dem EEG) oder Vorteile aus bestehenden Regelungen (z.B. Entlastungen bei der Stromsteuer) berücksichtigt worden, sind diese Einflüsse auf die Wirtschaftlichkeit nicht für Zwecke des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zu bereinigen. Die Finanzverwaltung ist berechtigt, für den Nachweis der Wirtschaftlichkeit an Stelle des VDI-Gutachtens die Vorlage einer an den tatsächlichen Gegebenheiten orientierten Einnahme-Überschuss-rechnung (Prognose) zu verlangen.
8. Das BHKW muss dem BgA-Bad dienen. Dies ist nicht der Fall, wenn neben der Wärmeabgabe des BHKW an den Bad-BgA eine Wärmeabgabe an Dritte (z.B. Wohngebäude im Umfeld des Bades) vorgenommen wird und das BHKW auch ohne den Bad-BgA noch wirtschaftlich wäre.
9. Die Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels eines BHKW ist erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme des BHKW anzuerkennen.

Vorgenannte Grundsätze gelten im Hinblick auf § 8 Abs. 9 bzw. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG entsprechend, wenn die „zusammenzufassenden“ Tätigkeitsbereiche in Kapitalgesellschaften i.S.d. § 8 Abs. 7 KStG betrieben werden.

Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Auf Antrag wird es jedoch nicht beanstandet, wenn bei Zusammenfassungen, in denen das BHKW vor dem 01.01.2017 in Betrieb genommen wird, die bisher geltenden Grundsätze angewandt werden.“

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Zu Zweifelsfragen bei der Beurteilung der vorgenannten Merkmale wird auf die umfangreiche [Verfügung der OFD Karlsruhe](#) vom 27.03.2017, S 270.6/265-St 213, verwiesen. In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache.

Eine enge wechselseitig wirtschaftlich-technische Verflechtung wird nicht auf Grund der so genannten **Löschwassertheorie** begründet. In diesen Fällen wird damit argumentiert, dass das in einem Bäderbetrieb bevorratete Wasser im Fall eines Brandes als Löschwasser-Reserve genutzt wird, um so eine Verflechtung mit dem Wasserversorgungsbereich herzustellen.

Hierzu bleibt Folgendes festzuhalten:

- Nach § 1 Abs. 2 des Feuerschutz- und Hilfeleistungsg NRW ist die Löschwasserversorgung durch die jeweiligen Gemeinden sicherzustellen. Es handelt sich bei der Löschwasserversorgung also um eine hoheitliche (Pflicht-)Aufgabe der Gemeinden.
- Mit der Wasserversorgung unterhält eine Gemeinde einen BgA, § 4 Abs. 3 KStG. Die zentrale Wasserversorgungsanlage einer Gemeinde dient dem Zweck, den Einwohnern der Gemeinde Trink- und Brauchwasser zu liefern. Darüber hinaus gibt das Wasserwerk u.a. auch Wasser für Feuerlöschzwecke ab.

Einzig die Gemeinde ist für die Löschwasserversorgung verantwortlich. Sie wird entweder selbst Maßnahmen ergreifen oder im Zusammenhang mit der Erteilung von Baugenehmigungen oder Umsetzung von Erschließungsmaßnahmen den jeweiligen Grundstückseigentümern etwa Auflagen erteilen, mit denen eine ausreichende Löschwasserversorgung in dem zu untersuchenden Bereich gesichert werden kann.

Die Gemeinde hat zur Sicherstellung des Löschwasserbedarfs die Möglichkeit, auch auf das öffentliche Wasserversorgungsnetz in dem Maße zuzugreifen, wie die technische Beschaffenheit des Rohrnetzes dieses zulässt. Das Wasserwerk selbst ist jedoch nicht dazu verpflichtet, den vollen Löschwasserbedarf zu decken.

Reichen offene Wasserläufe etc. oder die technischen Einrichtungen der Wasserversorgungseinrichtung nicht für eine ordentliche Löschwasserversorgung aus, muss die Gemeinde prüfen, ob andere Deckungsmöglichkeiten vorhanden sind. Eine zusätzliche Deckungsmöglichkeit in diesem Sinne ist auch die Wasserentnahme aus einem Schwimmbecken. Dabei ist davon auszugehen, dass auch private Betreiber eines Schwimmbades die Entnahme von Wasser aus ihrem Bad zu Feuerlöschzwecken dulden müssen.

Allein die Möglichkeit, den Wasservorrat des Bäderbetriebes für Löschzwecke zu nutzen, stellt keine wirtschaftliche (Mit-)Nutzung des Bades durch den Bereich Wasserversorgung dar. Für den Fall, dass der Betrieb des Bades eingestellt werden würde, würde für die Sparte Wasserversorgung nicht die Notwendigkeit entstehen, zur Sicherstellung des Wasserversorgungsbetriebes eine vergleichbare „Ersatzmaßnahme“ zu ergreifen.

Ebenso ist die so genannte **Durchspültheorie** nicht dazu geeignet, eine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung herzustellen. Dabei beruft man sich darauf, dass durch das Befüllen des Bades ein entsprechender Wasserdurchsatz durch das Rohrleitungssystem des Wasserversorgungsbetriebes entsteht, der Ablagerungen und Keimbildungen in den Rohren vermindert. Dies ist jedoch zumeist durch den üblichen Wasserdurchsatz der Endverbraucher (zu denen der Badbetrieb auch rechnet) bereits gegeben. Ein zusätzlicher Effekt ist nicht in ausreichendem Maße erkennbar.

In den Fällen, in denen eine Zusammenfassung auf Grund der Löschwasser- oder der Durchspültheorie anerkannt wurde, ist zumindest für die Zukunft zu prüfen, ob eine Zusammenfassung nach den oben dargestellten Grundsätzen auf Grund einer anzuerkennenden technisch-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

wirtschaftlichen Verflechtung gegeben ist. Sollte dies nicht der Fall sein, ist unter Rücksprache mit dem zuständigen GKBP-FA und der OFD die verbindliche Auskunft für die Zukunft zu widerrufen.

14.3 Zusammenfassung von Querverbundunternehmen

Die Zusammenfassung mehrerer Versorgungsbetriebe und die Zusammenfassung von Versorgungs- und Verkehrs- sowie Hafen- und Flughafenbetriebe einer jPdöR sind von der höchstrichterlichen Rechtsprechung auch ohne wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung anerkannt worden, da die in ihnen geübten Betätigungen dem gleichen Gedanken, nämlich der Versorgung der Bevölkerung, untergeordnet sind, vgl. [BFH vom 08.11.1989](#) (BStBl II 1990 S. 242). In diesen Fällen werden die Voraussetzungen der Zusammenfassung als gegeben unterstellt, § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 3 KStG.

Als Querverbundunternehmen gelten:

- **Versorgungsbetriebe** (Ein unter die Verpackungsverordnung fallender Betrieb stellt, obwohl er Grundbedürfnisse der Bevölkerung abdeckt, indem er der Entsorgung und Verwertung von Abfällen und Wertstoffen dient, keinen Versorgungsbetrieb im engeren Sinne dar, vgl. [BFH vom 08.11.1989](#), [BStBl II 1990 S. 242](#)).
z.B.: Wasser-, Gas-, Elektrizitäts- und Fernheizwerke
Versorgungsbetriebe i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG sind nur Einrichtungen im Bereich der Wasser-, Gas-, Elektrizitäts- oder Wärmeversorgung. Ihre Tätigkeit muss der Versorgung der Bevölkerung dienen. Erfasst werden sämtliche Wertschöpfungsstufen (Erzeugung, Transport und Handel bzw. Vertrieb). Für die Einordnung als Versorgungsbetrieb ist es ausreichend, dass die Einrichtung nur eine oder einige der Wertschöpfungsstufen umfasst.
§ 4 Abs. 3 KStG erfasst nur Tätigkeiten, die bis zur Übergabe an den Endkunden anfallen. Tätigkeiten, die in Folge der Verwendung des Wassers, der Energie oder der Wärme beim Endkunden anfallen, sind von § 4 Abs. 3 KStG nicht erfasst. Hierunter fallen insbesondere Dienstleistungen im Bereich der Wartung von Kundenanlagen oder der Betrieb einer Anlage des Kunden beim Kunden (sog. Betriebsführungs-Contracting) sowie der Energieberatung. Diese Tätigkeiten führen grundsätzlich zu einem gesonderten BgA, der ggf. nach den übrigen Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG mit dem Versorgungs-BgA oder anderen BgA zusammengefasst werden kann. Errichtet hingegen der Energieversorger die Anlage im eigenen Namen und betreibt er sie auf eigene Rechnung (sog. Anlagen-Contracting), so liegt eine reine Wärmelieferung an den Kunden vor, die als Versorgungstätigkeit einzustufen ist.
- **Verkehrsbetriebe**
z.B.: der Betrieb von Bussen, Hoch-, Straßen- und U-Bahnen, Schiffen, Fähren, Parkhäusern
- **Hafenbetriebe**
z.B.: Seehäfen, Binnenhäfen, Fischereihäfen, Yachthäfen (nicht dazu gehören Wasserwanderrastplätze und bloße stegartige Anlegestellen für Sportgeräte, wie Kanus, Kajaks, Ruderboote etc.).
- **Flughafenbetriebe**

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Tabellarische Darstellung

	Verkehrs- betrieb	Versorgungs- betrieb	Flughafen- und Ha- fen- betriebe	Bäder	Tief- gara- ge* ³	Fremden- verkehrs- BgA
Verkehrsbetrieb	ja	ja* ¹	ja* ¹	nein	ja	nein
Versorgungs- betrieb	ja* ¹	ja	ja	ja* ²	ja	nein
Flughafen- und Hafenbetriebe	ja* ¹	ja	ja	nein	ja	nein
Bäder	nein	ja* ²	nein	ja	nein	nein* ⁴
Tiefgarage*³	ja	ja	ja	nein	ja	nein
Fremdenver- kehrs-BgA	nein	nein	nein	nein* ⁴	nein	ja

*

- 1 Die Zusammenfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben ist körperschaftsteuerlich gem. R 4.2 KStR 2015 und § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG zulässig (sog. kommunaler Querverbund). § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV i.d.F. des JStG 2009 stellt klar, dass für den Umfang des Unternehmens § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG entsprechend anzuwenden ist. Somit ist die Zusammenfassung auch gewerbesteuerlich zulässig. Die Gewinnerzielungsabsicht ist ausschließlich anhand der Ergebnisse des zusammengefassten BgA zu prüfen.
§ 2 Abs. 1 GewStDV gilt nach § 36 Abs. 2 GewStDV auch für Veranlagungszeiträume vor 2009.
- 2 Die enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung wird in der Regel erreicht über:
 - ◆ Blockheizkraftwerke (BHKW) (Ausgleich des Überdrucks des Heizkraftwerkes und Übernahme des erwärmten Wassers durch das Schwimmbad).
- 3 Eine öffentlich betriebene Tiefgarage stellt einen Verkehrsbetrieb dar, BFH vom 08.11.1989, BStBl II 1990 S. 242, ebenso bewachte Parkplätze und Parkhäuser.
- 4 Eine enge gegenseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung liegt nicht vor, FG Rheinland-Pfalz vom 18.07.1997, 3 K 2226/93.

14.4 Kettenzusammenfassung und Mitschlepptheorie

In der Vergangenheit haben wir die Auffassung vertreten, dass eine kettenförmige Zusammenfassung, bei der der BgA 1 mit dem BgA 2 und der BgA 2 mit dem BgA 3 verbunden ist, nicht zulässig ist. Die Verflechtungsvoraussetzungen sollten vielmehr zwischen sämtlichen BgA, deren Ergebnisse miteinander verrechnet werden sollen, unmittelbar vorliegen.

An dieser Rechtsauffassung wird seit Ergehen des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), nicht mehr festgehalten.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Das BMF-Schreiben enthält zu kettenförmigen Zusammenfassungen von BgA die folgenden Aussagen (Rz. 5 und 6):

„Sind BgA nach einem Tatbestand zusammengefasst worden, so kann für diesen zusammengefassten BgA gesondert geprüft werden, ob er mit einem anderen, ggf. auch zusammengefassten BgA, weiter zusammengefasst werden kann. Für die Zusammenfassung eines BgA mit einem anderen zusammengefassten BgA oder einer Einrichtung, die mehrere Betriebe umfasst, reicht es aus, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der „BgA“ des zusammengefassten BgA oder einem der Betriebe der Einrichtung vorliegen. In den Fällen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG muss die Voraussetzung „von einigem Gewicht“ jedoch im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen.

Soll ein nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasster BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG mit einem anderen BgA weiter zusammengefasst werden, setzt dies voraus, dass beide BgA als Verkehrs- oder Versorgungs-BgA anzusehen sind, d. h. von dem jeweiligen Tätigkeitsbereich geprägt sind. Soll ein nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 oder 3 KStG zusammengefasster BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG mit einem anderen BgA weiter zusammengefasst werden, setzt dies voraus, dass beide BgA als gleichartig anzusehen sind.“

Für die Beurteilung der Zulässigkeit einer kettenförmigen Zusammenfassung kommt es somit zum einen auf den aktuellen „Zustand“ der BgA an (Einzel-BgA oder bereits zusammengefasste BgA), zum anderen kann auch die zeitliche Reihenfolge der einzelnen Zusammenfassungen die Zulässigkeit maßgeblich beeinflussen.

Beispiel (vgl. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Tz. 134 zu § 4 KStG): Die Kommune A unterhält ein Hallenbad, ein Freibad und einen Versorgungsbetrieb als jeweils eigenständige BgA. Bei dem Hallenbad befindet sich ein Blockheizkraftwerk, das zu einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht mit dem Versorgungsbetrieb führt.

Fasst die Kommune zunächst die Bäder als gleichartige BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG zusammen, kann sie später den zusammengefassten Bäderbetrieb mit dem Versorgungsbetrieb weiter zusammenfassen, wenn die Voraussetzung „Verflechtung von einigem Gewicht“ im Verhältnis zu dem zusammengefassten BgA vorliegt (Rz. 5 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)).

Fasst die Kommune jedoch zunächst den Versorgungs- und den Hallenbad-BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammen, könnte das Freibad später nur dann mit diesem zusammengefassten BgA weiter zusammengefasst werden, wenn es mit diesem gleichartig wäre. Das ist jedoch nicht der Fall, wenn dem zusammengefassten Hallenbad-Versorgungs-BgA der Versorgungsbetrieb das Gepräge gibt (Rz. 6 des BMF-Schreibens). Eine Weiterzusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG scheidet aus, da zwischen dem zusammengefassten Hallenbad-Versorgungs-BgA und dem Freibad keine technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht.

Welche Maßstäbe für die Beurteilung des „Gepräges“ im o.g. Sinne heranzuziehen sind, wird durch das BMF-Schreiben nicht vorgegeben und ist bisher noch offen.

Vgl. Rz. 5-9 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

14.5 Zusammenfassung von Verpachtungs-BgA

Für die Frage, ob ein Verpachtungs-BgA mit einem anderen Verpachtungs-BgA oder einem BgA i.S.d § 4 Abs. 1 KStG zusammengefasst werden kann, ist nicht auf die Verpachtungstätigkeit, sondern auf die Tätigkeit des Pächters abzustellen.

Vgl. Rz. 16 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

Diese Regelung dient aber nur der maßgebenden Qualifizierung der Tätigkeit des Verpächters. Eine Zusammenfassung von Verpachtungsbetrieben untereinander und mit anderen BgA ist weiterhin nach den Grundsätzen von R 4.2 Satz 1 KStR 2015 und § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG nur bei Gleichartigkeit möglich. Hinsichtlich der Beurteilung von Dauerverlusten aus der Verpachtung an Dritte durch eine Eigengesellschaft siehe Tz. 13.8

14.6 Zusammenfassung von Einrichtungen unterhalb der Gewichtsgrenze

Die Zusammenfassung von Einrichtungen, die nach den in R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 genannten Kriterien mangels wirtschaftlichem Gewicht keinen BgA darstellen, und die Zusammenfassung solcher Einrichtungen mit BgA ist unter den gleichen Voraussetzungen zulässig, wie die Zusammenfassung von BgA.

R 4.2 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015 lässt sich nicht im Umkehrschluss entnehmen, dass eine Zusammenfassung solcher Einrichtungen nur dann möglich ist, wenn diese gleichartig sind. Auch durch die gesetzliche Neuregelung in § 4 Abs. 6 KStG ist insoweit keine Einschränkung der Zusammenfassungsmöglichkeiten eingetreten.

14.7 Besteuerung zusammengefasster BgA/Verlustverrechnung

Da durch die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG bei BgA, die begünstigte Dauerverlustgeschäfte gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG ausüben, keine vGA anzusetzen sind, werden regelmäßig erhebliche steuerliche Verlustvorträge angesammelt.

Die einkommensteuerlichen Vorschriften zum Verlustabzug gem. § 10d EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG gelten auch für BgA. Folglich sind Verluste, die sich während der Zeit der Zusammenfassung ergeben, uneingeschränkt mit Gewinnen aus der Zeit der Zusammenfassung verrechenbar (vgl. § 8 Abs. 8 Satz 1 KStG).

§ 8 Abs. 8 Sätze 2-4 KStG regelt, dass in einem bestimmten BgA erzielte Verluste nur von diesem BgA genutzt werden können. Kommt es zu Zusammenfassungen verschiedener Betriebe (entweder von zwei bisher eigenständigen BgA oder von einem zusammengefassten BgA mit einem dritten eigenständigen BgA) oder werden diese wieder getrennt, so wird ein bisheriger Verlustvortrag festgeschrieben. Eine Nutzung in einem anderen Betrieb ist nicht möglich (vgl. BT-Drucksache 16/11108, Seite 27). Auch ein Rücktrag von Verlusten des zusammengefassten BgA auf die einzelnen BgA vor Zusammenfassung ist unzulässig.

Die Einschränkungen gelten jedoch nicht bei der Zusammenfassung von gleichartigen BgA (§ 8 Abs. 8 Satz 5 KStG).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**Beispiel 1 (Verlustvortrag):**

Der BgA Schwimmbad, dessen vortragsfähiger Verlust zum 31.12.2009 auf 3,5 Mio. € festgestellt worden ist, wird mit steuerlicher Wirkung (die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG liegen vor) zum 01.01.2010 mit einem Energieversorgungsbetrieb zusammengefasst. Der zusammengefasste BgA erzielte in 2010 einen Gewinn von 200.000 €. Zu diesem Ergebnis hat das Schwimmbad einen Verlust von 400.000 € beigesteuert.

Gem. § 8 Abs. 8 Satz 2 KStG darf der nicht ausgeglichene Verlust des BgA Schwimmbad zum 31.12.2009 aus der Zeit vor der Zusammenfassung mit dem Energieversorgungsbetrieb 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 Beendigung der Zusammenfassung erzielt.

Beispiel 2 (Verlustrücktrag):

Eine Stadt errichtet in 2010 ein Schwimmbad und fasst den Schwimmbadbetrieb zulässigerweise nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG wegen einer nachgewiesenen wechselseitigen wirtschaftlich-technischen Verflechtung mit dem Energieversorgungsbetrieb zusammen, der schon seit Jahren Gewinne erzielt. Der zusammengefasste BgA erzielt in 2010 einen Verlust von 100.000 €. Dieser Betrag setzt sich aus einem Gewinn des Energieversorgungsbetriebs von 200.000 € und einem Verlust aus dem Betrieb des Schwimmbads von 300.000 € zusammen.

Gem. § 8 Abs. 8 Satz 3 KStG ist der Verlustrücktrag auf das Ergebnis des Energieversorgungsbetriebs aus dem vorangegangenen VZ nicht zulässig. Der Verlust i.H.v. 100.000 € ist vorzutragen und kann mit zukünftigen positiven Ergebnissen des zusammengefassten BgA verrechnet werden.

Vgl. Rz. 64-65 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

Zur maschinellen Umsetzung und Fragen der Verlustfeststellung vgl. Tz. 31.5.1.

14.7.1 Zeitliche Anwendung

§ 8 Abs. 8 KStG ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden. Der zum 31.12.2008 für einen zu diesem Zeitpunkt bereits zusammengefassten BgA festgestellte Verlustvortrag gilt als in diesem BgA entstanden (§ 34 Abs. 6 Sätze 7 - 8 KStG).

15 Zusammenfassung von mehreren Tätigkeiten in Kapitalgesellschaften**15.1 Ausgangslage vor 2009**

Die Zusammenfassung mehrerer BgA in KapGes ist grundsätzlich steuerlich anzuerkennen und stellt keine missbräuchliche Gestaltung i.S.d. § 42 AO dar (vgl. [BFH vom 14.07.2004, I R 9/03](#), und zuletzt [BFH vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961](#)). Zu beachten ist, dass die Zusammenfassung klassischer Verlustbetriebe mit Gewinnbetrieben in VZ bis einschließlich

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

2008 eine vGA begründen kann, vgl. R 7 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004. Für die Beurteilung, ob ein Verlust- oder Gewinnbetrieb vorliegt, ist der jeweilige Betriebsteil isoliert zu betrachten, vgl. [Niedersächsisches FG vom 20.11.2001, EFG 2002 S. 727](#).

Betrachtet man die Betriebsteile einzeln und handelt es sich jeweils um Verlustbetriebe, so führt eine Zusammenfassung lediglich zu einer Summierung der in den einzelnen Betrieben erwirtschafteten Verluste, so dass die Zusammenfassung steuerrechtlich zulässig ist, vgl. [Niedersächsisches FG vom 20.11.2001, EFG 2002 S. 727](#).

Ein Gewinn- und Verlustausgleich über eine KapGes führt dann nicht zur Prüfung einer vGA, wenn die einzelnen Betriebe als BgA hätten zusammengefasst werden können, R 7 Abs. 2 Sätze 1 und 2 KStR 2004.

Abzustellen ist deshalb stets auf die hypothetische Betrachtung, wie eine Einzelbesteuerung bei einer jPdöR erfolgen würde. Entsprechendes gilt auch dann, wenn die Ergebnisse durch andere Gestaltungsformen (z.B. Organschaften) ebenfalls zusammengefasst werden, R 7 Abs. 2 Satz 4 KStR 2004.

Mit [Urteil vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961](#), hat der BFH entschieden, dass die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer jPdöR im Interesse der Gesellschafterin ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich derselben mindestens in Höhe der laufenden Verluste zu einer vGA an die Gesellschafterin führt.

Da bei uneingeschränkter Anwendbarkeit der Urteilsgrundsätze der kommunalen Querfinanzierung ein Ende gesetzt worden wäre (durch die Annahme einer vGA i. H. d. Verluste aus der Dauerverlusttätigkeit unabhängig von der Frage der Zulässigkeit der Zusammenfassung der Tätigkeiten gem. R 7 KStR 2004 und H 7 KStH 2008 wäre eine Verrechnung der Verluste mit anderweitigen Gewinnen in keinem Fall mehr möglich), hat die Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung bereits mit [BMF-Schreiben vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905](#), reagiert, die Grundsätze des BFH-Urteils z.T. für nicht anwendbar erklärt (vgl. auch [Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 21.08.2008](#) - S 2742 - 1013 - St 134 (Rhld) und S 2742 - 196 - St 13 - 33 (MS)) und so die bisherige steuerliche Behandlung des Querverbands im Hinblick auf eine zukünftige gesetzliche Regelung sichergestellt und weiterhin für anwendbar erklärt.

Soweit in einer KapGes Tätigkeiten zusammengefasst wurden, die auch als BgA hätten zusammengefasst werden dürfen (R 7 KStR 2004, H 7 KStH 2008), führt die Ausübung der dauerdefizitären Tätigkeit weiterhin nicht zur Annahme einer vGA. Etwas anderes gilt, wenn die Tätigkeiten als BgA nicht hätten zusammengefasst werden dürfen. Dann sind regelmäßig die Rechtsfolgen der vGA zu ziehen.

Beispiel:

Die städtische Holding-GmbH (H) ist 100%iger Gesellschafter der dauerdefizitären Bäder-GmbH (B) und der Stadtwerke-GmbH (S). Es bestehen zu beiden Tochtergesellschaften Ergebnisabführungsverträge. Eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung, z.B. über ein Blockheizkraftwerk, existiert nicht. B erwirtschaftet einen strukturellen Verlust von 1 Mio. €; S erzielt einen strukturellen Gewinn von 6 Mio. € (Fall des o.a. BFH-Urteils).

Es ist eine verdeckte Gewinnausschüttung der Holding-GmbH an die Trägerkörperschaft von 1 Mio. € anzunehmen.

Abwandlung:

Es besteht eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung. B erwirtschaftet einen strukturellen Verlust von 800.000 €, S erzielt einen strukturellen Gewinn von 500.000

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

€. In den Organkreis wird nunmehr auch der Gewinn aus der Abfallwirtschafts-GmbH (A) in Höhe von 200.000 € organschaftlich mit einbezogen. Gesellschaftszweck der A ist die Entsorgung von Industriemüll.

Die Industriemüllentsorgung ist keine mit dem Bäderbetrieb vergleichbare Tätigkeit und könnte damit steuerlich nicht im Rahmen eines BgA mit den anderen Tätigkeiten (insbesondere den Bädern) zusammengefasst werden. Aufgrund der organschaftlichen Einbeziehung kommt es zum Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung der Holding-GmbH an die Trägerkörperschaft in Höhe des nach isolierter - weil zulässiger - Ergebnisverrechnung des Bäder-Verlustes mit dem Stadtwerke-Gewinn verbleibenden Verlustes (300.000 €). Im Ergebnis unterliegt somit der Gewinn aus der Industriemüllentsorgung der Besteuerung.

Von Beraterseite wurde in diesem Zusammenhang häufig vorgetragen, dass die durch das JStG 2009 eingefügte und auch für VZ vor 2009 anwendbare Neuregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG (vgl. Tz. 13.4), die die Rechtsfolgen der vGA bei KapGes bei der Ausübung von begünstigten Dauerverlustgeschäften unter bestimmten Voraussetzungen ausschließt, es für die Vergangenheit (und vor Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG (vgl. Tz. 15.2), der erst ab VZ 2009 gilt) ermögliche, Tätigkeiten in einer KapGes oder vergleichbaren Gestaltungen zusammenzufassen, die als BgA nicht hätten zu einem BgA zusammengefasst werden dürfen. Die Rechtsfolgen der vGA sollen auch bei diesen Gestaltungen nicht zu ziehen sein, wenn es sich bei dem Verlustgeschäft um ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft handelt. Infolgedessen sei es bis einschließlich VZ 2008 nunmehr möglich, die Ergebnisse aus verschiedenen Gewinn- und Verlusttätigkeiten unabhängig von der Erfüllung der Zusammenfassungsgrundsätze ertragsteuerlich wirksam zu verrechnen.

Dieser Rechtsauffassung ist nicht zu folgen, vgl. [Verfügung der OFD NRW vom 07.01.2015, S 2706 – 2014/0016](#).

Wurden in einer Kapitalgesellschaft oder in vergleichbaren Gestaltungen in VZ vor 2009 Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst, die in einem BgA nicht hätten zusammengefasst werden dürfen, ist die steuerliche Ergebnisverrechnung entsprechend den Ausführungen unter Punkt 4 der [Verfügung der OFDen Rheinland und Münster](#) vom 21.08.2008 - S 2742 - 1013 - St 134 (Rhld) und S 2742 - 196 - St 13 - 33(MS) weiterhin durch den Ansatz einer vGA zu versagen (zur Höhe der vGA vgl. Rz. 52 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), und Tz. 13.6).

R 7 Abs. 2 KStR 2004 sowie die Grundsätze des [BMF-Schreibens vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905](#), sind insoweit weiter anzuwenden. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei der Verlusttätigkeit um ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG handelt.

§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG hindert den Ansatz einer vGA nicht. Aus dem Gesetzgebungsverfahren und der Systematik des § 8 Abs. 7 KStG ergibt sich, dass § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG vor der zeitlichen Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG nur

- Eigengesellschaften, die eine Tätigkeit ausüben und
- Eigengesellschaften, die Tätigkeiten ausüben, die zulässigerweise nach der bis einschließlich VZ 2008 geltenden Verwaltungsauffassung (vgl. R 7 Abs. 2 KStR 2004) zusammengefasst werden dürfen,

erfasst (siehe dazu [Schreiben des BMF vom 12.11.2009](#) - IV C 7 - S 2706/08/10004).

Nur in diesen Fällen werden die Rechtsfolgen der vGA aus der Übernahme einer Verlusttätigkeit in VZ vor 2009 nicht gezogen (vgl. dazu Punkt 1 und 3 der [Verfügung der OFDen Rhein-](#)

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

[land und Münster vom 21.08.2008](#) und [Verfügung der OFD NRW vom 07.01.2015 - S 2706-2014/0016-St 152](#)).

Die Frage der rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG war bereits Gegenstand mehrerer FG-Verfahren.

Das [FG Düsseldorf hat mit Urteil vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1443](#), die Rechtsfolgen der vGA für Verluste einer Eintätigkeitsgesellschaft aus einer hoheitlichen Tätigkeit (Boden- und Siedlungspolitik) auch für die VZ 1993 bis 1996 wegen der rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG ausgeschlossen.

Das FG Köln hatte in seinem [Urteilsfall vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1345](#), eine - auch aus Verwaltungssicht - zulässige Zusammenfassung eines Verkehrs- und Versorgungsbetriebs in der Rechtsform einer GmbH zu beurteilen. Die Rechtsfolgen der vGA für die Verkehrsverluste in den Veranlagungszeiträumen 1998-2000 wurden unter Hinweis auf § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und S. 2 KStG nicht gezogen. Daneben hat das FG Köln dargelegt, dass die gesetzliche Festschreibung des steuerlichen Querverbands keine neue Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt. Unter Zugrundelegung der Gesetzesbegründung und der Literaturmeinung sieht das FG Köln in den gesetzlichen Regelungen zum Querverbund nur eine Umgestaltung von Verwaltungsvorschriften, die keine materielle Änderung und somit keine Umgestaltung einer Beihilferegelung zur Folge hat.

Während diese beiden Urteile die o.a. Verwaltungsmeinung bestätigen bzw. dieser nicht zuwider laufen, hat das Sächsische FG mit [Urteilen vom 09.12.2010, EFG 2010 S. 1345](#), und vom [15.12.2010](#), Az. 4 K 635/08, die Rechtsprechungsgrundsätze der FG Düsseldorf und Köln auch für aus Verwaltungssicht unzulässige Zusammenfassungen von dauerdefizitären mit gewinnträchtigen Tätigkeiten in der Rechtsform einer GmbH fortgeführt.

In dem [Urteilsfall vom 09.12.2010, EFG 2010 S. 1345](#), wandte sich die Klägerin - eine Stadtwerke GmbH, die neben Versorgungstätigkeiten einen Freizeitpark betreibt - für das Jahr 1998 gegen den Ansatz von vGA wegen der erzielten Verluste aus dem Betrieb des Freizeitparks. Diese Verluste hatte die Klägerin mit den Ergebnissen der übrigen Tätigkeiten verrechnet. Die Klägerin war der Auffassung, dass die vGA nicht angesetzt werden dürfe, da § 8 Abs. 7 KStG n. F. zu beachten sei.

Das Sächsische FG hat im Urteil diese Auffassung geteilt. Die in Rede stehende Tätigkeit falle unter die Neuregelung des § 8 Abs. 7 KStG; dieser finde rückwirkende Anwendung auch für das Streitjahr. Eine Zusammenfassung der Ergebnisse der einzelnen Betriebe innerhalb der GmbH sei unabhängig davon anzuerkennen, ob es sich um Versorgungsbetriebe i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG handele oder ob zwischen ihnen eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung gegeben sei. Zudem stellten die Neuregelungen keine neue Beihilfe i.S.d. Art. 108 Abs. 3 AEUV dar.

Auf die Nichtzulassungsbeschwerde des zuständigen FA hat der BFH die Revision zugelassen (Az. [I R 58/11](#)). Das Revisionsverfahren wurde durch Rücknahme der Klage 2 Tage vor der mündlichen Verhandlung beendet, so dass das Urteil als nicht ergangen gilt. Nach einem Rundschreiben des Deutschen Städtetages zum Verfahrensausgang vom 12.11.2013 war „nicht auszuschließen, dass eine ungünstige Entscheidung zur Übergangsregelung auch Rückwirkungen auf weitere Elemente des steuerlichen Querverbands hätte nehmen können. Mit der Abwendung dieses Revisionsverfahrens ist ein wesentlicher Schritt zur endgültigen Bewältigung der v.g. Übergangsproblematik und damit zur langfristigen Absicherung des steuerlichen Querverbands gelungen.“

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

In dem zweiten [Urteilsfall vom 15.12.2010](#), Az. 4 K 635/08, hat das sächsische FG die Rechtsfolgen der vGA für Verluste aus der Abschreibung und dem Abgang der Straßenbeleuchtungsanlagen (= hoheitliche Tätigkeit) einer ansonsten auf dem Versorgungssektor tätigen GmbH aufgrund der rückwirkend anwendbaren gesetzlichen Regelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG in den VZ 2000-2003 ebenfalls verneint.

Die Revision wurde nicht zugelassen. Gegen diese Entscheidung hat die Finanzverwaltung Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt. Der BFH hat die Beschwerde mit Beschluss vom 25.01.2012, [I B 17/11](#), als unbegründet verworfen, weil das Finanzamt als beklagte Behörde der Einlassung der Klägerin, sie habe zu keinem Zeitpunkt vertreten, dass die Verluste aus dem Bereich Straßenbeleuchtung mit den Gewinnen aus der Versorgungssparte verrechnet werden könnten, nicht entgegengetreten sei.

Auf Antrag der Stpfl. kann in den o.g. Fällen der unzulässigen Zusammenfassung von Gewinntätigkeiten und begünstigten Dauerverlusttätigkeiten in einer Eigengesellschaft einer jPdöR oder durch vergleichbare Gestaltungen (z.B. Organschaft) auch bereits in VZ vor 2009 „allein“ auf die Ergebnisverrechnung verzichtet werden und vom Ansatz der vGA abgesehen werden. Die Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten erhöhen dann zwar nicht als vGA das Einkommen der Gesellschaft und es ist auch kein Zufluss der vGA bei der jPdöR als Anteilseignerin anzunehmen. Eine Verrechnung der Verluste mit den Ergebnissen der Gewinntätigkeit(en) findet gleichwohl nicht statt.

Die Ergebnisse aus den Gewinntätigkeiten unterliegen der KSt.

Die Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten sind gem. § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen und finden Eingang in den Verlust-Anfangsbestand der entsprechenden Sparte(n) gem. § 34 Abs. 6 Satz 10 KStG für den VZ 2009. Die Verlustfeststellung ist personell durchzuführen.

Ab VZ 2009 kommt die durch das JStG 2009 eingefügte Spartenrechnung zur Anwendung.

15.2 Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 KStG i.d.F. des JStG 2009**15.2.1 Allgemeines**

Die Regelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG, die die Rechtsfolgen der vGA für bestimmte Dauerverlustgeschäfte von „öffentlichen Gesellschaften“ ausschließt, wird ab VZ 2009 (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG) durch § 8 Abs. 9 KStG, der eine sog. Spartenrennung vorsieht, flankiert.

Die Regelung gilt nur für

- Mehrtätigkeits-Gesellschaften, die
- mind. ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft betreiben und
- die Tatbestände des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG erfüllen.

Ist ein Merkmal nicht erfüllt, kommt die Spartenrechnung nicht zur Anwendung.

Vgl. Rz. 66 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009](#), [BStBl I 2009 S. 1303](#).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**15.2.2 Sparteneinteilung**

Mit der Ausübung mehrerer verschiedener Tätigkeiten in einer KapGes kommt es zur Zusammenfassung dieser Tätigkeiten bei einem Stpfl. Diese Zusammenfassung ist unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Abs. 6 KStG bei der Spartenbildung zwingend zu berücksichtigen.

Bei der Zusammenfassung von BgA hat die jPdöR ein Wahlrecht, ob und wie sie die einzelnen BgA zusammenfasst.

Mit der Zuweisung verschiedener Tätigkeiten in eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft hat die jPdöR entschieden, dass sie die Tätigkeiten in der Gesellschaft zusammengefasst erbringen will. Für steuerliche Zwecke muss in der Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft daher eine nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 6 KStG größtmögliche steuerliche Zusammenfassung der Tätigkeiten Berücksichtigung finden (vgl. Pinkos, DStZ 2010 Nr. 4, S. 103).

§ 8 Abs. 9 KStG nennt 3 Gruppen von Sparten:

- Gruppe 1: hoheitliche Dauerverlustgeschäfte
- Gruppe 2: zusammenfassbare Tätigkeiten und wirtschaftliche Dauerverlustgeschäfte
- Gruppe 3: übrige Tätigkeiten.

In Gruppe 1 und Gruppe 2 ist für jede Tätigkeit eine gesonderte Sparte zu bilden, wobei zusammenfassbare Tätigkeiten eine einheitliche Sparte bilden.

Tätigkeiten, die der Gruppe 3 zuzuordnen sind, bilden eine einheitliche Sparte. In diese Sparte sind auch Geschäfte einzuordnen, die - ohne Dauerverlustgeschäfte zu sein - in einzelnen Wirtschaftsjahren Verluste bzw. Anlaufverluste erzielen.

Jede Änderung in der Tätigkeitsstruktur der KapGes ist auf ihre Auswirkung auf die Spartenzuordnung zu überprüfen; eine Änderung in der Tätigkeitsstruktur kann auch über Umwandlungsvorgänge bewirkt werden:

- Wird zu einer bestehenden Sparte eine gleichartige Tätigkeit aufgenommen oder fällt eine solche weg, wird die nämliche Sparte in ihrer veränderten Form fortgeführt.
- Veränderungen in der Sparte der Gruppe 3 („übrige Sparte“) führen zu Änderungen in dieser Sparte und der Fortführung dieser Sparte in der veränderten Form.
- Übrige Veränderungen in Form der Aufnahme neuer Tätigkeiten oder dem Wegfall bisheriger Tätigkeiten führen zu neuen Sparten unter Berücksichtigung der aktuellen Tätigkeitsstruktur. Wenn hiervon bisherige Sparten betroffen sind, fallen diese Sparten weg: Ein in einer dieser Sparten 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.

Durch diese, § 8 Abs. 9 S. 3 KStG zu entnehmenden Regelungen wird der Gleichklang zur Verlustverrechnung bei der Zusammenfassung von BgA (§ 8 Abs. 8 KStG, vgl. Tz. 14.7) hergestellt.

Hilfsgeschäfte zu einer Haupttätigkeit der KapGes teilen das Schicksal der Haupttätigkeit. Ob ein Hilfsgeschäft vorliegt, beurteilt sich nach den Gegebenheiten des Einzelfalls. Die Veräußerung des Betriebsvermögens in Folge der Aufgabe der operativen Tätigkeit ist beispielsweise ein Hilfsgeschäft in der Sparte, der das Betriebsvermögen bisher zugeordnet war. Für Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung gilt Entsprechendes.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Spartenbildung ist losgelöst von der Frage vorzunehmen, ob die einzelnen Sparten einen Teilbetrieb bilden oder nicht.

Vgl. Rz. 68-77 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

Beispiel:

VZ 09:

Die in 2009 gegründete Eigengesellschaft (Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG sind erfüllt) betreibt im VZ 2009 ein Theater mit einem Verlust von 30. Weiterhin ist Gesellschaftszweck der Eigengesellschaft die Energieversorgung, mit der ein Überschuss von 100 erzielt wird, die Unterhaltung des ÖPNV mit einem Verlust von 120 sowie eines Schulschwimmbads mit einem Verlust von 40, die Hausmüllentsorgung mit einem Gewinn von 10, die Grundstücksverwertung mit einem Gewinn von 30 und der strukturell dauerdefizitäre Messebetrieb mit einem Verlust von 20.

Die verschiedenen Tätigkeiten der Eigengesellschaft sind den folgenden Sparten zuzuordnen:

Sparte 1	Sparte 2	Sparte 3	Sparte 4
Hoheitliches Dauerverlustgeschäft	Wirtschaftliches Dauerverlustgeschäft	Zusammenfassbare Querverbundunternehmen	Übrige Tätigkeiten
Schulschwimmbad	Theater	Energieversorgung und ÖPNV (Verkehrsbetrieb gibt das Gepräge)	Hausmüllentsorgung, Grundstücksverwertung und Messebetrieb
./ 40	./ 30	./ 20	+ 40

Der Messebetrieb als strukturell dauerdefizitärer, nicht gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigte Tätigkeit, ist der einheitlichen Sparte der Gruppe 3 (hier: Sparte 4) zuzuordnen. In Höhe des steuerlichen Verlustes von 20 ist eine vGA anzunehmen, weshalb das Ergebnis der Sparte 4 + 40 beträgt (10 + 30 ./ 20 + 20 vGA).

Eine Verrechnung der Spartenergebnisse untereinander ist gem. § 8 Abs. 9 Satz 4 KStG nicht möglich.

Die Verluste der Sparten 1 bis 3 sind gesondert festzustellen. Der Gewinn aus der Sparte 4 unterliegt der Körperschaftsteuer des VZ 09.

VZ 10:

Die Eigengesellschaft erweitert ihren Gesellschaftszweck um die Wasserversorgung (Gewinn im VZ 10: 60). Darüber hinaus betreibt sie noch ein zweites Theater mit einem Gewinn von 80, sowie den Fremdenverkehrsbetrieb mit einem Anlaufverlust von 50 (keine strukturell dauerdefizitäre Tätigkeit). Ansonsten erzielt sie die gleichen Ergebnisse wie im VZ 09.

Die einzelnen laufenden Spartenergebnisse stellen sich im VZ 10 zunächst wie folgt dar:

Sparte 1	Sparte 2	Sparte 4	Sparte 5
Hoheitliches Dau-	Zusammenfassba-	Übrige Tätigkeiten	Zusammenfassbare

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

erverlustgeschäft	re gleichartige Tätigkeiten		Querverbundunternehmen
Schulschwimmbad	Theater	Hausmüllentsorgung, Grundstücksverwertung, Messe- und Fremdenverkehrsbetrieb	Energieversorgung, Wasserversorgung und ÖPNV
./ 40	+ 50	./ 10	+ 40

Sparte 1:

Der Verlustvortrag zum Ende des VZ 10 ist festzustellen auf ./ 80.

Sparte 2:

Das laufende Ergebnis von + 50 vermindert sich um den Verlustvortrag aus dem VZ 09 i. H. v. 30 (da eine weitere gleichartige Tätigkeit aufgenommen wurde, führt dies nicht zu einer neuen Sparte), Gesamtergebnis der Sparte 2 somit + 20.

Sparte 3:

Diese Sparte existiert aufgrund der Aufnahme der weiteren Tätigkeit Wasserversorgung nicht mehr. Die Strom- und Wasserversorgung ist zwar für sich gesehen gleichartig, in Folge der schon bestehenden Zusammenfassung der Stromversorgung mit dem Verkehrsbetrieb liegt aber kein Versorgungsbetrieb vor, der mit der Wasserversorgung wegen Gleichartigkeit zusammengefasst werden könnte. (Dies wäre nur dann der Fall, wenn bei der Zusammenfassung der Stromversorgung mit dem Verkehrsbetrieb die Stromversorgung dieser Zusammenfassung das Gepräge geben würde). Der zum Ende des VZ 09 festgestellte Verlustvortrag von ./ 20 geht jedoch nicht unter, sondern ist festzuschreiben und kann in einer neuen Sparte, die die gleiche Tätigkeitsstruktur aufweist, künftig genutzt werden (z.B. wenn in einem zukünftigen VZ die Tätigkeit der Wasserversorgung wieder aufgegeben wird).

Sparte 4

Gesamtergebnis der Sparte für den VZ 10: ./ 10 (10 + 30 ./ 20 ./ 50 + 20 vGA) Der Verlust kann gem. § 8 Abs. 9 Satz 5 KStG in den VZ 09 zurückgetragen werden.

Sparte 5:

Gesamtergebnis der Sparte für den VZ 10: + 40. Der Gewinn darf nicht um den Verlustvortrag aus der ehemaligen Sparte 3 gemindert werden.

Die positiven Ergebnisse sind der Körperschaftsteuer des VZ 10 zu unterwerfen. Die negativen Spartergebnisse sind gesondert festzustellen.

Zur maschinellen Umsetzung vgl. Tz. 31.6.

Ein weiteres Beispiel enthalten die Rz. 78 und 79 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**15.2.3 Ergebnisermittlung der Sparten**

Für die Ermittlung der Spartenergebnisse sind die Wirtschaftsgüter bzw. die Geschäftsvorfälle der Kapitalgesellschaft aus der für sie bestehenden Rechnungslegung den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise rechnerisch zuzuordnen; dies gilt insbesondere für Beteiligungen oder Finanzanlagen. Dabei ist für die Tätigkeit notwendiges BV zwingend entsprechend der Tätigkeit dieser Sparte zuzuordnen. Die Änderung der spartenmäßigen Zuordnung eines Wirtschaftsguts führt nicht zur Realisierung stiller Reserven.

Wird ein Wirtschaftsgut von mehreren Sparten „genutzt“ (z.B. ein Schwimmbad, in dem sowohl Schulschwimmen, als auch öffentlicher Badeverkehr stattfindet), kann eine Aufteilung der Abschreibungsbeträge sowie eines ggf. erzielten Veräußerungsgewinns auf die verschiedenen Sparten erfolgen (vgl. Tz. 12 unter dem Stichwort „Schwimmbäder“).

Die allgemeinen ex- und internen Verwaltungs- und Servicekosten (z.B. Kosten für Buchführung oder Beratung) oder vergleichbare Kosten der Kapitalgesellschaft sind den einzelnen Sparten sachgerecht zuzuordnen.

Weicht der Stpfl. von seinen bisherigen Zuordnungsgrundsätzen ab, kann dies nur anerkannt werden, wenn die Abweichung nachvollziehbar begründet wird.

Kommt es bei der KapGes nach den Grundsätzen der Rz. 91 bis 93 des [BMF-Schreibens vom 04.07.2008, BStBl I 2008 S. 718](#), zur Anwendung des § 4h EStG bzw. § 8a KStG (Zinsschranke), so ist der nichtabziehbare Betrag bzw. der Zinsvortrag sachgerecht den einzelnen Sparten zuzuordnen.

Vgl. Rz. 80-85 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

15.2.4 Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft

Die Bildung der Sparten lässt die Steuerpflicht der KapGes selbst unberührt.

Für jede einzelne Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte gesondert zu ermitteln (§ 8 Abs. 9 Satz 2 KStG). Die positiven Spartenergebnisse sind zur Ermittlung des Einkommens zu addieren (Umkehrschluss aus § 8 Abs. 9 Satz 4 KStG).

Nach § 8 Abs. 9 Satz 5 KStG mindert ein Verlust in einer Sparte nach Maßgabe des § 10d EStG den positiven Gesamtbetrag der Einkünfte, der sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Veranlagungszeiträumen für diese Sparte ergibt. Dies hat zur Folge, dass sich der Verlustrücktrag von aktuell bis zu 1 Mio. Euro bzw. der Sockelbetrag beim Verlustvortrag von 1 Mio. Euro pro Sparte ermittelt.

Der sich hiernach pro Sparte ergebende verbleibende Verlustvortrag ist gem. § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen.

15.2.5 Wegfall oder Eintritt der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG

Entfallen die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG (mehrheitliche Stimmrechte oder ausschließliche Verlusttragung) innerhalb eines VZ, so ist die Spartenrechnung ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden. Zu diesem Zeitpunkt nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Beträge sowie verbleibende Verlustvorträge aus Sparten mit Dau-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

erverlusttätigkeiten entfallen (vgl. § 8 Abs. 9 Satz 6 KStG). Die laufenden Verluste aus begünstigten Dauerverlustgeschäften lösen ab diesem Zeitpunkt auch die Rechtsfolgen der vGA aus.

Im Falle des „Hineinwachsens“ in den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG beginnt die Spartenrechnung ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, d. h. innerhalb eines VZ. Ein bestehender Verlustvortrag kann nach Maßgabe des § 10d EStG mit dem laufenden Ergebnis bis zum Beginn der Spartenrechnung verrechnet werden. Ein danach verbleibender Verlustvortrag ist der Gruppe 3 (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 KStG) - soweit vorhanden - zuzuordnen (§ 8 Abs. 9 Satz 7 KStG).

15.2.6 Zeitliche Anwendung

Gem. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl I 2008 S. 2794) ist § 8 Abs. 9 KStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden. Ein zum Schluss des VZ 2008 festgestellter Verlustvortrag ist sachgerecht nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 KStG auf die erstmals zu bildenden Sparten aufzuteilen (§ 34 Abs. 6 Satz 10 KStG). Die Summe der negativen Spatenergebnisse des VZ 2009 kann in den VZ 2008 zurückgetragen werden (§ 34 Abs. 6 Satz 11 KStG i.d.F. des JStG 2009).

15.3 Überführung hoheitlicher Tätigkeiten in eine Kapitalgesellschaft

Werden hoheitliche Tätigkeiten in eine KapGes überführt, so ist dies nicht zu beanstanden. Gemäß R 4.1 Abs. 7 KStR 2015 werden Betriebe, die in eine private Rechtsform gekleidet sind, nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert. Demnach erzielt eine KapGes, auf die hoheitliche Tätigkeiten einer jPdöR übertragen wurden, gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG).

Werden in diese KapGes daneben noch weitere Tätigkeiten (zum Beispiel die Tätigkeit eines BgA) überführt, und kann es dadurch zur Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten kommen, so ist dies nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen (R 7 Abs. 2 KStR 2004, § 4 Abs. 6 Satz 2 KStG, § 8 Abs. 9 KStG).

16 Zusammenfassung in Form der Organschaft

Ein kst-liches Organschaftsverhältnis wird nach § 14 KStG angenommen, wenn sich die Organgesellschaft durch einen Gewinnabführungsvertrag verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes **gewerbliches Unternehmen** abzuführen. Darüber hinaus müssen die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Nr. 1-5 KStG (z.B. finanzielle Eingliederung) erfüllt sein. Sofern die kst-lichen Organschaftsvoraussetzungen vorliegen, wird auch gewerbesteuerlich ein Organschaftsverhältnis angenommen (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).

16.1 BgA als Organträger

Grundsätzlich kann auch ein BgA Organträger sein.

Zwingende Voraussetzung für die Annahme eines Organschaftsverhältnisses ist jedoch, dass der Organträger ein inländisches gewerbliches Unternehmen betreibt. Ein gewerbliches Unternehmen liegt vor, wenn die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 GewStG erfüllt sind, H 14.1 Begriff des gewerblichen Unternehmens KStH 2015, [BMF-Schreiben vom 26.08.2003, BStBl I 2003 S. 437](#). Die Definition „gewerbliches Unternehmen“ richtet sich u.a. nach den Merkmalen, die für Gewerbebetriebe i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG gelten. Danach ist, im Gegensatz zur Definition eines BgA, bei der lediglich eine Einnahmeerzielungsabsicht gefordert wird, eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich. Gewinnerzielungsabsicht ist jedoch bei Dauerverlustbetrieben (z.B. Bäder-, Verkehrsbetriebe) regelmäßig nicht gegeben.

Der defizitär arbeitende BgA kann daher wegen der fehlenden Eigenschaft eines „gewerblichen Unternehmens“ nicht die Stellung eines Organträgers einnehmen (vgl. Rz. 94 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), und Rz. 5 des [BMF-Schreibens vom 26.08.2003, BStBl I 2003 S. 437](#)).

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob auch ein BgA, der allein wegen des Erzielens von Beteiligungserträgen dauerhaft Gewinne erwirtschaftet, tauglicher Organträger sein kann.

Zu dieser Rechtsfrage hat der BFH mit [Urteil vom 02.09.2009, BFH/NV 2010 S. 391](#) für den Fall eines Besitz-BgA im Rahmen einer Betriebsaufspaltung entschieden, dass dieser mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werde, wenn unter Einbeziehung bereits erfolgter sowie möglicher Gewinnausschüttungen der Betriebs-KapGes auf Dauer ein positives Geschäftsergebnis zu erwarten sei. Die Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung könne nämlich auch in dem Bestreben zur Erzielung von Beteiligungserträgen liegen (Fortführung der bisherigen Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung, vgl. [Urteil vom 24.04.1991, BStBl II 1991 S. 713](#)). Hierbei sei unerheblich, ob die Betriebsgesellschaft Gewinnausschüttungen an das Besitzunternehmen vorgenommen oder ob sie die Gewinne ganz oder teilweise thesauriert habe. Denn unterbliebene Ausschüttungen könnten nachgeholt werden und erhöhten im Übrigen den Wert der Beteiligung.

Auch zu erwartende Gewinnabführungen ab Beginn der Organschaft seien insoweit zu berücksichtigen, als sie an die Stelle von Gewinnausschüttungen treten, die ohne Begründung der Organschaft zu erwarten wären.

Zwar ist das Urteil nicht im BStBl veröffentlicht worden und ist somit nicht allgemein anzuwenden, der Argumentation des BFH kann u.E. dennoch gefolgt werden. Da die Beteiligung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

an der Betriebs-KapGes zum **notwendigen** BV des Besitz-BgA gehört, erscheint es schlüssig, (zu erwartende) Beteiligungserträge daraus in die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht mit einzubeziehen (im Ergebnis so auch Rz. 36 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), zu den Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dauerverlustgeschäfts).

Ob Einkünfte aus einer gewillkürten Beteiligung dazu führen können, dass ein ursprünglich dauerverlustbehafteter BgA zu einem stehenden Gewerbebetrieb werden kann, ist bisher höchstrichterlich nicht geklärt. Im Rahmen der summarischen Prüfung in einem Aussetzungsverfahren hat der BFH dies für möglich gehalten ([BFH-Beschluss vom 25.07.2002, BFH/NV 2002 S. 1341](#)). In einem Hauptsacheverfahren hat das FG Köln mit [Urteil vom 19.12.2013, EFG 2014 S. 662](#) die Gewerbesteuerpflicht eines Bäderbetriebs bejaht, weil die Beteiligungserträge zu handelsrechtlichen Gewinnen führten. Wegen der Beteiligungsquote war § 9 Nr. 2a GewStG im Urteilsfall nicht anwendbar.

Mit [Urteil vom 29.06.2010, EFG 2010 S. 1732](#) hat das FG Düsseldorf entschieden, dass es einem Zirkelschluss gleichkäme, wenn die Eigenschaft als gewerbliches Unternehmen erst durch die Beteiligungserträge der künftigen Organtochter begründet werde. Die gegen dieses Urteil gerichtete Revision hat der BFH mit [Beschluss vom 31.03.2011, BFH/NV 2011 S. 1371](#) aus formalen Gründen als unzulässig verworfen.

Nach einem Beschluss der Körperschaftsteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder können auch die Erträge aus einer zulässigerweise dem Betriebsvermögen eines BgA gewillkürten Beteiligung dazu führen, dass dieser nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und damit als stehender Gewerbebetrieb anzusehen ist. Dieses danach anzunehmende gewerbliche Unternehmen kann Organträger einer ertragsteuerlichen Organschaft – sein. Dies gilt nach Verwaltungsauffassung auch dann, wenn die Beteiligungserträge aus der zukünftigen Organgesellschaft resultieren (vgl. dazu [Verfügung der OFD Karlsruhe vom 19.07.2018, S 270.6/57-St 213](#) und [Hessisches FG vom 16.05.2017, EFG 2017 S. 1544](#)).

Zu den Wirkungen der Organschaft im Hinblick auf die Zusammenfassungsgrundsätze in einer solchen Fallgestaltung vgl. Tz. 16.2.3.

16.2 Wirkungen der Organschaft

Durch die Begründung eines Organschaftsverhältnisses kommt es im Ergebnis zu einer Zusammenfassung der Tätigkeiten, die im Organkreis ausgeübt werden, auf Ebene des Organträgers.

Hinsichtlich der öffentlichen Hand und somit auch der kommunalen Wirtschaftsunternehmen sind die Zusammenfassungsgrundsätze des R 7 Abs. 2 KStR 2004 bzw. ab VZ 2009 des § 4 Abs. 6 KStG dennoch auch zu beachten. Danach können Gewinne und Verluste zwischen der Muttergesellschaft (Organträger) und dem Tochterunternehmen (Organgesellschaft) nur dann miteinander verrechnet werden, wenn es sich um gleichartige Betriebe handelt bzw. nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder es sich um sog. Querverbundunternehmen (Versorgungs-, Verkehrs-, Hafen- und Flughafenbetriebe) handelt.

Die Zusammenfassungsgrundsätze sind auch in den Fällen, in denen die Organträgerin nicht 100% der Anteile an der Organgesellschaft hält, zu prüfen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

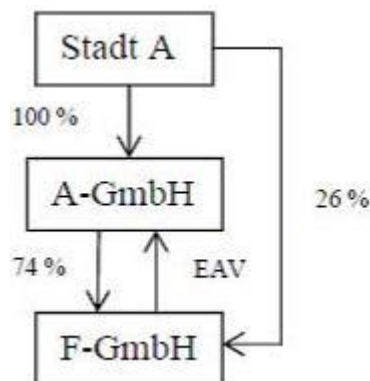
16.2.1 Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Organgesellschaft

Die Sonderregelung des § 8 Abs. 7 KStG ist gem. § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die Vorschrift ist vielmehr erst auf Ebene des Organträgers anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG). Der Organträger ist somit so zu behandeln, als hätte er selbst die Tätigkeiten der Organgesellschaft ausgeführt.

Gem. § 34 Abs. 10 Satz 4 KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl I 2008 S. 2794) ist § 15 Satz 1 Nr. 4 KStG auch schon für VZ vor 2009 anzuwenden und deckt sich somit mit der Anwendungsregelung des § 8 Abs. 7 KStG. Die Übergangsregelungen (§ 34 Abs. 6 Sätze 4 und 5 KStG i.d.F. des JStG 2009) gelten entsprechend (§ 34 Abs. 10 Sätze 4 und 6 KStG i.d.F. des JStG 2009).

Im Einzelnen wird auf die Ausführungen zu Tz. 14 verwiesen.

16.2.2 Folgen aus dem Unterhalten eines Dauerverlustgeschäfts durch die Organgesellschaft im Interesse des Mehrheitsgesellschafters des Organträgers



Die F-GmbH unterhält ein gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft. Auch die übrigen Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG liegen vor. Die Verluste werden aufgrund des anzuerkennenden Organschaftsverhältnisses vollständig von der A-GmbH übernommen. Die Voraussetzungen für eine Zusammenfassung der Verlusttätigkeit mit der Gewinntätigkeit des Organträgers (eine Sparte gem. § 8 Abs. 9 KStG) liegen vor.

Die Körperschaftsteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder haben die Frage erörtert, ob die Übernahme des Verlustes der F-GmbH durch die A-GmbH insoweit im Gesellschaftsverhältnis der A-GmbH zur Stadt A begründet ist und eine vGA der A-GmbH an die Stadt begründet, als diese selbst an der Organgesellschaft beteiligt ist.

Nach der Entscheidung ist eine vGA nicht anzunehmen. Dieses Ergebnis könne auch nicht deshalb in Frage gestellt werden, weil die Minderheitsbeteiligung an der F-GmbH bei der Stadt A zum Hoheitsvermögen zähle. Die Verlustübernahme des Organträgers führe nicht dazu, dass es in diesem Fall auf Ebene der A-GmbH in Höhe der Beteiligungsquote der Stadt A an der F-GmbH rechnerisch zu einer Verrechnung von (mittelbaren) „hoheitlichen“ Verlusten mit positiven wirtschaftlichen Erträgen des Organträgers komme.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Übernahme des Verlustes führt auch nicht zu einer vGA auf Ebene der Organgesellschaft in Folge des Dauerverlustgeschäfts der Organgesellschaft in Höhe der Beteiligungsquote des Minderheitsgesellschafters Stadt A.

Selbst wenn man eine vGA grundsätzlich bejahen würde, wäre diese jedoch nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG begünstigt. Gem. § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG sind § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 KStG erst bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Ihren Grund hat diese Regelung allein in der Technik der Organschaft. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Verlust als Ganzes ertragsteuerlich als unschädlich angesehen wird. An der Unschädlichkeit des Verlustes ändert sich auch dadurch nichts, dass der Organträger nicht Alleingesellschafter der Organgesellschaft ist. § 15 Satz 1 Nr. 4 KStG enthält insoweit keine Einschränkung hinsichtlich nicht 100%iger Beteiligungen an der Organgesellschaft.

16.2.3 Spartenrechnung bei Organschaftsgestaltungen

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG ist § 8 Abs. 9 KStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die Spartenrechnung ist erst auf der Ebene des Organträgers durchzuführen (§ 15 Satz 1 Nr. 5 S. 2 KStG). Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen ist auf Ebene des Organträgers nach Maßgabe der Ausführungen zu Tz. 15.2 den beim Organträger zu bildenden Sparten zuzuordnen.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, welcher Sparte Beteiligungen (und Ausschüttungen hieraus) des Organträgers an weiteren, nicht organschaftlich verbundenen Tochtergesellschaften zuzuordnen sind. Eine Zuordnung solcher Beteiligungen zu der aufgrund der Tätigkeit der Organgesellschaft(en) bei dem Organträger zu bildenden Sparte kommt u.E. nicht in Betracht. Etwas anderes kann lediglich dann gelten, wenn die Tätigkeit der Organgesellschaft(en) mit einer originär eigenen Tätigkeit des Organträgers zusammenfassbar ist, mithin eine Sparte gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG bildet, und die Beteiligungen zuvor nach sachgerechtem Schlüssel der originär eigenen Tätigkeit (oder den originär eigenen Tätigkeiten) des Organträgers zugeordnet werden konnten.

§ 8 Abs. 9 KStG regelt nicht die Gewinnermittlung, sondern die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte der jeweiligen Sparte. Der Gewinn der Organgesellschaft ist demzufolge nach allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln. Dabei können nur die Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden, die der Organgesellschaft zivilrechtlich und steuerlich zuzurechnen sind. Beteiligungen der Organträgerin an den Schwestergesellschaften der Organgesellschaft gehören nicht zum Betriebsvermögen der Organgesellschaft. Deshalb können auch die Gewinnausschüttungen der Schwestergesellschaften nicht bei der Gewinnermittlung der Organgesellschaft berücksichtigt werden.

Aus dem nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Gewinn der Organgesellschaft ist das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft zu berechnen. Auf der Ebene des Organträgers ist nachfolgend - auf der Grundlage des § 8 Abs. 9 KStG - zu entscheiden, ob dieses Einkommen eine eigenständige Sparte darstellt oder mit originären Tätigkeiten des Organträgers (oder den Tätigkeiten anderer Organgesellschaften des Organträgers) zu einer einheitlichen Sparte zusammen zu fassen ist. Für diese Sparten ist dann jeweils der Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln. Dies ergibt sich aus Rz. 91 des [BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), wonach das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft auf der Ebene des Organträgers den beim Organträger zu bildenden Sparten zuzurechnen ist.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Nach Rz. 80 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009](#), a.a.O., sind für die Ermittlung der Spatenergebnisse die Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft aus der für sie bestehenden Rechnungslegung (d.h. die ihr steuerlich zuzurechnenden Wirtschaftsgüter) den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise rechnerisch zuzuordnen; dies gilt insbesondere für Beteiligungen. Diese Aussage kann jedoch nicht so weitgehend ausgelegt werden, dass der aus der Tätigkeit der Organgesellschaft zu bildenden Sparte Wirtschaftsgüter zugeordnet werden dürfen, die steuerlich dieser Gesellschaft nicht zuzurechnen sind. Die Gestaltung ist insoweit nicht vergleichbar mit einer Kapitalgesellschaft, die selbst originär mehrere Tätigkeiten ausübt, die verschiedenen Sparten zuzuordnen sind, und die selbst daneben noch Beteiligungen hält, die diesen Sparten sachgerecht zuzuordnen sind.

Gem. § 34 Abs. 10 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 ist § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG erst ab VZ 2009 anzuwenden (entsprechend der zeitlichen Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG).

Zur Behandlung unzulässiger Zusammenfassungen durch Organschaftsstrukturen vor den Änderungen durch das JStG 2009 gelten die Ausführungen unter Tz. 15.1 entsprechend.

Vgl. Rz. 90-91 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009](#), [BStBl I 2009 S. 1303](#).

Ist ein BgA zulässiger Organträger und ist auf eine Organgesellschaft § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG anzuwenden, ist § 8 Abs. 9 KStG gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG auf der Ebene des BgA anzuwenden.

Vgl. Rz. 92-94 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009](#), [BStBl I 2009 S. 1303](#).

16.2.4 Organschaft zwischen einem BgA und einer „Gewinnengesellschaft“

Für den Fall, dass die Organgesellschaft die Verluste erzielt, enthalten § 15 Satz 1 Nr. 4 und 5 KStG Sonderregelungen (vgl. Tz. 16.2.1 und Tz. 16.2.2), die gem. Rz. 92 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009](#), a.a.O., auch für einen BgA als Organträger gelten (zu den Voraussetzungen eines solchen Organträger-BgA vgl. Tz. 16.1). Diese gelten jedoch nicht, wenn ein BgA aus seiner laufenden Tätigkeit Verluste erzielt, die unter § 8 Abs. 7 KStG fallen, und dennoch zulässigerweise (vgl. Tz. 16.1) Organträger einer gewinnträchtigen Kapitalgesellschaft ist, weil er aufgrund von Ausschüttungen aus gewillkürten Beteiligungen mit Gewinnerzielungsabsicht tätig ist. Das zu versteuernde Einkommen des BgA wäre in diesen Fällen gleichwohl negativ und es käme zur Ergebnisverrechnung, wenn die Folgen der Ergebniszuordnung auf den Organträger-BgA anerkannt würden. Der Wortlaut des § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG ist in diesen Fällen nicht erfüllt, weil die Organgesellschaft kein Dauerverlustgeschäft unterhält und somit § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG auf sie nicht anzuwenden ist; eine Spartenrechnung kann damit beim Organträger-BgA nicht durchgeführt werden. Eine unzulässige Ergebnisverrechnung ist in diesen Fallgestaltungen über die Anwendung der Grundsätze des § 4 Abs. 6 KStG zu verhindern. Dies ergibt sich im Ergebnis auch aus R 4.2 Satz 5 KStR 2015, dessen Auslegung der Zusammenfassung auch nach Inkrafttreten von § 15 Satz 1 Nr. 4 und 5 KStG für die Fälle einschlägig ist, für die § 15 Satz 1 Nr. 4 und 5 KStG nicht gelten.

17 Zusammenfassung durch Einbringung von Beteiligungen in BgA

17.1 Grundsätze

Die Einlage einer Beteiligung an einer KapGes, die keinen BgA darstellt (vgl. R 4.1 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 KStR 2015), aus dem Hoheitsbereich in einen BgA ist nach der Verwaltungsauffassung (a.A.: [FG Düsseldorf vom 29.06.2010, EFG 2010 S. 1732](#)) unter den Voraussetzungen zulässig, die das ESt-Recht für die Behandlung von Wertpapieren als gewillkürtes BV fordert; d.h. das eingelegte Wirtschaftsgut (Beteiligung) muss für den Betrieb gewinnbringend sein. Im Umkehrschluss ist die Einlage nicht zulässig, wenn erkennbar ist, dass die Wirtschaftsgüter dem Betrieb keinen Nutzen sondern nur Verluste bringen werden, BFH-Urteile vom [18.10.2006, BStBl II 2007 S. 259](#) und vom [19.02.1997, BStBl II 1997 S. 399](#).

Hält eine jPdöR alle Anteile an einer KapGes, wurde die Einlage dieser Beteiligung in einen BgA entsprechend Rz. 3.1 der inzwischen aufgehobenen [Verfügung der OFD Frankfurt vom 11.04.1997](#), KSt-Kartei HE § 4 KStG Karte A 12, bisher nur dann zugelassen, wenn zusätzlich zu den o.g. Voraussetzungen auch die für BgA geltenden Zusammenfassungsgrundsätze erfüllt waren.

An dieser Auffassung wird nicht mehr festgehalten. Auch eine 100%ige Beteiligung einer jPdöR an einer KapGes, die keinen BgA darstellt, kann nach den o.g. Grundsätzen in einen BgA eingelegt werden. Die Grundsätze des § 4 Abs. 6 KStG finden hierbei keine Anwendung (vgl. auch Eversberg/Baldauf in DStZ 2010 Nr. 10 S. 358 und Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, „Die KSt“, Tz. 155 zu § 4 KStG).

§ 4 Abs. 6 KStG ist lediglich dann zu prüfen, wenn die Beteiligung an der KapGes selbst als BgA anzusehen ist.

Zu umsatzsteuerrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit dem Halten von Beteiligungen siehe Abschn. 2.3 Abs. 2 ff und Abschn. 15.22 UStAE sowie [BMF-Schreiben vom 26.05.2017 BStBl I 2017 S. 790](#).

17.2 Wert der Einlage

Die Einlage hat mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu erfolgen, weil die Beteiligung bei der jPdöR nicht unter § 17 EStG fällt (vgl. auch [BFH vom 14.03.2011, BStBl II 2012 S. 281](#)).

Die Einlage sog. einbringungsgeborener Anteile i.S.d. § 20 UmwStG, § 21 UmwStG a.F. in einen BgA hat mit den ursprünglichen AK der einbringungsgeborenen Anteile zu erfolgen, weil ein Ansatz mit einem höheren Wert als den ursprünglichen AK den Eintritt einer Besteuerungslücke zur Folge hätte, die nicht über die Veräußerungsersatztatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG gedeckt wäre.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**17.3 Einlagefähigkeit der Trägerschaft an einer Sparkasse**

Ob die Trägerschaft an einer Sparkasse in der Rechtsform einer Anstalt öffentlichen Rechts als gewillkürtes Betriebsvermögen in einen BgA eingelegt werden kann, war Gegenstand eines Klageverfahrens vor dem FG Münster (Az: 9 K 1611/17 K,G,F), das durch Klagerücknahme beendet wurde. Nach Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich bei der Trägerschaft an einer Anstalt nicht um ein Wirtschaftsgut i.S.d. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG, weil unter anderem die Übertragbarkeit auf den gesetzlich geregelten Fall des Zusammenschlusses von Sparkassen beschränkt ist. Da die Eigenschaften des Wirtschaftsguts im steuerlichen Sinne nicht erfüllt sind, ist eine „Einlage“ in einen Dauerverlust-BgA demzufolge nicht möglich.

18 Umwandlung in Personengesellschaften

Es kommt vor, dass mit Gewinn arbeitende KapGes (z.B. Stadtwerke GmbH), deren Anteile von einem defizitär arbeitenden BgA gehalten werden, in eine PersGes (GmbH & Co. KG) umgewandelt werden. Die GmbH & Co KG ist selbst nicht KSt-Subjekt, sondern es erfolgt eine direkte Zurechnung der ertragsteuerlichen Einkünfte mittels einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu dem defizitär arbeitenden BgA, der mit diesem Ergebnis zur KSt veranlagt wird. Dies bedeutet für den kommunalen Verlustbetrieb, dass ihm der Gewinn der (z.B. Stadtwerke) GmbH & Co KG ohne kst-liche Vorbelastung zur Verfügung steht. Eine gewst-liche Verlustverrechnung ist bei dieser Gestaltungsform nicht möglich.

Die Beteiligung der jPdöR an der GmbH & Co KG begründet grds. einen neuen BgA, vgl. H 4.1 KStH 2015. Eine Verrechnung der einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte mit dem vorhandenen Verlustpotenzial kann jedoch nur dann vorgenommen werden, wenn die Betriebe auch als BgA gem. § 4 Abs. 6 KStG hätten zusammengefasst werden können (vgl. Tz. 8.10.3), d.h. wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht, die Betriebe gleichartig sind oder es sich um sog. kommunale Querverbundunternehmen handelt. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, sind die Betriebe einzeln zu besteuern, d.h. die Verluste des defizitären BgA sind festzustellen und vorzutragen und die Gewinne aus der Beteiligung unterliegen der KSt.

In diesem Zusammenhang kommt der Frage besondere Bedeutung zu, ob die von einer Versorgungspersonengesellschaft an eine Stadt als Mitunternehmerin gezahlte Konzessionsabgabe als BA abgezogen werden kann (vgl. Tz. 19.3).

19 Einkommensermittlung**19.1 Einkünfteermittlung bei BgA**

§ 8 Abs. 1 Satz 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 stellt klar, dass für einen BgA auch dann ein Einkommen zu ermitteln ist, wenn dieser nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.

Diese Regelung dient der Rechtssicherheit, denn in der Literatur (vgl. z.B. Hüttemann in „Der Betrieb“ 2007, S. 1603) wurde vermehrt die Frage diskutiert, ob auf einen nicht mit Gewinn-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

erzielungsabsicht betriebenen BgA die Liebhabereigrundsätze des BFH anzuwenden seien mit der Folge, dass dann kein Einkommen zu ermitteln wäre und die entstandenen Verluste steuerlich unbeachtlich wären (vgl. BT-Drucksache 16/10189, S. 69).

19.2 Betriebsaufspaltung

Das Einkommen, das eine Trägerkörperschaft durch einen BgA erzielt, ist so zu ermitteln, als ob der BgA ein selbständiges Steuerrechtssubjekt in der Rechtsform einer KapGes und die Trägerkörperschaft deren Alleingesellschafter wäre, [BFH vom 10.07.1996, BStBl II 1997 S. 230](#).

Dem Grunde nach können daher auch schuldrechtliche Verträge zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA Berücksichtigung finden. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Zweck des Gesetzes es gebietet, eine vertragliche Vereinbarung zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA unberücksichtigt zu lassen. Ein solcher Ausnahmefall ist nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. [BFH-Urteil vom 14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496](#), anzunehmen, wenn eine Trägerkörperschaft ihren BgA mit Miet- und Pachtzinsen oder sonstigen Gebühren bzw. Entgelten für Wirtschaftsgüter belastet, die der Trägerkörperschaft gehören und als wesentliche Betriebsgrundlage des BgA anzusehen sind, H 8.2 Miet- oder Pachtverträge KStH 2015.

Der Grund für die Nichtberücksichtigung der Miet- und Pachtzinsen oder der sonstigen Gebühren und Entgelte liegt dabei in dem Umstand, dass das vom BgA erzielte Einkommen durch die entsprechenden Zahlungen gemindert wird, ohne dass die Trägerkörperschaft die Einnahmen versteuern muss.

Grundsätzlich unterliegen die Mieten und Pachten oder sonst. Gebühren oder Entgelte (z.B. Lizenzgebühren) bei der jPdöR nicht der Besteuerung (= Erträge aus der Vermögensverwaltung).

19.2.1 Überlassung von nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen BgA oder eine Eigengesellschaft

Soweit nicht wesentliche Betriebsgrundlagen an einen BgA oder eine Eigengesellschaft vermietet bzw. verpachtet werden, unterliegen die Mieten oder Pachten nicht der Besteuerung. Die Mieten und Pachten stellen grds. BA dar, werden allerdings bei dem BgA oder bei der Eigengesellschaft steuerlich nur insoweit anerkannt, als sie marktüblich sind.

19.2.2 Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen BgA

Soweit wesentliche Betriebsgrundlagen an einen BgA vermietet bzw. verpachtet oder gegen sonstige Gebühren bzw. Entgelte überlassen werden, können grds. die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen.

Auf das zu Büro- und Verwaltungsgebäuden ergangene [Urteil des BFH vom 23.05.2000, BStBl II 2000 S. 621](#), sowie die BMF-Schreiben vom [18.09.2001, BStBl I 2001 S. 634](#), vom [20.12.2001, BStBl I 2002 S. 88](#), und vom [11.06.2002, BStBl I 2002 S. 647](#), wird hingewiesen.

Da die Trägerkörperschaft jedoch durch die Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung eine gewerbliche Tätigkeit ausübt und die Einkünfte aus

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

dieser Tätigkeit bei einem Alleingesellschafter einer KapGes auch als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Besteuerung unterliegen, wäre es zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen grundsätzlich geboten, die von der Trägerkörperschaft vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen oder sonstigen Gebühren bzw. Entgelte im Rahmen eines weiteren BgA „Verpachtung“ der KSt zu unterwerfen.

Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen, die nicht notwendiges Hoheitsvermögen darstellen (vgl. [BFH vom 14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496](#))

Aus Vereinfachungsgründen werden die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung nicht im Rahmen eines solchen weiteren „Betriebsaufspaltungs-BgA“ erfasst.

Stattdessen sind die dem BgA überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen als notwendiges Betriebsvermögen des die Wirtschaftsgüter nutzenden BgA mit den Werten zu aktivieren, mit denen die Wirtschaftsgüter zu Buche stehen würden, wenn sie von Anfang an, d.h. vom Zeitpunkt der Nutzung durch den BgA an, als BV behandelt worden wären. Der Buchwert entspricht den historischen AK/HK bzw. dem historischen Einlagewert abzgl. der AfA. Die entrichteten Miet- und/oder Pachtzinsen bzw. die sonstigen Gebühren und/oder Entgelte sind dem Einkommen des BgA wie vGA wieder hinzuzurechnen.

Im Ergebnis werden daher Miet-, Pacht- bzw. Lizenzverträge zwischen der jPdöR und ihrem BgA, soweit Wirtschaftsgüter überlassen werden, die für den BgA eine wesentliche Betriebsgrundlage bilden, nicht der Besteuerung zugrunde gelegt. Sie werden dem Einkommen des die Wirtschaftsgüter nutzenden Betriebes als vGA wieder hinzugerechnet, vgl. [BFH vom 03.02.1993, BStBl II 1993 S. 459](#).

Die Rechtsauffassung des BFH wurde durch [BFH-Urteil vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 588](#), bestätigt.

Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen, die notwendiges Hoheitsvermögen der jPdöR darstellen, gegen Sondernutzungsentgelt nach Gebührensatzung (vgl. [BFH vom 06.11.2007, BStBl II 2009 S. 246](#))

In Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. [BFH vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 588](#)) hat der [BFH mit Beschluss vom 06.11.2007, BStBl II 2009 S. 246](#), entschieden, dass Hoheitsvermögen zwar kein BV eines BgA sein kann (vgl. insoweit auch [BFH-Urteil vom 07.11.2007, BStBl II 2009 S. 248](#), zur öffentlichen Toilettenanlage als gewillkürtes BV eines BgA), dass die Zahlungen des BgA in Form von Sondernutzungsentgelten aufgrund Gebührensatzung an die Trägerkörperschaft für die Nutzung der Wirtschaftsgüter jedoch als BA anerkannt werden können und nicht als vGA den Gewinn des BgA erhöhen.

Dies hat zur Folge, dass die Zahlungen zwar den Gewinn des BgA mindern, die Trägerkörperschaft die Beträge jedoch im hoheitlichen Bereich unversteuert vereinnahmt. Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass derartige Sondernutzungsentgelte auch von privaten Dritten zu erheben seien und bei diesen bei betrieblicher Veranlassung zu BA führen würden. Unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung sei es nicht begründbar, die Zahlung durch einen BgA nicht als BA zu behandeln.

Eine vGA kann lediglich dann vorliegen, wenn die Trägerkörperschaft ihren BgA gezielt mit entsprechenden öffentlich-rechtlichen Sondernutzungsentgelten oder mit höheren Sondernutzungsgebühren belastet, die sie von Dritten nicht verlangen würde. Der BFH hat den Grundsatz des Fremdvergleichs ausdrücklich in seinem Urteil erwähnt. Darüber hinaus muss der Trägerkörperschaft ein angemessener Restgewinn verbleiben.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**19.2.3 Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an eine Eigengesellschaft**

Soweit **wesentliche** Betriebsgrundlagen an eine Eigengesellschaft oder an eine von der jPdöR beherrschte Beteiligungsgesellschaft vermietet bzw. verpachtet werden, liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor. Auf das zu Büro- und Verwaltungsgebäuden ergangene [Urteil des BFH vom 23.05.2000, BStBl II 2000 S. 621](#), sowie die oben genannten BMF-Schreiben vom [18.09.2001](#), [20.12.2001](#) und [11.06.2002](#) wird hingewiesen. Grundsätzlich entsteht bei der jPdöR ein Besitz-BgA „Verpachtung“.

19.2.3.1 Entgeltlichkeit der Verpachtung

Die Überlassung führt bei der jPdöR jedoch nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG zur Annahme eines Besitz-BgA. Erforderlich ist danach u. a. eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Demzufolge kann eine unentgeltliche Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen keinen Besitz-BgA begründen, sofern aus der Betriebsgesellschaft auch keine Beteiligungserträge erzielt werden können.

Erfolgt die Überlassung durch eine jPdöR gegen Entgelt unter gleichzeitiger Gewährung eines Zuschusses an den Pächter, fehlt es grds. dann an einer erforderlichen Entgeltlichkeit, wenn

- die gewährten Zuschüsse das Pachtentgelt erreichen oder übersteigen **und**
- zwischen den vereinnahmten Pachtentgelten und den gewährten Zuschüssen eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung besteht.

Das Vorliegen einer rechtlichen und tatsächlichen Verknüpfung ist dabei anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden. Ob in derartigen Fällen tatsächlich eine Saldierung von Pacht und Zuschuss bei der Beurteilung der Einnahmeerzielung vorzunehmen ist, ist derzeit Gegenstand eines Revisionsverfahrens vor dem BFH (vgl. Tz. 12 „Verpachtungsbetriebe“).

Die Überlassung kann aber auch dann entgeltlich sein und zur Annahme einer Betriebsaufspaltung führen, wenn kein oder ein die Zuschüsse nicht übersteigendes Pachtentgelt vereinbart wird. Dies ist dann der Fall, wenn erwartbare Dividenden und Wertzuwächse (stille Reserven und thesaurierte Gewinne) die evtl. gewährten und rechtlich und tatsächlich mit den Pachtentgelten verknüpften Zuschüsse übersteigen.

19.2.3.2 Verpachtung von Wirtschaftsgütern des Hoheitsbereichs

Bei der Verpachtung von zum Hoheitsbereich einer jPdöR zählenden Wirtschaftsgütern (z.B. Abwasserentsorgungsanlagen) an eine Eigengesellschaft (Abwasserentsorger), die bei der Gesellschaft zum wesentlichen BV gehören, entsteht bei der jPdöR kein BgA „Verpachtung“. Würde die jPdöR z.B. die Abwasserentsorgung selbst durchführen, würde es sich um eine hoheitliche Tätigkeit handeln. Durch die Übertragung dieser Tätigkeit auf eine Eigengesellschaft bleibt es vom Grundsatz her bei einer hoheitlichen Tätigkeit. Die Überlassung der Wirtschaftsgüter ist als hoheitliches Hilfsgeschäft anzusehen.

Folglich sind die Pachtzahlungen BA bei der Eigengesellschaft und werden im hoheitlichen Bereich der jPdöR ohne Steuerbelastung vereinnahmt.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter durch die Überlassung jedoch ihre hoheitliche Funktion verlieren (z.B. Verpachtung einer Büroetage des Rathauses an eine Eigengesellschaft), ist von einem „Besitz“-BgA „Verpachtung“ auszugehen.

19.3 Konzessionsabgaben

Im Bereich der Trägerkörperschaft (Gemeinde) sind die Konzessionszahlungen dem nicht steuerpflichtigen (vermögensverwaltenden) Bereich zuzuordnen.

Bei dem jeweiligen Versorgungsbetrieb stellt die Konzessionsabgabe grundsätzlich eine Betriebsausgabe dar. Inwieweit eine gezahlte Konzessionsabgabe ertragsteuerlich abziehbaren Aufwand darstellt, ist nach den tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten im Zeitpunkt der Erhebung zu beurteilen. Satzungen und Verträge hinsichtlich einer solchen Abgabe müssen im Zeitpunkt der Erhebung vorliegen. Unrichtige, überhöhte oder grundlegend nicht gerechtfertigte Konzessionsabgaben führen somit zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Regelung ab 1992

Die am 01.01.1992 für Strom und Gas in Kraft getretene Konzessionsabgabeverordnung (KAV) kennt im Gegensatz zu § 5 Konzessionsabgabenanordnung (KAE) keine Mindestgewinnregelung mehr. Die Verwaltung hat zu dieser Änderung mit [BMF-Schreiben vom 30.03.1994, BStBl I 1994 S. 264](#), Stellung genommen. Grundsätzlich ist auch weiter der in Abschnitt 32 Abs. 2 Nr. 2 KStR (1990) bezeichnete Mindestgewinn für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung maßgebend. Neu ist, dass bei Unterschreiten dieses Mindestgewinns nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen ist, sondern dann nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs zu prüfen ist, ob eine solche vorliegt.

Regelung ab 1996 und ab 2003

Seit den KStR 1995 ist eine dem Abschnitt 32 Abs. 2 KStR (1990) vergleichbare Regelung nicht mehr enthalten. Mit BMF-Schreiben vom [09.02.1998, BStBl I 1998 S. 209](#) ff, und [27.09.2002, BStBl I 2002 S. 940](#), hat die Verwaltung zu diesem Themenkreis ausführlich Stellung genommen.

Hinweis:

Das FG Baden-Württemberg hat mit [Urteil vom 11.12.2003, EFG 2004 S. 683](#), entschieden, dass ein Mindestgewinn i.H.v. 1,5% des am Anfang des Wirtschaftsjahres ausgewiesenen Sachanlagevermögens kein Kriterium sei, eine vGA anzunehmen. Die fehlende angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals könne lediglich ein Indiz für eine vGA sein. Für die Prüfung des Fremdvergleichs seien alle Kriterien heranzuziehen. Diese Auffassung wurde mit [Urteil des BFH vom 06.04.2005, BStBl II 2006 S. 196](#), in dem Revisionsverfahren bestätigt.

Die Zahlung einer Konzessionsabgabe an eine Kommune, die gleichzeitig Mitunternehmerin des Versorgungsunternehmens ist, führt nicht zu Sonderbetriebseinnahmen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die Konzessionsabgabe ist für das Versorgungsunternehmen eine abziehbare Betriebsausgabe und fließt bei der Kommune in den hoheitlichen Bereich.

Zur zulässigen Höhe der Konzessionsabgabe vgl. auch Tz. 9.9.

Konzessionsabgaben in Durchleitungsfällen

Dass Konzessionsabgaben auch in den sog. Durchleitungsfällen, in denen ein Dritter die Endversorgung übernimmt und das Energieversorgungsunternehmen nur die Netze zur Verfügung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

stellt, vereinbart und gezahlt werden können, wurde durch Änderungen im Energiewirtschaftsgesetz (§ 14 Abs. 3 EnWG 1998 / § 48 Abs. 3 EnWG 2005) und in der KAV (§ 2 Abs. 6 und 8 KAV) in den Jahren 1998 und 1999 festgelegt.

Die Konzessionsverträge zwischen den Energieversorgungsunternehmen und Kommunen enthalten aber oftmals keine ausdrücklichen Regelungen zur Zahlung von Konzessionsabgaben in diesen Durchleitungsfällen und wurden aufgrund der Änderungen in der KAV auch nicht entsprechend angepasst. Trotzdem werden in Durchleitungsfällen häufig Konzessionsabgaben von den Energieversorgungsunternehmen an ihre beherrschenden Gesellschafter gezahlt und den durchleitenden Unternehmen weiterberechnet.

Es stellt sich mithin die Frage, ob die gezahlten Konzessionsabgaben mangels einer klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung zwischen Gesellschaft (Energieversorgungsunternehmen) und beherrschender Gesellschafterin (Kommune) vGA darstellen.

Hierzu ist nach einer Abstimmung der Körperschaftsteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder die Auffassung zu vertreten, dass anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu prüfen ist, ob der vorliegende Vertragsinhalt die Zahlung von Konzessionsabgaben in Durchleitungsfällen umfasst. Dabei kann die Prüfung im Einzelfall ergeben, dass der Konzessionsvertrag dahingehend auszulegen ist, dass die Durchleitungsfälle auch ohne ausdrückliche schriftliche Anpassung Vertragsinhalt geworden sind und keine vGA des Energieversorgungsunternehmens an die beherrschende Gesellschafterin darstellen (vgl. dazu [Urteil des Sächsischen FG vom 15.12.2010](#), Az. 4 K 635/08).

19.4 Verdeckte Gewinnausschüttungen

Das Verhältnis von BgA zu ihren Trägerkörperschaften ist mit dem Verhältnis von KapGes zu ihren Gesellschaftern vergleichbar, vgl. [BFH vom 09.08.1989](#), [BStBl II 1990 S. 237](#), sowie [BFH vom 24.04.2002](#), [BStBl II 2003 S. 412](#), m.w.N.. Daher sind die zwischen den BgA und ihren Trägerkörperschaften getroffenen Vereinbarungen und erbrachten Leistungen auf das Vorhandensein von vGA hin zu untersuchen.

Häufig nicht erkannte vGA sind beispielsweise:

- überhöhte Konzessionsabgaben,
- Kombination von verzinslichen Darlehen und einem zu geringen Eigenkapital, vgl. [BFH-Urteil vom 09.07.2003](#) (BStBl II 2004 S. 425),
- Spenden von BgA an die Trägerkörperschaften oder an Dritte, wenn hierdurch der Trägerkörperschaft Aufwendungen erspart bleiben, vgl. [BFH-Beschluss vom 19.12.2007](#), [I R 83/06](#),
- unentgeltliche Überlassung von Hebedaten (z.B. Wasserverbrauch) für Zwecke der Abwassergebührenerhebung (hoheitliche Tätigkeit), vgl. [BFH vom 10.07.1996](#), [BStBl II 1997 S. 230](#), [BFH vom 28.01.2004](#) (Az. I R 87/02) sowie Kurzinfor USt Nr. 01/2001 der OFD Münster; zur Höhe der vGA vgl. [FG Düsseldorf vom 01.02.2005](#) (EFG 2005 S. 972)
- unentgeltliche Überführung von Wirtschaftsgütern,
- unentgeltliche Lieferung von Wärme durch das städt. Heizkraftwerk,
- unentgeltliche Lieferung von Speisen durch städt. Kantinen,
- unangemessene Miet-, Pacht- und Darlehenszinsen.

Gewährt ein BgA zu Lasten seines Gewinnes seiner Trägerkörperschaft verdeckt Vorteile, die er bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Fremden nicht gewährt hätte, so sind auch in diesen Fällen verdeckte Gewinnausschüttungen grds. möglich, H 8.5 I. Grundsätze, BgA KStH 2015. Gleiches gilt für Eigengesellschaften.

Hinweis:

Die Annahme von vGA löst zusätzlich Kapitalertragsteuer gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG aus.

Die Ermittlung des Wertes der vGA ist grds. nach den gleichen Maßstäben vorzunehmen, wie sie bei Beziehungen zwischen KapGes und ihren Gesellschaftern erfolgt. D.h. die Leistungen erfordern ein im Geschäftsverkehr übliches Entgelt, vgl. [BFH vom 27.06.2001, BStBl II 2001 S. 773](#). Dieses Entgelt beinhaltet einen Ausgleich der angefallenen Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag.

Ust-rechtlich ist zu prüfen, ob es sich um steuerbare unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG oder § 3 Abs. 9a UStG handelt.

Nicht als vGA werden beispielsweise beurteilt:

- Übernahme der Kosten der Prüfung nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz durch die geprüfte Eigengesellschaft.

19.5 Übertragung von Wirtschaftsgütern

Werden Wirtschaftsgüter, die BV eines BgA sind, ohne entsprechende Gegenleistung in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft überführt, ist dies nicht als Entnahme, sondern als vGA, die mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist, zu beurteilen, vgl. [BFH vom 24.04.2002, BStBl II 2003 S. 412](#). Darüber hinaus löst dieser Vorgang zusätzlich KapSt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG aus.

Eine vGA ist nicht anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut gegen Zahlung einer angemessenen Gegenleistung aus dem BgA ausscheidet. Dem Grundsatz des BFH - der steuerrechtlichen Gleichstellung des Verhältnisses zwischen einem BgA und seiner Trägerkörperschaft mit dem einer KapGes und ihrem Alleingeschafter - folgend, ist zur Vermeidung einer vGA ferner eine klare und im Voraus abgeschlossene (interne) Vereinbarung zwischen der Trägerkörperschaft und dem BgA erforderlich.

Die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem BgA in das hoheitliche Vermögen führt daher in der Regel zu einer Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven.

Die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen mehreren BgA derselben Trägerkörperschaft führt, anders als bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes BV eines Einzelunternehmers, für die § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zwingend die Anwendung des Buchwertes vorschreibt, zu einer mit dem gemeinen Wert zu bewertenden vGA, wenn die Übertragung unentgeltlich oder zumindest unterhalb des gemeinen Werts des Wirtschaftsguts erfolgt. Dieser Vorgang löst zusätzlich KapSt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG beim übertragenden BgA aus, vgl. Rz. 41 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Beim empfangenden BgA ist eine Einlage der Trägerkörperschaft anzunehmen. Sie führt zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

19.6 Übertragung des gesamten BgA

Nach einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kommt es bei der Zusammenfassung von BgA nicht zur Gewinnrealisierung.

19.7 Auswirkung von Gebietsreformen auf bestehende BgA

Nach einem Beschluss der Körperschaftsteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder führt eine Gebietsreform - unabhängig davon, ob ihre Grundlage eine landesgesetzliche Regelung oder ein Beschluss der beteiligten Gebietskörperschaften ist - und der damit einhergehende Wechsel in der Trägerschaft eines BgA nicht zur Aufgabe des BgA bei der „abgebenden“ Gebietskörperschaft und Neugründung bei der „aufnehmenden“ Gebietskörperschaft. Demzufolge führt die Gebietsreform auch nicht zur Verwendung von in BgA gebildeten Rücklagen für Zwecke außerhalb des BgA i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

Der Wechsel in der Trägerschaft eines BgA in Folge der Gebietsreform führt allerdings zu einem Wegfall des bisherigen Verlustvortrags beim BgA.

Ist die Gebietskörperschaft alleiniger oder anteiliger Träger einer Anstalt, so erfüllt die Gebietsreform nur dann den Grundtatbestand des § 8c KStG, wenn die Trägerschaft mitgliederschäftlich ausgestaltet ist. Für diesen Fall kommt es in Folge der Gebietsreform zum entsprechenden Wegfall des Verlustvortrags.

19.8 Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft

Bringt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts einen BgA i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Sachgründung) in eine KapGes ein (§ 20 UmwStG a.F.), so ist eine Versteuerung der stillen Reserven nicht vorzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft das eingebrachte BV mit seinem Buchwert fortführt.

Eine Gewinnverwirklichung ist erst dann anzunehmen, wenn die jPdöR ihre Anteile (sog. einbringungsgeborene Anteile) an der KapGes veräußert. Der Veräußerungsgewinn gilt als in einem BgA entstanden (§ 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F.). Das sog. „Halten einbringungsgeborener Anteile“ stellt für sich betrachtet keinen BgA dar (vgl. Tz. 8.10.1 und Tz. 22.5.3).

Auch nach dem UmwStG in der Fassung des SEStEG ist eine steuerneutrale Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes in eine KapGes möglich (§ 20 Abs. 2 UmwStG n. F.). Bei der jPdöR entstehen in der Folge so genannte sperrfristbehaftete Anteile, bei deren Veräußerung der Gewinn ebenfalls als in einem BgA erzielt gilt (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG n.F.) (vgl. Tz. 8.10.2 und Tz. 22.5.4).

19.9 Verdecktes Eigenkapital

Darlehen der jPdöR an ihren BgA sind bei diesem nicht als Schulden und die für diese Darlehen gezahlten Zinsen nicht als BA anzuerkennen, wenn das Eigenkapital einen angemessenen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Vomhundertsatz des Aktivvermögens nicht erreicht, [BFH vom 01.09.1982, BStBl II 1983 S. 147](#).

Die Eigenkapitalquote hat sich regelmäßig an der Eigenkapitalausstattung gleichartiger Unternehmen der Privatwirtschaft zu orientieren, [BFH vom 09.07.2003, BStBl II 2004 S. 425](#). Vgl. insoweit die statistischen Materialien der Deutschen Bundesbank, des Statistischen Bundesamtes oder auch die Branchenkennziffern der einzelnen Wirtschaftsverbände.

Es kann daher vertretbar sein, ggf. eine angemessene Eigenkapitalausstattung auch bei weniger als 30% des Aktivvermögens anzunehmen, vgl. R 8.2 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015 sowie H 8.2 Angemessene Eigenkapitalausstattung KStH 2015.

19.10 Ausgleichszahlungen einer jPdÖR an Verkehrsbetriebe

Verkehrsbetriebe des öffentlichen Personennahverkehrs können ihre Pflichten nach dem PBefG (Betriebs-, Fahrplan-, Beförderungs- und Tarifpflicht) oftmals nicht kostendeckend erfüllen. Die Trägerkörperschaften (i.d.R. die Kreise) nutzen in diesen Fällen vielfach die steuerlichen Vorteile des sog. „Querverbundes“, indem die Betriebssparten Versorgung und Verkehr zusammengefasst werden.

Einige Trägerkörperschaften leisten zum Ausgleich der erwirtschafteten Verluste auch sog. Ausgleichszahlungen. Es stellt sich daher die Frage, welche ertragsteuerlichen Auswirkungen sich durch die Ausgleichszahlungen der Trägerkörperschaften ergeben.

Am 03.12.2009 ist die EU-VO Nr. 1370/2007 vom 23.10.2007 (ABl. EU 2007 L 315/1) in Kraft getreten. Sie löst die bisherige VO (EWG) Nr. 1191/69 (i.d.F. der VO (EWG) Nr. 1893/91) ab. Unter der Herrschaft der bisherigen Verordnung war verkehrsrechtlich zu unterscheiden, ob eigenwirtschaftliche Verkehre i.S.d. § 8 Abs. 4 Sätze 1 und 2 PBefG oder gemeinwirtschaftliche Verkehre i.S.d. § 8 Abs. 4 Satz 3 PBefG vorliegen. Die bisherige Verordnung fand nur Anwendung auf gemeinwirtschaftliche Verkehre; für eigenwirtschaftliche Verkehre galt eine sog. Bereichsausnahme. Nach der neuen Verordnung ist eine Unterscheidung nach eigenwirtschaftlichen und gemeinwirtschaftlichen Verkehren nicht mehr möglich, d.h., die bisherige Bereichsausnahme entfällt.

Sowohl die bisherige als auch die neue Verordnung hatten bzw. haben ihre Ursache in der Regelung beihilferechtlicher Fragestellungen; steuerliche Aspekte sind nicht Gegenstand der Verordnungen.

Gleichwohl hatte die Finanzverwaltung die bisherige Verordnung zum Anlass genommen, zu den Auswirkungen auf den steuerlichen Querverbund, d.h. konkret auf die ertragsteuerliche Behandlung von Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen Stellung zu nehmen (vgl. die verwaltungsinternen BMF-Schreiben vom 14.07.1994 - IV B 7 - S 2721 - 34/94 - und vom 26.10.1994 - IV B 7 - S 2721 - 49/94). Im Ergebnis beider Schreiben können Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen ertragsteuerlich als Einlagen behandelt werden.

Auf das Ersuchen des Verbands Deutscher Verkehrsunternehmen (VDV), klarzustellen, dass die „Einlagenfinanzierung“ öffentlicher Verkehrsunternehmen auch unter der Herrschaft der neuen Verordnung steuerlich erhalten bleibt, hat das BMF wie folgt geantwortet (vgl. [Schreiben vom 12.02.2010, IV C 2-S 2706/07/10002, 2010/0095359](#)):

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

„Nach den BMF-Schreiben vom 14.07.1994 und 26.10.1994, nach denen u.a. grundsätzlich nach eigen- und gemeinwirtschaftlichen Verkehren zu unterscheiden war, stand die bisherige Verordnung nicht entgegen, Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen im Ergebnis ertragsteuerlich als Einlagen zu behandeln.

Soweit Vereinbarungen von Gesellschaftern bzw. Trägern öffentlicher Verkehrsunternehmen mit den Unternehmen unter den Regelungsbereich der EU-VO Nr. 1370/2007 fallen, bedarf es einer Unterscheidung nach eigen- und gemeinwirtschaftlichen Verkehren nicht.

Im Übrigen lässt die Verordnung zu, dass die Vereinbarungen schuldrechtlich oder als gesellschaftsrechtlich ausgestaltet sind. Ist Letzteres der Fall, führen die Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger ertragsteuerlich zu Einlagen. Maßgebend sind die Verhältnisse des Einzelfalles.“

Vgl. dazu [Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern](#) vom 11.02.2010, S 2706.1.1-13/12 St31.

Umsatzsteuer:

Nicht steuerbare echte Zuschüsse liegen vor, wenn die Zuwendung die **allg.** Verkehrsbedienung der Bevölkerung sichern soll.

Steuerbare Zuschüsse liegen vor, wenn die Zuwendung **nicht** die **allg.** Verkehrsbedienung der Bevölkerung sichern soll, sondern mit **speziellen** Interessen des Zuschussgebers zusammenhängt.

Siehe hierzu Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 02 vom 24.04.2018 der OFD NRW und Tz. 26.2.

19.11 Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand

Nach dem amtlich nicht veröffentlichten Urteil des [BFH vom 27.04.2000](#) (I R 12/98) erhöhen Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln für betriebliche Investitionen in Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (sog. Investitionszuschüsse) bei bilanzierenden Stpfl. grundsätzlich gemäß § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG im Jahr ihrer Gewährung als Betriebseinnahmen das BV des Zuschussempfängers und den Gewinn des betreffenden Jahres. Den Stpfl. steht jedoch ein Wahlrecht zu, die Sofortversteuerung des Zuschusses dadurch zu vermeiden, dass sie die AK oder HK der bezuschussten Wirtschaftsgüter um den Zuschuss mindern, s. auch R 6.5 Abs. 2 EStR 2015.

Die v.g. Entscheidung des BFH steht, soweit die Kommune Antragsteller und Zuwendungsempfänger ist und sie die entsprechenden Beträge an ihre Eigengesellschaften bzw. ihre Eigenbetriebe weiterleitet, im Widerspruch zu den bisherigen Entscheidungen der Körperschaftsteuerreferatsleiter. Danach gilt für die Behandlung von **eigenen** und **zweckgebundenen weitergeleiteten** Zuschüssen der öffentlichen Hand an kommunale Betriebe, dass diese als Einlagen zu beurteilen sind mit der Folge, dass die AfA von den ungeminderten AK bzw. HK vorzunehmen sind und das Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG n.F. sich entsprechend erhöht.

Diese Rechtsauffassung war nochmals Gegenstand einer Erörterung der Körperschaftsteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder und wurde erneut unter Bezugnahme auf die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 21.08.2006, KSt-Kartei BY § 4 KStG Karte 5.1, bestätigt.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Soweit diese Frage Gegenstand eines Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist, hat das FA darauf hinzuweisen, dass die verbindliche Zusage mit Wirkung für die Zukunft widerrufen bzw. geändert wird, wenn sich die steuerrechtliche Beurteilung des der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalts durch die Rechtsprechung oder Verwaltung zum Nachteil des Stpfl. ändert.

Hinweis:

Die (teilweise) Rückzahlung der bisher gewährten Zuschüsse (z.B. aufgrund einer Entscheidung der EU-Kommission) stellt keine Ausschüttung dar sondern ist als (teilweise) Rückgewähr der bisherigen Einlage zu beurteilen. Soweit der zurück zu zahlende Betrag verzinst werden muss, liegt eine BA vor. Mit der Zinszahlung kommt es wirtschaftlich zur Abschöpfung der Erträge, die durch die Verwendung der überhöhten Zuwendung zwischenzeitlich erzielt werden konnte.

19.12 Baukostenzuschüsse

Für nicht rückzahlbare Beiträge (Baukostenzuschüsse), die Versorgungsunternehmen dem Kunden als privatem oder gewerblichem Endabnehmer oder dem Weiterverteiler im Zusammenhang mit der Herstellung des Versorgungsanschlusses als Baukostenzuschüsse in Rechnung stellen, hat das Versorgungsunternehmen ein Wahlrecht, die empfangenen Zuschüsse als Betriebseinnahmen zu erfassen oder erfolgsneutral von den selbst getragenen AK oder HK für den Versorgungsanschluss abzuziehen (vgl. R 6.5 Abs. 2 EStR 2012, H 6.5 EStH 2015).

Es bestehen keine Bedenken, die Regelungen erst auf Baukostenzuschüsse anzuwenden, die in Wirtschaftsjahren vereinbart werden, die nach dem 31.12.2002 beginnen, vgl. [BMF-Schreiben vom 27.05.2003, BStBl 2003 S. 361](#)).

Hinsichtlich der bis dahin geltenden ertragsteuerlichen Behandlung der von Abnehmern an Versorgungsunternehmen gezahlten Baukostenzuschüsse vgl. [KSt-Kartei NRW § 8 KStG Karte E 6](#) sowie die Verfügung der OFD Münster vom 05.12.2002, S 2744 - 146 - St 13 - 33 bzw. S 2137 - 149 - St 12 - 33.

Zur steuerlichen Behandlung von Baukostenzuschüssen zu Hausanschlusskosten bei Versorgungsunternehmen, die ihre Versorgungsanlagen im Rahmen des sog. Legal Unbundling an einen rechtlich selbständigen Netzbetreiber verpachten, vgl. Kurzinfo ESt Nr. 01/2008 der OFD Münster.

19.13 Freibetrag nach § 24 KStG

Da die Körperschaft des öffentlichen Rechts jeweils mit ihren einzelnen BgA als Steuersubjekt angesehen wird, steht jedem einzelnen BgA der Freibetrag nach § 24 KStG in Höhe von 5.000 Euro zu.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

20 Leistungen, die mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind

Im Teileinkünfteverfahren sind sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen (die Gewinne werden auf allen Stufen einer Beteiligungskette einer definitiven Körperschaftsteuerbelastung von derzeit 15% unterworfen.) einer Körperschaft an eine andere Körperschaft bei der empfangenden Körperschaft gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit. Die Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 1 KStG ist auch bei BgA anwendbar.

Von den Bezügen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten ab VZ 2004 5% als Ausgaben, die nicht als BA abgezogen werden dürfen. § 3c Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, vgl. § 8b Abs. 5 KStG.

§ 8b Abs. 1-5 KStG gilt gem. § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG auch für Bezüge oder Gewinne,

- die einem BgA einer jPdöR über andere jPdöR zufließen, über die sie mittelbar an der leistenden Körperschaft beteiligt ist **und**
- bei denen die Leistungen **nicht** im Rahmen eines BgA erfasst werden und damit in Zusammenhang stehende Gewinnminderungen entsprechend, vgl. § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG n.F.

Beispiel:

Eine Landesbank erbringt an einen beteiligten Sparkassen- und Giroverband (= öffentl.-rechtl. Berufsverband) Leistungen in dessen vermögensverwaltenden Bereich und dieser wiederum an die angeschlossenen Sparkassen, die damit jeweils zu mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen.

In diesen Fällen wird es für die Anrechnung der KapSt bei dem die Leistung erhaltenden BgA nicht beanstandet, wenn die die mittelbare Beteiligung vermittelnde Körperschaft dem die Leistung erhaltenden BgA auf einer Kopie der ihr vorliegenden KapSt-Bescheinigung die auf ihn entfallenden Bezüge oder Gewinne und die darauf anteilig entfallende Kapitalertragsteuer mitteilt, vgl. Rz. 12 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

21 Nachsteuer

Die Ausführungen zur Nachsteuer finden sich letztmalig in der Arbeitshilfe mit Stand 01.10.2014.

22 Einkommenstatbestände nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG und Kapitalertragsteuerabzug

22.1 Hintergrund der Vorschriften

Im Teileinkünfteverfahren werden Gewinne, die eine KapGes erzielt, mit derzeit 15% KSt belastet. Schüttet die KapGes die Gewinne aus, wird die zugeflossene Dividende auf der Ebe-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

ne der natürlichen Person als Anteilseigner zu 60%, soweit die Erträge nicht der Abgeltungssteuer unterliegen, bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte erfasst.

Da das Verhältnis von BgA zu ihren Trägerkörperschaften mit demjenigen von KapGes zu ihren Gesellschaftern vergleichbar ist (vgl. BFH-Urteile vom [14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496](#); vom [03.02.1993, BStBl II 1993 S. 459](#); vom [24.04.2002 \(BStBl II 2003 S. 412\)](#)), wurde dem Grundsatz der „Rechtsformneutralität der Besteuerung der öffentlichen Hand“ folgend § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG geschaffen. Danach unterliegen Leistungen von BgA an ihre Trägerkörperschaften (z.B. Städte, Kreise etc.) im Ergebnis der gleichen Steuerbelastung wie Ausschüttungen von KapGes an ihre Anteilseigner.

Bei den Gesellschaftern von KapGes erfolgt die Besteuerung im Wege des Teileinkünfteverfahrens bzw. durch die Abgeltungssteuer, bei den Trägerkörperschaften der BgA durch einen 15%igen (bei Zufluss vor dem 01.01.2009 10%igen) KapSt-Abzug (§ 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 2, § 44 Abs. 6 EStG) und die erweiterte beschränkte Körperschaftsteuerpflicht, § 2 Nr. 2 KStG und § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

Danach werden

- Leistungen eines nicht von der KSt befreiten BgA **mit** eigener Rechtspersönlichkeit (§ 4 Abs. 2 KStG, z.B. Sparkassen, Zweckverbände, öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten wie der WDR etc., öffentlich-rechtliche Versicherungen, Anstalten des öffentlichen Rechts), die zu mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen, sowie vGA an ihre Anteilseigner gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG und gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG
- der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und vGA eines nicht von der KSt befreiten BgA im Sinne des § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt oder Umsätze einschließlich bestimmter steuerfreier Umsätze von mehr als 350.000 Euro im Kj oder einen Gewinn von mehr als 30.000 Euro im Wj hat,
- die Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA (Entnahmen durch die Gemeinde), sowie
- der Gewinn im Sinne des § 21 Abs. 3 UmwStG a.F. (einbringungsgeborene Anteile) bzw. im Sinne des § 22 Abs. 4 UmwStG n.F. (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG: sperrfristbehaftete Anteile) und
- die Gewinne aus Werbesendungen durch inländische öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten

als Kapitaleinkünfte der Trägerkörperschaften qualifiziert.

Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Leistungen stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gelten, vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a letzter Halbsatz sowie § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 EStG.

Wann Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto als entnommen anzusehen sind, ergibt sich unter entsprechender Anwendung der Grundsätze des § 27 KStG. Danach gilt auch für Leistungen im o.g. Sinne (incl. der vGA) eine Verwendungsreihenfolge, und zwar dergestalt, dass zunächst die (Neu-) Rücklagen vor den Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten, vgl. auch Vordruck KSt 1 Fa. Eine Günstigerprüfung, bei der vorrangig das steuerliche Einlagekonto in Anspruch zu nehmen wäre, ist **nicht** vorzunehmen.

Diese Einkommenstatbestände gelten erstmals für „Leistungen“, die nach Ablauf des ersten Wj erzielt werden, für das das KStG n.F. erstmals anzuwenden ist, § 52 Abs. 37a EStG.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Hinweis:

Beachte die Aussagen zum Anwendungszeitpunkt (vgl. Tz. 22.2.2 und Tz. 22.3.11)!

Das BMF hat mit Schreiben vom [28.01.2019](#), a.a.O., ausführlich zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG Stellung genommen und damit sein bisheriges [Anwendungsschreiben vom 09.01.2015, BStBl I 2015 S. 111](#), partiell überarbeitet.

Als Folge der in § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG vorgenommenen Erweiterung der Einkommenstatbestände wurde auf diese Einkünfte ein zunächst 10%iger KapSt-Abzug eingeführt, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 6 EStG. Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl I 2007 S. 1912) wurde der KapSt-Abzug für Kapitalerträge, die der Trägerkörperschaft nach dem 31.12.2008 zufließen, auf 15% erhöht (vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG und § 52a Abs. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG).

Die Trägerkörperschaften (z.B. Städte etc.) sind mit den inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, gem. § 2 Nr. 2 KStG beschränkt kst-pflichtig. Gleichzeitig ist die KSt für diese - dem KapSt-Abzug unterliegenden - Einkünfte gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG grds. abgegolten. Eine Veranlagung der jPdöR mit ihren Einkünften aus Kapitalvermögen erfolgt mithin nicht, die 10- bzw. 15%ige Kapitalertragsteuer ist daher nicht anrechenbar.

Ist der Empfänger der Leistungen unbeschränkt kst-pflichtig, so sind die entsprechenden Einnahmen in der KSt-Veranlagung des Empfängers steuerlich zu erfassen. Hierbei bleibt jedoch zu berücksichtigen, dass Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG gem. § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. Die bei dem **BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit** einbehaltene 10- bzw. 15%ige KapSt ist im Rahmen der KSt-Veranlagung des Empfängers gem. § 31 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG in vollem Umfang anrechenbar (vgl. dazu Beispiel zu Tz. 20).

Ist der Empfänger der Leistungen eine nicht körperschaftsteuerpflichtige jPdöR und leitet diese die erhaltenen Beträge an einen oder mehrere BgA weiter, so sind die Leistungen in einem ersten Schritt als an die Trägerkörperschaft ausgeschüttet und in einem weiteren Schritt als in den oder die anderen BgA eingelegt anzusehen.

Die Leistungen können nicht als direkt in dem oder den anderen BgA erzielt angesehen werden, da bei BgA keine Mutter-Tochter-Struktur denkbar ist. Sie stehen wie Schwestergesellschaften mit der Stadt als „Mutter“ zueinander.

22.2 Einkommenstatbestände nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG

22.2.1 Leistungsbegriff

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG Leistungen eines nicht von der KSt befreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit, die zu mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen.

Leistungen im Sinne dieser Vorschrift sind grundsätzlich sämtliche Arten von Vermögenszuflüssen, z.B. Leistungen, die aus steuerfreien Einnahmen (z.B. § 8b KStG) stammen, aber auch Sach- bzw. Dienstleistungszuwendungen. Zu den Leistungen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Nicht unter den Leistungsbegriff i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG fallen die Zuführung bereits nach altem Recht definitiv belasteter Gewinne eines BgA (Alrücklagen) sowie die Einlagen des Gewährträgers. Darüber hinaus rechnen auch die zulässigerweise auf Grund eines zivilrechtlichen Leistungsaustausches zwischen dem BgA und der Trägerkörperschaft getätigten Zahlungen **nicht** zu den Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG.

Leistungen auf Grund eines zivilrechtlichen Leistungsaustausches, der steuerlich nach den allgemeinen Grundsätzen nicht der Besteuerung zu Grunde zu legen ist, weil vGA anzunehmen sind (z.B. keine Fremdüblichkeit/Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot etc.), gehören als vGA jedoch zu den Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG.

22.2.2 Anwendungszeitpunkt

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG ist erstmals auf Leistungen anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wj des BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit erzielt werden, für das das KStG neuer Fassung erstmals anzuwenden ist, § 52 Abs. 37a Satz 1 EStG. Die Vorschrift erfasst somit bei kalendergleichem Wj erstmals Leistungen, die der Trägerkörperschaft in 2002 zufließen. Da - von Vorabausschüttungen abgesehen - der Gewinn eines BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit der Trägerkörperschaft frühestens im Folgejahr zufließt, unterliegt bereits der im Jahr 2001 erzielte Gewinn bei Zufluss der KapSt (vgl. Rz. 15 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O.).

22.2.3 Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer

Die KapSt auf Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger (i.d.R. dem Gewährträger aber auch z.B. den Mitgliedsgemeinden eines Zweckverbandes) zufließen, § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG. Auf Leistungen, die wirtschaftlich mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind, ist § 44 Abs. 2 EStG anwendbar. Die innerhalb eines Monats einzubehaltende Steuer ist jeweils bis zum 10. des folgenden Monats an das FA abzuführen, § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG.

22.2.4 Schuldner der Kapitalertragsteuer

Die Trägerkörperschaft (z.B.: Stadt) ist als Gläubiger der Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG der Schuldner der KapSt, § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Schuldner der Kapitalerträge (der BgA) hat den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen, § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG.

22.2.5 Steuersatz

Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl I 2007 S. 1912) wurde der Steuersatz für alle Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen, auf einheitlich 15% angehoben (vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Besteht eine Vereinbarung derart, dass der Schuldner der Kapitalerträge (BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit) die Kapitalertragsteuer für den Gläubiger übernimmt, stellt dies einen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

kapitalertragsteuerepflichtigen besonderen Vorteil i.S.d. § 20 Abs. 3 EStG dar. Die Kapitalertragsteuer ist in diesen Fällen mit 17,65% des tatsächlich ausgezahlten Betrags zu erheben.

22.3 Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG**22.3.1 Betriebsvermögensvergleich**

Ermitteln nicht von der Körperschaftsteuer befreite BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit ihren Gewinn auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung oder freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 und § 5 EStG), fallen sie unter die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

Eigenbetriebe i.S.d. Eigenbetriebsverordnung sind verpflichtet, ihre Rechnung nach den Regeln der kfm. doppelten Buchführung (vgl. Tz. 30) zu führen.

Wird diese Verpflichtung nicht beachtet, ist der Gewinn eines Eigenbetriebs, der in Gänze auch einen BgA darstellt, nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs sowohl für Zwecke der Veranlagung als auch für Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zu schätzen (§ 162 AO), Rz. 27 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Regiebetriebe sind rechtlich unselbständige Einheiten der Trägerkörperschaft, die finanzwirtschaftlich kein Sondervermögen darstellen. Sie unterliegen keiner rechtlichen Verpflichtung zur Erstellung einer gesonderten Buchführung.

Zwar sind die Gemeinden und Gemeindeverbände spätestens seit 2009 verpflichtet, für ihren Gesamthaushalt eine doppelte Buchführung zu erstellen, vgl. § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden in Nordrhein-Westfalen (NKFEF-NRW) vom 16.11.2004 (GV NRW 2004, 644), eine Buchführungspflicht i.S.d. § 140 AO für Regiebetriebe lässt sich daraus indes nicht ableiten, vgl. [BMF-Schreiben vom 03.01.2013, BStBl I 2013 S. 59](#). Das BMF-Schreiben führt dazu aus, dass die jPdÖR Stpfl. nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur mit ihrem jeweiligen BgA sei. Der Anwendungsbereich der Doppik erstreckt sich dagegen auch auf das gesamte Hoheitsvermögen der jPdÖR, das aus steuerlicher Sicht nicht wirtschaftlichen Zwecken diene. Die umfassenden Aufzeichnungspflichten stellen damit keine Pflichten zum Führen von Büchern oder zum Erstellen von Abschlüssen für den einzelnen BgA im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG dar, die das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließen (vgl. Tz. 30.2).

Regiebetriebe, die die Buchführungsgrenzen des § 141 AO überschreiten, sind nach Aufforderung durch die Finanzverwaltung zur kfm. doppelten Buchführung verpflichtet. Die Buchführungspflicht ist vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO). Der Gewinn ist dann durch Bestandsvergleich gemäß § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Ermittelt ein Regiebetrieb seinen Gewinn nicht nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs (z.B. weil noch keine Aufforderung zur Buchführung durch die Finanzverwaltung erfolgt ist), so ist der Gewinn für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs zu schätzen, Rz. 27 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Für Zwecke der KSt-Veranlagung ist die eingereichte Gewinnermittlung jedoch zu Grunde zu legen (vgl. Tz. 22.3.2).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft begründet bei der beteiligten jPdÖR grundsätzlich einen bzw. mehrere eigenständige BgA (vgl. Tz. 8.10.3), der bzw. die als Regiebetriebe gelten. Die Art der Gewinnermittlung der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, ist für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bei der beteiligten jPdÖR nicht entscheidend. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist nur anzuwenden, wenn der BgA „Mitunternehmerschaft“ selbst freiwillig bilanziert oder die Gewinngrenze der Norm überschritten wird, vgl. Rz. 30 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O..

22.3.2 Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen

Wird der Gewinn eines BgA nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, findet § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG dennoch Anwendung, wenn bestimmte Umsatz- oder Gewinn Grenzen überschritten werden. Die Verwaltungsbuchführung (Kameralistik) ist mit einem Betriebsvermögensvergleich insofern nicht vergleichbar.

In Anlehnung an die früheren Grenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 AO wird ab dem VZ 2004 (vgl. Art 1 Nr. 2 i.V.m. Nr. 4 Buchst. b des Kleinunternehmerförderungsgesetzes vom 31.07.2003 (BStBl I 2003 S. 398).) als Umsatzgrenze (Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nrn. 8 bis 10 UStG) 350.000 Euro und/oder als Gewinngrenze 30.000 Euro angenommen.

Eine Anpassung der Umsatz- und Gewinn Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG an die inzwischen mehrfach geänderten Umsatz- und Gewinn Grenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 1 und 4 AO (vgl. das Erste Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse, insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft vom 22.08.2006 (BGBl I S. 1970), das Zweite Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse vom 07.09.2007 (BGBl I S. 2246) und das Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Bürokratieentlastungsgesetz) vom 28.07.2015 (BGBl I S. 1400) hat bisher nicht stattgefunden.

Werden die Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG nicht überschritten und wird der Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, sind keine Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG anzunehmen.

Übersteigen die Umsätze/Gewinne die v.g. Beträge, ist für Zwecke der KSt-Veranlagung des BgA der Gewinn, der aufgrund der geänderten Grenzen für die steuerliche Buchführungspflicht zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden ist, zugrunde zu legen. Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist jedoch der Gewinn nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs zu schätzen. Eine nach kameralen Grundsätzen oder nach Doppik erstellte Ergebnisrechnung ist als Schätzungsgrundlage nicht geeignet, vgl. Rz. 27 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)

22.3.3 Gewinnbegriff

Gewinn im Sinne dieser Vorschrift ist der Gewinn, den die jPdÖR für Zwecke außerhalb des BgA verwenden kann (verwendungs- bzw. rücklagefähiger Gewinn) und entspricht dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss (§ 275 HGB), vgl. Rz. 25 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)

Eine Korrektur nach Einkommensermittlungsvorschriften (z.B. nicht abziehbare Betriebsausgaben) findet nicht statt. Dementsprechend mindern auch die in Abzug gebrachten, steuerlich

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

nicht abziehbaren Aufwendungen (einschließlich Körperschaftsteuer) den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG. Andererseits erhöhen auch körperschaftsteuerfreie Einnahmen (z.B. gem. § 8b KStG) den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

Erstellt der BgA ausschließlich eine Steuerbilanz, ist aus Vereinfachungsgründen auf den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG abzustellen (vgl. Rz. 26 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)). In der Folge bleiben handelsrechtlich zulässige Gewinnminderungen (z. B.: Drohverlustrückstellungen) für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b unberücksichtigt. In diesem Fall führt die Erstellung einer Steuerbilanz im Verhältnis zur Handelsbilanz ggf. zu einem ungünstigeren Ergebnis.

Der Gewinn ist um die Beträge für den Ausgleich von noch ausgewiesenen Fehlbeträgen (Verlusten) aus früheren Wirtschaftsjahren zu kürzen, vgl. Rz. 28 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#), sowie die Erläuterungen unter Tz. 22.3.7.

22.3.4 Rücklagenbildung

Der Gewinn unterliegt nicht der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, soweit er den Rücklagen zugeführt wird.

In der Vergangenheit wurde für die steuerrechtliche Anerkennung einer Rücklagenbildung auf die haushaltsrechtliche Zulässigkeit abgestellt (vgl. Rz. 23 des [BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935](#)). Dies hatte zur Folge, dass eine Rücklagenbildung nur bei den als Sondervermögen organisatorisch und haushaltstechnisch selbständigen Eigenbetrieben möglich war, nicht hingegen bei den dem Gesamtdeckungsprinzip unterliegenden Regiebetrieben.

Im [BMF-Schreiben vom 09.01.2015](#), a.a.O., wurden die in der Zwischenzeit durch [BMF-Schreiben vom 08.08.2005, BStBl I 2005 S. 831](#), und daran anknüpfende FG- bzw. BFH-Verfahren ([BFH-Urteil vom 16.11.2011, BStBl II 2013 S. 328](#)) fortentwickelten Grundsätze zusammengefasst. Eine Rücklagenbildung war demnach unabhängig von der kommunalrechtlichen Organisationsform möglich. Hinsichtlich der Voraussetzungen war allerdings zwischen Eigen- und Regiebetrieben zu differenzieren.

Bei einem Eigenbetrieb gilt als Zuführung zu den Rücklagen jedes Stehenlassen von Gewinnen als Eigenkapital für Zwecke des BgA unabhängig davon, ob dies in der Form der Zuführung zu den Gewinnrücklagen, als Gewinnvortrag oder unter einer anderen Position des Eigenkapitals vorgenommen wird. Haushaltsrechtliche Regelungen sowie Erwägungen, dass die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden könnten, sind für die Rücklagenbildung nicht relevant, vgl. Rz. 34 des [BMF-Schreibens vom 09.01.2015](#), a.a.O. (nunmehr [BMF-Schreiben vom 28.01.2019](#), a.a.O., gleiche Rz.). Es gelten somit alle Beträge als in die Rücklagen eingestellt, die nicht mittels Ausschüttungsbeschluss an den Haushalt der Trägerkörperschaft abgeführt werden.

Ein Regiebetrieb ist ein rechtlich und wirtschaftlich unselbständiger Betriebszweig einer Kommune. Da er Teil des kommunalen Gesamthaushalts ist, kann die Trägerkörperschaft unmittelbar über seinen Gewinn verfügen. Eine Rücklagenbildung kommt daher kommunalrechtlich nicht in Betracht. Dennoch ist auch bei einem Regiebetrieb für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG die Rücklagenbildung möglich. Nach bisheriger Verwaltungsauffassung (vgl. Rz. 35 des [BMF-Schreibens vom 09.01.2015](#), a.a.O) galt dies allerdings nur, soweit die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden konn-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

ten. Die Mittel mussten demnach für bestimmte Vorhaben (z.B. Anschaffung von Anlagevermögen) angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestanden. Bestand noch keine konkrete Zeitvorstellung, wurde eine Rücklagenbildung nur anerkannt, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und finanziell in einem angemessenen Zeitraum möglich war. Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit des BgA zu erhalten, reichte für eine anzuerkennende Rücklagenbildung nicht aus.

Der **BFH** hat mit **drei Urteilen vom 30.01.2018** (Az. [VIII R 42/15, BStBl II 2019 S. 96](#), [VIII R 15/16, BStBl II 2019 S. 101](#), und [VIII R 75/13, BStBl II 2019 S. 91](#)) der dargestellten Verwaltungsauffassung zur Rücklagenbildung bei Regiebetrieben widersprochen. Mangels gesetzlicher Beschränkung im Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG reiche bei Regiebetrieben für die steuerliche Anerkennung einer Rücklage im Sinne des Gesetzes jedes „Stehenlassen“ der handelsrechtlichen Gewinne als Eigenkapital aus, sofern anhand objektiver Umstände nachvollzogen werden könne, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen sollen. Der Gesetzgeber habe mit der Regelung zu den BgA grundsätzlich das Ziel verfolgt, die Gleichbehandlung dieser Betriebe mit Kapitalgesellschaften zu erreichen. Dieses Ziel spreche für eine Gleichbehandlung sämtlicher BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit mit Kapitalgesellschaften. Ebenso wie die Annahme einer kapitalertragsteuerpflichtigen Ausschüttung sei auch die Annahme einer Zuführung zu den Rücklagen nur eine Fiktion, die nicht allein unter Hinweis auf die tatsächliche unmittelbare Verfügungsbefugnis der Trägerkörperschaft verneint werden könne.

Mit der Veröffentlichung des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O., schließt sich die Finanzverwaltung der dargestellten Rechtsauffassung des BFH an. Das Schreiben entspricht mit Ausnahme der Ausführungen zur Rücklagenbildung bei Regiebetrieben (vgl. insbesondere die überarbeitete Rz. 35), nahezu vollständig dem [Vorgängerschreiben vom 09.01.2015](#) und ersetzt dieses.

Als „objektiver Umstand“, anhand dessen eine Rücklagenbildung im Regiebetrieb nachvollzogen werden kann, soll demnach insbesondere ein förmlicher Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft anerkannt werden, der spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs des BgA gefasst sein muss. Für die Rücklagenzuführung durch "Stehenlassen" finden ferner die Grundsätze für Eigenbetriebe entsprechende Anwendung. Eine Mittelreservierung liegt auch vor, soweit die verwendbaren Mittel, die auf Grund eines gewinnrealisierenden Vorgangs dem BgA zugeführt worden sind, bereits im laufenden Wirtschaftsjahr z. B. reinvestiert oder zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten verwendet worden sind, ein förmlicher Beschluss im vorgenannten Sinne ist insoweit nicht erforderlich. Entsprechendes gilt, wenn dem BgA aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft Dividenden zufließen, die dieser im Zuge einer gleichzeitig stattfindenden Kapitalerhöhung wieder in diese Kapitalgesellschaft einlegt. Keine verwendbaren Mittel sind dagegen bloße Buchgewinne, die sich z. B. beim Tausch von Wirtschaftsgütern des BgA ergeben. Diese gelten als reinvestiert und damit als für betriebliche Zwecke verwendet.

Die vorgenannten Grundsätze gelten auch für Regiebetriebe, die als BgA ihren Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, aber Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von mehr als 350.000 € im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30.000 € im Wirtschaftsjahr erzielen.

Das [BMF-Schreiben vom 28.01.2019](#), a.a.O. ist entsprechend der Rz. 70 grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Umfasst der kommunalrechtlich verselbständigte Eigenbetrieb neben der wirtschaftlichen als BgA zu qualifizierenden Tätigkeit auch hoheitliche Tätigkeiten (z.B. Wassereigenbetrieb mit den Geschäftsfeldern Frischwasserversorgung [BgA] und Abwasserentsorgung [hoheitlich]) oder umfasst er mehrere getrennt zu besteuernde BgA, so ist der jeweilige BgA wie ein Regiebetrieb zu behandeln, Rz. 36 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Eine Rücklagenbildung ist dann nach den Grundsätzen für Regiebetriebe möglich.

22.3.5 Nachträgliche Rücklagenbildung

Während für Eigenbetriebe eine Rücklagenbildung bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung möglich ist, erkannte die Finanzverwaltung vor Einführung des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O., bei Regiebetrieben auch eine nachträgliche Rücklagenbildung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG an. Dies setzte - in Anlehnung an die allgemeinen Voraussetzungen für die Bildung einer entsprechenden Rücklage (vgl. Rz. 35 des [BMF-Schreibens vom 09.01.2015](#), a.a.O.) - voraus, dass bereits mit Ablauf des Wj, in dem die in die Rücklage einzustellenden Gewinne entstanden sind, konkrete Pläne für ein bestimmtes Vorhaben und für dessen Durchführung bestanden haben. Die Stpfl. trug insoweit die Beweislast dafür, welche konkreten Vorhaben zu diesem Zeitpunkt geplant waren. Dabei genügte es nicht, das einzelne Vorhaben nur zu benennen. Vielmehr musste die Stpfl. glaubhaft machen, dass bereits am Ende des Wirtschaftsjahres, dessen Gewinn den Rücklagen zugeführt werden sollte, konkrete Zeitvorstellungen für die Durchführung des Vorhabens bestanden haben, zumindest aber die Durchführung ernsthaft beabsichtigt gewesen ist. Wurde von Seiten der Stpfl. nicht vorgetragen, in welcher Höhe und insbesondere für welche konkreten Vorhaben eine Rücklage gebildet wurde, war die Rücklagenbildung nicht anzuerkennen. Entsprechende Angaben konnten jedoch unter Vorlage glaubhafter Nachweise nachgereicht werden, soweit eine Berücksichtigung nach den abgabenrechtlichen Vorschriften noch möglich war.

Bei Vorhaben, deren Umsetzung einen Beschluss, z.B. des Stadt- oder des Gemeinderates erforderten, setzte die nachträgliche Bildung der Rücklage grundsätzlich voraus, dass ein entsprechender Beschluss bereits zum Ende des Wirtschaftsjahres, dessen Gewinn in die Rücklagen eingestellt werden sollte, vorlag.

Zu dieser Thematik vgl. [Verfügung der OFD Chemnitz](#) vom 29.11.2010, S 2407-3/20-St21)

Nach den Regelungen des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O., ist eine nachträgliche Rücklagenbildung u.E. ausgeschlossen. Gem. Rz. 35 des BMF-Schreibens ist eine Rücklagenbildung anhand objektiver Umstände glaubhaft zu machen, wobei als objektiver Umstand insbesondere ein förmlicher Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft dienen soll. Dieser muss aber spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres des BgA gefasst sein. Dieser zeitliche Aspekt führt nach unserer Auffassung zur Versagung der Möglichkeit der nachträglichen Rücklagenbildung. In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache.

22.3.6 Auflösung der Rücklagen

Die Verwendung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA führt zu einem Gewinn im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG. Eine Verwendung der Rücklagen in diesem Sinne ist anzunehmen, wenn entsprechende Zahlungen oder die Gewährung von sonstigen Vermögensvorteilen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft oder der Mitgliedsgemeinden (z.B. bei Zweckverbänden) oder
- in einem anderen BgA (Einlage) oder
- in einer Eigengesellschaft (Einlage)

verwendet werden. Bereits der Beschluss über die Verwendung für Zwecke außerhalb des BgA löst den Besteuerungstatbestand aus, vgl. Rz. 39 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Steuerlich gelten die aus aufgelösten Rücklagen stammenden Mittel zunächst als in den hoheitlichen Bereich überführt und ggf. anschließend als in den/die weitere[n] BgA/Eigengesellschaft eingelegt, vgl. Rz. 40 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Beachte:

Erfassung der Einlage auf dem steuerlichen Einlagekonto des Empfänger-BgA.

Die schädliche Auflösung der Rücklagen ist auch dann grds. stpfl., wenn sie in einem VZ erfolgt, in dem die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG nicht vorliegen. Dies lässt sich zum einen aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift herleiten, zum anderen auch aus dem Gesetzeswortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, der in Satz 2 die Auflösung der Rücklagen ohne weitere Voraussetzungen zu einem Gewinn im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG erklärt. Zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos in diesen sog. „Wechselfällen“ vgl. Tz. 23.3.

In Fällen der Umwandlung oder Einbringung gilt die Rücklage ebenfalls als aufgelöst, Rz. 39 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Nach Verwaltungsauffassung war dies auch schon von dem alten Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gedeckt, da in Fällen der Umwandlung oder Einbringung die Rücklage im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht auf den neuen Rechtsträger (in privatrechtlicher Organisationsform) übergehen kann. Folglich ist sie aufzulösen und da der BgA mit Einbringung oder Umwandlung untergeht, kann die Rücklage in der Konsequenz nur für Zwecke außerhalb des BgA aufgelöst werden. Mit dem JStG 2007 und dem SEStEG wurde der Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG klarstellend erweitert.

22.3.7 Behandlung von „Alt-Rücklagen“ bei Regiebetrieben

Ist eine Rücklagenbildung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bei Regiebetrieben in Veranlagungszeiträumen vor 2018 nach den Grundsätzen der bisherigen BMF-Schreiben anerkannt worden, richten sich die Tatbestände für deren Fortbestand ab Veranlagungszeitraum 2018, ohne dass es hierfür einer Beschlussfassung nach Maßgabe der Rz. 35 bedarf, nach den Grundsätzen des aktuellen [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#), vgl. dessen Rz 70.

22.3.8 Verlustverrechnung

KapSt-pflichtige Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG liegen auch dann vor, wenn Rücklagen zu Zwecken **außerhalb** des BgA verwendet werden.

Die Auflösung von Rücklagen **innerhalb** eines BgA zwecks Verlustabdeckung eines Wirtschaftsjahres führt nicht zu KapSt-pflichtigen Einnahmen, weil die durch einen Verlustausgleich aufgezehrten Rücklagen für Vermögensübertragungen nicht mehr zur Verfügung stehen. In diesen Fällen kommt es daher bei den Trägerkörperschaften nicht zu einer Versteuerung.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Maßgebend ist allein der handelsrechtliche Fehlbetrag, da § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG an den vom BgA erzielten Gewinn und nicht an das Einkommen anknüpft. Ein evtl. steuerrechtlicher Verlustvortrag nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 EStG ist irrelevant.

Bei der Verrechnung von Verlusten ist zwischen der Rechtsform der Eigen- und Regiebetriebe zu unterscheiden:

Eigenbetriebe, die regelmäßig nach den Regeln der kfm. doppelten Buchführung Jahresabschlüsse aufstellen und bei denen **nicht durch entsprechende Einlagen** ausgeglichene Verlustvorträge bestehen, können den verwendungs- bzw. rüklagefähigen Gewinn um die Beträge für den Ausgleich von Fehlbeträgen (Verlusten) aus früheren Wirtschaftsjahren kürzen, vgl. Rz. 28 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Insoweit mindert sich der Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, vgl. Zeile 17 des Vordrucks KSt 1 Fa 2017 (Kz 48.224).

Trägt die jPdöR einen entstandenen Verlust vor, mindert dieser somit den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

Gleicht sie einen entstandenen Verlust im Jahr der Entstehung aus, erhöht sich entsprechend das steuerliche Einlagekonto. Die durch Einlagen ausgeglichenen Verluste wirken sich insoweit auf die Höhe der Kapitaleinkünfte aus, als sich hierdurch die Höhe des ausschüttbaren Gewinns mindert (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Regiebetriebe sind in den kommunalen Haushalt eingegliedert. Ihre Einnahmen fließen - anders als bei Eigenbetrieben - unmittelbar in den Haushalt und Ausgaben werden unmittelbar aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft bestritten (Gesamtdeckungsprinzip). Abweichend von Eigenbetrieben gelten der Gewinn des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen wegen der rechtlichen Identität der Trägerkörperschaft und des BgA als zeitgleich zum Schluss des Wirtschaftsjahrs erzielt ([BFH-Urteil vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841](#)).

In Verlustfällen kommt es kommunalrechtlich zum laufenden Ausgleich der im BgA entstandenen Verluste durch die Trägerkörperschaft (vgl. [BFH-Urteil vom 23.01.2008, BStBl II 2008 S. 573](#)); dieser Ausgleich führt zum Ende des Wirtschaftsjahrs des BgA zu Einlagen beim BgA und somit zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto. Maßgeblich ist der handelsrechtliche Jahresfehlbetrag bzw. der Verlust nach § 4 Abs. 1 EStG, insofern führen auch Buchverluste zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto. Laut BFH besteht für eine Liquiditätsbetrachtung kein Raum (vgl. [BFH-Urteil vom 11.09.2013, BStBl II 2015 S. 161](#)). Die Verluste wirken sich somit insoweit auf die Höhe der Kapitaleinkünfte aus, als sich hierdurch die Höhe des ausschüttbaren Gewinns mindert (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG), vgl. Rz. 55 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Ein kommunalrechtlicher Ausgleich von Verlusten hat keine Auswirkung auf die Höhe des steuerlichen Verlustvortrags im Sinne des § 10d Abs. 4 EStG des BgA, vgl. Rz. 29 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)

Der Vordruck KSt 1 Fa sieht für die entsprechende Einlage der Trägerkörperschaft die Zeile 38c vor.

22.3.9 Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen

Aus rechtssystematischen Gründen sind auch die verdeckten Gewinnausschüttungen in den Regelungsinhalt des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG aufgenommen worden.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Beispiel (vgl. Rz. 41 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)):

Der BgA X überträgt auf den BgA Y der gleichen Trägerkörperschaft (unentgeltlich) die zu seinem gewillkürten Betriebsvermögen gehörende Beteiligung an einer GmbH. Die Beteiligung ist aus versteuerten Gewinnen zu 100 angeschafft worden. Der Teilwert im Zeitpunkt der Übertragung beträgt 120; ein Einlagekonto ist beim BgA X nicht vorhanden. Der Vorgang ist steuerrechtlich - in Anlehnung an die Besteuerungsgrundsätze von verdeckten Gewinnausschüttungen bei Schwestergesellschaften - wie folgt zu lösen:

Beim BgA X führt der Vorgang zu einer verdeckten Gewinnausschüttung an die Trägerkörperschaft und zu einer Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG. Die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer beträgt 120. Beim BgA Y ist die Beteiligung als Einlage der Trägerkörperschaft mit dem Teilwert zu aktivieren. Das steuerliche Einlagekonto (§ 27 KStG) ist um diesen Betrag zu erhöhen.

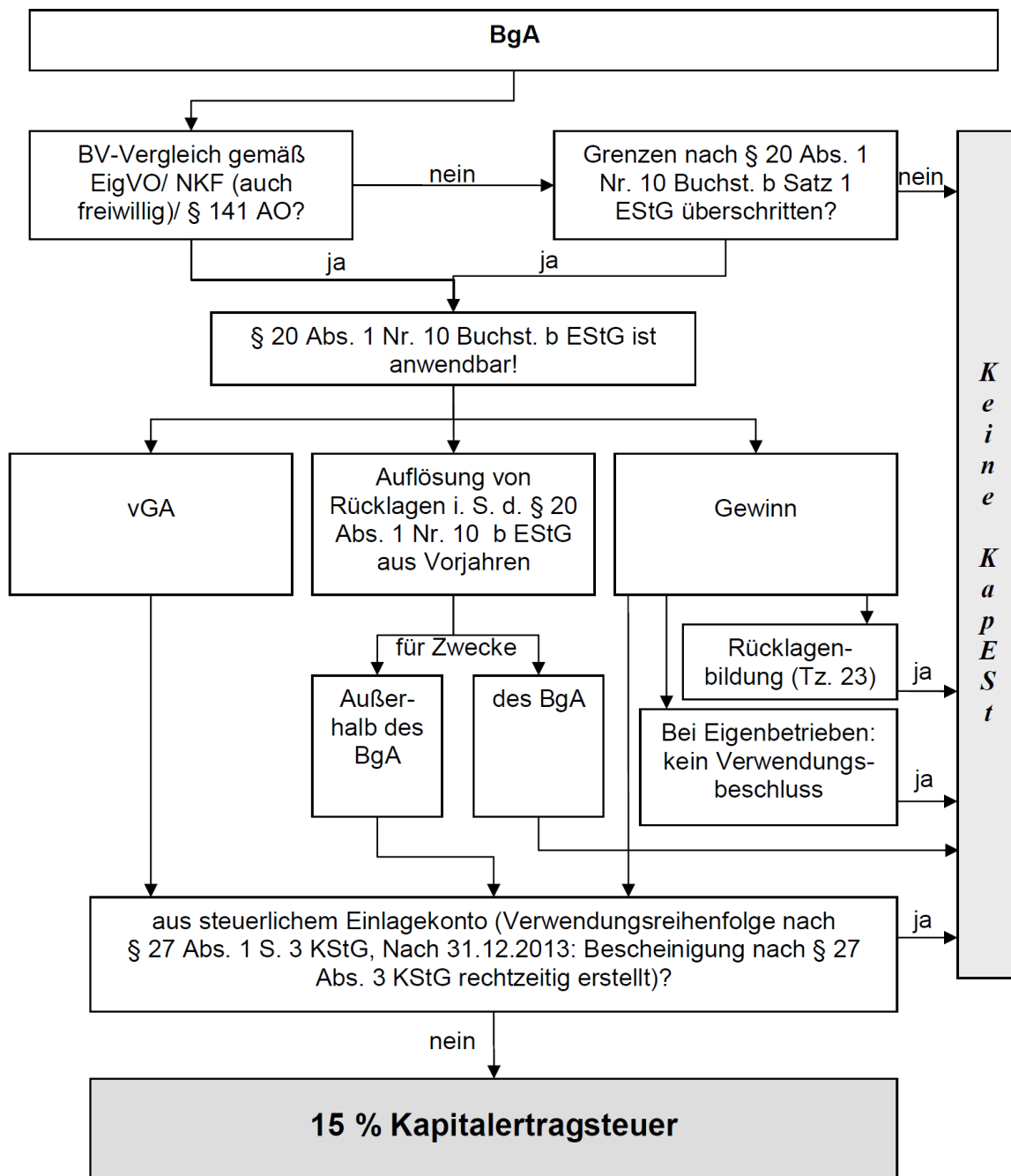
22.3.10 Berücksichtigung von Feststellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung

Für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist grundsätzlich auf den handelsrechtlichen Jahresüberschuss abzustellen (vgl. Tz. 22.3.3). Änderungen einer BP wirken sich allerdings zunächst nicht auf die Handelsbilanz aus, so dass der Jahresüberschuss i.S.d. § 275 HGB dadurch nicht berührt wird. Es stellte sich in der Vergangenheit die Frage, inwieweit die Feststellungen der BP die Höhe der Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG beeinflussen können.

Gem. Rz. 25 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#), ist auf das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zutreffende Jahresergebnis abzustellen. Das Jahresergebnis nach dem festgestellten Jahresabschluss ist hingegen nicht entscheidend. Ein von einer Betriebsprüfung aufgedeckter fehlerhafter handelsrechtlicher Bilanzansatz ist demnach für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG im Jahr der Fehlbuchung und nicht erst im Zeitpunkt der Anpassung der Handelsbilanz zu korrigieren ([BFH-Urteil vom 11.09.2013, BStBl II 2015 S. 161](#) und [BFH-Urteil vom 30.01.2018, VIII R 75/13, a.a.O.](#)). Die entsprechende spätere Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz hat im Anpassungsjahr keine Auswirkung auf den kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinn.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

22.3.11 Zusammenfassendes Schaubild



22.3.12 Anwendungszeitpunkt

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist erstmals auf „Gewinne“ anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wj erzielt werden, für das das KStG 2001 erstmals anzuwenden ist, § 52 Abs. 37a S. 2 EStG.

Es gilt insoweit zu differenzieren zwischen Regie- und Eigenbetrieben (vgl. Rz. 66 und 67 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)):

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bezogen auf die Gewinne von als Regiebetrieb geführten BgA bedeutet dies, dass § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG auf Gewinne, die in einem in 2001 endenden Wirtschaftsjahr erzielt worden sind, noch nicht anzuwenden ist ([BFH-Urteil vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841](#)). Nach Auffassung des BFH ([Urteil vom 30.01.2018, VIII R 75/13](#), a.a.O.) gilt dies auch für solche Gewinne eines Regiebetriebs, die zunächst einer Rücklage zugeführt wurden. Gewinne des Jahres 2001, die wegen § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG nicht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG steuerpflichtig gewesen wären, können nach Meinung des BFH auch im Fall einer etwaigen Einstellung in die Rücklagen und deren späterer Auflösung nicht steuerpflichtig sein. Insofern handele es sich jedenfalls nicht um Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG. Denn aus dem Wortlaut und der Systematik des Gesetzes folge, dass sich der Begriff der Rücklagen in Satz 2 nur auf Rücklagen i.S. des Satzes 1 beziehe. Diese könnten mangels Geltung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG im Jahr 2001 gemäß § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG noch nicht für Gewinne des Jahres 2001 gebildet werden. Dass als Folge dieser Auslegung die Gewinne des Jahres 2001 eines Regiebetriebs auch im Fall einer zunächst gebildeten Rücklage dauerhaft nicht der grundsätzlich für BgA vorgesehenen zweiten Besteuerungsebene zugeführt würden, müsse aufgrund des Wortlauts der gesetzlichen Regelungen hingenommen werden. Die Finanzverwaltung wendet die Urteilsgrundsätze an (vgl. Rz. 66 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O.).

Bei Eigenbetrieben kommt es nur aufgrund von Ausschüttungsbeschlüssen oder verdeckten Gewinnausschüttungen zu einer Kapitalertragsteuerpflicht. Der Gewinn eines in 2001 endenden Wirtschaftsjahres unterfällt daher der Kapitalertragsteuerpflicht, wenn ein entsprechender Ausschüttungsbeschluss nach dem 31.12.2001 gefasst worden ist ([BFH-Urteil vom 16.11.2011, BStBl II 2013 S. 328](#)). Verdeckte Gewinnausschüttungen in 2001 werden hingegen nicht erfasst.

22.3.13 Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer

Hinsichtlich des Entstehungszeitpunktes der Kapitalertragsteuer ist zwischen Regie- und Eigenbetrieben zu unterscheiden:

Die KapSt auf den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG entsteht bei Regiebetrieben im Zeitpunkt der Bilanzerstellung; spätestens acht Monate nach Ablauf des Wj. Als Zeitpunkt der Bilanzerstellung ist der Zeitpunkt der Bilanzfeststellung zu verstehen. Dies gilt für Regie- und Eigenbetriebe auch, soweit die KapSt auf vGA entfällt, die im abgelaufenen Wj vorgenommen worden sind.

Bei Eigenbetrieben gilt dies grundsätzlich nur, soweit die Überführung des Gewinns des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs in den allgemeinen Haushalt der Trägerkörperschaft beschlossen wird; im Übrigen gilt der Gewinn als in Rücklagen eingestellt, vgl. Rz. 59 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Ist eine Bilanzerstellung des BgA auch acht Monate nach Ablauf des Wj noch nicht möglich, weil z.B. Beteiligungserträge des BgA noch nicht bekannt sind, so ist der Gewinn für Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zu schätzen und die entsprechende KapSt-Anmeldung einzureichen. Bei einer späteren Änderung des geschätzten Gewinns ist eine geänderte KapSt-Anmeldung zum 10. des Folgemonats einzureichen.

Sofern Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA aufgelöst werden, entsteht die KapSt am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwendung, § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG. Die innerhalb

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

eines Monats einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum 10. des folgenden Monats an das FA abzuführen, § 44 Abs. 6 Satz 4 EStG i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG.

In den Fällen der Veräußerung einbringungsgeborener bzw. sperrfristbehafteter Anteile entsteht die KapSt am Tag nach der Veräußerung bzw. am Tag nach dem die Besteuerungsfolge gem. § 21 Abs. 2 UmwStG a.F. bzw. § 22 Abs. 1 UmwStG n.F. auslösenden Ereignis, § 44 Abs. 6 Satz 2 zweiter Halbsatz EStG.

Für die Gewinne aus Werbesendungen der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten entsteht die Kapitalertragsteuer mit Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahrs (§ 44 Abs. 6 Satz 3 EStG).

22.3.14 Steuersatz

Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 ([BGBl I 2007 S. 1912](#)) wurde der Kapitalertragsteuersatz von 10% (§ 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG) auf 15% für Kapitalerträge, die der Trägerkörperschaft ab dem 01.01.2009 zufließen, erhöht (§ 52a Abs. 1 EStG, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Da der Gewinn eines Regiebetrieb-BgA des Jahres 2008 aufgrund der geänderten BFH-Rechtsprechung ([Urteil vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841](#)) der Trägerkörperschaft bereits am 31.12.2008 zufließt, unterliegt der Gewinn bereits dem neuen geminderten KSt-Satz von 15%, jedoch auch noch dem geringeren KapSt-Satz von 10%.

22.3.15 Schuldner der Kapitalertragsteuer

Die Besteuerung wird in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs vorgenommen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG). § 43 Abs. 2 EStG stellt klar, dass die Identität von Gläubiger und Schuldner dem Steuerabzug vom Kapitalertrag nicht entgegensteht. Der BgA gilt als Schuldner, die jPdöR als Gläubiger der Kapitalerträge, § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG.

Durch das JStG 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006 S. 2878) wurde § 44 Abs. 6 Satz 4 EStG dahingehend geändert, dass nicht mehr nur die Abs. 1 bis 4 des § 44 EStG für entsprechend anwendbar erklärt werden, sondern darüber hinaus auch § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG. KapSt-Nachforderungsbescheide dürfen danach bei Erfüllen der Voraussetzungen unmittelbar an die jPdöR als Gläubiger der Kapitalerträge gestellt werden. Gem. § 52 Abs. 53 Satz 4 EStG gilt dies bereits für Kapitalerträge ab 01.01.2002.

Dass zutreffender Inhaltsadressat eines Nachforderungsbescheids ausschließlich die jPdöR sein kann, hat auch der BFH in seinem [Urteil vom 30.01.2018 \(VIII R 75/13, a.a.O.\)](#) klargestellt.

Für Kapitalerträge, die ganz oder teilweise nicht in Geld bestehen, ist eine direkte Inanspruchnahme der jPdöR als Gläubiger unter den Voraussetzungen des § 44 Abs. 1 Sätze 7 - 9 EStG möglich.

22.4 Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug

Ein Anspruch auf eine teilweise Abstandnahme vom KapSt-Abzug der auf die Leistungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG erhobenen derzeit 15%igen KapSt, wie sie gem. §

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

44a Abs. 8 EStG z.B. für Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG (z. B.: Dividenden) vorgesehen ist, besteht nicht.

Diese Regelung ist auch schlüssig, da im Ergebnis eine einheitliche KapSt-Belastung von 15% erreicht wird, gleichgültig, ob es sich um Leistungen eines BgA oder um Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an die jPdöR handelt (vgl. Tz. 34.2).

22.5 Einzelfragen

22.5.1 Buchgewinne

Werden in einem BgA Buchgewinne erzielt (z.B. durch den Tausch von Wirtschaftsgütern oder durch Aufdeckung stiller Reserven, z.B. gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG), so verbleiben derartige Gewinne grds. im jeweiligen BgA.

Es stellt sich die Frage, ob derartige, nicht zu Liquidität führende Gewinne bei Regiebetrieben den KapSt-Abzug auslösen.

In derartigen Fällen ist kein KapSt-Abzug vorzunehmen, weil nur tatsächlich Liquidität schaffende Vermögensübergänge auf die jPdöR mit KapSt belastet werden sollen. Die Reinvestition ist als zulässige Rücklagenbildung im BgA anzuerkennen (vgl. Rz. 35 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)).

22.5.2 Einbringung von BgA in Kapitalgesellschaften

Mit der Einbringung eines BgA in eine KapGes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 Abs. 1 UmwStG) gilt der jeweilige BgA als veräußert. Dieser Vorgang kann auf Antrag ertragsteuerlich neutral erfolgen (§ 20 Abs. 2 UmwStG a.F. und n.F.). Dabei gilt der Wert, mit dem die KapGes das eingebrachte BV ansetzt, für die einbringende jPdöR als Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 3 UmwStG bzw. § 20 Abs. 4 UmwStG a.F.).

Mit dem Übergang des Vermögens auf eine KapGes wird der BgA gleichzeitig vollständig beendet und das übergehende Vermögen für Zwecke außerhalb des untergegangenen BgA verwendet. Dieser Vorgang stellt sich damit als „Auskehrung“ des gesamten (Rest-)Vermögens des BgA an die Trägerkörperschaft mit anschließender Einlage in die Eigengesellschaft dar (vgl. Rz. 40 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)). Die durch die Einbringung entstandenen einbringungsgeborenen bzw. sperrfristbehafteten Anteile werden Hoheitsvermögen der Trägerkörperschaft (zu den Rechtsfolgen einer Veräußerung der Anteile vgl. Tz. 22.5.3 und Tz. 22.5.4). Die Verwaltungsauffassung wurde im Rahmen des JStG 2007 und des SEStEG gesetzlich in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 2. Halbsatz EStG festgeschrieben.

Damit erfüllt die Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG mit der Folge eines 15%igen KapSt-Abzugs. Maßgebend für die Bemessung der KapSt sind die im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen offenen Rücklagen (vgl. Rz. 39 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#), und Zeile 55a des Vordrucks KSt 1 Fa).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Dass die infolge der Einbringung entstandenen Geschäftsanteile in der Hand der jPdöR die Qualität von sog. einbringungsgeborenen Anteilen i.S.d. § 21 UmwStG a.F. bzw. sperrfristbehafteten Anteilen i.S.d. § 22 UmwStG haben, ist für die Frage, ob Kapitalertragsteuer durch die Einbringung des BgA ausgelöst wird, unbeachtlich.

Wird im Zuge einer Einbringung nur ein Teilbetrieb eines BgA in eine KapGes eingebracht, gelten die erhaltenen Anteile nicht als in das Vermögen der Trägerkörperschaft überführt. Sie stellen BV des „Rest-BgA“ dar. Soweit die erhaltenen Anteile zum Betriebsvermögen des BgA gehören, wird eine Steuerpflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht ausgelöst.

Bei Veräußerung der Anteile aus dem BV des BgA wird ein ggf. entstehender Gewinn im laufenden Ergebnis des BgA erfasst und unterliegt nach den allgemeinen Grundsätzen der KapSt-Pflicht.

22.5.3 Veräußerung einbringungsgeborener Anteile

Veräußert eine jPdöR einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG a.F., fingiert § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F. für die Veräußerung einen BgA (Nicht nur die Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, sondern auch die im § 21 Abs. 2 UmwStG genannten Ersatztatbestände lösen die Rechtsfolge des § 21 Abs. 1 UmwStG und somit die Annahme eines Kapitalertrages i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 letzter Halbsatz EStG aus.).

Ein Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung ist, weil für den fiktiven BgA die allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften gelten, nach § 8b Abs. 2 KStG grds. steuerfrei, es sei denn, zwischen der Veräußerung und der Einbringung liegt ein Zeitraum von weniger als sieben Jahren (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 1 KStG a.F.).

Zu beachten bleibt, dass der Gewinn i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG a. F. – unabhängig von seiner körperschaftsteuerlichen Beurteilung – gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG einer 15%igen KapSt unterliegt, vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Da der KapSt nur der tatsächlich „verwendungsfähige“ Gewinn unterliegen soll, ist der Veräußerungsgewinn um den darauf entfallenden KSt-Aufwand nebst Solidaritätszuschlag zu kürzen.

Eine den KapSt-Abzug verhindernde Rücklagenbildung aus dem Gewinn scheidet aus, weil der BgA nur für den Zeitpunkt der Veräußerung fingiert und danach direkt wieder aufgelöst wird.

22.5.4 Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile

Bei Einbringungsvorgängen mit einem Wertansatz unterhalb des gemeinen Wertes, die unter der Geltung des UmwStG in der Fassung des SEStEG erfolgen, entstehen sog. sperrfristbehaftete Anteile. Die Veräußerung solcher Anteile innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren nach der Einbringung löst die rückwirkende Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns I im Sinne des § 22 Abs. 1 UmwStG aus. Der Einbringungsgewinn I wird auf den Zeitpunkt der Einbringung ermittelt und rückwirkend im VZ der Einbringung nach den allgemeinen Grundsätzen besteuert. Der Einbringungsgewinn I mindert sich jedoch jeweils um 1/7 für jedes seit dem Einbringungsstichtag abgelaufene Zeitjahr. Daneben ist im VZ der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn zu besteuern, der nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei ist und als in einem BgA

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

entstanden gilt (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG; siehe auch Tz. 22.34 - 22.37 UmwStE vom 11.11.2011, BStBl I 2011 S. 1314) (Auch das UmwStG in der Fassung des SEStEG sieht in § 22 Abs. 1 UmwStG n. F. bestimmte Ersatztatbestände vor, die zu einer Realisierung des Einbringungsgewinnes I führen und einem Verkauf der Anteile gleichgestellt werden (vgl. hierzu auch Tz. 22.21 - 22.26 UmwStE vom 11.11.2011). In diesen Fällen ist analog zur alten Regelung ebenfalls die Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 letzter Halbsatz EStG in der Fassung des SEStEG erfüllt.).

Beispiel (nach Stangl in Rödder/Herrlinghaus/van Lishaut Umwandlungssteuergesetz, 2. Auflage 2013, Rz. 199a zu § 22 UmwStG): Die Stadt bringt einen BgA im Jahr 2007 zu Buchwerten in die B-GmbH ein (Buchwert = 100, Einlagen = 20, offene Gewinnrücklagen = 80, stille Reserven = 700). Anschließend verkauft sie die Anteile an der B-GmbH noch in der Siebenjahresfrist (z.B. nach Ablauf von drei Zeitjahren).

Lösung:

Bei der Einbringung werden die offenen Rücklagen von 80 mit KapSt belegt (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 2. Halbsatz i.V.m. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7c EStG).

Wenn die Stadt die Anteile an der B-GmbH veräußert, wird der Tatbestand des § 22 Abs. 1 UmwStG n.F. ausgelöst. Folglich muss die Stadt den Einbringungsgewinn I - nach Siebtelung für drei abgelaufene Zeitjahre - rückwirkend im Einbringungsjahr 2007 i.H.v. 400 versteuern, allerdings nur mit 25% KSt. Dieser Gewinn unterliegt auch der KapSt. Der versteuerte Einbringungsgewinn I erhöht die AK auf die Anteile (§ 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG).

Für den Anteilsveräußerungsgewinn (Ermittlung unter Berücksichtigung der durch den Einbringungsgewinn I erhöhten AK)) wird die Besteuerung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG i.V.m. § 22 Abs. 4 UmwStG am Tag nach der Veräußerung in 2010 ausgelöst. Zu diesem Zeitpunkt ist kein BgA der Stadt mehr vorhanden; § 22 Abs. 4 UmwStG fingiert aber, dass der Gewinn aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile in einem BgA entstanden ist.

Da der KapSt nur der tatsächlich „verwendungsfähige“ Gewinn unterliegen soll, ist der Veräußerungsgewinn um den darauf entfallenden KSt-Aufwand zu kürzen.

Zu beachten ist, dass abweichend von der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a. F., die ohne zeitliche Begrenzung zu Einkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG führt, der Verkauf der sperrfristbehafteten Anteile nur innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist einer Besteuerung nach § 43 Abs. 1 Nr. 7 c, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zugänglich ist. Da § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 letzter HS EStG auf § 22 Abs. 4 UmwStG und dieser wiederum auf „Fälle des Absatzes 1“, also auf Anteilsveräußerungen innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist, verweist, gilt der Veräußerungsgewinn nach Ablauf der Sperrfrist nicht mehr als in einem BgA entstanden und unterliegt demzufolge nicht mehr dem KapSt-Abzug.

In der Literatur wird zum Teil die Auffassung vertreten, dass der rückwirkend im Zeitpunkt der Einbringung zu versteuernde Einbringungsgewinn I keine KapSt-Pflicht auslösen könne, da § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ausdrücklich nur auf § 22 Abs. 4 UmwStG verweise, und somit nur der um den Einbringungsgewinn I verminderte Anteilsveräußerungsgewinn der Steuerpflicht unterliege.

Diese Rechtsfrage ist bisher noch nicht *höchstrichterlich* geklärt. Nach der im UmwStG i.d.F. des SEStEG verankerten Grundsystematik der rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung stellt die Realisation des Einbringungsgewinn I den letzten Geschäftsvorfall des einge-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

brachten BgA dar und führt damit zu Einkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG. Bei entsprechenden Fallgestaltungen bitten wir um Kontaktaufnahme.

22.5.5 Einbringung von BgA in Personengesellschaften

Soweit eine jPdöR mit der Einbringung eines/mehrerer BgA in eine PersGes die Stellung eines Mitunternehmers einnimmt (§ 24 Abs. 1 UmwStG), gilt der jeweilige BgA als veräußert. Dieser Vorgang ist umwandlungssteuerrechtlich gewinnneutral gestaltbar (§ 24 Abs. 2 UmwStG). Dabei gilt der Wert, mit dem die PersGes das eingebrachte BV ansetzt, für die einbringende jPdöR als Veräußerungspreis (§ 24 Abs. 3 UmwStG).

Mit dem Übergang des Vermögens auf eine PersGes ist der Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht erfüllt. Die Mitunternehmeranteile – und damit der Gegenwert für das Vermögen des BgA – gehen im Gegensatz zur Einbringung in eine KapGes nicht in den hoheitlichen Bereich der jPdöR über. Der Anteil an der Mitunternehmerschaft stellt ebenfalls grds. einen BgA dar (H 4.1 KStH 2015), der wegen der transparenten Besteuerung der PersGes als mit dem bisherigen BgA identisch anzusehen ist. Soweit in dem eingebrachten BgA Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG vorhanden waren, werden diese von dem BgA „Beteiligung an der Mitunternehmerschaft“ fortgeführt. Gleiches gilt hinsichtlich der Bestände des steuerlichen Einlagekontos.

Erst bei Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils ist ein Vermögensübergang in den hoheitlichen Bereich der jPdöR gegeben, der geeignet ist, die Rechtsfolgen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG auszulösen.

22.5.6 Kapitalertragsteuerpflicht von Übernahmegewinnen gemäß § 4 UmwStG und Gewinnen gemäß § 7 UmwStG

Fraglich ist, ob auch ein evtl. Übernahmegewinn gem. § 4 UmwStG sowie ein Gewinn gem. § 7 UmwStG, die bei einer Umwandlung einer GmbH in eine PersGes entstehen können, zu Kapitaleinkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG führen. Hierbei sind zwei Fallvarianten zu unterscheiden:

Variante 1: Der GmbH-Anteil stellt vor Umwandlung der GmbH in eine PersGes (gewillkürtes) Betriebsvermögen eines BgA dar.

Durch die Umwandlung der GmbH in die PersGes gilt der Anteil mit seinem Buchwert in das Betriebsvermögen der PersGes als eingelegt (§ 5 Abs. 3 UmwStG).

Dies führt dazu, dass für die jPdöR als Mitunternehmerin der PersGes ein Übernahmegewinn/-verlust zu ermitteln ist. Dieses Übernahmeergebnis entsteht bei der übernehmenden PersGes und ist somit dem neuen zweiten BgA „Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft“ (vgl. Tz. 8.10.3 und Tz. 18) zuzurechnen und dort zu versteuern.

§ 7 UmwStG regelt, dass den Gesellschaftern das anteilig auf sie entfallende Eigenkapital lt. Steuerbilanz der KapGes abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG, das sich nach der Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG ergibt, ausgeschüttet wird und schafft somit einen gesetzlich geregelten Vermögenszufluss bei den Gesellschaftern. Da die Anteile an der Überträgerin in den Fällen, in denen ein Übernahmeergebnis zu ermitteln ist, am steuerlichen Übertragungstichtag zum BV der Übernehmerin gehören, entstehen die Ein-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

künfte nach § 7 UmwStG bereits auf der Ebene der PersGes. Sie sind im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der PersGes zu erfassen und fallen demzufolge in dem BgA „Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft“ an. Auch in diesem Fall erfolgt die Versteuerung auf der Ebene dieses BgA.

Fraglich ist, ob ein evtl. Übernahmegewinn gem. § 4 UmwStG und die nach § 7 UmwStG entstehenden Einkünfte solche gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG darstellen und somit eine KapSt-Pflicht gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG auslösen.

Durch den Umwandlungsvorgang sind dem BgA weder durch einen evtl. Übernahmegewinn, noch durch die Einkünfte gem. § 7 UmwStG liquide Mittel zugeflossen, die an die Trägerkörperschaft ausgekehrt werden könnten.

Variante 2: Der GmbH-Anteil wird im vermögensverwaltenden Bereich der jPdöR gehalten

Hier gilt keine der Einlagefiktionen des § 5 UmwStG; insbesondere ist § 5 Abs. 2 UmwStG nicht anwendbar.

Folglich ist für die jPdöR kein Übernahmeergebnis gem. § 4 UmwStG zu ermitteln (vgl. § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG).

Dennoch sind die offenen Rücklagen der GmbH gem. § 7 UmwStG zu versteuern (§ 7 Satz 2 UmwStG). Diese Einkünfte gelten mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags eine logische Sekunde vor Entstehung des BgA „Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft“ als im vermögensverwaltenden Bereich der jPdöR zugeflossen und können somit nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG führen.

Die im Zeitpunkt der Umwandlung (= Eintragung der Umwandlung im Handelsregister, vgl. [BMF-Schreiben vom 16.12.2003, BStBl I 2003 S. 786](#), Rz. 10) auf die Einkünfte entstehende KapSt gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (Abstandnahme gem. § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG) hat Abgeltungswirkung (§ 2 Nr. 2 KStG).

22.5.7 Unentgeltliche Überführung von steuerverhafteten Anteilen in das Hoheitsvermögen

Die unentgeltliche Überführung steuerverhafteter Anteile an einer KapGes (originäres BV und ggf. zusätzlich einbringungsgeborene Anteile gem. § 21 UmwStG a.F.) aus dem BV eines BgA in das Hoheitsvermögen einer jPdöR führt dazu, dass in diesem Zeitpunkt eine vGA vorliegt, deren Wert sich nach H 8.6 Hingabe von Wirtschaftsgütern KStH 2015 richtet (= gemeiner Wert).

Im Fall der Einbringung eines BgA in eine KapGes, deren Anteile sich in dem BgA befinden, scheidet nach einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder eine analoge Anwendung der (Entnahme-)Grundsätze der Rz. 20.11 des UmwStE vom 25.03.1998, (BStBl I 1998 S. 268) aus.

Die im Rahmen der vGA zu realisierenden stillen Reserven bleiben - vorbehaltlich der Regelungen des § 8b Abs. 4 KStG a.F. - bei der Einkommensermittlung des BgA außer Ansatz, § 8b Abs. 2 KStG. Die in den Hoheitsbereich überführten „Altanteile“ sind danach steuerentstrickt und stellen damit keine einbringungsgeborenen Anteile dar; ein künftiger Verkauf fällt nicht unter § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F..

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Wegen der Überführung der Anteile in den Hoheitsbereich unterliegt dieser Vorgang gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG der Besteuerung; der anzusetzende Wert richtet sich ebenfalls nach H 8.6 Hingabe von Wirtschaftsgütern KStH 2015 (= gemeiner Wert).

Der Beschluss der KSt-Referatsleiter ist u.E. auch auf vergleichbare Vorgänge im Geltungsbereich des UmwStG i.d.F. des SEStEG anzuwenden.

Für den Fall, dass durch die Einbringung stille Reserven auf die „Altanteile“ verlagert werden (vgl. § 22 Abs. 7 UmwStG), bitten wir um Rücksprache vor abschließender Entscheidung.

22.5.8 Beteiligung an einer Personengesellschaft

Das [BMF-Schreiben vom 28.01.2019, a.a.O.](#) enthält ferner Ausführungen zur Thematik Kapitalertragsteuer bei der Beteiligung von jPdÖR an Mitunternehmerschaften. Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft begründet bei der beteiligten jPdÖR einen bzw. mehrere eigenständige BgA; dieser gilt bzw. diese gelten als Regiebetriebe. Die Beteiligung an einer PersGes, die keinen Gewerbebetrieb unterhält, kann bei der beteiligten jPdÖR unter den Voraussetzungen des § 4 KStG ebenfalls einen bzw. mehrere BgA begründen; auch dieser gilt bzw. diese gelten als Regiebetriebe, vgl. Rz. 10 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017, a.a.O.](#).

Ermittelt die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, schlägt dies nicht auf die Gewinnermittlung des bzw. der BgA durch. Auf den BgA bzw. die BgA ist § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nur anzuwenden, wenn dieser freiwillig bilanziert oder der maßgebende Jahresüberschuss bzw. Gewinn i.S.d. der Rz. 31 die Gewinngrenze der Norm überschreitet, vgl. Rz. 30 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Der Gewinnbegriff des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG umfasst bei BgA „Mitunternehmerschaft“ entsprechend der allgemeinen Regelung (vgl. Tz. 22.3.3) den Gewinn des BgA, den die jPdÖR für Zwecke außerhalb des BgA verwenden kann (= verwendungs- bzw. rücklagefähiger Gewinn).

Bei BgA „Mitunternehmerschaft“ wird allerdings nicht auf den handelsrechtlichen Jahresüberschuss abgestellt, sondern der Gewinn setzt sich vielmehr wie folgt zusammen:

- der aus dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft/PersGes stammende Gewinnanteil der jPdÖR i.S.d. des § 120 Abs. 1 und des § 122 HGB, soweit er tatsächlich entnommen wurde. Erzielt die Mitunternehmerschaft/PersGes handelsrechtlich Verluste, entsteht ein entnahmefähiger Gewinn erst, wenn diese Verluste durch künftige Gewinne ausgeglichen sind, und
- die der jPdÖR von der Mitunternehmerschaft/PersGes zustehenden Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzüglich der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen.

Anfallende Ertragsteuern sind bei der Ermittlung des Gewinns zum Abzug zu bringen.

Das FG München kommt in seinem [Urteil vom 21.07.2015 \(EFG 2015 S. 1950\)](#) u.a. zu dem Ergebnis, dass sich der kapitalertragsteuerpflichtige Gewinn eines Beteiligungs-BgA durch Ableitung aus dem handelsrechtlichen Gewinn der KG ermittelt. Nach Auffassung des FG handelt es sich bei der Regelung des inhaltsgleichen [Vorgänger-BMF-Schreibens vom 09.01.2015, a.a.O.](#), auf den tatsächlich entnommenen handelsrechtlichen Gewinnanteil abzustellen, um eine Vereinfachungsregel für den Fall, dass der BgA keine Handelsbilanz aufstellt.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Wenn die maßgebliche Bemessungsgrundlage für eine Steuer ohne weiteres in zutreffender Höhe festgestellt werden könne, bestehe für eine Vereinfachungsregelung kein Raum. Gegen dieses Urteil wurde Revision eingelegt (Az. [VIII R 43/15](#)).

Die Auffassung des FG München widerspricht der oben dargestellten Regelung des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Es handelt sich hierbei nicht um eine Vereinfachungsregelung, sondern vielmehr um die Anwendung des Grundsatzes der Besteuerung des verwendungs- bzw. rücklagefähigen Gewinns im Fall eines durch die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft / PersGes begründeten BgA. Lediglich der tatsächlich aus der Gesamthand entnommene handelsrechtliche Gewinnanteil bzw. der Gewinn aus dem Sonderbereich ist, bereinigt um die anfallenden Ertragsteuern, disponibel. Eine Besteuerung des ggf. thesaurierten, handelsrechtlichen Gewinnanteils wäre indes nicht systemgerecht.

Anders stellt sich der Fall dar, wenn die PersGes verschiedene Tätigkeiten ausübt, die nicht nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zusammenfassbar sind. Die Beteiligung an einer solchen PersGes ist für Zwecke der Besteuerung in mehrere BgA aufzuteilen, vgl. Rz 3 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017, a.a.O.](#). In diesem Fall würde das Abstellen auf den tatsächlich aus dem Gesamthandsvermögen der PersGes entnommenen Gewinnanteil (Rz. 31 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)) dazu führen, dass bei der Bemessung der Kapitalertragsteuer Gewinne eines BgA mit Verlusten eines anderen BgA unzulässigerweise verrechnet würden. Dieses Ergebnis würde den Ausführungen der im BMF-Schreiben vorangestellten Rz. 30 widersprechen. U.E. sind daher in diesen Fällen für die Bemessung des Gewinns i.S.d. 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG die allgemeinen Grundsätze für Regiebetriebe anzuwenden (Rz. 30 i.V.m. Rz. 25 ff. des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)). In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache mit der OFD.

Auf einen BgA „Mitunternehmerschaft“ sind die für Regiebetriebe geltenden Rücklagengrundsätze anzuwenden. Dieser BgA – und nicht die PersGes an der die jPdöR beteiligt ist – muss die dort genannten Rücklagenvoraussetzungen erfüllen.

Ist ein BgA „Mitunternehmerschaft“ zulässigerweise mit einem BgA zusammengefasst, für den die Eigenbetriebsgrundsätze anzuwenden sind, gelten die für Eigenbetriebe geltenden Rücklagengrundsätze, vgl. Rz. 37 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)

23 Führung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 KStG

23.1 Allgemeines

Leistungen eines nicht von der KSt befreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines nicht von der KSt befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit führen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a bzw. b EStG zu KapStpflichtigen Einnahmen.

Die KapSt-Pflicht gilt nicht für den Teil der Leistungen, für den Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG als verwendet gelten, § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a letzter Satz EStG bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b letzter Satz EStG.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Mithin muss auf einem besonderen Konto - dem steuerlichen Einlagekonto - festgehalten werden, welcher Teil des Eigenkapitals des BgA aus Einlagen des Gewährträgers/der Trägerkörperschaft stammen, vgl. § 27 Abs. 7 KStG.

23.1.1 BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit

Hier gelten keine Besonderheiten gegenüber „normalen“ Körperschaften, für die ein steuerliches Einlagekonto festzustellen ist.

Auf die Anforderung von Feststellungserklärungen und die Durchführung von Feststellungen i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des R 31.1 KStR 2015 verzichtet werden.

23.1.2 BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Gem. § 27 Abs. 7 KStG unterliegen nur solche BgA der Verpflichtung zur Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos, die Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG erbringen können. Nach Auffassung des FG Baden-Württemberg ([Urteil vom 16.03.2006, EFG 2006 S. 1008](#)) ist danach eine Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nur für solche Jahre vorzunehmen, in denen der BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit seinen Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt oder die genannte Gewinn- oder Umsatzgrenze überschreitet. Der in § 27 Abs. 7 KStG verwandte Begriff „können“ wolle sicherstellen, dass eine Feststellung auch in den Jahren stattzufinden habe, in denen Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG tatsächlich nicht erbracht würden, weil der Gewinn den Rücklagen zugeführt werde. Er erweitere indessen nicht den Bereich der Körperschaften über die bilanzierenden und die die Umsatz- und Gewinn Grenzen überschreitenden BgA hinaus, für welche im Fall der Leistungserbringung eine Steuerpflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht eintrete.

Dieser Rechtsauffassung ist zu folgen. Soweit BgA weder ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln noch die Umsatz- oder Gewinn Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG überschreiten und auch keine aus grds. der KapSt unterliegenden Gewinnen gebildete Rücklagen vorliegen (vgl. Tz. 23.3), ist eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nicht erforderlich, vgl. Rz. 44 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)

Nach Rz. 46 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#) ist bei sogenannten Wechselfällen eine Feststellung des Einlagekontos auf Antrag der jPdöR durchzuführen. Wechselfälle sind diejenigen BgA, die z.B. in einzelnen Jahren wegen Überschreitung der Umsatzgrenze unter § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG fallen, in anderen Jahren hingegen wegen Nichterreicherung der Umsatzgrenze nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen. Die Feststellung auf Antrag ist über den Wortlaut des BMF-Schreibens hinaus nicht nur in diesen Fällen zulässig, sondern mangels gegenteiliger Gesetzesregelung auch bei allen anderen BgA möglich (vgl. Tz. 23.5).

23.2 Ermittlung des Anfangsbestandes

Nach § 27 Abs. 1 KStG hat eine stpfl. KapGes die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jeden Wj auf dem steuerlichen Einlagekonto zu erfassen und ausgehend vom Bestand zum Schluss des vorangegangenen Wj um die jeweiligen Zu- und Abgänge fortzuschreiben.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Vorschrift gilt ab dem ersten VZ, in dem das erste Wj endet, das unter das Halbeinkünfteverfahren fällt (§ 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000).

In das Einlagekonto sind daher grundsätzlich nur solche Einlagen einzustellen, die der Kapitalgesellschaft **ab dem 01.01.2001** (bei abweichenden Wj entsprechend später) **zugeführt** worden sind. Alteinlagen in Wj vor dem Systemwechsel sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. § 39 Abs. 1 KStG enthält vielmehr die Regelung, dass ein sich nach § 36 Abs. 7 KStG ergebender positiver Endbestand des EK 04 als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos zu übernehmen ist.

Obwohl die v.g. allgemeinen Grundsätze nach § 27 Abs. 7 KStG insbesondere für BgA sinngemäß gelten, scheidet nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift eine entsprechende Anwendung auf im alten Recht nicht dem Anrechnungsverfahren unterliegende Körperschaften aus.

Denn es werden bei im Anrechnungsverfahren gliederungspflichtigen Körperschaften nicht wie bei BgA die in früheren Jahren tatsächlich geleisteten und noch im Eigenkapital vorhandenen Einlagen als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos übernommen, sondern der formal festgestellte Endbestand des EK 04. Ein solcher Betrag existiert bei BgA jedoch nicht.

Nach dem Gesetzeswortlaut beträgt der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos bei BgA damit **grundsätzlich** Null. Dem widersprechen auch nicht die Regelungen in Rz. 13 und 43 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#). Nach diesen Bestimmungen sind im Ergebnis alle im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen Eigenkapitalteile, die das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA übersteigen, also alle noch **vorhandenen** Altgewinne und Alteinlagen (z.B. die der Sparkassen etc.), als Anfangsbestand in das steuerliche Einlagekonto zu übernehmen.

Die Gesetzessystematik des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens setzt sich aus zwei Komponenten zusammen. Zum einen aus der derzeit 15%igen Definitivbelastung des Einkommens bei der Körperschaft selbst und der zusätzlichen ermäßigten Besteuerung beim Letztempfänger dieses Einkommens. Bei BgA erfolgt die nachgelagerte Besteuerung beim Letztempfänger des Einkommens (Trägerkörperschaft) im Wege der Erhebung der derzeit 15%igen KapSt nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG. Allerdings kommt die nachgelagerte Besteuerung nur für solches Einkommen des BgA in Betracht, das er in unter das Halb-/Teileinkünfteverfahren fallenden Wj erzielt hat (§ 52 Abs. 37a EStG). Altgewinne und Alteinlagen, die im Zeitpunkt des Systemwechsels noch im Eigenkapital des BgA vorhanden waren, dürfen dagegen bei ihrer Abführung an die Trägerkörperschaft nicht dem KapSt-Abzug unterworfen werden. Um dies auf technisch einfache Weise sicherzustellen, sind diese Beträge als Anfangsbestand in das steuerliche Einlagekonto einzustellen. An den Nachweis im Zeitpunkt des Systemwechsels noch vorhandener Eigenkapitalteile sind strenge Anforderungen zu stellen (ggf. durch sog. Betriebsabrechnungsbögen; die Haushaltspläne sind hierzu i.d.R. nicht geeignet).

Soweit hingegen vor dem Systemwechsel entstandene Verluste durch Einlagen ausgeglichen wurden, ist eine Einstellung dieser Beträge in das steuerliche Einlagekonto nicht möglich, weil insoweit keine verwendungsfähigen Beträge mehr existieren, vgl. Verfügung der OFDn Rheinland und Münster vom 19.08.2004 - S 2706 - 101 - St 133 (K), S 2706 A - St 134 (D) und [S 2836 - 6 - St 13 - 33 \(MS\)](#).

Mit Urteilen vom [21.08.2007, BStBl II 2008 S. 317](#), und vom [09.04.2008, I R 68-70/06](#), hat der BFH die Verwaltungsauffassung bestätigt und entschieden, dass Einlagen, die eine Trägerkörperschaft ihrem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit unter Geltung des Anrech-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

nungsverfahrens zum Ausgleich von Verlusten zugeführt hat, nicht den Anfangsbestand des Einlagekontos erhöhen.

Der Anfangsbestand ist auch in den Fällen, in denen - z.B. aufgrund einer eintretenden Bilanzierungspflicht - erstmalig ein steuerliches Einlagekonto festzustellen ist, entsprechend den hier genannten Grundsätzen zu ermitteln und festzustellen (sinngemäße Anwendung der Rz. 13 und 43 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)). Abweichend von diesen Grundsätzen erhöhen aber **nachgewiesene** Einlagen, die zum Verlustausgleich unter Geltung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens geleistet worden sind, den Anfangsbestand des Einlagekontos. Dies gilt allerdings nur insoweit, wie die Verlustdeckungseinlagen nicht durch vGA wieder aufgezehrt wurden.

Insbesondere bei BgA, die ein nicht begünstigtes Dauerverlustgeschäft ausüben, sind die Verlustdeckungseinlagen grds. durch die anzusetzenden gleichhohen vGA (vgl. Tz. 13.6) wieder aufgezehrt worden. Allein die Einlagen zur Abdeckung des Verlustes des letzten Wirtschaftsjahres im Geltungsbereich des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens vor Eintritt der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erhöhen in diesen Fällen den Anfangsbestand des Einlagekontos zusätzlich zu den o.g. Grundsätzen. Denn die vGA des letzten Wirtschaftsjahres vor Eintritt der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG wären nach den allgemeinen Regelungen (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG) mit dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos zu Beginn des letzten Wirtschaftsjahres zu verrechnen gewesen, wenn für dieses bereits ein Einlagekonto zu ermitteln und festzustellen gewesen wäre.

23.3 Verminderung des steuerlichen Einlagekontos

Bei Eigenbetrieben kann neben vGA nur ein Ausschüttungsbeschluss zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit ggf. zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos führen. Der Ausschüttungsbeschluss führt zu einer (ggf. Teil-)Abführung des Gewinns des Wirtschaftsjahrs bzw. zu der Auflösung und Abführung zuvor in der Bilanz stehengelassener und als Rücklagen anzusehender Gewinne der Vorjahre an die Trägerkörperschaft zu Zwecken außerhalb des BgA (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG). Im Rahmen der Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG kommt es bei Eigenbetrieben auf den tatsächlichen Abfluss an. BgA, die als Eigenbetriebe geführt werden, werden somit im Verhältnis zu ihrer Trägerkörperschaft wie selbständige Kapitalgesellschaften behandelt. Wie bei beherrschenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft führt bereits der Ausschüttungsbeschluss zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit - nach Maßgabe des § 27 KStG - zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos, vgl. Rz. 47 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)

Altrücklagen und Rücklagen aus Wirtschaftsjahren, die nicht die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG erfüllen, erhöhen den Bestand des steuerlichen Einlagekontos (siehe Tz. 23.2). Folglich sind entsprechend – von Kapitalherabsetzungen (siehe Tz. 23.9.2) abgesehen – sämtliche Transferleistungen des Eigenbetriebs an seine Trägerkörperschaft, die nicht auf der Grundlage eines steuerlich anzuerkennenden (fiktiven) gegenseitigen Vertrages erbracht werden, in die Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG einzubeziehen ([BFH-Urteil vom 16.11.2011, BStBl II 2013 S. 328](#)). Dies gilt selbst in den Fällen, in denen nach dem Ausschüttungsbeschluss ausdrücklich Altrücklagen ausgekehrt werden, vgl. Rz. 48 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Soweit der Gewinn eines Regiebetriebs nicht zulässigerweise den Rücklagen zugeführt worden ist, gilt er nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG als zum Schluss des Wirtschaftsjahrs an die Trägerkörperschaft abgeführt ([BFH-Urteil vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841](#)). Es liegt eine Leistung i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG des nämlichen Wirtschaftsjahrs vor. Werden Rücklagen eines Regiebetriebs zu Zwecken außerhalb des BgA aufgelöst, liegt eine Leistung i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG im Zeitpunkt der Rücklagenauflösung vor, vgl. Rz. 49 u. 50 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

23.4 Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos

Ob bei Regie- oder Eigenbetrieben eine Einlage anzunehmen ist, richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen (R 8.9 KStR 2015). Der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto richtet sich nach den Zuflussgrundsätzen. Bei Regiebetrieben wird aus kommunalrechtlicher Sicht der Gewinn – losgelöst von einer steuerlichen Rücklagenbildung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG – unmittelbar an den allgemeinen Haushalt abgeführt. Für Zwecke des § 27 KStG ist jedwede tatsächliche Zuführung von Mitteln sowie ein buchungstechnisches „Stehenlassen“ von Gewinnen als Einlage und als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto anzusehen. Dies gilt allerdings nicht, soweit die Gewinne in die steuerliche Rücklage eingestellt wurden, vgl. Rz. 54 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Nach den Grundsätzen des [BFH-Urteils vom 23.01.2008 \(BStBl II S. 573\)](#) gilt der Verlust bei Regiebetrieben als zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Verlustentstehung durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen. In Höhe des Verlustes liegt zeitgleich ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto vor. Maßgeblich ist der handelsrechtliche Jahresfehlbetrag bzw. der Verlust nach § 4 Abs. 1 EStG (vgl. Tz. 22.3.3).

Bei Eigenbetrieben ist ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto erst im Zeitpunkt und in der Höhe des tatsächlichen Verlustausgleichs anzunehmen, vgl. Rz. 55 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

23.4.1 Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos bei Verlusten im Sonderbetriebsvermögen

Die Beteiligung der jPdöR an einer PersGes stellt einen BgA dar, der auch das Sonderbetriebsvermögen erfasst. Dieser BgA gilt als Regiebetrieb (vgl. Tz. 22.5.8). Ob ein auszugleichender steuerlicher Verlust vorliegt, entscheidet sich in der Gesamtbetrachtung von tatsächlichen Gewinnentnahmen aus dem Gesamthandbereich und dem Verlust aus dem Sonderbetriebsvermögen. Nur im Saldo hieraus kann es im Hinblick auf das Gebot des Verlustausgleichs bei einem Regiebetrieb-BgA zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto kommen. Losgelöst davon kann die Trägerkörperschaft in einen BgA jederzeit Mittel einlegen, die dann (auch) zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto führen.

23.5 Feststellung des steuerlichen Einlagekontos in sog. „Wechselfällen“

Ein „Wechselfall“ liegt vor, wenn ein BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit nicht in jedem Veranlagungszeitraum die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erfüllt

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

(z.B., wenn in einem VZ die Umsatz- oder Gewinngrenze überschritten wird, in einem anderen VZ wiederum nicht).

Fraglich ist, ob in diesen „Wechselfällen“ auch in den Zwischenjahren eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zu erfolgen hat.

Hierbei ist darauf abzustellen, ob der BgA über Rücklagen verfügt, die aus grds. der KapSt-Pflicht unterliegenden Gewinnen gebildet wurden, vgl. Rz. 44 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

23.5.1 BgA verfügt über Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b S. 1 EStG

Nach den Ausführungen zu Tz. 22.3.6 ist die schädliche Auflösung von Rücklagen, die aus grds. der KapSt-Pflicht unterliegenden Gewinnen eines VZ gebildet wurden, auch dann steuerpflichtig, wenn sie in einem VZ erfolgt, in dem die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG nicht vorliegen. Gem. § 27 Abs. 7 KStG ist auch in diesen Jahren eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos vorzunehmen, weil der BgA Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG gewähren **kann**.

Der laufende Gewinn dieser Jahre unterliegt jedoch weder in dem Jahr der Erzielung der Kapitalertragsteuer, noch darf er künftig der KapSt unterliegen. Auch vGA, die in diesen Jahren erfolgen, lösen keine KapSt aus.

Um diesen Besonderheiten gerecht zu werden, führen Eigenkapitalveränderungen in diesen Fällen grundsätzlich zu einer entsprechenden Veränderung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos, vgl. Rz. 45 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Zusätzlich erhöhen **nachgewiesene** Einlagen, die zum Verlustausgleich in den jeweiligen Wj geleistet worden sind und nicht durch vGA (vgl. Tz. 23.2) wieder aufgezehrt wurden, den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Verringert sich das Eigenkapital aufgrund der schädlichen Auflösung von Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG, führt dies – abweichend vom oben dargestellten Grundsatz – nur insoweit zu einer Verringerung des steuerlichen Einlagekontos, wie diese in sinngemäßer Anwendung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG als Einlagenrückgewähr anzusehen ist.

23.5.2 BgA ohne Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b S. 1 EStG

Verfügt der BgA in einem Wechselfall zum Schluss des vorangegangenen Wj nicht (mehr) über Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG, erübrigt sich in den Zwischenjahren eine Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Liegen die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG wieder vor, ist der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos entsprechend Rz. 43 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#), festzustellen. Abweichend von diesen Grundsätzen erhöhen aber Einlagen, die zum Verlustausgleich seit dem Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG **nachweislich** geleistet worden sind und nicht durch vGA (vgl. Tz. 23.2) wieder aufgezehrt wurden, das Einlagekonto, vgl. Rz. 46 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Durch diese Technik der Zuweisung des Eigenkapitals zum steuerlichen Einlagekonto ist sichergestellt, dass die „KapSt-freien“ Zugänge in den Zwischenjahren nicht nachträglich mit KapSt belastet werden.

Eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ist auf Feststellungszeitpunkte, für die nach den vorstehenden Grundsätzen kein steuerliches Einlagekonto geführt werden muss, nur auf Antrag durchzuführen, vgl. Rz. 46 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Die Feststellung auf Antrag ist jedoch über den Wortlaut des BMF-Schreibens hinaus nicht nur in diesen Fällen zulässig, sondern mangels gegenteiliger Gesetzesregelung auch bei allen anderen BgA. Insbesondere bei Dauerverlust-BgA besteht ein Interesse der Trägerkörperschaft auf Feststellung des Einlagekontos, um im Fall der Auflösung des BgA den Vermögenstransfer in den Hoheitsbereich nicht zusätzlich der Kapitalertragsteuer unterwerfen zu müssen.

23.6 Behandlung von Gewährträgereinlagen

In das steuerliche Einlagekonto werden neben den v.g. nach altem Recht definitiv belasteten Gewinnen eines BgA (Alrücklagen) auch Einlagen des Gewährträgers/der Trägerkörperschaft eingestellt. Die Rückzahlung derartiger Einlagen führt **nicht** zur Verwirklichung des Einkommenstatbestandes i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG.

Einlagen zur Verlustabdeckung, die nach dem Systemwechsel geleistet wurden, erhöhen das steuerliche Einlagekonto, vgl. Zeile 39 des Vordrucks KSt 1 Fa. Sie können bei etwaigen künftigen Leistungen im Rahmen der Verwendungsreihenfolge zu einer Minderung der KapSt-pflichtigen Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG führen.

Soweit bei Eigenbetrieben und Regiebetrieben **vor** dem steuerlichen Systemwechsel entstandene Verluste ausgeglichen wurden, ist eine Einstellung dieser Beträge ins steuerliche Einlagekonto **nicht** möglich, weil insoweit keine verwendungsfähigen Beträge mehr existieren (vgl. Tz. 23.2).

23.7 Bestimmung des angemessenen Eigenkapitals

Bei der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos sind alle im Zeitpunkt des Systemwechsels **vorhandenen** Eigenkapitalteile, **die das Nennkapital oder eine vergleichbare Kapitalgröße übersteigen**, dem steuerlichen Einlagekonto als Anfangsbestand zuzurechnen, vgl. Rz. 13 und 43 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Folglich darf das Nennkapital oder eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA **nicht** in den Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos übernommen werden, vgl. Rz. 14 und 51 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Im Einzelnen ist Folgendes zu beachten:

BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit weisen i.d.R. ein entsprechendes Nennkapital aus, welches bei der erstmaligen Ermittlung des Anfangsbestandes des steuerlichen Einlagekontos außer Betracht zu lassen ist.

Sparkassen regeln ihre Rechtsverhältnisse durch Satzung, vgl. § 6 Sparkassengesetz (SpkG). Sie sind nach dem SpkG nicht verpflichtet, Nennkapital auszuweisen. Ob bei der erstmaligen Ermittlung des Anfangsbestandes des steuerlichen Einlagekontos etwaiges Nennkapital außer Betracht bleibt, ist nach den in der Satzung gemachten Angaben zum Nennkapital zu bestimm-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

men. Sollte kein Nennkapital in der Satzung bestimmt sein, sind alle im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen Eigenkapitalteile dem steuerlichen Einlagekonto als Anfangsbestand zuzurechnen.

BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit unterscheiden sich in Eigen- und Regiebetriebe.

Eigenbetriebe (vgl. Tz. 9.4) sind nach § 9 Abs. 2 EigVO-NRW mit einem angemessenen Stammkapital auszustatten. Die Höhe des Stammkapitals ist in der Betriebssatzung festzusetzen. Eine pauschale Annahme von Nennkapital oder einer hiermit vergleichbaren Größe mittels Rückgriff auf die Regelungen in R 8.2 Abs. 2 KStR 2015 ist nicht möglich, vgl. Rz. 53 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Regiebetriebe (vgl. Tz. 9.4) besitzen nach der GO NRW kein Nennkapital bzw. keine vergleichbare Kapitalgröße. Folglich kann eine dem Nennkapital vergleichbare Kapitalgröße bei der erstmaligen Ermittlung des Anfangsbestandes des steuerlichen Einlagekontos nicht in Abzug gebracht werden.

Ob und in welcher Höhe eine dem Nennkapital vergleichbare Kapitalgröße unberücksichtigt zu lassen ist, wurde in der Vergangenheit in Anlehnung an R 33 Abs. 2 KStR 2004 (grds. 30% des Aktivvermögens des BgA) entschieden. Mit [BMF-Schreiben vom 09.01.2015, a.a.O., Rz. 53](#), wird von dieser Sichtweise abgerückt (nunmehr [BMF-Schreiben vom 28.01.2019, a.a.O.](#), gleiche Rz.). Eine pauschale Annahme von Nennkapital oder einer hiermit vergleichbaren Größe mittels Rückgriff auf die Regelungen in R 8.2 Abs. 2 KStR 2015 ist demnach nicht möglich.

23.8 Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital/vergleichbare Kapitalgröße

Wird Nennkapital oder eine vergleichbare Größe durch Umwandlung von Rücklagen/Einlagen (Der Teil der Gesellschaftereinlagen, die in das Nennkapital geleistet werden, wird nicht gesondert erfasst.) erhöht, so gilt - entgegen der allgemeinen Verwendungsreihenfolge, die eine Minderung des steuerlichen Einlagekontos erst dann vorschreibt, wenn die Leistungen die Neurücklagen übersteigen - zunächst der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen (sog. Neurücklagen) umgewandelt, vgl. § 28 Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG und Rz. 35 und 36 des [BMF-Schreibens zum steuerlichen Einlagekonto vom 04.06.2003, BStBl I 2003 S. 366](#).

Die von BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit abzugebende Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG), vgl. Vordruck KSt 1 Fa, enthält für den Fall der Umwandlung von aus dem steuerlichen Einlagekonto zu finanzierenden Rücklagen in Nennkapital [vergleichbare Größe] in Kz 48.115 (Zeile 47) eine entsprechende Eintragungsmöglichkeit.

23.9 Herabsetzung des Nennkapitals/vergleichbare Kapitalgröße

Die KapSt-Pflicht gilt auch in den Fällen, in denen das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA herabgesetzt und zurückgezahlt wird.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

23.9.1 BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit

BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit besitzen i.d.R. ein Nennkapital (Sparkassen können hiervon abweichen, vgl. Tz. 23.7), welches **nicht** Bestandteil des steuerlichen Einlagekontos ist. Eine Rückzahlung des Nennkapitals führt bei dem Gewährträger mit Ausnahme der Rückzahlung des Sonderausweises im Sinne von § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG und lässt das steuerliche Einlagekonto im Ergebnis unverändert, vgl. Rz. 14 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

23.9.2 BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit

BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit besitzen i.d.R. nur insoweit ein Stammkapital als sie als sog. **Eigenbetriebe** organisiert sind.

In NRW sind Eigenbetriebe nach § 9 Abs. 2 der EigVO NRW mit einem angemessenen Stammkapital auszustatten. Das Stammkapital oder die dem Stammkapital vergleichbare Kapitalgröße sind nicht Bestandteil des steuerlichen Einlagekontos.

Eine Rückzahlung des Stammkapitals ist gem. § 10 Abs. 4 EigVO NRW nur ausnahmsweise zulässig, wenn dadurch die Erfüllung der Aufgaben und die erforderliche Eigenkapitalausstattung des Eigenbetriebs nicht beeinträchtigt werden. Hierüber entscheidet der Rat der Gemeinde. Da eine Rückzahlung des Stammkapitals nur eingeschränkt zulässig ist, kann sie nicht zur Deckung eines allgemeinen Haushaltsdefizits herangezogen werden. Die Rückzahlung des Stammkapitals/der vergleichbaren Kapitalgröße führt bei der Trägerkörperschaft mit Ausnahme der Rückzahlung des Sonderausweises im Sinne von § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG nicht zu stpfl. Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und lässt das steuerliche Einlagekonto im Ergebnis entsprechend der Regelung bei BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit unverändert, vgl. Rz. 51 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#) (vgl. Zeilen 32-38 des Vordrucks KSt 1 Fa).

BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die als sog. **Regiebetriebe** geführt werden, besitzen i.d.R. kein Nennkapital, so dass die Problematik der Rückzahlung nicht auftreten kann.

Beachte:

Sollten bei einer Kapitalherabsetzung statt Geld andere WG auf die jPdöR zurück übertragen werden, ist in Höhe des die Kapitalrückzahlung überschreitenden gemeinen Wertes der WG eine vGA anzunehmen.

23.10 Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen

Verdeckte Gewinnausschüttungen gehören bei BgA mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG. Sie unterliegen grds. dem derzeit 15%igen KapSt-Abzug gem. § 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

VGA führen allerdings nicht zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG, soweit sie aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert werden, § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a letzter Halbsatz und Buchst. b Satz 5 i.V.m. Nr. 1 Satz 3 EStG.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Weil verdeckte Gewinnausschüttungen des lfd. Jahres mit den Beständen zum Schluss des **vorangegangenen** Wirtschaftsjahres verrechnet werden, wird die vGA ggf. aus dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos finanziert werden und folglich nicht zur Kapitalertragsteuerpflicht führen. Infolge der Verwendung entsteht allerdings in gleicher Höhe ein ausschüttbarer Gewinn, der im Folgejahr bei der Verwendungsreihenfolge zu berücksichtigen ist (Zeile 31d im Vordruck KSt 1 Fa). Zur Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bedarf es einer Bescheinigung i.S.d. § 27 Abs. 3 KStG (zu den Besonderheiten bei BgA-Fällen vgl. Tz. 23.11).

Beispiel:

Im Jahr 2010 wird eine vGA an die Trägerkörperschaft festgestellt. Im steuerlichen Einlagekonto ist ein entsprechender Bestand ausgewiesen, Neurücklagen (= ausschüttbarer Gewinn) sind nicht vorhanden.

Weil bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns die Bestände zum Schluss des vorangegangenen Jahres herangezogen werden und ein Bestand im steuerlichen Einlagekonto vorhanden war, kann die vGA unter Berücksichtigung der Verwendungsfestschreibung (siehe Tz. 23.11) ohne KapSt-Abzug erfolgen.

23.11 Verwendungsfestschreibung, § 27 Abs. 5 KStG

Durch das SEStEG vom 07.12.2006 (BGBl I S. 2782) wurden die Regelungen zur Verwendungsfestschreibung und zur Haftung bei unzutreffender Bescheinigung der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos in § 27 Abs. 5 KStG neu gefasst. Diese Regelung ersetzt den bis dahin gültigen Abs. 1 Satz 5.

Die Neuregelung unterscheidet danach, ob der Betrag der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu hoch oder zu niedrig bescheinigt wurde. Eine Verwendungsfestschreibung tritt nur noch dann ein, wenn die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu niedrig bescheinigt wurde. Eine Berichtigung der Bescheinigung ist in diesen Fällen nicht möglich.

Durch diese Neuregelung der Verwendungsfestschreibung soll verhindert werden, dass durch das Ausstellen einer bewusst falschen Bescheinigung eine Verwendung von steuerlichem Einlagekonto erreicht werden kann, was nach der alten Regelung möglich war.

Der neue § 27 Abs. 5 KStG sieht in Satz 2 eine Regelung für die Fälle vor, in denen von der Körperschaft **keine** Bescheinigung über die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos erteilt wurde. Danach gilt die Verwendung als in Höhe von 0 Euro bescheinigt, wenn bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Leistung keine Bescheinigung erteilt wurde. Diese Regelung kann insbesondere bei der Aufdeckung von vGA im Rahmen einer Betriebsprüfung zum Tragen kommen.

Beispiel:

A-GmbH 31.12.07 (in T€)			
Aktiva	200	gez. Kap.	25
		KapRL	185
		Verlust	-10

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	200		200
--	-----	--	-----

stl. Einlagekonto 31.12.07: 185 T€; Ausschüttung (vGA) in 08: 50 T€; Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des stl. Einlagekontos zum 31.12.08 am 25.09.09.

Die A-GmbH hat keine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos für die vGA bescheinigt.

Die Verwendung gilt als in Höhe von 0 € bescheinigt. Daraus ergibt sich, dass (kapitalertragsteuerpflichtige) Erträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG beim Anteilseigner vorliegen und die Verwendungsfestschreibung nach § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG greift. Dies gilt auch, obwohl in dem vorliegenden Fall ein ausschüttbarer Gewinn von 0 € vorhanden ist und folglich nach der Regelung des § 27 Abs. 1 KStG die vGA zu 100% aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert würde.

§ 27 Abs. 5 KStG ist gemäß § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. SEStEG bereits für den VZ 2006 anzuwenden (vgl. dazu Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 27.11.2009 - S 2836 - 1002 - St 131 (Rhld) und S 2836 - 7 - St 13 - 33 (MS)).

23.11.1 Anwendung der Vorschrift auf BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Zu der Frage, ob die Bescheinigungspflicht nach § 27 Abs. 3 KStG auch für BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden ist oder ob eine solche Bescheinigung wegen der rechtlichen Identität von BgA und Trägerkörperschaft bereits dem Grunde nach nicht einschlägig ist, existierte in der Vergangenheit keine einheitliche Auffassung (vgl. Krämer in D/P/M, Rz. 146 zu § 27 KStG, Heger in Gosch, KStG, Rz. 57 und 59a zu § 27). Der Deutsche Städtetag hatte sich diesbezüglich an das BMF gewandt und um Klarstellung gebeten.

Nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder aus September 2013 führt die nach § 27 Abs. 7 KStG vorgeschriebene sinnngemäße Anwendung des § 27 KStG dazu, dass auch BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit Bescheinigungen nach § 27 Abs. 3 KStG auszustellen haben. Wird eine Bescheinigung für Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto nicht erstellt, greifen auch für diese BgA die Rechtsfolgen des § 27 Abs. 5 KStG, so dass die Leistungen auch insoweit der Kapitalertragsteuer unterliegen. Dies gilt für alle nach dem 31.12.2013 auszustellenden Bescheinigungen (vgl. Verfügung der [OFD Karlsruhe vom 20.12.2013](#), S 283.6/3/5). Der Deutsche Städtetag wurde über die diesbezügliche Rechtsauffassung durch Antwortschreiben des BMF vom 10.10.2013, IV C 2 – S 2836/13/10001, DOK 2013/0926627, unterrichtet.

Damit ist insbesondere bei nicht begünstigten Dauerverlustgeschäften in BgA oder Eigengesellschaften für die Nichtentstehung von Kapitalertragsteuer auf die vGA in Höhe des Dauerverlustes ab dem kalendergleichen Wirtschaftsjahr 2014 erforderlich, dass eine Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG erstellt wird. Für den Veranlagungszeitraum 2013 ist die Anwendung der Verwendungsfestschreibung davon abhängig, ob eine Bescheinigung vor dem 31.12.2013 hätte ausgestellt werden können, was insbesondere bei vGA aus nicht begünstigten Dauerverlusten denkbar ist, weil bei diesen BgA die Höhe des laufenden Verlustes oftmals bereits vor Ablauf des 31.12. sehr genau beziffert werden kann. Ist dies nicht der Fall, führt die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG anzunehmende vGA in Höhe des Verlustes zwar in der Regel zu keiner Körperschaftsteuerbelastung (vgl. Rz. 52 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009](#), [BStBl I 2009 S. 1303](#)). Wegen der Verwendungsfestschreibung des § 27 Abs. 5 KStG entsteht jedoch in diesen Fällen Kapitalertragsteuer.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

23.11.2 Vermeidung der Verwendungsfestschreibung nach § 27 Abs. 5 KStG durch Ausstellung einer „vorsorglichen Steuerbescheinigung“

Es sind Fälle bekannt geworden, in denen versucht wurde, die eintretende Verwendungsfestschreibung nach § 27 Abs. 5 KStG durch die Ausstellung einer „vorsorglichen Steuerbescheinigung“ für den Fall zu vermeiden, dass durch eine Betriebsprüfung nachträglich vGA festgestellt werden.

Solche „vorsorglichen Steuerbescheinigungen“ sind nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder i.d.R. nicht anzuerkennen.

Wir bitten um Kontaktaufnahme in entsprechenden Einzelfällen.

24 Körperschaftsteuersatz**24.1 Besteuerung im Halbeinkünfteverfahren**

Nach den Änderungen durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl I 2007 S. 1912) beträgt der Steuersatz ab VZ 2008 15% (§ 23 KStG, § 34 Abs. 1a KStG). Zusätzlich wird ein derzeit 15%iger KapSt-Abzug erhoben, wenn

- Leistungen eines nicht steuerbefreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit (Sparkasse) an den Gewährträger erfolgen, bzw.
- der durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinn eines nicht mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestatteten BgA in den Hoheitsbereich der öffentlichen Hand als überführt gilt.

Für Kapitalerträge, die der jPdöR vor dem 01.01.2009 zufließen, ergibt sich ein 10%iger KapSt-Abzug (§ 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F.). Da der Gewinn des BgA nach der BFH-Rechtsprechung vom 11.07.2007 (vgl. Tz. 22.3.11) mit seiner Entstehung zeitgleich der jPdöR zufließt, unterliegt der Gewinn des Jahres 2008 bereits dem neuen KSt-S. von 15%, gleichzeitig aber noch dem KapSt-Abzug von 10%.

Der Gewinn eines BgA unterliegt damit – unter Berücksichtigung der Freibeträge gem. § 24 KStG und § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG – den folgenden Belastungen:

JÜ / Gewinn vor Steuern = Einkommen	10.000,00 €
GewSt (400% Hebesatz)	700,00 €
KSt (15%)	750,00 €
Solidaritätszuschlag (5,5%)	41,25€
JÜ / Gewinn lt. Steuerbilanz	8.508,75€
KapSt (15%)	1.276,00 €
Solidaritätszuschlag (5,5%)	70,18 €

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

verbleibender Betrag	7.162,57 €
----------------------	------------

25 Spenden

25.1 Spenden an BgA

Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der § 52 AO, § 53 AO und § 54 AO dürfen gem. § 10b Abs. 1 EStG nur dann einkommensmindernd berücksichtigt werden, wenn der Empfänger der Zuwendung eine

- inländische jPdöR,
- inländische öffentliche Dienststelle oder eine
- nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

ist.

Eine jPdöR muss die Gelder bzw. Vermögensgegenstände, für die sie Zuwendungsbestätigungen nach § 50 EStDV ausgestellt hat, tatsächlich für die dort angegebenen Zwecke verwenden.

Verwirklicht sie „Spendenzwecke“ im Rahmen eines BgA (z.B. mit der Unterhaltung eines Museums, eines Theaters, eines Kindergartens etc.) kann sie die bestätigten Zuwendungen auch in einem solchen BgA verwenden (verbrauchen), der nicht formell als gemeinnützig anerkannt ist.

Die frühere Regelung (vgl. § 58 Nr. 1 AO i.d.F. des Artikels 5 des Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999), nach der neben dem gemeinnützigen Zweck des BgA dieser auch formal als steuerbegünstigt i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anerkannt sein musste, ist durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze rückwirkend ab dem 01.01.2001 entfallen.

25.2 Spenden an Fördervereine von BgA

Die Steuerbegünstigung eines Fördervereins eines BgA ist **nicht** davon abhängig, ob sich der von ihm geförderte BgA eine gemeinnützige Satzung gegeben hat. Denn § 58 Nr. 1 AO fordert nur für die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft des privaten Rechts, dass diese selbst steuerbegünstigt ist.

26 Umsatzsteuer

Die Tz. zur Umsatzsteuer wird derzeit umfassend überarbeitet.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

27 Gewerbesteuer**27.1 Steuerpflicht**

Die GewSt-Pflicht der BgA ergibt sich aus § 2 GewStDV.

Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV sind Unternehmen der jPdöR gewerbesteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind. Während für die KSt-Pflicht eines BgA Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist, sondern Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht (vgl. § 4 Abs. 1 KStG, § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG), tritt eine GewSt-Pflicht nur bei einem mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen BgA ein (vgl. R 2.1 Abs. 6 GewStR i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG).

Vor Änderung des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV durch das JStG 2009 war streitig, ob die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben dem Rechtscharakter der GewSt widersprechen würde, wenn Besteuerungsmerkmale von Betrieben, die für sich beurteilt aufgrund ihrer Dauerverlusttätigkeit nicht die Eignung zu einem GewSt-Objekt besitzen, im Wege der Zusammenfassung Eingang in die Bemessungsgrundlage finden könnten.

Durch § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV i.d.F. des JStG 2009 wird nunmehr klargestellt, dass für den Umfang des Unternehmens § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG entsprechend anzuwenden ist. Somit ist die Gewinnerzielungsabsicht ausschließlich anhand der Ergebnisse des zusammengefassten BgA zu prüfen.

§ 2 Abs. 1 GewStDV gilt nach § 36 Abs. 2 GewStDV auch für VZ vor 2009.

Vgl. Rz. 98 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

27.2 Ermittlung des Gewerbeertrags

Gem. § 7 Satz 5 GewStG sind die Regelungen zur Spartenbetrachtung gem. § 8 Abs. 9 Sätze 1 bis 3 KStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags entsprechend anzuwenden. Folglich dürfen auch GewSt-lich nur positive und negative Ergebnisse derselben Sparte miteinander verrechnet werden.

Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter bzw. der Geschäftsvorfälle der Kapitalgesellschaft auf die einzelnen Sparten (vgl. Tz. 15.2) ist für die Hinzurechnung bzw. Kürzung nach § 8 GewStG und § 9 GewStG maßgebend. Der Freibetrag des § 8 Nr. 1 GewStG ist nur einmal für die Eigengesellschaft zu gewähren. Er ist auf die einzelnen Sparten entsprechend dem Verhältnis aufzuteilen, wie die Hinzurechnungsbeträge (vor Freibetrag) auf die Sparten entfallen.

Gem. § 10a Satz 9 GewStG gilt § 8 Abs. 9 Sätze 5 bis 8 KStG entsprechend. Somit ist ein Verlustvortrag nur innerhalb derselben Sparte zulässig. Entsprechend den Grundsätzen zu Rz. 88 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), ist der Betrag von 1 Mio. Euro nach § 10a Satz 2 GewStG pro Sparte zu ermitteln.

Für die Verlustverrechnung bei BgA verweist § 10a Satz 9 GewStG auf § 8 Abs. 8 KStG (vgl. Tz. 14.7).

Zur maschinellen Umsetzung vgl. Tz. 31.6.5 für die Spartenbetrachtung und Tz. 31.5.3 für Besonderheiten bei der Zusammenfassung von gleichartigen BgA.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG ist der auf volle 100 Euro nach unten abgerundete Gewerbeertrag um einen Freibetrag i.H.v. 5.000 Euro, höchstens jedoch i.H.d. abgerundeten Gewerbeertrags, zu kürzen.

Vgl. Rz. 95-97 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

28 Grunderwerbsteuer

Der Erwerb und die Veräußerung/Übertragung von Grundstücken unterliegen grds. nach § 1 Abs. 1 GrEStG der GrESt. Unter das GrEStG fallen aber auch der Erwerb von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften, wenn

- mindestens 95% an einer grundbesitzenden PersGes innerhalb von 5 Jahren auf neue Gesellschafter übergehen (§ 1 Abs. 2a GrEStG)
- hierdurch zum ersten Mal mindestens 95% der Anteile in einer Hand vereinigt oder mindestens 95% der Anteile der Grundbesitz haltenden Gesellschaft en bloc übertragen werden (§ 1 Abs. 3 GrEStG)
- hierdurch zum ersten Mal mindestens 95% am Kapital/Vermögen einer Gesellschaft wirtschaftlich vereinigt bzw. übertragen werden (§ 1 Abs. 3a GrEStG)

Zu den Grundstücken zählen neben Grundstücken i.S.d. BGB (§ 2 Abs. 1 GrEStG) u. a. auch Erbbaurechte und Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 2 Abs. 2 GrEStG).

Bei Grundstücksübertragungen zwischen jPdöR kann ggf. im Rahmen des § 3 Nr. 2 GrEStG oder § 4 GrEStG eine Ausnahme von der Besteuerung in Betracht kommen:

- **§ 3 Nr. 2 GrEStG**

Bestimmte jPdöR, die dem Haushaltsrecht unterliegen (z.B. Kommunen) können grds. nicht freigebig zuwenden, da sie an haushaltsrechtliche Bestimmungen gebunden sind ([BFH vom 01.12.2004, BStBl II 2005 S. 311](#)). Aus diesem Grunde kann diesen jPdöR grds. **keine Steuerbefreiung i.S.v. § 3 Nr. 2 GrEStG** gewährt werden ([BFH vom 29.03.2006, BStBl II 2006 S. 632](#)).

Anderes gilt bei Kirchen und deren Institutionen, da diese nicht an haushaltsrechtliche Bestimmungen gebunden sind und demnach freigebig zuwenden können ([BFH vom 17.05.2006, BStBl II 2006 S. 720](#)) (GrESt-Kartei NRW Karte 5 zu § 3 GrEStG)

- **§ 4 Nr. 1 GrEStG**

Wird ein Grundstück aus Anlass des Übergangs von öffentlichen Aufgaben oder aus Anlass von Grenzänderungen von einer jPdöR auf eine andere jPdöR (z.B. von einer Gemeinde auf eine von ihr gegründete Anstalt des öffentlichen Rechts) übertragen, ist dieser Vorgang nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen, wenn das Grundstück nicht überwiegend einem BgA dient. Hierbei ist zu beachten, dass die körperschaftsteuerrechtliche Eingruppierung als BgA mangels eigenständiger Begriffsdefinition im GrEStG bindend für die Grunderwerbsteuer ist.

§ 4 Nr. 1 GrEStG ist aber bspw. nicht anzuwenden, wenn das Grundstück durch eine (private) GmbH, die öffentlich-rechtliche Aufgaben wahrnimmt, erworben wird ([BFH vom 21.01.2004, II R 1/02](#)) oder die jPdöR das Grundstück nicht von der die Aufgabe übertragenden, sondern von einer anderen jPdöR erwirbt ([FG Baden-Württemberg vom 28.02.2007, EFG 2007 S. 951](#)) oder wenn das Grundstück ohne Übergang der öffentlichen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Aufgabe von einer jPdöR auf eine andere jPdöR übertragen wird ([BFH vom 01.09.2011, BStBl II 2012 S. 148](#)).

- **§ 4 Nr. 4 GrEStG**
Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013 wurde in § 4 Nr. 4 GrEStG eine besondere Ausnahme von der Besteuerung für den Fall kommunaler Neugliederungen eingeführt. Gehen Grundstücke nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG oder Gesellschaftsanteile gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 4 GrEStG als unmittelbare Rechtsfolge eines Zusammenschlusses kommunaler Gebietskörperschaften unter weiteren Voraussetzungen über, wird der Erwerb insoweit nicht besteuert. Gleiches gilt für Rechtsgeschäfte über Grundstücke gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und über Gesellschaftsanteile gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 3 GrEStG aus Anlass der Aufhebung der Kreisfreiheit einer Gemeinde.
- **§ 4 Nr. 5 GrEStG**
Bei Grundstücksübertragungen im Rahmen von sog. ÖPP-Projekten (Öffentlich-Private Partnerschaften) sind besondere Voraussetzungen zu erfüllen, damit die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9 GrEStG (§ 4 Nr. 9 GrEStG a.F.) gewährt werden kann. So ist der Vorgang u. a. nicht von der Besteuerung ausgenommen, wenn die spätere Rückübertragung des Grundstückes nicht fest vereinbart ist, sondern nur ein Optionsrecht auf Rückübertragung besteht.
- **§ 6a GrEStG**
Die Vorschrift zur „Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern“ ist grds. auch auf jPdöR anwendbar. Voraussetzung ist u.a., dass der Übertragungsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG zu einem steuerbaren Rechtsvorgang führt. Einbringungen durch Einzelrechtsnachfolge unterliegen § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und sind damit nicht vom Anwendungsbereich des § 6a GrEStG erfasst (vgl. Gleichlautende Ländererlasse vom 09.10.2013, [BStBl. I 2013 S. 1375](#)).

Weiterhin ist Voraussetzung, dass das in § 6a GrEStG genannte Abhängigkeitsverhältnis fünf Jahre vor und nach dem Übertragungsvorgang besteht. Dies erfordert bei jPdöR eine Zurechnung der Beteiligung an dem abhängigen Unternehmen zum unternehmerischen Bereich (vgl. Tz. 2.2 der gleichlautenden Ländererlasse vom 19.06.2012, [BStBl. I 2012 S. 662](#)).

Aufgrund der gerade bei jPdöR bestehenden Besonderheiten empfiehlt es sich, bei beabsichtigten oder festgestellten bzw. angezeigten Grundstücksübertragungen Kontakt mit der zuständigen Grundstücksstelle aufzunehmen, um eine einheitliche Besteuerung sicherzustellen.

29 Schenkungsteuer

Unentgeltliche Übertragungen von Grundstücken zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nicht schenkungsteuerpflichtig, vgl. [BFH vom 01.12.2004, BStBl II 2005 S. 311](#).

Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Trägern öffentlicher Verwaltung fallen nicht unter diese Vorschrift, sie erfolgen regelmäßig nicht freigebig.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Aufgrund der Bindung der vollziehenden Gewalt an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes - GG), dazu zählen auch die jeweils maßgebenden haushaltsrechtlichen Vorschriften, ist im Regelfall anzunehmen, dass Träger öffentlicher Verwaltung in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig handeln. Den Vermögensübertragungen steht regelmäßig die Erfüllung der den Trägern öffentlicher Verwaltung obliegenden Aufgaben durch den Begünstigten gegenüber.

Zu einer evtl. Grunderwerbsteuerpflicht bei Grundstücksübertragungen vgl. Tz. 28.

Beachte:

Nur wenn die übertragende jPdÖR den Rahmen ihrer Aufgaben eindeutig überschreitet, kommt eine freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht.

Ein Anspruch des begünstigten Verwaltungsträgers auf eine unentgeltliche Vermögensübertragung ist nicht erforderlich, um die Freigebigkeit der Zuwendung auszuschließen.

Entscheidend ist die Verknüpfung der Vermögensübertragung mit der **Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben**, die auch im Ermessen der zuwendenden Stelle liegen kann.

Hinweis:

In den Fällen, in denen die Vermögensübertragung nicht mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben verknüpft ist, muss, um einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang anzunehmen, regelmäßig der subjektive und objektive Schenkungs-/Bereicherungswille vorhanden sein. Er liegt z.B. nicht vor, wenn die jPdÖR ein marodes Schwimmbad überträgt oder unentgeltlich ein Grundstück an einen Unternehmer überträgt, um Gewerbesteuererinnahmen zu erzielen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

30 Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

30.1 Schaubild

Buchführungspflichten				
Steuerliche Buchführungspflicht		Außersteuerliche Buchführungspflichten		
Abgabenordnung	Handels- gesetzbuch	Eigenbetriebs- verordnung	Sonstige Rechts-VO	Gemeindeordnung
Rechtsgrundlagen:	Rechts- grundlagen:	Rechts- grundlagen:	Rechtsgrundlagen:	Rechtsgrundlagen:
§§ 140, 141 AO	§§ 1-7 HGB	(§ 19 EigVO- NRW)	Spezielle Buchfüh- rungsverordnungen (Krankenhäuser/ Altenheime)	§§ 75 ff GO-NRW
Kfm. doppelte Buchführung	Kfm. doppelte Buchführung	Kfm. doppelte Buchführung	Kfm. doppelte Buchführung	Kamerale Verwaltungs- buchführung
Handelsgesetzbuch				Gemeinde- verordnungen

30.2 Erläuterungen

Soweit sich eine jPdöR zur Erfüllung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten zivilrechtlicher Rechtsformen (KapGes oder PersGes) bedient, unterliegen diese den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Darüber hinaus können jPdöR ihre Tätigkeiten im Rahmen von Regie- oder Eigenbetrieben organisieren.

Soweit die Gebietskörperschaften ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten in der Organisationsform von **Eigenbetrieben** ausüben, entspricht die Rechnungslegungspflicht weitestgehend den handelsrechtlichen Vorschriften. Soweit die Aufgaben durch **Regiebetriebe** wahrgenommen werden, konnte bis längstens zum Haushaltsjahr 2008 die Rechnungslegung nach kameralistischen Rechnungslegungsvorschriften erfolgen.

Die kameralistische Buchführung genügt nicht steuerlichen Zwecken. Regiebetriebe, die die Buchführungsgrenzen des § 141 AO überschreiten, sind nach Aufforderung durch die Finanzverwaltung zur kfm. doppelten Buchführung verpflichtet. Bei Dauerverlustbetrieben kann aber allein das Überschreiten der Umsatzgrenze nach § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht zu einer Buchführungspflicht führen, da sie mangels Gewinnerzielungsabsicht keine gewerblichen Unternehmen darstellen.

Nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden in Nordrhein-Westfalen (NKFEG-NRW) vom 16.11.2004 (GV NRW 2004, 644) sind ab dem Haushaltsjahr 2009 die Gemeinden und Gemeindeverbände verpflichtet, ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung zu erfassen. Nach dem [BMF-Schreiben vom 03.01.2013](#), BStBl I 2013 S. 59) gilt diese Verpflichtung jedoch nicht für sämtliche gemeindlichen Regiebetriebe gem. § 140 AO auch für die Besteuerung. Das BMF-Schreiben führt dazu aus, dass die jPdöR Stpfl. nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur mit ihrem jeweiligen BgA sei. Der Anwendungsbereich der Doppik erstreckt sich dagegen auch auf das gesamte Hoheitsvermögen der jPdöR, das aus steuerlicher Sicht nicht wirtschaftlichen Zwecken diene. Die umfassenden Aufzeichnungspflichten stellen damit keine Pflichten zum Führen von Büchern oder zum Erstellen von Abschlüssen für den einzelnen BgA i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG dar, die das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließen.

Das BMF-Schreiben trifft auch Regelungen zur Buchführungspflicht von BgA, wenn diese Teil eines ansonsten hoheitlich tätigen Eigenbetriebs sind (sog. eigenbetriebsähnliche Einrichtung i.S.d. § 107 Abs. 2 Satz 2 GO NRW) oder wenn der Eigenbetrieb aus mehreren, nicht zusammenfassbaren BgA besteht. Auch in diesen Fällen ist das Wahlrecht zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht ausgeschlossen.

31 Durchführung der Besteuerung/Hinweise zum maschinellen Verfahren

31.1 Struktur

Die Veranlagung von jPdöR mit ihren BgA, ihren Eigengesellschaften und ihren Mehrheitsbeteiligungen erscheint, wenn man der Meinung der Mehrzahl der befragten FÄ folgt, am effizientesten, wenn für die Fallbearbeitung [jeweils] nur eine Veranlagungsstelle zuständig ist.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**31.2 Aktenführung**

Um eine dem jeweiligen Risiko angepasste Arbeitsweise zu ermöglichen, kommt der vollständigen Aktenführung eine besondere Stellung zu. Folgende Erklärungen bzw. Unterlagen sind unverzichtbare Bestandteile einer ordnungsgemäßen Aktenführung:

- KSt- und ggf. GewSt-Erklärungen mitsamt den Feststellungserklärungen (§ 27 KStG und ggf. § 28 KStG),
- Gewinnermittlungen der BgA (auch der mit Verlust arbeitenden BgA),
- Umsatzsteuererklärungen,
- Verteilung der Umsätze auf die jeweiligen BgA,
- Aufteilung der Vorsteuern auf die jeweiligen BgA,
- Gesellschaftsverträge,
- Handelsregisterauszüge,
- Beteiligungsberichte,
- Kontrollmitteilungen,
- Miet- und Pachtverträge,
- Darlehensverträge,
- besondere Nachweise
(z.B. Ratsbeschlüsse und Erläuterungen im Haushaltsplan zu der jeweils betroffenen Einrichtung, Angaben über die Kreditfinanzierung von Investitionsmaßnahmen der BgA, für die die Eigenbetriebsverordnung des Landes NRW keine Anwendung findet (= Regiebetriebe), [KSt-Kartei NW § 4 KStG Karte 4](#)),
- sonstige Verträge bzw. Satzungen, z.B. Gründungs-, Einbringungs- und Umwandlungsverträge, Treuhand-, Gewinnabführungsverträge usw.

31.3 Grundkennbuchstaben

JPdöR sind wegen jedes einzelnen von ihnen unterhaltenen BgA oder mehrerer zusammengefasster BgA Körperschaftsteuersubjekt ([BFH-Urteile vom 13.03.1974](#), BStBl II 1974 S. 391 und [vom 08.11.1989](#), BStBl II 1990 S. 242). Gegenstand der GewSt ist gem. § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 1 GewStDV der einzelne oder zulässigerweise zusammengefasste BgA, sofern er einen Gewerbebetrieb i.S.d. EStG darstellt; Steuerschuldner ist die JPdöR (§ 5 Abs. 1 S. 1 und 2 GewStG).

Demzufolge ist für jeden (ggf. zusammengefassten) BgA eine eigene Steuernummer zu erteilen und der GKB „K“ und - bei mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen (ggf. zusammengefassten) BgA - der GKB „GW“ zu setzen.

Für die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 KStG von BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit wurde der Vordruck „KSt 1 Fa - Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos“ aufgelegt (vgl. Tz. 37.2). Um eine gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos und des durch die Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals gem. § 28 Abs. 1 S. 3 KStG maschinell erzeugen zu können, ist es technisch erforderlich, den GKB „FEA“ zu setzen. Der GKB „FEA“ kann im Rahmen der laufenden Veranlagungstätigkeit gesetzt werden.

Für BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit wurde keine besondere Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos aufgelegt. Zur Ermittlung des Bestandes des steu-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

erlichen Einlagekontos ist in diesen Fällen die Rückseite des Vordrucks KSt 1 F zu verwenden. Für die maschinelle Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ist der GKB „FE“ zu setzen.

JPdöR sind nur im Rahmen ihrer BgA und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig und somit Unternehmer. Die Gesamtheit aller BgA und aller LuF Betriebe stellt dabei das Unternehmen der jPdöR dar (vgl. Abschn. 2.11 Abs. 2 UStAE und [BFH-Urteil vom 18.08.1988](#), BStBl II 1988 S. 932). Unternehmerin ist somit die jPdöR mit der Gesamtheit ihrer BgA, nicht mit jedem einzelnen BgA.

Demzufolge ist für die jPdöR nur ein einziges U-Signal zu erteilen. Der GKB „U“ sollte richtigerweise unter einer eigens für die jPdöR erteilten Steuernummer erfasst werden. Wenn die jPdöR einen oder mehrere BgA unterhält, erhält sie zutreffend somit mindestens 2 Steuernummern:

- die erste Steuernummer mit dem GKB „U“ (ggf. noch GKB „A“) für die jPdöR selbst
- die zweite (je nach Anzahl der unterhaltenen BgA ggf. noch weitere) Steuernummer mit dem GKB „K“, „FEA“ und ggf. „GW“.

Von der Erteilung des U-Signals unter der Steuernummer, die für einen der BgA der jPdöR vergeben wurde, sollte generell Abstand genommen werden, da - sofern im Anschriftenfeld ein Hinweis auf den betroffenen BgA aufgenommen wurde (vgl. Tz. 31.4) - verfahrensrechtliche Probleme hinsichtlich einer zutreffenden Bekanntgabe von Steuerbescheiden nicht ausgeschlossen sind (vgl. [BFH-Beschluss vom 03.12.2010](#), V B 35/10).

Unter der Steuernummer, bei der das U-Signal gesetzt wurde, werden alle Umsätze der gleichartigen und nicht gleichartigen BgA erfasst. Besonders ist darauf zu achten, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe, sowie die § 13b UStG Eingangsleistungen korrekt erfasst und erklärt werden, da hierbei oft Lieferungen oder Leistungen für den hoheitlichen Bereich bezogen werden, die eine umsatzsteuerliche Besteuerung ohne Vorsteuerabzug zur Folge haben. Nicht steuerbare Erlöse wie Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln werden in der Umsatzsteuer-Erklärung nicht erfasst, auch wenn sie bei der Einstufung von bedeutenden Körperschaften zur Summe der Einnahmen zählen.

31.4 Bekanntgabe von Steuerbescheiden

Im Gegensatz zur USt sind für jeden BgA gesonderte KSt- bzw. GewSt-Messbescheide erforderlich (vgl. Erläuterungen unter Tz. 31.3). Damit eine entsprechende Zuordnung erleichtert wird, ist es zweckmäßig, im Anschriftenfeld der KSt- bzw. GewSt-Messbescheide einen Hinweis auf den jeweils betroffenen BgA anzubringen (AEAO zu § 122, Nr. 2.8.2).

Beispiel:

Anschriftenfeld

Stadt Beckum

– BgA „Friedhofsgärtnerei“ –

Postfach 18 63

59248 Beckum

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

31.5 Besonderheiten bei der Zusammenfassung von BgA**31.5.1 Vordruck „KSt 1 A“ (ab 2017 „KSt 1“)**

Durch die Zusammenfassung von BgA, die nicht gleichartig sind, entsteht ein neuer BgA, für den - insbesondere wegen der Besonderheiten bei der Verlustverrechnung, vgl. Tz. 14.7 - eine neue Steuernummer zu erteilen ist.

Werden mehrere gleichartige BgA zusammengefasst, können die Verlustvorträge der einzelnen BgA aus der Zeit vor der Zusammenfassung von dem neu entstandenen BgA übernommen werden, § 8 Abs. 8 Satz 5 KStG. Der zu übernehmende verbleibende Verlustvortrag des bzw. der untergehenden BgA ist in Zeile 12 der „Anlage Verluste“ (Kz 37.25) für den neuen BgA einzutragen.

Werden mehrere BgA zusammengefasst, die **nicht gleichartig** sind, werden die vorhandenen Verlustvorträge der einzelnen BgA „eingefroren“. In diesen Fällen dürfen die verbleibenden Verlustvorträge des bzw. der untergehenden BgA nicht in Zeile 12 der „Anlage Verluste“ (Kz 37.25) für den neu entstandenen BgA eingetragen werden. Die Verlustvorträge sind jedoch wieder „nutzbar“, wenn die jPdöR einen BgA, wie er bis zur Zusammenfassung bestand, künftig wieder unterhält.

Eine jährliche Feststellung des bisherigen Verlustvortrags des/der einzelnen BgA aus der Zeit vor der Zusammenfassung in Zeiten der Zusammenfassung kann unterbleiben; auch besteht in Zeiten der Zusammenfassung insoweit keine Erklärungspflicht der jPdöR. Die jPdöR haben allerdings für den Fall des „Wiederauflebens“ der einzelnen BgA die seinerzeit festgestellten Verluste nachzuweisen.

Gleichwohl sollte je eine Durchschrift der letzten Verlustfeststellung des/der Einzel-BgA im Vorhefter der KSt-Akte des zusammengefassten BgA abgelegt werden.

31.5.2 Vordruck „KSt 1 FA“

Für den neuen BgA werden die Bestände des steuerlichen Einlagekontos und der Neurücklagen der bisherigen BgA zusammengefasst und als Anfangsbestand für den neu entstandenen BgA übernommen. Der Anfangsbestand für das steuerliche Einlagekonto ist in Zeile 8 unter der Kz 48.222 einzugeben, der Anfangsbestand für die Neurücklagen unter der Kz 48.223. Die Anpassung des Nennkapitals für den neu gebildeten BgA ist in Zeile 9 unter der Kennzahl 48.131 anzuweisen. Der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos ist gem. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG festzustellen. Hierzu ist auch das Datum in Zeile 1 unter der Kz 48.230 einzugeben.

31.5.3 Vordruck „GewSt 1 A“

Bei der Zusammenfassung von gleichartigen BgA kann auch ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag der einzelnen BgA aus der Zeit vor der Zusammenfassung gem. § 10a Satz 9 GewStG i.V.m. § 8 Abs. 8 Satz 5 KStG von dem neu entstandenen BgA übernommen werden. Der zu übernehmende verbleibende Verlustvortrag des bzw. der untergehenden BgA ist in Kz 22.20 (Zeile 93 des Vordrucks „GewSt 1 A“, ab 2017 Zeile 99) einzutragen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

31.6 Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 KStG**31.6.1 Vordruck „KSt 1 A“ (ab 2017 „KSt 1“)**

In Spartenfällen gem. § 8 Abs. 9 KStG ist in Zeile 12 (ab 2017 Zeile 17) die Kz 11.68 mit 1 einzugeben. Dadurch erfolgt keine maschinelle Erstellung eines Verlustfeststellungsbescheids und der Bescheid wird aus dem Zentralversand ausgesteuert.

Einkommenskorrekturen sind wie folgt vorzunehmen:

- Erhöhung des laufenden Ergebnisses aufgrund von Spartenverlusten: Zeile 68, Kz 15.75 (ab 2017: Zeile 54 der „Anlage ZVE“)
- Minderung des Jahresergebnisses aufgrund von Verlustvorträgen einzelner Sparten: Zeile 70a, Kz 15.76 (ab 2017: Zeile 57 der „Anlage ZVE“)
- Minderung des Jahresergebnisses aufgrund spartenbezogenen Verlustrücktrags aus dem Folgejahr: Zeile 71a, Kz 15.77

Wichtig ist, dass bei Fällen der Spartentrennung immer die Kz 15.75 auszufüllen ist. Ggf. ist die Kennzahl mit dem Wert 0 einzugeben (anderenfalls wird der BPH 5790 ausgegeben).

Der verbleibende Verlustvortrag für die Sparten ist personell auf der Anlage ÖHK (vgl. Tz. 31.6.3) zu berechnen.

31.6.2 Vordruck „Anlage Spartenübersicht“

Liegt eine KapGes i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG vor (vgl. Tz. 13.4), für die die Regelungen des § 8 Abs. 9 KStG gelten (vgl. Tz. 15.2.1), war in der Vergangenheit bis zum Veranlagungszeitraum 2015 die Anlage Spartenübersicht von der Stpfl. auszufüllen und als Anlage der KSt-Erklärung beizufügen. Die Einteilung in die einzelnen Sparten war nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG vorzunehmen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2016 ist die Anlage Spartenübersicht entfallen. Die Angaben der bisherigen Spartenübersicht wurden in die neugestaltete Anlage ÖHK überführt (vgl. Tz. 31.6.3).

31.6.3 Vordruck „Anlage ÖHK zur Spartentrennung“

Für die Berechnung der Gesamtbeträge der Einkünfte der einzelnen Sparten sowie der verbleibenden Verlustvorträge ist ab dem Veranlagungszeitraum 2016 für jede Sparte eine gesonderte Anlage ÖHK („Anlage ÖHK zur Spartentrennung“) auszufüllen. Die Ergebnisse sind personell zu errechnen. Die Anlage ist ebenfalls dem Körperschaftsteuerbescheid beizufügen. Die Eintragungen in der rechten Spalte müssen mit den Berechnungen im KSt-Bescheid übereinstimmen.

Bei der Anlage ÖHK zur Spartentrennung gilt es zu beachten, dass die laufenden Nummern der einzelnen Sparten den im vorangegangenen Veranlagungszeitraum für diese Sparten auf der Anlage ÖHK verwendeten laufenden Nummern entsprechen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**31.6.4 Personeller Verlustfeststellungsbescheid**

Die Verlustvorträge, die in Zeile 56 der Anlage ÖHK ermittelt wurden, sind personell mit dem „Bescheid über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.“ (KSt 10/11 F, Nr. 742/042) festzustellen. Der Vordruck ist im ETV-Vorlagenschränk eingestellt.

Die Anlagen ÖHK (vgl. Tz. 31.6.3) sind dem Bescheid immer beizufügen, auch wenn sich keine Abweichungen zu der von der Stpfl. eingereichten Anlage ergeben. Wird von den Berechnungswerten der Stpfl. bei der Veranlagung abgewichen, ist die Anlage ÖHK neu auszufüllen. Der Vordruck steht im ETV-Vorlagenschränk zur Verfügung (Anlage ÖHK – Anlage zur Spartenentrennung, Nr. 742/028). Für die Akten ist eine Kopie des „Bescheid(s) über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.“ mit der entsprechenden Verfügung zu den Akten zu nehmen.

31.6.5 Vordruck „Anlage ÖHG zur Spartenentrennung“

Die Spartenrechnung ist auch für Zwecke der GewSt zu beachten, vgl. § 7 Satz 5 GewStG und Tz. 27.2.

Die Ermittlung der einzelnen Spatergebnisse erfolgt personell anhand des von der Stpfl. auszufüllenden Vordrucks „Anlage ÖHG zur Spartenentrennung“. Für jede einzelne Sparte ist eine gesonderte „Anlage ÖHG zur Spartenentrennung“ abzugeben.

Die Fälle der Spartenentrennung können inzwischen maschinell veranlagt werden.

Zur Kennzeichnung, dass es sich um einen Spartenfall handelt, ist zunächst die Kz. 30.55 anzuweisen (1= es handelt sich um ein Unternehmen i.S.d. § 7 Satz 5 GewStG; 2 = BgA, der Organträger mindestens einer Organgesellschaft ist, die unter § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG fällt). In Kz. 30.57 ist die Anzahl der Anlagen ÖHG zur Spartenentrennung (Anzahl der Sparten) einzugeben.

Die Sachbereiche 13 und 14 zur Spartenentrennung sind jedoch auch weiterhin in KDialog nicht anweisbar. Die Anweisungen in KDialog sind wie folgt vorzunehmen (Auszug aus Fach 20 Teil 013 und 014 der DA-ADV, angepasst an die aktuellen Vordrucke):

Seit dem DE 26.11.2012 ist die Kz 22.61 (Summe der positiven Gewerbeerträge der Sparten) zur Anweisung zugelassen. Neben ihr angewiesene weitere Kz im SB 21 und 22 führen zum AHW. Die Berechnung der Einzelbeträge muss personell auf der „Anlage zur Spartenentrennung“ (= Anlage ÖHG – Anlage zur Spartenentrennung, Nr. 733/020 bis zum Veranlagungszeitraum 2014, ab Veranlagungszeitraum 2015 Anlage ÖHG zur Spartenentrennung, Nr. 733/021, im ETV-Vorlagenschränk eingestellt) erfolgen, ebenso die Summenermittlung. In Kz 22.61 ist ausschließlich die Summe der positiven Gewerbeerträge der Sparte (Zeile 60 rechte Spalte der Anlage ÖHG zur Spartenentrennung) zu berücksichtigen.

Die Verluste der Sparten sind ebenfalls mit dem Vordruck „Anlage ÖHG zur Spartenentrennung“ personell zu ermitteln. Die Summe der verbleibenden vortragsfähigen Verluste auf den 31.12. des Erhebungszeitraums (Zeile 82 rechte Spalte der Anlage ÖHG zur Spartenentrennung) ist in Kz 37.61 einzutragen.

Die Änderung der vortragsfähigen Verluste gegenüber dem Verlustvortrag zum 31.12. des Vorjahres ist in einer Summe in Kz 37.62 einzugeben. In Kz 37.63 sind die Nummern der

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

betroffenen Verlustsparten laut Anlage ÖHG zur Spartenentrennung einzugeben (alphanumerischer Wert), z.B.: „2, 3 und 5“ oder „1“, „Vier und sieben“ wäre ebenfalls erlaubt. Dieser Wert wird in die entsprechende Bescheidzeile übertragen, eine inhaltliche Überprüfung findet nicht statt. Die in der Anlage ÖHK zur Spartenentrennung (vgl. Tz. 31.6.3) vorgenommene Sparteneinteilung ist zu übernehmen.

Die Eingabe der Kz 37.64 (Verlustvortrag der Sparten auf den 31.12 des Vorjahres) ist nur erforderlich, wenn z.B. eine neue Steuernummer vergeben wurde oder der Fall zuvor personell veranlagt wurde und daher im Vorjahr kein Verlustvortrag gespeichert ist. Ansonsten wird der Wert aus dem Speicher zugrunde gelegt.

Dem GewSt-Messbetragsbescheid und dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist die Anlage ÖHG zur Spartenentrennung beizufügen.

31.6.6 Besonderheiten bei Organschaftsverhältnissen

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG ist § 8 Abs. 9 KStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die Spartenrechnung ist erst auf der Ebene des Organträgers durchzuführen (§ 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG).

Trotzdem ist auch bei der Organgesellschaft die Kz 11.68 mit dem Wert 1 anzuweisen (vgl. auch Zeile 12 des Vordrucks KSt 1 A bzw. ab 2017 Zeile 17 des Vordrucks KSt). Überdies muss die Organgesellschaft auch die Anlage(n) ÖHK zur Spartenentrennung abgeben. Kopien der Anlage(n) ÖHK zur Spartenentrennung sind dem FA des Organträgers zu übersenden.

31.7 Zusammenarbeit mit anderen Stellen

31.7.1 Finanzämter für GKBP

Seit der Änderung der Zuständigkeitsverordnung zum 01.01.2006 fallen alle BgA von jPdÖR sowie Gesellschaften, an denen jPdÖR zu mehr als 50 v.H. beteiligt sind, in die Prüfungszuständigkeit der FÄ für GKBP. Sie unterliegen jedoch nicht der zwingenden Anschlussprüfung, sofern es sich nicht um Großbetriebe oder zu einem Großbetrieb gehörende Anhangbetriebe handelt. Eine Prüfung erfolgt nach risikoorientierter Fallauswahl, u.a. bei Meldung des jeweiligen Falles durch das zuständige F-FA. Um in diesen Fällen den BP-FÄ die sachgerechte Vorbereitung und Durchführung von Außenprüfungen zu erleichtern, ist der Informationsaustausch von grundlegender Bedeutung. In diesem Zusammenhang sollte in geeigneten Fällen auch verstärkt das Anfertigen von Aktenvermerken erfolgen. Sie dienen der Dokumentation der Bearbeitung bzw. der Entscheidungsfindung und sind ein adäquates Mittel, um Erkenntnisse bzw. Feststellungen aus dem laufenden Besteuerungsverfahren, welche ggf. erst im Rahmen künftiger Außenprüfungen relevant sein können, festzuhalten.

Des Weiteren fällt die Bearbeitung der bedeutenden steuerbegünstigten Körperschaften und Berufsverbände (BKÖ) in den Zuständigkeitsbereich der GKBP. Hierbei ist besonders darauf zu achten, dass die entsprechende Einstufung in den Grunddaten der Körperschaft durch das Festsetzungsfinanzamt vorgenommen wird, denn nur dann erfolgt eine Zuweisung des Falles zu dem Geschäftsprüfungsplan der GKBP. BKÖ-Fälle werden in KDialog im GD-Dokument "Betriebsgrunddaten 2 / bedeut. steuerbeg. Körpersch." gekennzeichnet. Aufgrund der Erfas-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

sung aller Einnahmen als "Umsatz" (Hinweis auf Teil 003 Abschn. 3 DA-ADV) führt dies bei einer Höhe von über 6 Mio. € zur BGKL "G" und den Größenstufen G1 bis G3.

Abgrenzungsmerkmal für die bedeutenden steuerbegünstigten Körperschaften und Berufsverbände ist die Summe der Einnahmen. Als Einnahmen sind dabei alle Mittelzuflüsse zu verstehen. Dazu zählen u. a. Mitgliedsbeiträge, erhaltene Zuschüsse, Beteiligungserträge, Spenden und Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (d.h. alle Mittelzuflüsse aus allen Bereichen: ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb). Sollten die vorliegenden Unterlagen der Körperschaft diese Werte nicht vollständig dokumentieren, können die veröffentlichten Angaben und Zahlen im Bundesanzeiger (www.bundesanzeiger.de) oder im Unternehmensregister (www.unternehmensregister.de) zur Hilfe herangezogen werden.

31.7.2 Grundstücksstelle (GÜST)

Auf Grund diverser Besonderheiten bei der Besteuerung von Grundstücksübertragungen bei den jPdöR empfiehlt es sich, bei entsprechenden Sachverhalten Kontakt mit der zuständigen GÜST aufzunehmen, um eine einheitliche Besteuerung sicherzustellen (vgl. Tz. 28).

Gerade in den Fällen, in denen lt. Aktenlage nicht eindeutig ersichtlich ist, ob der betreffende Vorgang auch der GÜST angezeigt wurde, sollte eine Kontaktaufnahme mit der GÜST erfolgen (z.B. bei Übertragung von Grundstücken zwischen einzelnen „Bereichen“ einer jPdöR oder bei Erwerb/Übertragung von min. 95% der Anteile an Grundbesitz haltenden Gesellschaften).

32 Steuerliche Pflichten

32.1 Allgemeines

Die gesetzlichen Vertreter jPdöR (vgl. Tz. 5.3.1) haben die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen auferlegt sind. Dazu gehören z.B. die Buchführungs-, Erklärungs-, Mitwirkungs- oder Auskunftspflichten (§ 140 ff. AO, § 90 AO, § 93 AO), vgl. AEAO zu § 34 AO.

Es liegt daher in der Verantwortung des gesetzlichen Vertreters der jPdöR (z.B. dem [Ober]Bürgermeister), dafür Sorge zu tragen, dass mit den bestehenden oder zu schaffenden Organisationsstrukturen eine ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten gewährleistet ist. Hierzu ist das mit der Erledigung steuerlicher Aufgaben betraute Personal mit der nötigen Kompetenz und der erforderlichen Autorität auszustatten.

32.2 Steuererklärungspflicht/Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer

Nach § 156 Abs. 2 AO kann die Festsetzung von Steuern unterbleiben, wenn feststeht, dass die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem festzuset-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

zenden Betrag stehen (vgl. R 31.1 KStR 2015 und § 25 Abs. 1 Nr. 4 GewStDV). Hiervon sind in der Regel nur solche BgA betroffen, deren Einkommen unter 5.000 Euro liegt.

33 Betriebsprüfungen

33.1 Zuständigkeiten

33.1.1 Allgemeines

Außenprüfungen werden grds. von den für die Besteuerung zuständigen örtlichen Finanzbehörden durchgeführt, vgl. § 17 AO, § 195 Satz 1 AO.

Abweichend hiervon ist nach § 1 Abs. 3 i.V.m. Anlage 3.b der Verordnung über die Zuständigkeiten der Finanzämter (neugefasst durch Verordnung vom 19.12.2005, GV.NRW 2006 S. 5) mit Wirkung ab dem 01.01.2006 den FÄ für Groß- und Konzernbetriebsprüfung für alle BgA jPdöR (unabhängig von der Größenklasse) sowie für alle Gesellschaften, an denen jPdöR zu mindestens 50% beteiligt sind, die Anordnung und Durchführung von Außenprüfungen übertragen worden.

Dabei handelt es sich ähnlich wie bei den Betrieben der LuF nicht um anschlusszuprüfende Fälle, sofern es sich nicht um Großbetriebe oder zu einem Großbetrieb gehörende Anhangbetriebe handelt, sondern um Fälle, die ggf. durch die Veranlagungsstelle zur Betriebsprüfung zu melden sind und nach risikoorientierter Betrachtungsweise von den FÄ für Groß- und Konzernbetriebsprüfung geprüft werden.

33.1.2 Prüfung der Kapitalertragsteuer

Die Prüfung der KapSt gehört zu den Obliegenheiten des Betriebsprüfungsdienstes.

Anlässlich der Vorbereitung und Anordnung von Betriebsprüfungen ist sicher zu stellen, dass über die Frage entschieden wird, ob die Betriebsprüfung auch auf die KapSt nach § 43 ff. EStG zu erstrecken ist.

Die Prüfung der KapSt nach § 43 ff. EStG ist zusammen mit der Prüfung der übrigen Steuerarten förmlich anzuordnen und auf die Vorschriften der § 50b EStG und § 193 Abs. 1 AO zu stützen.

[\(Erllass des FM NRW vom 21.11.2001, S 1505 - 7 - St 41 - 32\)](#)

33.1.3 Datenzugriff

Auch jPdöR haben die Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen der §§ 140 - 148 AO zu befolgen. Hinsichtlich des Datenzugriffs sind dabei insbesondere die §§ 146 und 147 AO zu beachten. Werden Aufzeichnungen nach § 147 Abs. 1 AO - darunter fallen auch Geschäftsbriefe, Buchungsbelege sowie sonstige Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind - mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt, muss sichergestellt

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

sein, dass sie während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können.

Nach § 147 Abs. 6 AO hat die Finanzverwaltung das Recht den Datenzugriff auf drei Arten durchzuführen. Neben dem unmittelbaren und dem mittelbaren Datenzugriff, kann ebenso die Datenträgerüberlassung von der Finanzverwaltung verlangt werden.

Das bedeutet für jPdÖR, dass sie auch einen Zugriff auf ihren allgemeinen Haushalt, sofern hier für die USt bedeutsame Unterlagen verarbeitet wurden, sicherstellen muss. Zudem muss auf Ebene jedes BgA der Datenzugriff für Zwecke der Ertragsteuern zur Verfügung gestellt werden.

33.2 Kontrollmitteilungen

Die Anfertigung qualifizierter Kontrollmitteilungen und die sich daran anschließende Auswertung haben sich in der Praxis als eine wirksame Möglichkeit erwiesen, Steuerverkürzungen aufzudecken. Unter dem Gesichtspunkt einer effektiven Zusammenarbeit zwischen den Prüfungsstellen und den Veranlagungsstellen sollte der Fertigung von Kontrollmitteilungen, die jPdÖR betreffen, (gleichgültig ob Gebietskörperschaften oder sonstige Anstalten des öffentlichen Rechts) zusätzliche Aufmerksamkeit gewidmet werden.

34 Steuerabzug und beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

34.1 Allgemeines

Außerhalb ihrer BgA unterliegen jPdÖR gem. § 2 Nr. 2 KStG mit ihren inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, der beschränkten KSt-Pflicht. Hierunter fallen insbesondere Dividenden von Gesellschaften, deren Anteile dem vermögensverwaltenden Bereich der jPdÖR zuzurechnen sind.

Die beschränkte KSt-Pflicht ist als Folge der seit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens neu in das EStG aufgenommenen Einkommenstatbestände (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG) und der damit verbundenen 15%igen KapSt-Pflicht (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG bzw. § 43a Abs. 1 Nr. 5 und 6 EStG a.F.) erweitert worden.

Die KSt für diese - dem KapSt-Abzug unterliegenden - Einkünfte ist gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG durch den Steuerabzug abgegolten. Eine Veranlagung der jPdÖR mit ihren außerhalb eines BgA bezogenen, als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifizierten Einnahmen erfolgt daher nicht.

34.2 Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 44a Abs. 4 EStG

Durch Vorlage einer Nichtveranlagungsbescheinigung (NV 2A) kann **bei bestimmten Kapitalerträgen** eine vollständige Abstandnahme vom KapSt-Abzug erfolgen. Dies betrifft u. a.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- Dividenden ausländischer KapGes (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG)
- Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch oder in ein ausländisches Register eingetragen oder über eine Sammelurkunde oder Teilschuldverschreibung ausgegeben sind (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a EStG)
- Zinsen, deren Schuldner ein inländisches Kreditinstitut ist (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 b EStG)
- Aktienveräußerungserträge (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 EStG)
- Veräußerungserträge aus verzinslichen Wertpapieren (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10 EStG)

Eine komplette Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug tritt gem. § 44a Abs. 4 Satz 2 EStG auch dann ein, wenn die jPdöR Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG von einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft bezieht (z.B. vGA aufgrund der dauerdefinitiven Tätigkeit einer gem. § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG steuerbefreiten Wirtschaftsförderungsgesellschaft).

Eine Abstandnahme vom KapSt-Abzug ist nicht möglich, soweit die Kapitalerträge in einem nicht von der KSt befreiten BgA anfallen. In dem Antrag auf Ausstellung einer NV-Bescheinigung NV 2 A (vgl. Tz. 37.3) muss die antragstellende jPdöR deshalb bestätigen, dass die Kapitalerträge, für die der Antrag gestellt wird, nicht in einem BgA anfallen.

Ist die Abstandnahme vom KapSt-Abzug nach § 44a Abs. 4 EStG aufgrund der verspäteten Vorlage der Nichtveranlagungsbescheinigung missglückt und macht die inländische auszahlende Stelle von der Möglichkeit der Änderung der Steueranmeldung nach § 44b Abs. 5 EStG keinen Gebrauch, wird die KapSt zur Vermeidung von sachlichen Härten auf Antrag der jPdöR von dem für sie zuständigen Betriebsstätten-FA erstattet ([BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl I 2016 S. 85](#), Rz. 300).

Zur Erstattung von KapSt von Erträgen einer jPdöR aus Treuhandkonten oder von Treuhandstiftungen vgl. Rz. 302 des [BMF-Schreibens vom 18.01.2016 \(BStBl I 2016 S. 85\)](#).

34.3 Reduzierung des Steuerabzugs gemäß § 44a Abs. 8 EStG

Durch das StÄndG 2003 (BStBl I 2003 S. 710) wurde bei inländischen jPdöR, soweit diese **nicht** im § 44a Abs. 7 EStG benannt sind (§ 44a Abs. 7 EStG betrifft Körperschaften, die gemeinnützigen Zwecken dienen, sowie jPdöR, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen), bei bestimmten Kapitalerträgen (insbesondere inländische Gewinnausschüttungen und Dividenden) der Steuerabzug zunächst auf die Hälfte begrenzt (§ 44a Abs. 8 EStG) und betrug folglich 10%. Diese Regelung gilt für Ausschüttungen, die nach dem 31.12.2003 erfolgen.

Bei

- Gewinnausschüttungen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
- Dividendenausschüttungen aus Namensaktien nicht börsennotierter Aktiengesellschaften,
- Erträgen aus Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- Erträgen aus Genussrechten i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und
- Erträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG

kann anteilig vom Steuerabzug Abstand genommen werden.

Bei anderen Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (insbesondere Dividendenerträge aus Aktien börsennotierter Aktiengesellschaften) erfolgt eine anteilige Erstattung der

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

abgeführten Steuerabzugsbeträge (Ab dem VZ 2012 besteht u.U. nach § 44a Abs. 10 EStG die Möglichkeit einer anteiligen Abstandnahme vom KapSt-Abzug auch für Dividendenerträge aus börsennotierten Aktien.).

Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl I 2007 S. 1912) wurde § 44a Abs. 8 Satz 1 EStG dahingehend geändert, dass der **Steuerabzug** nunmehr auf die **Höhe von 3/5** begrenzt ist.

Somit beträgt der KapSt-Abzug für inländische Gewinnausschüttungen und Dividenden, die der jPdÖR **nach dem 31.12.2007** zufließen, **15%**.

Zudem wurde der Kreis der betroffenen Kapitalerträge im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 angepasst. So ist § 44a Abs. 8 EStG zukünftig auch u.a. auf Erträge aus typisch stillen Beteiligungen anzuwenden.

Die Regelung gilt nicht für Kapitalerträge i.S.d. § 44a Abs. 8 Satz 1 EStG, die in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA anfallen (§ 44a Abs. 8 Satz 4 i.V.m. Abs. 4 Satz 5 EStG). In den Antrag auf Ausstellung einer NV-Bescheinigung NV 2 A wurde deshalb die Abfrage aufgenommen, ob die Kapitalerträge, für die der Antrag gestellt wird, auf Anteile entfallen, die in einem stpfl. BgA einer jPdÖR gehalten werden. Sollte dies der Fall sein, kann eine Bescheinigung gemäß § 44a Abs. 8 EStG nicht ausgestellt werden.

Ist die teilweise Abstandnahme vom KapSt-Abzug nach § 44a Abs. 8 EStG aufgrund der verspäteten Vorlage der NV-Bescheinigung missglückt und macht die inländische auszahlende Stelle von der Möglichkeit der Änderung der Steueranmeldung nach § 44b Abs. 5 EStG keinen Gebrauch, wird die KapSt zur Vermeidung von sachlichen Härten auf Antrag der jPdÖR von dem FA , an das die KapSt abgeführt wurde, erstattet ([BMF vom 18.01.2016, BStBl I 2016 S. 85](#), Rz. 300a).

35 Rechtsprechung / BMF-Schreiben / Informationen der OFDen

35.1 Anhängige BFH-/EuGH-Verfahren

Aktenzeichen	Fundstelle Vorinstanz	Rechtsfrage/Vorinstanz
VIII R 44/15	EFG 2015 S. 2076	FG Münster, 18.08.2015, 10 K 1712/11 Kap: Führen Verlustausgleichszahlungen einer Kapitalgesellschaft an die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts als mittelbarer Anteilseignerin auf sie übertragene dauerdefizitären kommunalen Eigengesellschaften zu verdeckten Gewinnausschüttungen an die Körperschaft und findet in diesem

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		Fall § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG Anwendung?
VIII R 43/15	EFG 2015 S. 1950	FG München, 21.07.2015, 6 K 3113/11: Ist Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kapitalertragsteuer i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bei einem als Regiebetrieb geführten BgA einer Kommune („Beteiligung an einer KG“) das um Verluste eines weiteren BgA (Dauerverlustgeschäft nach § 8 Abs. 7 KStG) gekürzte handelsrechtliche Jahresergebnis?
VII R 20/16	EFG 2016 S. 949	FG Köln, 28.01.2016, 1 K 2368/10: 1. Hat ein privates Unternehmen einen Auskunftsanspruch zur Umsatzbesteuerung einer Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) für die Vorbereitung einer Konkurrentenklage, wenn im Bereich der Abholung und des Transports von privaten Hausmüll zwischen einem privaten Unternehmen und einer AöR ein Wettbewerbsverhältnis, das zur Umsatzsteuerpflicht der Tätigkeit der AöR führen könnte, besteht? 2. Fehlt ein Wettbewerbsverhältnis, wenn die AöR - im Gegensatz zum privaten Unternehmen - nicht zur Erfüllung einer fremden Entsorgungspflicht, sondern in Erfüllung der ihr kommunalrechtlich und abfallrechtlich in zulässiger Weise übertragenen originären Entsorgungs-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		<p>pfligt handelt?</p> <p>3. Tritt die AöR insoweit an die Stelle der ursprünglich zuständigen Entsorgungsträger und könnte ihrerseits privat rechtlich organisierte Unternehmen mit der tatsächlichen Erfüllung der ihr nunmehr obliegenden Rechtspflicht durch Abholen und Transport des privaten Hausmülls beauftragen?</p>
IR 12/17	EFG 2017 S. 689	<p>Sächsisches FG, 01.02.2017, 2 K 1059/16:</p> <p>1. Ist der Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG auf den 31. Dezember eines Veranlagungszeitraums Grundlagenbescheid für irgendeinen zeitlich nachfolgenden Feststellungsbescheid, damit auch für einen Feststellungsbescheid, der mehrere Jahre später zu erlassen ist, oder nur für den sich im unmittelbar folgenden Veranlagungszeitraum anschließenden Feststellungsbescheid?</p> <p>2. Gestattet § 181 Abs. 5 AO eine Nachholung fehlender Feststellungsbescheide für einen Betrieb gewerblicher Art, wenn in den fraglichen Veranlagungszeiträumen die Voraussetzungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht vorlagen und damit gemäß § 27 Abs. 1, 2, 7 KStG das steuerliche Einlagenkonto nicht gesondert festzustellen ist?</p> <p>3. Hat ein Betrieb gewerblicher Art, der erstmals ein steuerliches Einlagenkonto zu ermitteln hat und der bereits vor dem Systemwechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		bestand, den Bestand des steuerlichen Einlagenkontos zum 1. Januar 2001 - dem Zeitpunkt des Systemwechsels - zu ermitteln und anschließend die weitere Entwicklung nach den üblichen Grundsätzen fortzuschreiben?
IR 25/17	EFG 2017 S. 856	<p>FG Berlin-Brandenburg, 14.03.2017, 6 K 6144/15:</p> <p>Sachgerechte Aufteilung eines auf den Schluss des Veranlagungszeitraums 2008 festgestellten Verlustvortrags nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 KStG:</p> <p>1. Ist § 8 Abs. 9 KStG gemäß Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009, 1303, Rz. 66) u.a. dann anzuwenden, wenn für eine Kapitalgesellschaft § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG zur Anwendung kommt und die Kapitalgesellschaft mehr als eine Tätigkeit ausübt, die bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts jeweils zu einem Betrieb gewerblicher Art führen würde?</p> <p>2. Schließt § 8 Abs. 7 KStG die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen bei dauerdefizitären Eigengesellschaften juristischer Personen des öffentlichen Rechts aus? Sieht § 8 Abs. 9 KStG die beschriebene Sparten-trennung vor, um vergleichbar zu den Regelungen bei Betrieben gewerblicher Art eine Querfinanzierung durch Verrechnung der Verluste aus dem dauerdefizitären Geschäft mit Gewinnen aus anderen Tätigkeiten auszuschließen? Ist daher § 8 Abs. 9 KStG im Grundsatz nur für Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume anzuwenden, in denen die Eigengesellschaft die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		<p>KStG erfüllt?</p> <p>3. Muss § 8 Abs. 9 KStG in Fällen, in denen zum 31. Dezember 2008 festgestellte Verluste zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer aus einem dauerdefizitären Betrieb der Eigengesellschaft herrühren, auch dann gelten, wenn im Jahr 2009 kein dauerdefizitäres Geschäft mehr ausgeübt wird?</p> <p>4. Ist die Regelung des § 8 Abs. 9 KStG verfassungskonform?</p>
IR 41/17	EFG 2017 S. 1200	<p>FG Münster, 11.05.2017, 10 K 2308/14 K,G,F:</p> <p>Kein steuerlicher Querverbund bei einem nur in Betriebsbereitschaft vorgehaltenen und nicht für den Publikumsverkehr geöffneten Hallenbad.</p> <p>Kann eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht i.S. des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zwischen einem Versorgungsbetrieb und einer Bädergesellschaft über ein nur in Betriebsbereitschaft vorgehaltenes und nicht für den Publikumsverkehr geöffnetes Hallenbad nicht hergestellt werden, da ein Hallenbad im Standby-Betrieb für die Bädergesellschaft keine wirtschaftliche Bedeutung von einigem Gewicht entfaltet?</p>
IR 9/17	EFG 2017 S. 1368	<p>Sächsisches FG, 10.01.2017, 3 K 1652/15:</p> <p>Stellt die Verpachtung eines Badeses und Freibades an eine Eigengesellschaft einen Betrieb gewerblicher Art dar?</p>
IR 55/17	EFG 2017 S. 1370	<p>FG Düsseldorf, 30.06.2017, 6 K 1900/15 K:</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		<p>Keine Verpflichtung zur Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 KStG i.d.F. des JStG 2009 bei fehlender Anwendung von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 209 aufgrund der Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 - Kein Verstoß gegen das EU-Beihilfeverbot</p> <p>1. Besteht für den Veranlagungszeitraum 2009 keine Verpflichtung zur Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 KStG i.d.F. des JStG 2009, wenn aufgrund der Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 die Neuregelung in § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 nicht zur Anwendung kommt?</p> <p>2. Verstößt § 8 Abs. 7 KStG i.d.F. des JStG 2009 gegen das Beihilfeverbot des Art. 109 Abs. 1 AEUV?</p>
I R 50/17	EFG 2017 S. 1372	<p>FG Münster, 26.04.2017, 9 K 3847/15 K,F:</p> <p>Verlustnutzung im steuerlichen Querverbund</p> <p>Können die Verluste, die durch das Schulschwimmen in einem von einer städtischen Eigengesellschaft betriebenen Schwimmbad verursacht werden, mit den Gewinnen der städtischen Eigengesellschaft aus dem Versorgungsbetrieb verrechnet werden?</p>
I R 24/17	EFG 2018 S. 481	<p>Schleswig-Holsteinisches FG, 08.03.2017, 1 K 61/15:</p> <p>Führen Zinsen für ein von der Trägerkörperschaft an den Betrieb gewerblicher Art gewährtes „internes“ Darlehen im Betrieb gewerblicher Art zu einer verdeckten Gewinnausschüttung?</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

I R 66/16	juris	<p>FG Mecklenburg-Vorpommern, 22.06.2016, 3 K 199/13:</p> <p>Ist der mit dem Jahressteuergesetz 2009 eingeführte § 8 Abs. 7 KStG nach § 34 Abs. 6 Satz 4 und 5 KStG dann nicht rückwirkend anzuwenden, wenn in einer Eigen-gesellschaft Dauerverlustgeschäfte i. S. des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG und andere Tätigkeiten zusam-mengefasst worden sind, die im Rahmen eines Betriebs gewerbli-cher Art nach Verwaltungsauffas-sung nicht hätten zusammenge-fasst werden dürfen?</p>
VIII R 1/18	EFG 2018 S. 850	<p>FG Berlin-Brandenburg, 22.11.2017, 8 K 4148/13:</p> <p>Sind Verluste von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben aus den Vor-jahren bei den Einkünften aus Ka-pitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und damit bei der Berechnung der Kapitaler-tragsteuer zu berücksichtigen?</p>
I R 58/17	EFG 2018 S. 56	<p>FG Berlin-Brandenburg, 13.07.2017, 9 K 11318/15:</p> <p>Verpachteter Dauerverlustbetrieb als Betrieb gewerblicher Art - Wirtschaftliche Herausgehoben-heit der Tätigkeit - Dauerverlust-betrieb ist vom Regelungsbereich des § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG erfasst</p> <p>1. Ist, ob sich eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzie-lung von Einnahmen i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt, danach zu beurteilen, ob die be-treffende erwerbswirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand die Wettbewerbsneutralität beein-trächtigen kann?</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		<p>2. Ist für die Beurteilung der "wirtschaftlichen Herausgehobenheit" der Tätigkeit im Fall der Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art auf die Umstände in der Person des Pächters abzustellen?</p> <p>3. Ist unter den Regelungsgehalt des § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG auch ein Betrieb zu subsumieren, dessen Einnahmen die betrieblichen Aufwendungen unterschreiten und der deshalb - auf die gesamte Dauer seiner Existenz betrachtet - einen Verlust erwirtschaftet?</p>
--	--	---

35.2 Entscheidungen des BFH/EuGH

Datum	Az.	Fundstelle	Entscheidung
10.07.1962	I 164/59 S	BStBl III 1962, 448	Unzulässigkeit der Zusammenfassung von BgA mit Hoheitsbetrieben
25.02.1991	GrS 7/89	BStBl II 1991, 691, 702	Zusammenfassung von Beteiligungen in Holdinggesellschaften
11.02.1997	IR 161/94	BFH/NV 97, 625	Keine Anwendung des § 64 Abs. 2 AO auf BgA
22.07.1999	V R 74/98	BFH/NV 2000, 240	Zuschüsse einer Stadt an einen Verkehrsverein gelten nicht als Entgelt für eine steuerbare Leistung, wenn der Zuschuss im allg. Interesse liegt und nicht den Gegenwert für eine bestimmte Leistung darstellt
17.05.2000	IR 50/98	BStBl II 2001, 558	Entgelte für die Nutzung öffentlicher Straßenflächen durch Marktveranstaltungen, mit denen eine Kommune ihren Marktbetrieb belastet, mindern nicht den Gewinn des Marktbetriebes.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

27.04.2000	IR 12/98	BFH/NV 2000, 1365	Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln für betr. Investitionen in WG des AV erhöhen bei bilanzierenden Stpfl. im Jahr ihrer Gewährung als BE das BV des Zuschussempfängers (Wahlrecht, ob Sofortversteuerung oder Minderung der AK/HK der WG).
20.10.2000	IB 99/99	BFH/NV 2001, 334	Das nach Maßgabe der KapSt-Ausstattungsregelungen der EigVO einem BgA zur Verfügung gestellte Kapital stellt auch dann kein Fremdkapital dar, wenn dafür Darlehenszinsen gezahlt werden.
24.01.2001	IR 13/00	GmbHR 2001, 634	Ein in der Rechtsform einer GmbH betriebenes Technologiezentrum einer Kommune ist wirtschaftlich nicht in das beherrschende Unternehmen, eine kommunale Versorgungs-GmbH eingegliedert, so dass ein körperschaftsteuerliches Organschaftsverhältnis a.F. nicht angenommen werden kann.
27.06.2001	IR 82/00 IR 83/00 IR 84/00 IR 85/00	BStBl II 2001, 773	Ein im Bereich der hoheitlichen Abfall- bzw. Abwasserentsorgung errichtetes BKHWH ist dann dem notwendigen BV eines BgA zuzuordnen, wenn die Beschaffung/der Verkauf der aus den Abfällen/Faulgasen gewonnenen Energie und nicht die Abgabe der Abfälle/Faulgase im Vordergrund steht.
20.12.2001	VR 81/99	BStBl II 2003, 213	Investitionszuschüsse eines Landes an einen - in die Erfüllung von gesetzlichen Pflichtaufgaben eingeschalteten - privaten Unternehmer sind Entgelt.
11.04.2002	VR 65/00	BStBl II 2002, 782	Ust-lich liegt keine Leistung gegen Entgelt vor, soweit ein Gesellschafter aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis begründet

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			sind, die Verluste seiner Gesellschaft übernimmt, um ihr die weitere Tätigkeit zu ermöglichen.
24.04.2002	IR 20/01	BStBl II 2003, 412	Werden WG, die BV eines BgA sind, unentgeltlich in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft überführt, ist dies nicht als Entnahme sondern als vGA zu beurteilen.
09.10.2002	V R 64/99	BStBl II 2003, 375	Auch eine jPdöR kann umsatzsteuerlich Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist.
27.02.2003	V R 78/01	BStBl II 2004, 431	Eine Gemeinde, die aufgrund der StVO Parkplätze durch Aufstellung von Parkscheinautomaten gegen Parkgebühren überlässt, handelt insoweit nicht als Unternehmer i.S.d. UStG.
09.07.2003	IR 48/02	BStBl II 2004, 425	Zinsen für ein Darlehen, das eine Trägerkörperschaft einem BgA gewährt, führen insoweit zu vGA, als die Darlehensmittel eine unzureichende Eigenkapitalausstattung des Betriebs ausgleichen.
18.12.2003	V R 66/01	BFH/NV 2004, 985	Mit dem Betrieb einer Kindertagesstätte begründet eine Kommune einen BgA und somit eine unternehmerische Tätigkeit
28.01.2004	IR 87/02	BFH/NV 2004, 736	Die Zurverfügungstellung von Ableseergebnissen durch einen BgA an die Trägerkörperschaft führt zu vGA, wenn hierfür kein im Geschäftsverkehr übliches Entgelt verlangt wird.
28.10.2004	V R 19/04	BFH/NV 2005, 725-727	§ 2 Abs. 3 UStG und Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG begründen nicht die USt-Pflicht der öffentlichen Hand, sondern schränken sie ein. Zuerst muss geprüft werden, ob die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			erfüllt sind (zurückverwiesen an FG Niedersachsen, dort noch nicht entschieden)
25.01.2005	IR 63/03	BStBl II 2005, 501	Es liegt im Fall der Vermessungs- und Katasterbehörden keine BgA begründende Einschaltung in den wirtschaftlichen Verkehr im Sinne einer privatunternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung vor, wenn eine der öffentlich-rechtlichen Körperschaft zugewiesene Aufgabe durch oder auf Grund Gesetzes auch dazu öffentlich bestellten (beliehenen) Personen des Privatrechts (z.B. öffentl. bestellter Vermessungsingenieur) übertragen werden kann.
06.04.2005	IR 15/04	BStBl II 2006, 196	Konzessionsabgaben einer Eigengesellschaft an die Stadt stellen nicht automatisch eine vGA dar, nur weil kein Mindestgewinn erwirtschaftet wurde. Es handelt sich dabei nur um ein Indiz für eine mögliche vGA. Wenn die Konzessionsabgaben dennoch einem Fremdvergleich standhalten und der nicht erreichte Mindestgewinn z.B. auf hohe Abschreibungen oder Finanzierungskosten zurückzuführen ist, liegt keine vGA an die Stadt vor. Das Urteil widerspricht dem BMF-Schreiben vom 09.02.1998, BStBl 1998 I S. 209. Das Urteil ist im BStBl II 2006, 196 veröffentlicht und damit anzuwenden.
21.04.2005	VR 11/03	BStBl II 2007, 63	Die Übernahme der Betriebsführung des Eisenbahnverkehrs auf zwei defizitären Teilstrecken als nicht bundeseigene Eisenbahn des öffentlichen Verkehrs von der Deutschen Bundesbahn, verbunden mit einer sog. „Starthilfe“ der Deutschen Bundesbahn, kann

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			eine steuerbare Leistung des Übernehmers sein
26.06.2007	C-369/04 C 284/04	UR 2007, 613-617	Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die USt - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche stpfl. Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass die Vergabe von Lizenzen wie den Lizenzen für Mobilfunk der dritten Generation, UMTS-Lizenzen genannt, durch die für die Frequenzzuteilung zuständige nationale Regulierungsbehörde im Wege der Versteigerung der Nutzungsrechte für Telekommunikationsanlagen keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. der betreffenden Bestimmung ist und folglich nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt
11.07.2007	IR 105/05	BStBl II 2007, 841	Gewinne eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die im ersten Wj der Anwendung des neuen KSt-Rechts erzielt werden, führen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG 1997 i.d.F. des StSenkG vom 23.10.2000
21.08.2007 09.04.2008	IR 78/06 IR 68-70/06	BStBl II 2008, 317 NV	Einlagen, die eine Trägerkörperschaft ihrem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit unter Geltung des Anrechnungsverfahrens zum Ausgleich von Verlusten zugeführt hat, erhöhen nicht den Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos.
22.08.2007	IR 32/06	BStBl II 2007, 961	Das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebes in der Rechtsform einer GmbH (hier: das Unterhalten eines Bäderbetriebs) ohne

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			Verlustausgleich und ggf. ohne angemessenen Gewinnaufschlag durch die Gesellschafterin (Trägerkörperschaft) führt regelmäßig zur Annahme einer vGA. (Nichtanwendungserlass vom 07.12.2007, BStBl I 2008, 905)
06.11.2007	IR 72/06	BStBl II 2009, 246	Die von einem BgA für die Nutzung öffentlicher Flächen an seine Trägerkörperschaft entrichteten Sondernutzungsentgelte mindern den Gewinn des BgA (Änderung der Rechtsprechung vom 17.05.2000 , BStBl II 2001, 558)
07.11.2007	IR 52/06	BStBl II 2009, 248	Eine öffentliche Toilettenanlage kann einem von einer Stadt als BgA unterhaltenen Marktbetrieb nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen zugeordnet werden. Die hiermit zusammenhängenden Aufwendungen können bei der Gewinnermittlung des Marktbetriebs nicht als BA abgezogen werden.
06.12.2007	V R 42/06	BStBl II 2009, 493	Voraussetzung für die Annahme einer tauschähnlichen Leistung ist, dass sich zwei entgeltliche Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1999 gegenüberstehen, die lediglich durch die Modalität der Entgeltvereinbarung (Tausch) miteinander verknüpft sind. Überlässt der Auftraggeber dem Auftragnehmer bei ihm, dem Auftraggeber, unentgeltlich angestellte Mitarbeiter lediglich zur Durchführung des konkreten Auftrages (sog. Personalbeistellung), liegt keine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG 1999 vor.
23.01.2008	IR 18/07	BStBl II 2008, 573	Verluste, die ein als Regiebetrieb geführter Betrieb gewerblicher Art erzielt, gelten im Verlustjahr als durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen und führen zu ei-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>nem Zugang in entsprechender Höhe im steuerlichen Einlagekonto.</p> <p>Der für einen BgA festgestellte steuerrechtliche Verlustvortrag ist nicht mit den Einkünften der Trägerkörperschaft aus Kapitalvermögen zu verrechnen.</p>
24.01.2008	V R 12/05	BStBl II 2009, 60	<p>Die Überlassung von Standplätzen durch den Veranstalter von Wochenmärkten an die Markthändler kann als einheitliche Vermietungsleistung anzusehen sein (Abgrenzung zu den BFH-Urteilen vom 07.04.1960 V 143/58 U, BFHE 71, 41, BStBl III 1960 S. 261; vom 25.04.1968 V 120/64, BFHE 93, 393, BStBl II 1969 S. 94). (BMF-Schreiben vom 15.01.2009, BStBl I 2009, 69)</p>
03.07.2008	V R 40/04	BStBl II 2009, 208	<p>Eine von einem Bundesland eingerichtete sog. „Milchquoten-Verkaufsstelle“, die Anlieferungs-Referenzmengen an Milcherezeuger überträgt, handelt bei dieser Tätigkeit nicht als Unternehmer im Sinne des USt-Rechts.</p> <p>Sie ist nicht verpflichtet, in der Rechnung über die Übertragung der Anlieferungs-Referenzmengen USt gesondert auszuweisen.</p>
08.10.2008	V R 62/03	BStBl II 2009, 321	<p>Die Verbindung des Wasser-Verteilungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers (sog. Legen eines Hausanschlusses) durch ein Wasserversorgungsunternehmen gegen gesondert berechnetes Entgelt fällt unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“ i.S.v. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage zum UStG und ist deshalb mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern, wenn die Anschlussleistung an den späteren Wasser-</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>bezieher erbracht wird.</p> <p>(BMF-Schreiben vom 07.04.2009, BStBl I 2009, 531)</p>
18.12.2008	V R 38/06	BStBl II 2009 S. 749	<p>Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kann es an einem Leistungsaustausch fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers allgemein, aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen dient und nicht der Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber ist.</p> <p>Bei Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor.</p> <p>Für die Steuerbarkeit einer Leistung ist nicht entscheidend, ob sie letztlich im öffentlichen Interesse liegt. Ein Interesse der Allgemeinheit, das dem Handeln jeder öffentlich-rechtlichen Körperschaft innewohnt, schließt die Identifizierbarkeit des Leistungsempfängers nicht aus. Entscheidend ist nur, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen konkreten Vorteil zieht.</p>
04.06.2009	C-102/08	BStBl II 2017 S. 873	<p>Die Mitgliedstaaten müssen eine ausdrückliche Regelung vorsehen, um sich auf die in Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die USt - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche stpfl. Bemessungsgrundlage vorgesehene Befugnis berufen zu können, die Tätigkeiten der Einrichtungen des</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>öffentlichen Rechts, die nach Art. 13 oder 28 der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten zu behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.</p> <p>Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass die Einrichtungen des öffentlichen Rechts, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht nur dann als Stpfl. gelten, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige aufgrund des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 oder 4 zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten ihrer privaten Wettbewerber führen würde, sondern auch dann, wenn sie derartige Verzerrungen zu ihren eigenen Lasten zur Folge hätte.</p>
18.06.2009	V R 4/08	BStBl II 2010 S. 310	<p>Übernimmt der Unternehmer für eine Stadt den Betrieb verschiedener Einrichtungen (Tierpark, Schwimmbad und Sportplatz) gegen Übernahme der mit dem Betrieb dieser Einrichtungen verbundenen Verluste (Ausgleichszahlungen), kann es sich entweder um Entgelte der Stadt nach § 10 Abs. 1 S. 3 UStG für die gegenüber den Nutzern der Einrichtungen erbrachten Leistungen oder um Entgelte für eine gegenüber der Stadt ausgeführte Betriebsführungsleistung handeln.</p> <p>Beruhet die wirtschaftliche Eingliederung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG auf Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organträger) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft), müssen entgeltliche Leistungen vorliegen, denen für das Unterneh-</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			men der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukommt.
20.08.2009	V R 70/05	BStBl II 2017 S. 825	Die Bundesrepublik Deutschland kann Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG von der Steuer befreit sind (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken), nur durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG als Tätigkeiten „behandeln“, die diesen juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.
20.08.2009	V R 30/06	BStBl II 2010 S. 863	Bei richtlinienkonformer Auslegung nach Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer i.S.v. § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 KStG, wenn sie Leistungen gegen Entgelt auf privatrechtlicher Grundlage unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer erbringt. Die organisatorische Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kann sich daraus ergeben, dass die Geschäftsführer der Organgesellschaft leitende Mitarbeiter des Organträgers sind. Für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG muss eine Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen des Organträgers und der Organgesellschaft bestehen. Stellt der Organträger für eine von der Organgesellschaft bezogene Leistung unentgeltlich Material bei, reicht dies zur Begründung der

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>wirtschaftlichen Eingliederung nicht aus.</p> <p>Die wirtschaftliche Eingliederung kann sich auch aus einer Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften ergeben. Ist die wirtschaftliche Eingliederung zu bejahen, sind Leistungen der Organgesellschaft an den Organträger auch dann als sog. Innenleistung nichtsteuerbar, wenn der Organträger die Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke verwendet.</p>
02.09.2009	I R 20/09	BFH/NV 2010 S. 391	<p>Organträger kann nur ein gewerbliches Unternehmen sein. Diese Voraussetzung erfüllt auch eine Besitz-KapGes, die bereits vor Begründung der Organschaft unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Gewinnausschüttungen der Betriebsgesellschaft Gewinne erwirtschaftet hätte. Die Ausübung einer originär gewerblichen Tätigkeit ist bei einer KapGes nicht erforderlich.</p>
19.11.2009	V R 29/08	BFH/NV 2010 S. 701	<p>Überträgt die öffentliche Hand Schwimmbäder an einen Privaten und zahlt diesem auf Grunde eines gegenseitigen Vertrages Betriebskostenzuschüsse für die Aufrechterhaltung des öffentlichen Badebetriebes, liegt darin ein steuerbarer Leistungsaustausch.</p> <p>NV: Unerheblich ist, ob die für die Gemeinde übernommene Aufgabe bei dieser eine Pflichtaufgabe oder freiwillige Aufgabe darstellt und ob der Zuschussgeber bewirkt, dass der Empfänger hiermit seinen Gesellschaftszweck verwirklicht.</p> <p>NV: Ein Betriebskostenzuschuss</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			für den Betrieb von Schwimmbädern ist nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern.
03.02.2010	I R 8/09	BStBl II 2010 S. 502	Gesetzliche Krankenversicherungen unterhalten einen Betrieb gewerblicher Art, wenn sie ihren Mitgliedern private Zusatzversicherungsverträge vermitteln und dafür von den privaten Krankenversicherungen einen Aufwendungsersatz erhalten.
17.03.2010	XI R 17/08	BStBl II 2017 S. 828	Eine Gemeinde, die sich als Gegenleistung für die Übereignung eines mit Werbeaufdrucken versehenen Fahrzeugs (Werbemobil) verpflichtet, dieses für die Dauer von fünf Jahren in der Öffentlichkeit zu bewegen, ist Unternehmerin. Dies gilt auch dann, wenn die in Abschn. 23 Abs. 4 UStR 2005 genannte Umsatzgrenze von 30.678 Euro nicht erreicht wird.
15.04.2010	V R 10/09	BStBl 2017 S. 863	Dem Begriff der „Vermögensverwaltung“ kommt umsatzsteuerrechtlich für die Unternehmerstellung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts durch einen „Betrieb gewerblicher Art“ keine Bedeutung zu. Gestattet eine Universität als juristische Person des öffentlichen Rechts durch privatrechtlichen Vertrag das Aufstellen von Automaten gegen Entgelt, erbringt sie als Unternehmer steuerbare und stpfl. Leistungen (richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG entsprechend Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG). Überlässt die Universität auf öffentlich-rechtlicher Rechtsgrundlage Personal und Sachmittel ge-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			gen Entgelt, ist sie Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG entsprechend Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG).
03.12.2010	V B 35/10	BFH/NV 2011 S. 462	Es ist nicht klärungsbedürftig, dass bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, die einen oder mehrere Betriebe gewerblicher Art betreibt, Umsatzsteuerbescheide ausschließlich an die Körperschaft und nicht an den Betrieb gewerblicher Art zu richten sind, da allein die Körperschaft Träger von Rechten und Pflichten sein kann und das Unternehmen nach § 2 Abs. 1 S. 2 UStG die gesamte berufliche und gewerbliche Tätigkeit eines Unternehmers umfasst.
12.01.2011	IR 112/09	BStBl II 2012 S. 601	Der Verlustabzug setzt voraus, dass der Stpfl., der den Verlust erlitten hat, mit dem Stpfl. identisch ist, dessen Einkommen durch den Verlustabzug gemindert werden soll. Hieran mangelt es, wenn ein BgA im Wege der „Gesamtrechtsnachfolge“ nach landesrechtlichen Vorschriften auf eine rechtsfähige Anstalt öffentlichen Rechts übergeht. Ein nicht ausgenutzter Verlustabzug geht nur dann auf den Rechtsnachfolger über, wenn dies eine Norm ausdrücklich bestimmt. Das UmwStG ordnet bei der Umwandlung bestehender Eigenbetriebe einer Gemeinde in eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 113a Abs. 1 S. 1 NGO den Übergang der Verluste nicht an.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			Der Übergang eines BgA in eine Anstalt öffentlichen Rechts stellt gewerbesteuerrechtlich einen Betriebsübergang im Ganzen dar.
09.02.2011	IR 47/09	BStBl II 2012 S. 601	Öffentlich-rechtliche Versorgungseinrichtungen sind auch mit denjenigen gewerblichen Einkünften von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit, die sie aus den gesetzlich erlaubten Anlagen ihres Vermögens erzielen.
02.03.2011	XIR 65/07	BStBl II 2017 S. 831	Ein kommunaler Zweckverband in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, der eine Wasserversorgungsanlage zur Förderung und Abgabe von Trink- und Gebrauchswasser betreibt, ist bei richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 3 und 5 KStG Unternehmer.
03.03.2011	VR 23/10	BStBl II 2012 S. 74	<p>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die sich aus ihrer Gesamtbetätigung heraushebt (richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG 1999 i.V.m. § 4 KStG entsprechend Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG).</p> <p>Handelt sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es für ihre Unternehmereigenschaft auf weitere Voraussetzungen nicht an. Übt sie ihre Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage z.B. durch Verwaltungsakt aus, ist sie Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.</p> <p>Eine Gemeinde, die einen Markt-</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>platz sowohl für eine steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit als auch als Straßenbaulastträger für hoheitliche Zwecke verwendet, ist aus den von ihr bezogenen Leistungen für die Sanierung des Marktplatzes zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt.</p> <p>Auf die Vorsteueraufteilung für Leistungsbezüge, die einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers dienen, ist § 15 Abs. 4 UStG 1999 analog anzuwenden.</p>
14.03.2011	IR 40/10	BStBl II 2012 S. 281	<p>Anteile an einer KapGes, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts in eine Tochtergesellschaft eingelegt hat, sind bei dieser mit dem Teilwert und nicht mit den AK anzusetzen.</p> <p>Die infolge der Einlage aufgrund Anteilsvereinigung entstehenden Grunderwerbsteuern erhöhen weder den Teilwert der eingelegten Anteile noch sind sie den bereits vorher gehaltenen (Alt-)Anteilen als nachträgliche Anschaffungs-(neben)kosten zuzurechnen.</p>
10.11.2011	VR 41/10	BStBl II 2017 S. 869	<p>Gestattet eine Gemeinde gegen Entgelt die Nutzung einer Sporthalle und Freizeithalle, ist sie gemäß § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 4 KStG als Unternehmer tätig, wenn sie ihre Leistung entweder auf zivilrechtlicher Grundlage oder—im Wettbewerb zu Privaten—auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbringt.</p> <p>Gleiches gilt für die entgeltliche Nutzungsüberlassung der Halle an eine Nachbargemeinde für Zwecke des Schulsports. Auch eine sog. Beistandsleistung, die</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegen Entgelt erbracht wird, ist steuerbar und bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände steuerpflichtig.
14.11.2011	XI B 66/11	BFH/NV 2012 S. 460	Umsatzsteuerbarkeit der Zahlungen einer Stadt für die Personalübernahme durch einen anderen Unternehmer - Geschäftsveräußerung im Ganzen
16.11.2011	I R 108/09	BStBl II 2013 S. 328	<p>Die Auflösung von Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen der Trägerkörperschaft. Dies gilt auch für Gewinne des BgA, die im ersten Jahr der Geltung des KStG i.d.F. des StSenkG vom 23.10.2000 erwirtschaftet wurden. Die Annahme, der Gewinn des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen würden gleichzeitig erzielt, gilt nicht für einen nach den Eigenbetriebsgesetzen der Länder geführten BgA (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 11.07.2007 I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007 S. 841).</p> <p>Gewinne eines als Eigenbetrieb geführten BgA, deren Überführung in den allgemeinen Haushalt noch nicht beschlossen wurde und die auch nicht ohne einen entsprechenden Beschluss tatsächlich an die Trägerkörperschaft zur allgemeinen Verwendung geleistet wurden (vGA), führen noch nicht zu Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002, sondern gelten als den Rücklagen zugeführt.</p> <p>In die Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 S. 3 KStG 2002 sind—von Kapitalherabsetzungen</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>abgesehen—sämtliche Transferleistungen des Eigenbetriebs an seine Trägerkörperschaft, die nicht auf der Grundlage eines steuerlich anzuerkennenden (fiktiven) gegenseitigen Vertrages erbracht werden, einzubeziehen. Allein der Ausschüttungsbeschluss führt zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos.</p> <p>Der KapSt werden sachverhaltsbezogen nur einzelne Einkünfte unterworfen. Das FG kann daher nicht im Wege der Saldierung einen in einem KapSt-Bescheid nicht enthaltenen Sachverhalt erfassen.</p>
01.12.2011	V R 1/11	BStBl II 2017 S. 834	<p>Eine Gemeinde, die nicht auf privatrechtlicher, sondern auf hoheitlicher Grundlage Stellplätze für PKW in einer Tiefgarage gegen Entgelt überlässt, handelt als Unternehmer und erbringt steuerpflichtige Leistungen, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 4 KStG).</p> <p>Eine derartige Wettbewerbsverzerrung liegt auch vor, wenn eine Gemeinde Stellplätze zwar nach §§ 45, 13 StVO öffentlich-rechtlich auf einer öffentlich-rechtlich gewidmeten „Straße“ überlässt, es sich hierbei jedoch um Flächen einer Tiefgarage handelt (Änderung der Rechtsprechung).</p> <p>Zur Bestimmung des Begriffs der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“.</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

22.12.2011	V R 47/10	BFH/NV 2012, 812	Verpflegungsleistungen für Schulen und Kindergärten durch einen Dritten unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz.
31.01.2012	IR 1/11	BStBl II 2012 S. 694	Leistet eine GmbH an ihre Gesellschafterin (Gemeinde) Konzessionsabgaben („Wasser“), die preisrechtliche Höchstsätze überschreiten, liegen insoweit vGA vor.
14.03.2012	XIR 8/10	BFH/NV 2012 S. 1667	Errichtet eine Gemeinde eine Stromleitung zur Förderung eines in der Gemeinde ansässigen Gewerbebetriebs und zur weiteren elektrischen Erschließung des Gemeindegebiets, die einem Energieversorger unentgeltlich überlassen wird, hat sie hieraus keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug.
03.04.2012	IR 22/11	BFH/NV 2012 S. 1334	Eine Gebietskörperschaft begründet einen BgA, wenn sie das Duale System entgeltlich berät oder diesem Kosten für die Beratung der Endverbraucher oder für die Reinigung der Container-Stellflächen in Rechnung stellt. Die Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit als BgA oder als hoheitliche Tätigkeit zu werten ist, hängt nicht davon ab, ob sich die juristische Person des öffentlichen Rechts bei ihrem Handeln des Privatrechts oder des öffentlichen Rechts bedient. Maßgeblich ist vielmehr allein, ob sie eine wirtschaftliche Leistung erbringt, die in gleicher Weise auch von privaten Anbietern erbracht wird oder werden könnte.
12.07.2012	IR 106/10	BStBl II 2012 S. 837	Von einer Kommune betriebene Kindergärten sind unbeschadet des Rechtsanspruchs von Kindern ab dem vollendeten dritten Le-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			bensjahr auf Förderung in Tageseinrichtungen nach § 24 SGB VIII keine Hoheitsbetriebe, sondern Betriebe gewerblicher Art.
08.08.2012	IB 9/12	BFH/NV 2013 S. 83	Die Gewinnerzielungsabsicht eines Wasser- und Bodenverbands ist auch dann nach dem tatsächlichen Ergebnis seines Wirtschaftens zu beurteilen, wenn sein Wirtschaften nach kommunalrechtlicher oder satzungsmäßiger Vorgabe nicht auf eine Gewinnerzielung hin ausgerichtet ist
27.11.2012	IV B 64/12	BStBl II 2013 S. 455	Bei Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft ist diese Körperschaft selbst und nicht einer ihrer BgA Beteiligten des Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Personengesellschaft
08.11.2012	V R 15/12	BStBl II 2013 S. 455	Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Überlassung von Grundstücken im Rahmen von Ausgleichsmaßnahmen nach dem BNatSchG - Begriff der „Vermietung von Grundstücken“
30.01.2013	IR 35/11	BStBl II 2013 S. 560	Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist ungeachtet unterjähriger Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto auf den zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten positiven Bestand des Kontos begrenzt
06.02.2013	IR 62/11	BStBl II 2013 S. 954	Ist eine sog. Kostenüberdeckung nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Vorschriften in der folgenden Kalkulationsperiode auszugleichen (Rückgabe der Kostenüberdeckung durch entsprechende Preiskalkulation der Folgeperiode), liegt eine rückstel-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			lungsfähige ungewisse Verbindlichkeit vor
21.02.2013	V R 10/12	BFH/NV 2013 S. 1635	Bei dauerhafter Überlassung eines Grundstücks als Grünausgleichsfläche liegt keine Vermietung oder Verpachtung i.S.d. § 4 Nr. 12 UStG vor.
22.08.2013	V R 19/09	BFH/NV 2014 S. 278	<p>§ 15 Abs. 4 Satz 1 UStG ist insoweit unionsrechtskonform, als die dort vorgesehene Aufteilung von Vorsteuerbeträgen für nach § 15a UStG berichtigungspflichtige Vorsteuerbeträge gilt.</p> <p>Der Ausschluss des Umsatzschlüssels durch den Flächenschlüssel nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG verstößt nicht gegen Unionsrecht, da ein objektbezogener Flächenschlüssel nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes ermöglicht als der auf die Gesamtsätze des Unternehmens bezogene Umsatzschlüssel nach Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG</p>
11.09.2013	I R 77/11	BStBl II 2015 S. 161	Bei einem als Regiebetrieb geführten BgA führt ein nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelter Jahresverlust auch dann unmittelbar zu einem entsprechenden Zugang im Einlagekonto, wenn der Betrieb seinen Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt und soweit der Verlust auf sog. Buchverlusten (z.B. Abschreibungen) beruht.
27.11.2013	I R 17/12	BStBl II 2016 S. 68	Eine Eigengesellschaft (hier: GmbH) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (hier: Landkreis) kann nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG 2002 steuerbegünstigt sein. Das gilt auch, soweit sie in die Erfüllung hoheitli-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>cher Pflichtaufgaben der Trägerkörperschaft (hier: Durchführung des bodengebundenen Rettungsdienstes) eingebunden ist.</p> <p>Stehen kommunale Trägerkörperschaft und Eigengesellschaft in vertraglichen Leistungsbeziehungen, ist es als begünstigungsschädliche Gewinnausschüttung i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO anzusehen, wenn die Eigengesellschaft für die von ihr zu erbringenden Leistungen ein Entgelt erhält, das einem Fremdvergleich (in Gestalt des Kostenausgleichs zzgl. eines marktüblichen Gewinnaufschlags) nicht standhält. Die Voraussetzungen des § 58 Nr. 2 AO sind in diesem Fall nicht erfüllt.</p>
13.02.2014	V R 5/13	BStBl II 2017 S. 846	<p>Vermietet eine Gemeinde Standflächen bei einer Kirmesveranstaltung auf zivilrechtlicher Grundlage, handelt sie als Unternehmerin (§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG).</p> <p>Die Standplatzvermietung ist im vollen Umfang gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei.</p>
07.05.2014	V R 1/10	BFH/NV 2014 S. 1177	<p>Bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes richtet sich die Vorsteueraufteilung im Regelfall nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel.</p> <p>Vorsteuerbeträge sind aber dann nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.</p>
03.07.2014	V R 1/14	BFH/NV 2014 S. 2014	Gebühren für die zweite Leichenschau sind kein Entgelt für Feuerbestattungsleistungen, wenn sie das Krematorium im Namen und

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>für Rechnung ihrer Auftraggeber (z.B. Bestatter oder bestattungspflichtige Erben) verauslagt.</p> <p>Durchlaufende Posten sind diese Gebühren auch dann, wenn das Krematorium die Beträge gesamtschuldnerisch mit dem Empfänger ihrer Leistung schuldet (anderer Ansicht Abschn. 10.4 Abs. 4 Satz 1 UStAE).</p>
05.11.2014	XIR 42/12	BStBl II 2017 S. 849	Eintrittsgelder, die eine Gemeinde von Besuchern eines von ihr veranstalteten Dorffestes für von ihr organisierte "Schaustellungen, Musikaufführungen, unterhaltende Vorstellungen oder sonstige Lustbarkeiten" verlangt, unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG.
25.03.2015	IR 91/12 Vorher: IV R 23/12	BFH/NV 2015 S. 1111	Geht eine Wirtschaftsförderungsgesellschaft eigenwirtschaftlichen Tätigkeiten nach, die auch von privaten Anbietern erbracht werden können, ist sie nicht von der Gewerbesteuer befreit (Bestätigung des Senatsurteils vom 03.08.2005 I R 37/04 , BFHE 211, 117 , BStBl II 2006 S. 141).
25.03.2015	IR 52/13	BStBl II 2016 S. 172	Beteiligt sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, wird hierdurch ein Betrieb gewerblicher Art begründet. Die im Rahmen der Beteiligung bezogenen Sondervergütungen unterliegen auf der Ebene des Betriebs gewerblicher Art der Körperschaftsteuer und auf der Ebene der Trägerkörperschaft der Kapitalertragsteuer (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 09.01.2015 , BStBl I 2015, 111).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

10.02.2016	XIR 26/13	BStBl II 2017 S. 857	Eine Landesärztekammer ist als juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der sog. „externen Qualitätssicherung Krankenhaus“ nicht unternehmerisch tätig, wenn sie insoweit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handelt und ihre Behandlung als Nichtunternehmerin nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.
15.09.2016	C-400/15	ABl EU 2016, Nr C 419, 21-22	Mit Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern sollte keine Regel eingeführt werden, nach der Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, als Tätigkeiten betrachtet werden können, die für „unternehmensfremde Zwecke“ im Sinne dieser Vorschrift ausgeführt werden. Eine solche Auslegung würde nämlich Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie jeden Sinn nehmen. Diese Erwägungen werden durch die Systematik des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems bestätigt, in dessen Rahmen die Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten anderen Kriterien folgt als die Unterscheidung zwischen einer unternehmerischen Verwendung und einer unternehmensfremden, nämlich privaten Verwendung. Wird ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet, hat der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Mehrwertsteuer daher die Wahl, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen, ihn in vollem Umfang in seinem Privat-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>vermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzu beziehen. Eine solche Wahlfreiheit existiert dagegen nicht, wenn es um die Frage geht, ob ein Gegenstand für eine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet wird.</p> <p>Art. 1 der Entscheidung 2004/817 zur Ermächtigung Deutschlands, eine von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung anzuwenden – einer Maßnahme, mit der Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen vom Abzug der Mehrwertsteuer ausgeschlossen werden, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden – ist dahin auszulegen, dass er nicht für den Fall gilt, dass ein Unternehmen Gegenstände oder Dienstleistungen erwirbt, die es zu mehr als 90 % für nicht wirtschaftliche – nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende – Tätigkeiten nutzt. Wenn nämlich ein Unternehmen einen Gegenstand sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nicht wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet, beschränkt sich Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie darauf, ein Recht zum Vorsteuerabzug vorzusehen. Die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten insoweit zu treffen haben, müssen den Grundsatz der steuerlichen</p>
--	--	--	--

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			Neutralität beachten, auf dem das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Gemäß diesem Grundsatz der steuerlichen Neutralität soll der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Ein Ausschluss des Abzugsrechts für Unternehmensgegenstände, die zu weniger als 10 % für eine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden, genügt dieser Anforderung jedoch nicht.
09.11.2016	IR 56/15	BStBl II 2017 S. 498	Die steuerliche Begünstigung sog. dauerdefizitärer Tätigkeiten einer von der öffentlichen Hand beherrschten Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG setzt voraus, dass die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft selbst ausübt. Übt die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft nicht selbst aus, weil sie den verlustbringenden Freibadbetrieb an einen eingetragenen Verein verpachtet hat, ist die Verpachtungstätigkeit nicht begünstigt.
16.11.2016	XIR 15/13	BStBl II 2018 S. 237	Zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG, unternehmerische Mindestnutzung; 10 %-Grenze Die Bundesrepublik Deutschland war u.a. im Besteuerungszeitraum 2008 nicht ermächtigt, durch § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG den Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen auszuschließen, die zu mehr als 90 % für nichtwirtschaftliche -- nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende-- Tätigkeiten verwendet werden. Ein Unternehmer kann sich inso-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			weit auf das für ihn günstigere Unionsrecht berufen. (Anschlussentscheidung zu EuGH v. 15.09.2016, C-400/15)
15.12.2016	V R 44/15	BFH/NV 2017 S. 707	<p>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist nur dann Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen gemäß § 2 Abs. 1 UStG ausübt, die sich innerhalb ihrer Gesamtbetätigung Fehlt es hieran, kann sie nicht gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Organträger sein.</p> <p>An der für die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erforderlichen Grundvoraussetzung der wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit fehlt es, wenn eine Gemeinde über die von ihr vereinnahmten Beiträge nur einen kleinen Teil ihrer Kosten deckt. Werden die Kosten etwa nur zu 3 % aus Einnahmen und im Übrigen mit öffentlichen Mitteln finanziert, deutet diese Asymmetrie zwischen den Betriebskosten und den als Gegenleistung erhaltenen Beträgen darauf hin, dass kein Leistungsentgelt und auch keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen (EuGH-Urteil vom 12. Mai 2016 C-520/14).</p>
21.09.2016	XIR 4/15	BFH/NV 2017 S. 397	Ein nicht unternehmerisch tätiger öffentlich-rechtlicher Zweckverband zur Tierkörperbeseitigung weist i.S. des § 14c Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG unberechtigt Umsatzsteuer gesondert aus, wenn er in seinen Gebührenbescheiden über die Tierkörperbeseitigung als Teil der Entsorgungsgebühr ein Nettoentsorgungsentgelt nebst darauf entfallendem Steuerbetrag

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			angibt.
31.05.2017	XI R 39/14 und 40/14	BFH/NV 2017 S. 1330 und 1396	Umsatzsteuer auf von einer Lotsenbrüderschaft bezogene Eingangleistungen, die sie zur Erfüllung ihrer hoheitlichen Selbstverwaltungsaufgaben verwendet, kann der der Lotsenbrüderschaft zugehörige Seelotse nach anteiliger Umlegung auf ihn --auch unter Beachtung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer-- nicht als Vorsteuer abziehen.
28.06.2017	XIR 12/15	BFH/NV 2017 S. 1400	<p>Eine Gemeinde ist zum teilweisen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten einer Sporthalle, die sie (auch) Vereinen gegen eine nicht kostendeckende Nutzungspauschale überlässt, berechtigt, wenn die Prüfung aller Umstände ergibt, dass der für eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Entgelt nicht gelöst ist.</p> <p>Bei einer defizitären Leistungstätigkeit von Gemeinden im Rahmen der Daseinsvorsorge ist die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG grundsätzlich nicht (entsprechend) anwendbar.</p>
18.07.2017	XIB 24/17	BFH/NV 2018 S. 60	Bei der Verpachtung von Schulmensa und Freibad kann von einer Tätigkeit einer Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen auch dann auszugehen sein, wenn die Gemeinde eine die jeweilige Pacht übersteigende Verwaltungskostenpauschale (Mensa) bzw. Betriebskostenzuschüsse (Freibad) an die Pächter leistet. Aus einer "Asymmetrie" zwischen Betriebskosten und den als Gegenleistung für die angebote-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>nen Dienstleistungen erhaltenen Beträgen kann zwar im Rahmen der erforderlichen Gesamtbewertung folgen, dass es an einem tatsächlichen Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der Erbringung der Dienstleistungen fehlt (vgl. Rechtsprechung des EuGH und BFH). Hat jedoch das FG im Rahmen der erforderlichen Gesamtbewertung das Ergebnis gefunden, dass dieser Zusammenhang besteht und die in Rede stehenden Tätigkeiten der Gemeinde jeweils als eine wirtschaftliche Tätigkeit (i.S. von Art. 9 MwStSystRL) angesehen werden können, ist der BFH im Revisionsverfahren hieran gebunden.</p>
03.08.2017	V R 62/16	BFH/NV 2018 S. 301	<p>Verwendet eine Stadt ihren Marktplatz sowohl für wirtschaftliche wie auch für hoheitliche Zwecke, kann sie diesen nicht in vollem Umfang ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zuordnen und ist deshalb nur anteilig zum Vorsteuerabzug berechtigt.</p>
29.11.2017	I R 83/15	BStBl II 2018 S. 495	<p>Die Beteiligung einer Stadt an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist kein Betrieb gewerblicher Art.</p>
30.01.2018	VIII R 75/13	BStBl II 2019 S. 91	<p>Bei einem Betrieb gewerblicher Art in der Form des Regiebetriebs führen in 2001 erzielte Gewinne nicht zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG, die der Kapitalertragsteuer unterliegen (Bestätigung des BFH-Urteils vom 11.07.2007 I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007 S. 841). Werden solche Gewinne in Rücklagen eingestellt, führt deren spätere</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			Auflösung zu außerbetrieblichen Zwecken ebenfalls nicht zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen.
30.01.2018	VIII R 42/15	BStBl II 2019 S. 96	Die Bildung einer Rücklage i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist auch im Fall des Regiebetriebs einer kommunalen Gebietskörperschaft zulässig. Mangels gesetzlicher Beschränkungen reicht für deren steuerliche Anerkennung jedes „Stehenlassen“ der handelsrechtlichen Gewinne als Eigenkapital aus, sofern anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen sollen.
30.01.2018	VIII R 15/16	BStBl II 2019 S. 101	Die Bildung einer Rücklage i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist bei Regiebetrieben einer Verbandskörperschaft unter den gleichen Voraussetzungen wie bei Regiebetrieben einer kommunalen Gebietskörperschaft zulässig. Mangels gesetzlicher Beschränkungen reicht für deren steuerliche Anerkennung jedes „Stehenlassen“ der handelsrechtlichen Gewinne als Eigenkapital aus, sofern anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen sollen.
21.03.2018	XI B 113/17	BFH/NV 2018 S. 739	Es ist nicht klärungsbedürftig, dass eine juristische Person des Privatrechts nicht deshalb eine Einrichtung des öffentlichen Rechts i.S. des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL ist, weil sie aufgrund eines Vertrags mit einer Gemeinde öffentliche Aufgaben

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>wahrnimmt, ohne in die öffentliche Verwaltung eingegliedert zu sein. Ebenso ist bereits hinreichend geklärt, dass eine Tätigkeit, die darin besteht, dass ein Unternehmer aufgrund eines Vertrags zwischen ihm und einer Gemeinde gegen Entgelt eine öffentliche Aufgabe wahrnimmt, eine sonstige Leistung (Dienstleistung) erbringt.</p> <p>Alleine die Übertragung einer Aufgabe (hier: Beseitigungspflicht nach § 3 Abs. 3 des Tierische Nebenprodukte-Beseitigungsgesetzes) bewirkt nicht eine Eingliederung in die öffentliche Verwaltung (vgl. EuGH-Rechtsprechung)</p>
26.04.2018	V R 23/16	BFH/NV 2018 S. 1205	Bei einer zeitlich abwechselnden Nutzung desselben Gebäudes zu steuerfreien oder steuerpflichtigen Zwecken führt die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach den Nutzungszeiten zu einer präziseren wirtschaftlichen Zurechnung nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG als der (unternehmensbezogene oder objektbezogene) Umsatzschlüssel.
11.07.2018	IR 30/16	BFHE nn	<p>Die zum Zeitpunkt des Erlasses eines Feststellungsbescheids über das steuerliche Einlagekonto fehlende Steuerbescheinigung über die Ausschüttung aus einer Kapitalrücklage führt nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zu einer Verwendungsfestschreibung auf Null €; die Norm ist keiner einschränkenden Auslegung zugänglich.</p> <p>Gegen die vom Gesetzgeber gewählte Ausgestaltung des § 27 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 KStG bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

25.07.2018	C-140/17; Rs „Gmina Ryjewo“	UR 2018, 687; juris	Die Art. 167, 168 und 184 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie dem nicht entgegenstehen, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts ein Recht auf Berichtigung der auf eine als Investitionsgut erworbene Immobilie entrichteten Vorsteuer in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden in Anspruch nimmt, in der beim Erwerb dieses Gegenstands dieser zum einen seiner Art nach sowohl für besteuerte als auch für nicht besteuerte Tätigkeiten verwendet werden konnte und zum anderen diese Einrichtung des öffentlichen Rechts ihre Absicht, diesen Gegenstand einer besteuerten Tätigkeit zuzuordnen, nicht ausdrücklich bekundet, aber auch nicht ausgeschlossen hatte, dass er zu einem solchen Zweck verwendet werde, sofern sich aus der Prüfung aller tatsächlichen Gegebenheiten, die vorzunehmen Sache des nationalen Gerichts ist, ergibt, dass die in Art. 168 der Richtlinie 2006/112 aufgestellte Voraussetzung, wonach der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Vornahme dieses Erwerbs in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger gehandelt haben muss, erfüllt ist.
------------	-----------------------------------	------------------------	--

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

35.3 BMF-Schreiben

§§	Körperschaftsteuer
	Verlustausgleich bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Körperschaften BMF-Schreiben vom 19.10.1998, BStBl I 1998 S. 1423
	Abziehbarkeit von Konzessionsabgaben bei öffentlichen Versorgungsbetrieben BMF-Schreiben vom 09.02.1998, BStBl I 1998 S. 209 und vom 27.09.2002, BStBl I 2002 S. 940
	Folgen aus dem BFH-Urteil vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961 , für die Besteuerung der wirtschaftlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand BMF-Schreiben vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905
	Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigenesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303
	Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597
	Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art; Auswirkungen der Doppik und anderer außersteuerlicher Buchführungspflichten auf die Gewinnermittlungsart BMF-Schreiben vom 03.01.2013, Az. IV C 2 - S 2706/09/10005
	Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	eigener Anteile BMF-Schreiben vom 27.11.2013, BStBl I 2013 S. 1615
	Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl I 2014 S. 63
	Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft; Folgen aus dem BFH-Urteil I R 52/13 vom 25.03.2015 BMF-Schreiben vom 08.02.2016, BStBl I 2016 S. 237
	Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG mittels eines Blockheizkraftwerks BMF-Schreiben vom 11.05.2016, BStBl I 2016 S. 479
	Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft BMF-Schreiben vom 21.06.2017, BStBl I 2017 S. 880
§§	Einkommensteuer
	Ertragsteuerliche Behandlung von Baukostenzuschüssen bei Energieversorgungsunternehmen BMF-Schreiben vom 27.05.2003, BStBl I 2003 S. 361
	Öffentlich Private Partnerschaften (ÖPP); Ertragsteuerliche Behandlung im Zusammenhang mit A-Modellen BMF-Schreiben vom 04.10.2005, BStBl I 2005 S. 916
	Öffentliche Private Partnerschaften (ÖPP); Passivierungsmöglichkeiten für Instandhaltungsverpflichtungen BMF-Schreiben vom 27.05.2013, BStBl I 2013

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	S. 722
	Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG bei Betrieben gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge BMF-Schreiben vom 09.01.2015, BStBl I 2015 S. 111
	Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 4 EStG; Gewinne steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen BMF-Schreiben vom 02.02.2016, BStBl I 2016 S. 200
	Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 4 EStG; Gewinne steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen BMF-Schreiben vom 21.07.2016, BStBl I 2016 S. 685
	Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG bei Betrieben gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge BMF-Schreiben vom 28.01.2019, BStBl I 2019 S. 97
§§	Umsatzsteuer
§ 2	Sog. Einschalterlasse bei Übertragung von abfallrechtlichen Entsorgungspflichten auf Dritte und Einschaltung von Unternehmen in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben BMF-Schreiben vom 27.12.1990, BStBl I 1991, 81 und vom 10.12.2003, BStBl I 2003, 785
§ 10 Abs. 1	Umsatzsteuerliche Behandlung von Deponegebühren BMF-Schreiben vom 11.02.2000, BStBl I 2000 S. 360
§ 15	Umsatzsteuerliche Behandlung von Er-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	<p>schließungsmaßnahmen</p> <p>BMF-Schreiben vom 31.05.2002, BStBl I 2002 S. 631</p>
§§ 3 Abs. 9a Nr. 1, 15	<p>Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks als unentgeltliche Wertabgabe</p> <p>BMF-Schreiben vom 13.04.2004, BStBl I 2004 S. 469</p>
	<p>Public-Private-Partnerships (PPP) im Bundesfernstraßenbau</p> <p>BMF-Schreiben vom 03.02.2005, BStBl I 2005 S. 414</p>
§§ 3, 3a, 5, 13b	<p>Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz oder von Elektrizität und damit zusammenhängende sonstige Leistungen</p> <p>BMF-Schreiben vom 01.08.2005, BStBl I 2005 S. 849</p>
§ 12 Abs. 2 Nr. 8a	<p>Ermäßigter Steuersatz für Leistungen der Zweckbetriebe von Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO)</p> <p>BMF-Schreiben vom 09.02.2007, BStBl I 2007 S. 218</p>
§ 12 Abs. 2 Nr. 9	<p>Steuersatz auf Umsätze aus der Verabreichung von Heilbädern; Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 12. Mai 2005, V R 54/02 (BStBl II 2007 S. 283)</p> <p>BMF-Schreiben vom 20.03.2007, BStBl I 2007 S. 307</p>
§ 2 Abs. 3	<p>Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der entgeltlichen Erteilung von Auszügen aus dem Liegenschaftskataster</p> <p>BMF-Schreiben vom 28.01.2008, BStBl I 2008 S. 382</p>
§ 15 Abs. 4	<p>Vorsteuerabzug bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, die sowohl zur Erzielung vorsteuerunschädlicher als auch vorsteuerschädlicher Umsätze verwendet werden</p> <p>BMF-Schreiben vom 30.09.2008, BStBl I 2008</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	S. 896
§ 3	Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken BMF-Schreiben vom 16.10.2008, BStBl I 2008 S. 949
§ 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a	Anwendung des BFH-Urteils vom 24.01.2008, V R 12/05 (Einheitliche Vermietungsleistung) BMF-Schreiben vom 15.01.2009, BStBl I 2009 S. 69
§ 12 Abs. 2 Nr. 1	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Legens von Hauswasseranschlüssen BMF-Schreiben vom 07.04.2009, BStBl I 2009 S. 531
§ 4 Nr. 14	Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 14 UStG in der ab 01.01.2009 geltenden Fassung BMF-Schreiben vom 26.06.2009, BStBl I 2009 S. 756
§ 3a	Ort der sonstigen Leistung (§ 3a UStG); Anpassung der Abschnitte 3a.1, 3a.2 , 3a.5 , 3a.6 , 3a.7 , 3a.9 , 13b.1 und 27a.1 UStAE an die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 mit Wirkung vom 01.07.2011 BMF-Schreiben vom 10.06.2011, BStBl I 2011 S. 583
§ 15 Abs. 1b	Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab dem 01.01.2011 (§ 15 Abs. 1b UStG) BMF-Schreiben vom 22.06.2011, BStBl I 2011 S. 597
§ 12 Abs. 2 Nr. 9	Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG für Leistungen aus der Bereitstellung von Kureinrichtungen BMF-Schreiben vom 02.08.2011, BStBl I 2011 S. 754
§§ 15, 15a	Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	<p>Urteile vom 09.12.2010, V R 17/10, vom 12.01.2011, XI R 9/08, vom 13.01.2011, V R 12/08, vom 27.01.2011, V R 38/09 und vom 03.03.2011, V R 23/10 (BStBl 2012 II S. 53, 58, 61, 68 und 74)</p> <p>BMF-Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012 S. 60</p>
§§ 15, 15a	<p>Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung des BMF-Schreibens vom 02.01.2012 - IV D 2 - S 7300/11/10002 (2011/1014846), BStBl I S. 60, zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 09.12.2010, V R 17/10, vom 12.01.2011, XI R 9/08, vom 13.01.2011, V R 12/08, vom 27.01.2011, V R 38/09, und vom 03.03.2011, V R 23/10</p> <p>BMF-Schreiben vom 24.04.2012, BStBl I 2012 S. 533</p>
§§ 3 Abs. 9, 3 Abs. 12, 10 Abs. 2	<p>Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 09.12.2010, V R 17/10, vom 12.01.2011, XI R 9/08, vom 13.01.2011, V R 12/08, vom 27.01.2011, V R 38/09 und vom 03.03.2011, V R 23/10 (BStBl 2012 II S. 53, 58, 61, 68 und 74)</p> <p>BMF-Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012 S. 60</p>
	<p>Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Erschließungsmaßnahmen;</p> <p>BFH-Urteile vom 20.12.2005, V R 14/04, BStBl 2012 II S. 424, vom 09.11.2006, V R 9/04, BStBl 2007 II S. 285, vom 22.07.2010, V R 14/09, BStBl 2012 II S. 428, und vom 13.01.2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61</p> <p>BMF-Schreiben vom 07.06.2012, BStBl I 2012 S. 621</p>
§ 2 Abs. 2 UStG	<p>Umsatzsteuerrechtliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG - organisatorische Eingliederung)</p> <p>BMF-Schreiben vom 07.03.2013, BStBl I 2013 S. 333</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	Übergangsfrist verlängert mit BMF-Schreiben vom 11.12.2013, BStBl I 2013, 1625
	Voranmeldungszeitraum bei Wegfall der Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft BMF-Schreiben vom 09.04.2013, BStBl I 2013 S. 517
§ 13b UStG	Änderungen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) BMF-Schreiben vom 19.09.2013, BStBl I 2013 S. 1212
	Vordruckmuster für den Nachweis für Wiederverkäufer von Erdgas und/oder Elektrizität für Zwecke der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers BMF-Schreiben vom 19.09.2013, BStBl I 2013 S. 1217
§ 9 UStG	Ausübung einer Option bei angenommener Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 9 Abs. 1 UStG) BMF-Schreiben vom 23.10.2013, BStBl I 2013 S. 1304
§§ 14, 14a UStG	Ausstellung von Rechnungen - Änderungen der §§ 14, 14a UStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz BMF-Schreiben vom 25.10.2013, BStBl I 2013 S. 1305
§ 10 UStG	Leistungsbeziehungen bei der Abgabe werthaltiger Abfälle BMF-Schreiben vom 21.11.2013, BStBl I 2013 S. 1584
	Trennung der Entgelte bei Abgabe mehrerer unterschiedlich zu besteuender Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis BMF-Schreiben vom 28.11.2013, BStBl I 2013 S. 1594

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

§ 15 UStG	Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen nach § 15 Abs. 1 UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 07.07.2011, V R 41/09 , V R 42/09 und V R 21/10 sowie vom 19.07.2011, XI R 29/10 , XI R 21/10 und XI R 29/09 BMF-Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014 S. 119
§ 3a UStG	Ort von sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (insbesondere Windparks) BMF-Schreiben vom 28.02.2014, BStBl I 2014 S. 279
§ 15 UStG	Vorsteuerabzug aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens - BFH-Urteil vom 24.04.2013, XI R 25/10 BMF-Schreiben vom 10.04.2014, BStBl I 2014 S. 802
§ 2 Abs. 2 UStG	Nichtunternehmer als Teil eines Organkreises (Konsequenzen der EuGH-Urteile vom 09.04.2013, C-85/11 , und vom 25.04.2013, C-480/10); Konsequenzen des BFH-Urteils vom 08.08.2013, V R 18/13 , sowie der Beschlüsse vom 11.12.2013, XI R 17/11 , BStBl 2014 II S. 417 , und XI R 38/12, BStBl 2014 II S. 428 ; Änderung der Regelungen zur organisatorischen Eingliederung in Abschnitt 2.8 UStAE BMF-Schreiben vom 05.05.2014, BStBl I 2014 S. 820
§ 15 UStG	Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei (teil-)unternehmerisch verwendeten Fahrzeugen BMF-Schreiben vom 05.06.2014, BStBl I 2014 S. 896
§ 1 Abs. 1 UStG	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings aus Sicht des Sponsors BMF-Schreiben vom 25.07.2014, BStBl I 2014 S. 1114
§ 10 Abs. 1 UStG	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	<p>Photovoltaik- und KWK-Anlagen; Abschaffung des Eigenverbrauchsbonus nach § 33 Abs. 2 EEG durch die EEG-Novelle zur Photovoltaik 2012</p> <p>BMF-Schreiben vom 19.09.2014, BStBl I 2014 S. 1287</p>
§ 4 Nr. 12 UStG	<p>Umsatzsteuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12 UStG - Anpassung an das Unionsrecht, Vermietung von Standflächen auf Kirmessen (Änderung der Verwaltungsauffassung) und Bestellung dinglicher Nutzungsrechte durch eine Gemeinde</p> <p>BMF-Schreiben vom 21.01.2016, BStBl I 2016 S. 150</p>
§ 2b UStG	<p>Änderung im Bereich der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts durch Artikel 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 - Anwendung der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG</p> <p>BMF-Schreiben vom 19.04.2016, BStBl I 2016 S. 481</p>
§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG/§ 65 AO	<p>Tätigkeit eines Sport-Dachverbandes, Konsequenzen des BFH-Urteils vom 24.06.2015, I R 13/13</p> <p>BMF-Schreiben vom 02.12.2016, BStBl I 2016 S. 1450</p>
§ 2b UStG	<p>Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand; Anwendungsfragen des § 2b UStG</p> <p>BMF-Schreiben vom 16.12.2016, BStBl I 2016 S. 1451</p>
§ 10 Abs. 1 UStG	<p>Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Gemeinderabatts nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 der Konzessionsabgabenverordnung: Bei dem der Kommune im Rahmen des Abschlusses eines Konzessionsvertrags durch den Netzbetreiber bzw. Netzeigentümer eingeräumten Gemeinderabatt nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 KAV handelt es sich um ein (zusätzliches) Entgelt für die Überlassung einfacher oder ausschließlicher Wegerechte durch die Kommune an den Netzbetreiber bzw. Netzeigen-</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	tümer. BMF-Schreiben vom 24.05.2017, unveröffentlicht, III C 2 – S 7200/13/10002
§ 2 Abs. 3 UStG	Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand; Veröffentlichung der Rechtsprechung des BFH zur Anwendung von § 2 Abs. 3 UStG BMF-Schreiben vom 27.07.2017, BStBl I 2017 S. 1239

35.4 Informationen der OFDen

Die nachstehende Übersicht enthält eine Zusammenstellung der Kurz-Informationen und Verfügungen der OFDen, die sowohl die Besteuerung der jPdöR als auch deren Obliegenheiten betreffen.

Für den Bereich Ertragsteuern:

Steuerliches Einlagekonto	Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos bei BgA	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 19.08.2004 S 2706 - 101 - St 133 (K) S 2706 A - St 134 (D) S 2836-6-St 13-33 (MS)
Unbundling	Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem Legal Unbundling	Kurzinfor KSt Nr. 006/2006 der OFD MS S 2706-119-St 13-33
Sportstätten	Betrieb von Sportstätten durch jPdöR als BgA	Kurzinfor KSt Nr. 002/2007 der OFD MS S 2706-47-St 13-33
vGA	Auswirkungen des BFH-Urteils vom 22.08.2007 (I R 32/06) auf die Besteuerung der öffentlichen Hand	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 21.08.2008 S 2742-1013-St 134 (Rhld) / S 2742-196-St 13-33 (MS)
BgA "Auftragsforschung"	Beurteilungseinheit für die Annahme eines BgA "Auftragsforschung"	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 28.09.2009 S 2706-1032-St 134 (Rhld) / S 2706-73-St 13-33 (MS)

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

vGA	§ 8 Abs. 7 KStG - rückwirkende Anwendung	Verfügung der OFD NRW vom 07.01.2015 S 2706 - 2014/0016 - St 152
BgA	BgA der Handwerkskammer, Kreishandwerkerschaften und Innungen	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 15.07.2010 S 2706-1035-St 134 (Rhld) / S 2706-70-St 13-33 (MS)
BgA "Auftragsforschung", Steuerbefreiung	Auswirkungen einer Vermögensanlage in einem BgA auf die Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 18.08.2010 S 2720-1000-St 134 (Rhld) / S 2706-73-St 13-33 (MS)
Verpachtung von BgA	Verpachtung eines BgA - Entgeltlichkeit; Entgeltlichkeit der Verpachtung Betriebsaufspaltungsfällen	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 27.04.2011 S 2706-1033-St 133 (Rhld) / S 2706-40-St 13-33 (MS)
BgA	Gewinnermittlung bei betrieben gewerblicher Art "Sponsoring" der Kommunen	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 02.01.2012 S 2706 - 1037 - St 134 (Rhld) / S 2706 - 54 - St 13-33 (Ms)
KapSt	Steuerliche Behandlung der Weiterleitung von Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto durch eine zwischengeschaltete juristische Person des öffentlichen Rechts	Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 11.07.2012 S 2750a - 1002 - St 134 (Rhld) / S 2750a - 216 - St 13 - 33(Ms)
BgA	Ertragsteuerliche Behandlung der Entsorgung von Abfall aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen durch jPdÖR	Verfügung der OFD NRW vom 21.05.2014 S 2706 - 2014/0014 - St 153
BgA	Überlassung von Fahrzeugen (Werbemobile) an soziale Institutionen, Sportvereine und Kommunen	Verfügung OFD Karlsruhe vom 19.02.2015 S 7100, FMNR0b0070015
BgA	Steuerliche Behandlung der Abfallentsorgung durch die öffentliche Hand	Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe vom 07.04.2015 S 270.6/256-St 213 Aktualisierung vom

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		29.08.2016
BgA	Betriebe gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG	Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe vom 07.10.2015 S 270.6/43-St 212
BgA	Zusammenfassung von BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels eines Blockheizkraftwerks	Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe vom 27.03.2017 S 270.6/265-St 213
BgA	Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft	Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe vom 14.06.2018 S 270.6/242- St 213
BgA	Organträgerfähigkeit eines BgA bzw. einer Eigengesellschaft	Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe vom 19.07.2018 S 270.6/57- St 213

Für den Bereich Umsatzsteuer:

BgA	Unentgeltliche Leistungen eines Wasserversorgungsunternehmens an die Gemeinde für Zwecke der Abwassergebührenerhebung	Kurzinfo USt Nr. 001/2001 der OFD Münster S 7208-118-St 11-32
BgA	Dienstleistungen der Landesforstverwaltungen und der Landwirtschaftskammern für Waldbesitzer	Kurzinfo USt Nr. 006/2001 der OFD Münster S 7106-53-St 11-32
Sportanlagen	Gesetzliche Übergangsregelung für Alt-Sportanlagen	Kurzinfo USt Nr. 009/2002 und Nr. 06/2004 der OFD Münster S 7168-28-St 11-32
Vorsteuerabzug nach "Seeling-Urteil" des EuGH	Umsatzsteuerliche Behandlung der privaten/hoheitlichen Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes	Kurzinfo USt Nr. 004/2004 der OFD Münster S 7109-1-St 11-32
Forstämter	Umsatzbesteuerung der Leistungen der Forstämter in NRW ab dem VZ 2004	Kurzinfo USt Nr. 007/2004 der OFD Münster S 7106-53-St 11-32
Pensionspferdehaltung	Pensionspferdehaltung durch gemein-	Kurzinfo USt Nr.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	nützige Körperschaften	008/2005 der OFD Münster S 7233-24-St 11-32
Integrationskurse	Beurteilung der Integrationskurse nach dem Zuwanderungsgesetz	Kurzinformat USt Nr. 001/2006 der OFD Münster S 7179-24-St 44-32
Eigenjagdverpachtung	Eigenjagdverpachtungen durch jPdöR - Folgen des EuGH-Urteils vom 26.05.2005 C 43/04 - Stadt Sundern	Kurzinformat USt Nr. 20/2006 der OFD Münster S 7410-1003-St 44-32
Gesondertes Veranlagungsverfahren	Dezentrale Umsatzsteuerveranlagung für Betriebe gewerblicher Art des Bundes und der Länder	OFD Rheinland, Verfügung vom 05.05.2009 S 7106 A - 46 - St 434
Gründungswettbewerbe	Umsatzsteuerliche Beurteilung von Preisgeldern aus Gründungswettbewerben	Kurzinformat USt Nr. 03/2008 der OFD Münster S 7200-110-St 44-32
Heilbehandlungsleistungen	Neuregelung der USt-Befreiung von Heilbehandlungsleistungen nach § 4 Nr. 14 UStG zum 01.01.2009	Kurzinformat USt Nr. 05/2009 der OFD Münster S 7170-35-St 44-32
Hauswasseranschlüsse	Umsatzsteuerliche Behandlung des Legets von Hauswasseranschlüssen	Kurzinformat USt Nr. 06/2009 der OFD Münster S 7221-27-St 44-32
Schule - Ganztagsangebote	Umsatzsteuerliche Bewertung von Ganztagsangeboten in der Schule, Anwendung § 4 Nr. 23 und 25 UStG	Kurzinformat USt Nr. 20 der OFD Rheinland vom 11.11.2009 S 7183 - 1001 - St 441
Umsatzbesteuerung sonstiger Leistungen	Umsatzbesteuerung sonstiger Leistungen, die ab dem 01.07.2011 von im Ausland ansässigen Unternehmen an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeführt werden	Kurzinformat USt Nr. 013/2011 der OFD Münster S 7117-60-St 44-32
Unternehmereigenschaft	Unternehmereigenschaft eines teilrechtsfähigen Versorgungswerks einer Berufskammer - Urteil des FG Düsseldorf vom 7. Januar 2015, 5 K 4816/12 U	Kurzinformat USt Nr. 10/2015 der OFD NRW S 7106 - 1999/0030 - St 447

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Flüchtlingsunterbringung	Umsatzsteuerliche Behandlung der Unterbringung von Flüchtlingen in Einrichtungen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts	OFD Niedersachsen vom 29.03.2016 S 7106-323-St 172
§ 2b UStG	Gesetzliche Neuregelung der Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts durch einen neuen § 2b UStG und Möglichkeit der Option zur vorübergehenden weiteren Anwendung der bisherigen Rechtslage (§ 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung)	Kurzinfo USt Nr. 04 vom 25.05.2016 der OFD NRW S 7106 - 2015/0005 - St 447
Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	Vergabe einer USt-IdNr. für eine Kreispolizeibehörde als selbständige Organisationseinheit des Landes NRW	Kurzinfo USt Nr. 01 vom 21.02.2017 der OFD NRW S 7427c - 2017/0001 - St 452
Förderprogramm Breitbandausbau	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Förderprogramme des Bundes und der Länder für den Breitbandausbau	OFD Frankfurt vom 21.02.2017 S 7200 A-246-St 110
Zuschüsse/Vorsteuer	Zuschüsse seitens der öffentlichen Hand und Vorsteuerabzug	Kurzinfo USt Nr. 02 vom 24.04.2018 der OFD NRW S 7100 - 2017/0027

36 Fachliteratur

Verfasser	Fundstelle	Thema
Dipl. Betr.-wirt F. Liedke, Dr. K-H. Brüggemann	Finanzwirtschaft 11/1996 S. 253 ff	Die Besteuerung der Gemeinden und ihrer BgA
Dr. Martin Strahl	Finanz-Rundschau 17/1998 S. 761 ff	Steuerliche Aspekte der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen
Dr. Hans-Friedrich Lange	DStZ 6/2000 S. 200 ff	KSt-Pflicht jPdöR
Dipl.-Kfm. Steffen Urban	DStR 48/2000 S. 2025 ff	Neuregelungen der Unternehmenssteuerreform für die Ertragsbesteue-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		rung der jPdöR
Dipl.-Kfm. Hauke Thieme	Finanz-Rundschau 2000 S. 1074 ff	Änderungen bei der Besteuerung jPdöR und Lösungsansätze zur Steueroptimierung
Prof. Dr. W. Kessler, Dipl.-Vw. T. Fritz, Dipl.-Kfm. Ch. Gastl	Betriebs-Berater 2001 S. 961 ff	Ertragsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Betätigungen von jPdöR
RA Philipp Thouet	DStZ 4/2002 S. 91 ff	Die Besteuerung der Organisationen des Handwerks
Dipl.-Kfm. P. Storg, Dipl.-Kfm. L. Vierbach	Betriebs-Berater 2003 S. 2098 ff	Eine kritische Bestandsaufnahme zur Besteuerung der öffentlichen Hand bei Organisationsprivatisierungen
Dr. Christian Gastl	DStZ 10/2007 S. 316 ff	Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand - Aktuelle Beratungsschwerpunkte -
Dr. L. Kronthaler	DStR 6/2007 S. 227 ff	Wird die Besteuerung öffentlicher Einrichtungen künftig von deren Konkurrenten getrieben?
Prof. Dr. M. Orth	Finanzrundschau 7/07 S. 326 ff	Einkünfte von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und BgA ohne Gewinnerzielungsabsicht
Dipl.-Finw. Bernd Leippe, Dipl.-Kfm., Dipl.-Bw Uwe Baldauf	DStZ 3/2009 S. 67 ff.	Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahressteuergesetz 2009
Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Joachim Schiffers	GmbH-StB 3/2009 S. 67 ff.	BgA und Eigengesellschaften, gesetzliche Festschreibung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009 und BFH-Rechtsprechung zur Kapitalertragsteuer
Erich Pinkos	DStZ 4/2010 S. 96 ff.	Erläuterungen zum BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund
Dipl.-Finw. Bernd Leippe	DStZ 4/2010 S. 106 ff.	Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus der Sicht der kommunalen Praxis
Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 4/2010 S. 119 ff.	BMF vom 12.11.2009 zum kommunalen Querverbund nach dem

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

fers		JStG 2009 - Übergangsregelung
Dipl.-Finw., Steuerberater Horst Eversberg, Dipl.- Kfm., Dipl.-Bw. Uwe Baldauf	DStZ 10/2010 S. 358 ff.	Gesetzliche Regelung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009
Dipl.-Kfm., Dipl.-Bw. Uwe Baldauf	DStZ 1-2/2011 S. 35 ff.	Kommunale Hoheitsbetriebe im Steuerfokus - Verfängliche Abgrenzungsprobleme richtig einschätzen und geeignete Gestaltungspotenziale wohlbedacht ausnutzen
Dipl.-Finw. Thomas Meurer	NWB 2011, 62	Umsatzsteuerliche Behandlung von Ganztagschulen – Schulspeisung und Betreuung umsatzsteuerfrei?
Dipl.-Finw. Bernd Leippe	DStZ 2011, 369 (Teil I) DStZ 2011, 401 (Teil II)	Steuerliche Aspekte der kommunalen Wirtschaftsförderung
Dipl.-Kfm. Dr. Peter Storg	DStZ 2011, 784	Die Beteiligung von jPdöR an Personengesellschaften
Dipl.-Finw. Thomas Meurer	DStR 2011, 2183	Zuordnung und Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Gebäuden
Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2012, 528	Ertragsteuerliche Behandlung des Schulschwimmens in einem kommunalen Bad
Dipl.-Finw. Bernd Leippe, Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf	DStZ 2012, 283	Steuerrechtliche Behandlung der interkommunalen Kooperation
Dipl.-Finw. Horst Eversberg	DStZ 2012, 278	Steuerwirksame Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der Städte und Gemeinden durch Betriebe gewerblicher Art als Organträger
Dr. Thorsten Boos	DStZ 2012, 267	Änderungen beim Vorsteuerabzug teilunternehmerisch genutzter kommunaler Schwimmbäder unter besonderer Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 02.01.2012
Dipl.-Kfm. Thomas Carl	NWB 2012, 1586	Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel – BFH erweitert unternehmerische Tätigkeit von juristischen Personen des öffentlichen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		Rechts
Dr. Martin Strahl	KÖSDI 2012, 17988	Neues für Gemeinnützige und für Körperschaften des öffentlichen Rechts
Dipl.-Finw. Harald Bott, Dr. Christian Gastl	DStZ 2012, 570	Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Neue Ausrichtung nach alten Maßstäben
RA Marc Tepfer	KommP 2012, 212	Das Einlagemodell als kleiner Querverbund
Prof. Dr. Michael Kloepfer	AbfallR 2012, 261	Zur Entwicklung des Kreislaufwirtschafts- und Abfallrechts in der BRD
Dr. Holger Thärichen	AbfallR 2013, 18	Die Überlassungspflicht für Gewerbeabfälle nach dem neuen Kreislaufwirtschaftsgesetz und der Gewerbeabfallverordnung
Dipl. Kffr.-Dipl. Vw. Anne-Katharina Keyser	KSStZ 2013, 47	Kommunale Kindergärten im Steuerrecht – Eine Bestandsaufnahme nach dem Urteil des BFH vom 12.07.2012 (I R 106/10)
Ass. jur. Andreas Meyer, RA/StB Eike Christian Westermann	BB 2012, 1629	Das Handeln auf privatrechtlicher Grundlagen und die zwingende Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand
StB Monika Welter, RA Peter Ballwieser	DStR 2013, 1492	BFH zu Rückstellungen für Kostenüberdeckungen – Auswirkungen auf Mehrerlösabschöpfung, periodenübergreifender Saldierung und Regulierungskonto?
Dipl.- Vw./-Bw./-Hdl. Martin Kronawitter	ZKF 2013, 247	Besteuerung von Gewinnausschüttungen bei Gemeinden nach Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden
Dipl.-Finw. Harald Bott, Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2013, 886	Betrieb gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Fiktiver Gewinntransfer i.S.d.§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Dipl.-Finw. Hans-Jürgen Rang, Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf	DStZ 2014, 38 (Teil I) DStZ 2014, 68 (Teil II)	Besteuerung kommunaler Sportstätten und Schwimmbäder sowie vergleichbarer Einrichtungen
Dipl.-Finw. Thomas Meurer	MwStR 2014, 49	Alle (zwei) Jahre wieder: BMF regelt den UStAE zum Vorsteuerabzug grundlegend neu
Dipl.-Finw. Andreas Fiand	KStZ 2014, 43	Das BFH-Urteil vom 11.09.2013 – I R 77/13 und die Entscheidung der Finanzverwaltung zur Behandlung des Einlagekontos bei Regiebetrieben
Dipl.-Finw. Thomas Meurer	NWB 2014, 980	Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen bei gemischt genutzten Gebäuden – Kein objektbezogener Bestandsschutz für „Altobjekte“
Dipl.Finw. Thomas Meurer	DStZ 2014, 501	Vorsteuerabzug/-berichtigung sowie Vorsteueraufteilung aus der Sicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf dem neuesten Stand
Dipl.-Bw./-Vw./-Hdl. Martin Kronawitter	ZKF 2014, 169	Steuerliches Einlagekonto und Kapitalertragsteuer bei defizitären, nicht privilegierten Betrieben gewerblicher Art
Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2014, 675	Beteiligung ein jPdöR an einer Personengesellschaft: Besteuerung als BgA, Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer
Prof. Dr. Thomas Mann	KommJur 2014, 321	Die Rechtsprechungsentwicklung zu gewerblichen Abfallsammlungen nach §§ 17, 18 KrWG
MinR Dipl.-Finw. Harald Bott	DStZ 2015, 112	Kapitalertragsteuer bei Leistungen eines Betriebs gewerblicher Art: Fiktiver Gewinntransfer i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG
Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf und Dipl.-Finw. Jochen Bürstinghaus	DStZ 2015, 154	Steuerliche Sichtweise der Finanzverwaltung bei der Beseitigung und Verwertung von Abfällen und Wertstoffen durch kommunale Ent-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		sorgungsträger
Prof. Dr. Joachim Schif- fers	DStZ 2015, 144	Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit und Kapitalertragsteuer
StB Dipl.-Kfm. Dr. Mar- tin Strahl	NWB 2015, 827	Kapitalertragsteuer aufgrund wirt- schaftlicher Tätigkeiten der öffent- lichen Hand
RegDir Christian Sterzin- ger	UVR 2015, 109	Vorsteuerabzug bzw. unentgeltliche Wertabgaben beim Betrieb von Sportstätten durch kommunale Ein- richtungen
Dipl. Finw.-Dipl.Kfm. Ralf Meyer	ZKF 2015, 124	E-Bilanz bei kommunalen BgA
RA Marc Tepfer	KommP spezial 2015, 93	Besteuerung kommunaler Park- raumbewirtschaftung
Dipl. Finw. Andreas Fiand	KStZ 2015, 161	Geld stinkt nicht oder die steuerl. Behandlung d. Abfallentsorgung durch die öffentliche Hand
Dipl.-Finw. Thomas Meu- rer	MwStR 2015, 758	Auswirkungen des § 2b UStG auf den Vorsteuerabzug - was gilt es zu beachten?
Dipl. Finw. Andreas Fiand	KStZ 2015, 229 (Teil I), KStZ 2016, 6 (Teil II)	Das neue BMF-Schreiben zu Aus- legungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG bei Betrieben gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge
RegDir Christian Ster- zinger	UR 2016, 1	Änderungen des Umsatzsteuere- gesetzes durch das Steueränderungs- gesetz 2015
RA/StB Ulf Erik Belcke und RA/StB/FASStRA Eike Christian Wester- mann	BB 2016, 87	Die Besteuerung öffentlicher Un- ternehmen - Die Umsatzsteuerre- form und weitere aktuelle Praxis- hinweise zum Jahresbeginn 2016
RiaBFH Dr. Hans- Hermann Heidner	UR 2016, 45	Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand - Auswirkungen der Recht- sprechung auf die Neuregelung in § 2b UStG
StB Maik Gohlke	dgh 2016, 37	Besteuerung der öffentlichen Hand - kommunale Beistandsleistungen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		in der Steuerpflicht
Dipl. Finw. Thomas Meurer	MwStR 2016, 192	Vorsteuerabzug bei Zusammenhang mit unentgeltlichen (Haupt-) Leistungen?
Dr. Stefan Ronnecker	ZKF 2016, 49	Umsatzbesteuerung interkommunaler Zweckverbände bei sog. Backoffice-Leistungen (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG)
WP/StB Reinhard Noack	UR 2016, 217	Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der dauerdefizitären Einrichtungen von juristischen Personen öffentlichen Rechts, insbesondere von Städten und Gemeinden
Dipl.-Kfm. Dipl.-Bw. Uwe Baldauf	DStZ 2016, 355	Neuregelung der Unternehmereigenschaft öffentlicher Trägerkörperschaften durch das Steueränderungsgesetz 2015
WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2016, 371	Besteuerung von Beteiligungen einer jPdöR an einer Kapitalgesellschaft – aktuelle Bestandsaufnahme unter Berücksichtigung der KStR 2015
RAin/StBin Kirsten Krogoll und RAin/StBin Ulrike Slotty - Harms	UVR 2016, 180	Einführung des § 2b UStG: Darstellung der Neuregelung und damit verbundener Zweifelsfragen sowie der Risiken und Chancen für die öffentliche Hand
StB Dipl.-Kfm. Dr. Martin Strahl	KösdI 2016, 19838	Steuerabzug nach § 50a EStG und Unternehmereigenschaft – Neue Brennpunkte der Besteuerung der öffentlichen Hand
MinR Dipl.-Finw. Harald Bott	DStZ 2016, 480	Partielle Steuerpflicht und Kapitalertragsteuer: „Nachbelastung des unternehmerischen Gewinns aus Betrieb gewerblicher Art und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb als fiktiver Gewinntransfer i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG
Dipl.-Finw. Matthias Renz und Jörg Pfefferle	NWB 2016, 1961	Umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen im kommunalen Be-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		reich“ - BFH beurteilt Zahlung zur Deckung der Betriebskosten als Entgelt
WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2016, 535	Besteuerung von Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft
StB Dipl.-Finw. Maik Gohlke und RA Peter Lindt	DB 2017, 1927	Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft.
Dipl.-Finw. Harald Bott / WP/StB Dr. Christian Gastl	DStZ 2018, 491	Ausschüttungsfiktion i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und Rücklagenbildung bei Regiebetrieben
WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2017, 600	BMF-Schreiben vom 21.06.2017 zur Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft
Dipl.-Kfm., Dipl.-Bw. Uwe Baldauf	DStZ 2017, 867	Besteuerung von Hilfsgeschäften bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts
Dipl. Kfm., Dipl.-Finw. Ralf Meyer	DStZ 2018, 263	Kapitalertragsteuer und Verwendungsfestschreibung bei dauerdefizitären Betrieben gewerblicher Art
RiFG Dr. Fabian Schmitz-Herscheidt	NWB 2017, 3196	Nachträgliche Berichtigung des steuerlichen Einlagekontos – Vorsorge ist besser als Heilung!
Prof. Dr. Oliver Teufel	UStB 2018, 46	Der präzise Vorsteuerabzug aus dem Erwerb eines zu vermietenden Gebäudes
StB Christoph Brüggen und Lukas Bien	Versorgungswirtschaft 2018, 107	Umsatzsteuerliche Behandlung des Kommunalrabatts
Dipl. Finw. RD Christian Sterzinger	UR 2018, 377	Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung der öffentlichen Hand unter Berücksichtigung der Schlussanträge vom 19.04.2018 in der Rs. C-140/17
WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2018, 417	Aktuelle Praxisfragen zur Spartenrechnung bei kommunalen Eigenge-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Schiffers		sellschaften nach § 8 Abs. 9 KStG – Abgrenzung der Sparten, Spartenrechnung und Organschaft
Dipl.-Finw. RD Christian Sterzinger	UR 2018, 546	Umsatzsteuer und Friedhöfe
WP/StB/Dipl.-Ing. Andreas Jürgens und Dipl.-Jur. Matthias Menebröcker	WPg 2018, 1118	Bundesfinanzhof erleichtert Rücklangenbildung bei Regiebetrieben – Besprechung der Urteile vom 30.01.2018 (Az.: VIII R 15/16 , VIII R 42/15 und VIII R 75/13)
Dipl. Finw. Andreas Fiant	KStZ 2018, 181	Das BMF-Schreiben vom 21.06.2017 zur Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft im Spiegel der praktischen Anwendung
Prof. Dr. Jürgen W. Hiddien und Prof. Dr. Volker Versin	SteuerStud 2018, 676	Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft – Besonderheiten bei der Beteiligung öffentlicher Unternehmungen
WP/StB Gerhard Kraft	Ubg 2018, 582	Rückwirkungen der BFH-Entscheidungen VIII R 75/13 , VIII R 42/15 und VIII R 15/16 auf die Bemessung der Kapitalertragsteuer bei einem Regiebetrieb „Beteiligung an einer KG“
Röhrbein, Jens	UVR 2018, 333	Nachträglicher Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand bei nicht eindeutiger anfänglicher Zuordnung nur in engen Grenzen – Folgen des EuGH-Urteils in der Rechtssache Gmina Ryjewo (C-140/17)

37 Linksammlung

Mit der nachstehend begonnenen Linksammlung werden Webseiten benannt, die für die Besteuerung der jPdöR wichtige Hintergrundinformationen bieten.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die vorgeschlagenen Links führen teilweise zu Internetseiten von anderen Anbietern und stellen deren eigene Veröffentlichungen dar. Wir bitten zu beachten, dass der Inhalt der dort veröffentlichten Beiträge nicht zwingend mit der Verwaltungsmeinung übereinstimmen muss.

Sollten Gesetzestexte über das Internet abgerufen werden, so ist die Vollständigkeit, Richtigkeit und Aktualität des Textes zu überprüfen.

Sofern einige der aufgeführten Links nicht mehr funktionieren oder sofern die Aufnahme weiterer Links für sinnvoll gehalten wird, bitten wir um entsprechende Nachricht.

Titel	Link
Bundesgesetze	http://www.gesetze-im-internet.de/index.html
Landesgesetze und Verordnungen	http://www.rechts-links.com
Aktuelle BMF-Schreiben	http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_54/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/node.html
Verband kommunaler Unternehmen	http://www.vku.de/
Ernst & Young - Hochschulnewsletter	Branche - Government & Public Sector - Hochschulkompetenzteam - Ernst & Young - Deutschland
Ernst & Young - Public Services Newsletter	Branche - Government & Public Sector - Home - Ernst & Young - Deutschland
Pwc Public Services Newsletter	https://www.pwc.de/de/newsletter/branchenregulierung/pwcpublish-services.html
Steuern in Forschung und Praxis e. V. (Uni Freiburg)	TAX Net > Besteuerung von Hochschulen: Home

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

38 Abkürzungsverzeichnis

6. EG-RL	Sechste Richtlinie (77/388/EWG) des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (bis 31.12.2006)
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn	Abschnitt
AEAO	Anwendungserlass-Abgabenordnung
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AMG	Gesetz über den Verkehr mit Arzneimitteln
AO	Abgabenordnung
AöR	Anstalten öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
BA	Betriebsausgabe
BBauG	Bundesbaugesetz
betr.	betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BgA	Betrieb gewerblicher Art

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Drucksache des Deutschen Bundestages
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BV-vergleich	Betriebsvermögensvergleich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	das heißt
DSD	Duales System Deutschland
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EigVO-NRW	Eigenbetriebsverordnung - Nordrhein-Westfalen
EK	Eigenkapital
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStH	Einkommensteuer-Handbuch
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzminister
FMK	Finanzministerkonferenz
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GO NRW	Gemeindeordnung-Nordrhein-Westfalen
grds.	grundsätzlich
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
H	Hinweise
HFR	Höchstrichterliche-Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

HRefG	Handelsrechtsreformgesetz
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
i. R.	im Rahmen
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
jPdöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
KapGes	Kapitalgesellschaft
KapSt	Kapitalertragsteuer
kfm.	kaufmännisch
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KrW-/AbfG	Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz
KrWG	Kreislaufwirtschaftsgesetz (ab 01.06.2012)
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
lfd.	laufende
LFoG	Landesforstgesetz NRW

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

m. E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
MwStSystRL	Richtlinie (2006/112/EG) des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie, gültig ab 01.01.2007)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
o.a.	oben angegeben
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
PBefG	Personenbeförderungsgesetz
PersGes	Personengesellschaft
Rdn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
RegG-NRW	Regionalisierungsgesetz Nordrhein-Westfalen
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

s.o.	siehe oben
sog.	so genannte
Spk	Sparkasse
SpkG	Sparkassengesetz
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
TW	Teilwert
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
UntStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuerrecht
VerpackV	Verpackungsverordnung
Vfg	Verfügung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VHS	Volkshochschule
v. H.	vom Hundert
v. T.	vom Tausend
VZ	Veranlagungszeitraum
WbG	Weiterbildungsgesetz
Wj.	Wj
z.B.	zum Beispiel
ZKF	Zeitschrift für Kommunal финанzen (Zeitschrift)
z. Zt.	zurzeit

Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen

Standort Münster
Albersloher Weg 250
48155 Münster

Standort Köln
Riehler Platz 2
50668 Köln

www.ofd-nrw.de