



MDg Christoph Weiser  
Unterabteilungsleiter IV C

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-4685

FAX +49 (0) 30 18 682-884685

E-MAIL IVC7@bmf.bund.de

DATUM 12. November 2009

BETREFF **Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

BEZUG Sitzung KSt/GewSt III/09 zu TOP I/4;  
BMF-Schreiben vom 8. Oktober 2009  
- IV C 7 - S 2706/08/10004 (2009/0648518) -

GZ **IV C 7 - S 2706/08/10004**

DOK **2009/0742398**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Zu Anwendungsfragen zu den Regelungen zur Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art (BgA) und Eigengesellschaften der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) durch das Jahressteuergesetz 2009 nehme ich nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder wie folgt Stellung:

<b>A. Zusammenfassung von BgA</b> .....	4
<b>I. Allgemeines</b> .....	4
<b>II. Versorgungsbetriebe</b> .....	6
1. Allgemeines .....	6
2. Selbständiger Netzbetrieb .....	6
3. Telekommunikationsbetrieb .....	7
4. Photovoltaikanlage .....	7
<b>III. Verpachtungs-BgA</b> .....	7
<b>IV. Fortgelten bisheriger verbindlicher Auskünfte oder Zusagen</b> .....	7
<b>B. Allgemeine Grundsätze der Einkommensermittlung eines BgA</b> .....	8
<b>C. Sonderregelung zum Ausschluss einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Absatz 7 KStG)</b> .....	8

<b>I.</b>	<b><i>Begünstigte Betriebe</i></b> .....	8
1.	<i>BgA</i> .....	8
2.	<i>Eigengesellschaften</i> .....	9
a)	Allgemeines .....	9
b)	Stimmrechtsverhältnisse .....	9
c)	Verlusttragung .....	9
<b>II.</b>	<b><i>Begünstigte Dauerverlustgeschäfte</i></b> .....	10
1.	<i>Allgemeines</i> .....	10
2.	<i>Voraussetzung für ein „wirtschaftliches“ Dauerverlustgeschäft</i> .....	11
3.	<i>Einzelne begünstigte „wirtschaftliche“ Dauerverlustgeschäfte</i> .....	12
a)	Verkehrsbereich .....	12
b)	Umweltbereich .....	12
c)	Sozialbereich .....	12
d)	Kulturbereich .....	12
e)	Bildungsbereich .....	12
f)	Gesundheitsbereich .....	12
4.	<i>„Hoheitliche“ Dauerverlustgeschäfte einer Kapitalgesellschaft</i> .....	13
<b>III.</b>	<b><i>Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung bei nicht begünstigten Dauerverlustgeschäften</i></b> .....	14
<b>IV.</b>	<b><i>Anwendungsregelungen</i></b> .....	14
<b>V.</b>	<b><i>Anwendung der Grundsätze des § 8 Absatz 7 KStG auf Personengesellschaften mit Dauerverlustgeschäften</i></b> .....	15
1.	<i>Juristische Person des öffentlichen Rechts ist Gesellschafterin der Personengesellschaft</i> .....	15
a)	Allgemeines .....	15
b)	Personengesellschaft unterhält ausschließlich ein Dauerverlustgeschäft .....	15
c)	Personengesellschaft unterhält neben einem Dauerverlustgeschäft auch andere Geschäftsbereiche .....	16
2.	<i>Kapitalgesellschaft ist Gesellschafterin der Personengesellschaft</i> .....	16
<b>D.</b>	<b><i>Verlustnutzungen bei zusammengefassten BgA (§ 8 Absatz 8 KStG)</i></b> .....	16
<b>E.</b>	<b><i>Spartentrennung bei Eigengesellschaften (§ 8 Absatz 9 KStG)</i></b> .....	17
<b>I.</b>	<b><i>Allgemeines</i></b> .....	17
<b>II.</b>	<b><i>Sparteneinteilung</i></b> .....	18
1.	<i>Einzelne Sparten</i> .....	18
2.	<i>Ergebnisermittlung der Sparten</i> .....	20
3.	<i>Behandlung allgemeiner Verwaltungs- und Servicekosten</i> .....	21
4.	<i>Zinsschranke</i> .....	22
5.	<i>Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft</i> .....	22
6.	<i>Verlustabzug bei der Kapitalgesellschaft</i> .....	22
<b>F.</b>	<b><i>Sonderregelungen bei Organschaftsgestaltungen</i></b> .....	22

<b>I.</b>	<b><i>Allgemeines</i></b> .....	22
<b>II.</b>	<b><i>Organträger ist ein BgA</i></b> .....	23
<b>G.</b>	<b>Gewerbsteuerliche Regelungen</b> .....	23
<b>I.</b>	<b><i>Ermittlung des Gewerbeertrags bei Betrieben der öffentlichen Hand und Eigengesellschaften</i></b> .....	23
<b>II.</b>	<b><i>Gewerbsteuerliche Zusammenfassung von Betrieben der öffentlichen Hand</i></b> .....	24

## A. Zusammenfassung von BgA

### I. Allgemeines

- 1 Durch § 4 Absatz 6 KStG werden die bisherigen Verwaltungsgrundsätze für die Zusammenfassung von BgA gesetzlich festgeschrieben. Die Grundsätze des R 7 Absatz 1 und des H 7 KStH sind weiter anzuwenden, soweit im Folgenden nichts Abweichendes gesagt wird. Eine Zusammenfassung nach anderen Grundsätzen ist steuerlich nicht anzuerkennen. Die jPöR hat jeweils ein Wahlrecht, ob und in welchem Umfang sie bestehende BgA im Einzelfall nach diesen Grundsätzen steuerlich zusammenfasst oder eine Zusammenfassung beibehält (wegen der Zusammenfassung in einer Eigengesellschaft vgl. Rdnr. 68). Eine steuerliche Zusammenfassung nach § 4 Absatz 6 Satz 1 KStG setzt keine organisatorische Zusammenfassung der BgA durch die jPöR voraus.
- 2 *Beispiel:*  
*Die Stadt unterhält die zwei getrennt von einander organisierten Bäder-Ämter A und B. Im Amt A werden die Bäder Süd und Ost und im Amt B die Bäder Nord und West verwaltet.*  
*Die Ämter A und B bilden jeweils Einrichtungen i. S. d. § 4 Absatz 1 KStG, die jeweils einen BgA darstellen. Die Stadt kann die beiden BgA in Folge ihrer Gleichartigkeit steuerlich zu einem BgA zusammenfassen.*
- 3 Für den zusammengefassten BgA muss steuerlich eine eigenständige Gewinnermittlung vorgenommen werden.
- 4 Die einzelnen in § 4 Absatz 6 Satz 1 KStG aufgeführten Zusammenfassungstatbestände sind jeweils getrennt zu prüfen. Dabei sind Versorgungs- und Verkehrsbetriebe nicht bereits schon deshalb als gleichartig anzusehen, weil sie in § 4 Absatz 3 KStG genannt sind. Dagegen sind die in § 4 Absatz 3 KStG aufgeführten Versorgungsbetriebe gleichartig.
- 5 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 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG muss die Voraussetzung „von einigem Gewicht“ jedoch im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen.

6 Soll ein nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG zusammengefasster BgA nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 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 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 oder 3 KStG zusammengefasster BgA nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 KStG mit einem anderen BgA weiter zusammengefasst werden, setzt dies voraus, dass beide BgA als gleichartig anzusehen sind.

7 *Beispiel 1:*

*Die Stadt unterhält die Bäder Ost, West und Nord als jeweils eigenständige BgA. Am Bad Ost haben die Stadtwerke ein Blockheizkraftwerk errichtet. Zwischen diesem Bad und den Stadtwerken besteht hiernach eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht.*

*Die Stadtwerke (mit dem Blockheizkraftwerk) sind ein Versorgungs-BgA. Die Bäder bilden jeweils eigenständige BgA, die, weil gleichartig, zu einem Gesamt-Bad-BgA zusammengefasst werden können. Eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht nur zum Bad Ost. Eine Zusammenfassung des Versorgungs-BgA mit dem Gesamt-Bad-BgA nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG ist möglich, da zumindest mit dem Bad Ost eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht, diese muss zusätzlich aber zum zusammengefassten Gesamt-Bad-BgA nach der Gesamtschau von einigem Gewicht sein. Wegen Gleichartigkeit könnten aber auch nur die BgA Bad West und Nord zu einem Doppelbad-BgA zusammengefasst und daneben könnten die Stadtwerke mit dem BgA Ost nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG zu einem gesonderten Versorgungs-Bad-BgA zusammengefasst werden.*

8 *Beispiel 2:*

*Die Stadt verwaltet die Bäder Ost, West und Nord in einem Bäder-Amt (eine Einrichtung i. S. d. § 4 Absatz 1 Satz 1 KStG). Am Bad Ost (ein großes Bad) ist ein kleines Blockheizkraftwerk errichtet. Zwischen diesem Großbad und dem Blockheizkraftwerk besteht hiernach eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht, bei dem wegen der unterschiedlichen Dimension der zusammengefassten Betriebe der Badbetrieb das Gepräge gibt. Daneben unterhält die Stadt einen Verkehrsbetrieb.*

*Der Verkehrsbetrieb ist ein Verkehrs-BgA. Das Blockheizkraftwerk ist isoliert betrachtet ein Versorgungs-BgA. Beide BgA können nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 KStG zusammengefasst werden. Die in dem Bäder-Amt verwalteten Bäder bilden als Einrichtung einen BgA. Zu diesem Bäder-BgA besteht keine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht. Diese besteht nur zum Großbad Ost und dem eigenständigen Versorgungs-BgA. Eine Zusammenfassung dieses Versorgungs-BgA nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG mit dem Großbad Ost wäre nur möglich, wenn es verwaltungsmäßig aus dem Bäder-Amt herausgelöst und zu einem eigenständigen BgA verselbständigt würde. In diesem Fall würde der zusammengefasste Großbad Ost-Blockheizkraftwerk-BgA nicht als Versorgungsbetrieb gelten, weil ihm der Bäderbereich das Gepräge gibt; eine Zusammenfassung mit dem Verkehrs-BgA nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 KStG scheidet aus.*

## **II. Versorgungsbetriebe**

### *1. Allgemeines*

9 Versorgungsbetriebe i. S. d. § 4 Absatz 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.

10 § 4 Absatz 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 Absatz 3 KStG nicht erfasst. Hierunter fallen insbesondere Dienstleistungen im Bereich der Wartung von Kundenanlagen oder der Betrieb einer Anlage beim Kunden (sog. Contracting) sowie der Energieberatung. Diese Tätigkeiten führen grundsätzlich zu einem gesonderten BgA, der ggf. nach den übrigen Voraussetzungen des § 4 Absatz 6 KStG mit dem Versorgungs-BgA oder anderen BgA zusammengefasst werden kann.

### *2. Selbständiger Netzbetrieb*

11 Die bloße Überlassung eines gesamten Leitungsnetzes (z. B. Strom-, Gas- oder Wasserleitungen) durch die jPöR an einen rechtlich selbständigen Versorger, bei der der Versorger auch für den Unterhalt der Leitungen verantwortlich ist, stellt grundsätzlich eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar, die aber regelmäßig die Tatbestände des Verpachtungs-BgA i. S. d. § 4 Absatz 4 KStG erfüllt. Werden nur Teile eines Leitungsnetzes überlassen, liegen aber die personellen und sachlichen Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung (vgl. R 15.7 Absatz 4 EStR) vor, ist dieser Netzbetrieb (Besitzbetrieb) ein BgA i. S. d. § 4 Absatz 1 KStG.

12 Ein Netzbetrieb ist ein Versorgungsbetrieb i. S. d. § 4 Absatz 3 KStG. Entsprechendes gilt für Netzverpachtungs-BgA und Netzbesitz-BgA.

### *3. Telekommunikationsbetrieb*

- 13 Das Unterhalten eines öffentlichen Telekommunikationsbetriebs durch die jPöR führt zwar zu einem BgA, stellt aber keinen Versorgungsbetrieb i. S. d. § 4 Absatz 3 KStG dar.

### *4. Photovoltaikanlage*

- 14 Der Betrieb einer Photovoltaikanlage begründet einen Versorgungsbetrieb i. S. d. § 4 Absatz 3 KStG.

## **III. Verpachtungs-BgA**

- 15 Ein Verpachtungs-BgA i. S. d. Fiktion des § 4 Absatz 4 KStG liegt nur vor, wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter die wesentlichen Grundlagen des Betriebs ausmachen, mit denen der Pächter sogleich ohne größere Vorkehrungen einen Gewerbebetrieb ausüben kann (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 1990, BStBl II S. 1100).
- 16 Für die Frage, ob ein Verpachtungs-BgA mit einem anderen Verpachtungs-BgA oder einem BgA i. S. d. § 4 Absatz 1 KStG zusammengefasst werden kann, ist nicht auf die Verpachtungstätigkeit, sondern auf die Tätigkeit des Pächters abzustellen.
- 17 Werden dagegen nicht alle wesentlichen Grundlagen an den Pächter überlassen, liegt kein Verpachtungs-BgA, sondern grundsätzlich eine Vermögensverwaltung vor. Erfüllt eine derartige Verpachtung aber die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung (vgl. R 15.7 Absatz 4 EStR), stellt sie eine gewerbliche Tätigkeit dar, die zu einem BgA i. S. d. § 4 Absatz 1 KStG führt.
- 18 Eine Zusammenfassung dieser BgA kann nicht nach den für Verpachtungs-BgA geltenden Grundsätzen (vgl. Rdnr. 16) vorgenommen werden. Es ist zu prüfen, ob der Besitz-BgA mit der Verpachtung des oder der Wirtschaftsgüter im Einzelfall die Zusammenfassungsvoraussetzungen des § 4 Absatz 6 KStG erfüllt.

## **IV. Fortgelten bisheriger verbindlicher Auskünfte oder Zusagen**

- 19 Die gesetzliche Festschreibung der bisherigen Verwaltungsgrundsätze für die Zusammenfassung von BgA hat keine Rechtsänderung im Sinne des AEAO zu § 89 AO, Nr. 3.6.4 zur Folge. Sind auf der Grundlage der bisherigen Verwaltungsauffassung im

Einzelfall verbindliche Auskünfte erteilt worden, verlieren diese allein durch das Inkrafttreten des § 4 Absatz 6 KStG nicht ihre Bindungswirkung.

20 Sind verbindliche Auskünfte im Einzelfall für die Zukunft aufzuheben, sind bisher festgestellte Verlustvorträge sachgerecht den nicht mehr zusammenfassbaren BgA zuzuordnen.

## **B. Allgemeine Grundsätze der Einkommensermittlung eines BgA**

21 Die jPöR ist mit ihrem BgA nach § 1 Absatz 1 Nummer 6 i. V. m. § 4 KStG bereits dann subjektiv unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn der BgA nur mit Einnahmeerzielungsabsicht betrieben wird, ein Totalgewinn aber nicht zu erwarten ist. § 8 Absatz 1 Satz 2 KStG stellt klar, dass auch in einem solchen Fall grundsätzlich ein Einkommen zu ermitteln ist. Hierbei gelten die Einkommensermittlungsvorschriften des EStG bzw. des KStG einschließlich § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG, von dessen Anwendung nur unter den Voraussetzungen des § 8 Absatz 7 KStG abgesehen werden kann.

## **C. Sonderregelung zum Ausschluss einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Absatz 7 KStG)**

### ***I. Begünstigte Betriebe***

#### ***1. BgA***

22 Die Sonderregelung des § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 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 Nummer 4 Satz 2 KStG). Handelt es sich um einen BgA, der in Folge einer Zusammenfassung i. S. d § 4 Absatz 6 KStG entstanden ist, muss dieser BgA ein Dauerverlustgeschäft unterhalten.

23 Werden auf Grund der Sonderregelung die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht gezogen, ist insoweit auch § 20 Absatz 1 Nummer 10 EStG nicht anzuwenden.



## 2. Eigengesellschaften

### a) Allgemeines

- 24 Von der Sonderregelung des § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 KStG erfasst wird eine Kapitalgesellschaft, die ein Dauerverlustgeschäft unterhält. Dies gilt auch, wenn sie Organträger ist und das Dauerverlustgeschäft von der Organgesellschaft unterhalten wird (§ 15 Satz 1 Nummer 4 Satz 2 KStG).
- 25 Werden auf Grund der Sonderregelung die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht gezogen, ist insoweit auch § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG nicht anzuwenden.

### b) Stimmrechtsverhältnisse

- 26 Die Mehrheit der Stimmrechte muss unmittelbar oder mittelbar auf jPöR entfallen. Stimmrechtsvereinbarungen sind zu beachten. Es ist nicht notwendig, dass die Stimmrechte nur bei einer jPöR liegen. Die jeweilige jPöR kann auch in einem Mitgliedstaat der EU oder der EWR ansässig sein.
- 27 Bei mittelbarer Beteiligung muss auf jeder Stufe der Beteiligungskette die Mehrheit der Stimmrechte vermittelt werden.

### c) Verlusttragung

- 28 Die gesamten Verluste aus den einzelnen Dauerverlustgeschäften, die sich handelsrechtlich vor Verlustübernahme oder einer anderweitigen Verlustkompensation ergeben, müssen nachweislich von der jPöR als Gesellschafter getragen werden. Dies gilt auch, wenn sich bei der Gesellschaft selbst handelsrechtlich in der Summe kein Verlust ergibt. Für die Tragung der Verluste ist es nicht notwendig, dass die Verluste jährlich seitens der jPöR mittels Einlagen ausgeglichen werden. Es reicht aus, dass sie von der jPöR wirtschaftlich im Ergebnis getragen werden. Maßgebend sind die Verhältnisse des Einzelfalls. Sind mehrere jPöR Gesellschafter, bemisst sich die jeweilige Verlusttragungspflicht nach der Beteiligungsquote dieser Gesellschafter.
- 29 Unterhält die Kapitalgesellschaft neben einem Dauerverlustgeschäft auch eine gewinnbringende Tätigkeit, werden die Ergebnisse regelmäßig gesellschaftsintern verrechnet. Die jPöR als Mitgesellschafterin trägt die Verluste aus der

Verlusttätigkeit nur in Höhe des auf sie entsprechend ihrer Beteiligungsquote entfallenden Anteils am Ergebnis aus der Gewinntätigkeit. Den gesamten sich aus der Verlusttätigkeit ergebenden Verlust trägt sie nur, wenn sie auch den darüber hinausgehenden Verlust aus der Verlusttätigkeit nach den Grundsätzen der Rdnr. 28 trägt. Entsprechendes gilt, wenn die Tätigkeiten in verschiedenen Eigengesellschaften ausgeübt werden, die z. B. in einer Holdingstruktur gesellschaftsrechtlich verbunden sind.

30

*Beispiel:*

*An einer GmbH ist die Gemeinde G zu 51 % und der Private P zu 49 % beteiligt. Die GmbH betreibt ÖPNV mit Jahresverlusten von 100 und die Stromversorgung mit Jahresgewinnen von 100.*

*Damit bei der GmbH § 8 Absatz 7 KStG angewendet werden kann, muss sich G verpflichten, den jährlich rechnerisch auf P entfallenden Verlustanteil aus dem Dauerverlustgeschäft ÖPNV in Höhe von 49 zu tragen, z. B. durch Einlagen. Leistet sie diese Einlagen, dürfen diese im Falle einer Liquidation nicht an G, sondern nur an P ausgekehrt werden.*

31

Ist ein BgA Organträger einer Kapitalgesellschaft, trägt der BgA auf Grund des Ergebnisabführungsvertrags die Verluste jährlich voll; der Tatbestand des § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 KStG ist damit erfüllt.

32

Die auf Grund § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 KStG getroffenen Verlusttragungsvereinbarungen lassen die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 7. Dezember 2000 (BStBl I 2001 S. 47) unberührt. Danach ist bei einer disquotalen Verlusttragung der jPöR für die Anerkennung einer disquotalen Gewinnverteilung eine „besondere Leistung“ des privaten Gesellschafters erforderlich.

## **II. Begünstigte Dauerverlustgeschäfte**

### *1. Allgemeines*

33

Für die Frage, ob die Sonderregelung zur Anwendung kommt, ist zunächst erforderlich, dass beim BgA bzw. der Eigengesellschaft eine Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung vorliegt, die den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG erfüllt. Die Sonderregelung erfasst nur Vermögensminderungen bzw. verhinderte Vermögensmehrungen, soweit sie auf dem Unterhalten eines Dauerverlustgeschäfts aus den in § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG genannten Gründen beruhen. Hierbei handelt es sich um „wirtschaftliche“ Dauerverlustgeschäfte (vgl. Rdnrn. 36 bis 49) und „hoheitliche“ Dauerverlustgeschäfte (vgl. Rdnrn. 50 bis 51). Für Vermögensminderungen

bzw. verhinderte Vermögensmehrungen aus anderen Gründen, gelten die allgemeinen Grundsätze des § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG.

34

*Beispiel:*

*Der Verkehrsbetrieb, der einen Betriebsverlust von 100.000 € erzielt, überlässt seiner Trägerkommune ein Grundstück, für das eine Marktmiete von jährlich 1.000 € zu erzielen wäre, für 100 €.*

*In Höhe von 900 € liegt eine Vermögensminderung vor, die nach § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt. Durch die Einkommenshinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung ergibt sich nur ein negatives Einkommen von 99.100 €. Dieses unterfällt der Sonderregelung des § 8 Absatz 7 KStG.*

35

Liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, trifft die Feststellungslast für die Anwendung der Sonderregelung den Steuerpflichtigen.

## 2. Voraussetzung für ein „wirtschaftliches“ Dauerverlustgeschäft

36

Ein Dauerverlustgeschäft i. S. d. § 8 Absatz 7 Satz 2 erster Halbsatz KStG setzt zum einen voraus, dass eine wirtschaftliche Betätigung aus den aufgeführten politischen Gründen ohne kostendeckende Entgelte unterhalten wird, und zum anderen der dabei entstehende Verlust ein Dauerverlust ist. Entsprechendes gilt, wenn die Entgelte nur zu einem ausgeglichenen Ergebnis führen. Ein Dauerverlust liegt vor, wenn auf Grund 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 Betriebsvermögensmehrungen, 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. November 1989, BStBl 1990 II S. 452, 454). Maßgebend ist ausschließlich das Ergebnis aus der Geschäftstätigkeit selbst, d. h. unter Berücksichtigung allein des hierfür notwendigen Betriebsvermögens.

37

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

38

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

39

§ 8 Absatz 7 KStG ist ab dem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden, ab dem ein Dauerverlustgeschäft i. S. d. Rdnr. 36 nicht mehr vorliegt. Die Frage, ob die

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

### 3. Einzelne begünstigte "wirtschaftliche" Dauerverlustgeschäfte

40 § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG enthält eine abschließende Aufzählung der Gründe, aus denen ein kostendeckendes Entgelt nicht erhoben wird. Die begünstigten wirtschaftlichen Geschäfte müssen den folgenden Bereichen zuzurechnen sein, denen die genannten Betätigungen beispielhaft zuzuordnen sind:

#### a) Verkehrsbereich

41 ÖPNV, Flughafenbetriebe, Parkraumbewirtschaftung, Hafen- und Fährbetriebe.

#### b) Umweltbereich

42 Gewerbemüllentsorgung (soweit im Einzelfall nicht hoheitlich).

#### c) Sozialbereich

43 Kindergärten, Tageseinrichtungen für Kinder, Einrichtungen der Jugend- und Erwachsenenhilfe, Senioreneinrichtungen; Wirtschaftsförderung ist keine sozialpolitische Tätigkeit; sie zählt nicht zu den in § 8 Absatz 7 Satz 2 aufgeführten Bereichen.

#### d) Kulturbereich

44 Bibliotheken, Zoologische Gärten, Museen, kulturelle Ausstellungen, Kinos, Opern, Theater, Bühnen, Orchester.

#### e) Bildungsbereich

45 Schulen und Kurstätigkeit von Kammern (soweit nicht hoheitlich) oder Volkshochschulen.

#### f) Gesundheitsbereich

46 Krankenhäuser, Bäder, Kuranlagen, Sportanlagen; Beherbergungsbetriebe zählen nicht zum Gesundheitsbereich.

47

Die Begünstigung setzt voraus, dass der BgA oder die Kapitalgesellschaft die Geschäfte selbst tätigen. Überlässt der BgA oder die Kapitalgesellschaft nur Wirtschaftsgüter an Dritte, damit diese vergleichbare Geschäfte tätigen können, liegt grundsätzlich bei dem BgA oder der Kapitalgesellschaft kein begünstigtes Geschäft vor (z. B. die Überlassung einer Multifunktionshalle an verschiedene Veranstalter). Führt die Überlassung durch die jPöR zur Fiktion des (dauerdefizitären) Verpachtungs-BgA (§ 4 Absatz 4 KStG) und übt in diesen Fällen der Pächter selbst ausschließlich die in § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten aus, ist § 8 Absatz 7 KStG auf den Verpachtungs-BgA anzuwenden. Entsprechendes gilt, wenn verschiedene Pächter jeweils selbst ausschließlich die in § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten ausüben.

48

*Beispiel 1 :*

*JPöR betreibt ihr Theater nicht selbst, sondern überlässt es nebst Inventar an eine Theatergesellschaft oder wechselnde private Theatergesellschaften und erhebt aus kulturpolitischen Gründen keine kostendeckende Pacht. Die Überlassung führt zu einem dauerdefizitären Verpachtungs-BgA auf den § 8 Absatz 7 KStG anzuwenden ist.*

49

*Beispiel 2:*

*JPöR unterhält mit einer Multifunktionshalle, die mit Erbringung erheblicher zusätzlicher Leistungen (z. B. Bühnen- und Tribünenauf- und -abbau, Reinigung, Sicherheitsdienst etc.) an unterschiedliche Nutzer zu deren Zwecken (z. B. Theateraufführung, Kongressveranstaltung oder Parteitag) überlassen wird, einen BgA; kostendeckende Erlöse werden nicht erhoben.*

*Das Unterhalten der Halle ist ein BgA i. S. d. § 4 Absatz 1 KStG, der kein in § 8 Absatz 7 Satz 2 aufgeführtes Dauerverlustgeschäft betreibt.*

#### 4. „Hoheitliche“ Dauerverlustgeschäfte einer Kapitalgesellschaft

50

Hoheitliche Tätigkeiten führen bei der jPöR nicht zu einem BgA (vgl. § 4 Absatz 5 Satz 1 KStG); Verluste im Rahmen dieser Tätigkeit, sind für die jPöR steuerlich irrelevant. Derartige Verlustgeschäfte sind allerdings nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 22. August 2007 (BStBl II S. 961) im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen, wenn sie von einer Kapitalgesellschaft getätigt werden. Handelt es sich bei der Verlusttätigkeit um Dauerverlustgeschäfte (vgl. Rdnr. 33), ist bei der Kapitalgesellschaft nach § 8 Absatz 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG die Rechtsfolge der verdeckten Gewinnausschüttung nicht zu ziehen. Das gilt z. B. für das Schulschwimmen in einem von der Kapitalgesellschaft betriebenen öffentlichen Bad.

51

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 Absatz 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.

### ***III. Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung bei nicht begünstigten Dauerverlustgeschäften***

52

Liegt kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft i. S. d. § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG vor, gelten die allgemeinen Grundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung des § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG. Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 22. August 2007 (a. a. O.) wird das Dauerverlustgeschäft ohne Verlustausgleich im Interesse des Gesellschafters der Eigengesellschaft unterhalten. In Höhe des Verlustes kommt es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Für BgA und dessen Verhältnis zur Trägerkörperschaft gilt Entsprechendes. Maßgebend für die Bemessung der verdeckten Gewinnausschüttung 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 verdeckten Gewinnausschüttung.

53

In Fällen, in denen nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 7. Dezember 2007, BStBl I S. 905, in Veranlagungszeiträumen vor 2009 eine verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen ist, gelten vorstehende Grundsätze entsprechend.

### ***IV. Anwendungsregelungen***

54

§ 8 Absatz 7 KStG ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden (vgl. § 34 Absatz 6 Satz 4 KStG). Ist im Einzelfall vor dem 18. Juni 2008 (Tag der Kabinetttbefassung zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009) zu Gunsten der Steuerpflichtigen nach anderen als den in § 8 Absatz 7 KStG enthaltenen Grundsätzen verfahren worden, sind diese Grundsätze grundsätzlich bis einschl. Veranlagungszeitraum 2011 weiter anzuwenden (vgl. § 34 Absatz 6 Satz 5 KStG). § 34 Absatz 6 Satz 5 KStG kommt allerdings nur zur Anwendung, wenn diese Grundsätze den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen bzw. der bisherigen Rechtslage nicht entgegenstanden.

- 55 Die Übergangsregelung kommt hiernach zur Anwendung, wenn im Einzelfall vor dem 18. Juni 2008 die Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nicht gezogen worden sind,
- 56 - bei anderen als in § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG aufgeführten Dauerverlustgeschäften. Die insoweit bis Veranlagungszeitraum 2011 festgestellten Verlustvorträge sind auch - vorbehaltlich § 8 Absatz 8 und 9 KStG - in den folgenden Veranlagungszeiträumen nach Maßgabe des § 10d EStG bzw. § 8c KStG nutzbar,
- 57 - bei einer Kapitalgesellschaft, bei der die Stimmrechtsverhältnisse und/oder die Verlusttragungsregelungen nicht den Vorgaben des § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 KStG entsprechen.
- 58 Entsprechen bei der Kapitalgesellschaft die Stimmrechtsverhältnisse und die Verlusttragungsregelungen vor dem 18. Juni 2008 den Vorgaben des § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 KStG und trifft dies bei mindestens einer der Maßgaben zu einem Zeitpunkt nach dem 18. Juni 2008 nicht mehr zu, so kann die Kapitalgesellschaft ab dem Veranlagungszeitraum der Veränderung die Übergangsregelung des § 34 Absatz 6 Satz 5 KStG nicht in Anspruch nehmen (§ 34 Absatz 6 Satz 6 KStG).

***V. Anwendung der Grundsätze des § 8 Absatz 7 KStG auf Personengesellschaften mit Dauerverlustgeschäften***

*1. Juristische Person des öffentlichen Rechts ist Gesellschafterin der Personengesellschaft*

a) Allgemeines

- 59 Nach R 6 Absatz 2 Satz 2 KStR ist die Beteiligung der jPöR an einer Mitunternehmerschaft ein eigenständiger BgA. Diese Regelung ist nach den Grundsätzen des R 7 Absatz 2 KStR auf jede von der Personengesellschaft ausgeübte Tätigkeit gesondert anzuwenden. Eine Zusammenfassung der sich hiernach ergebenden BgA beurteilt sich nach § 4 Absatz 6 KStG.

b) Personengesellschaft unterhält ausschließlich ein Dauerverlustgeschäft

- 60 Eine Mitunternehmerschaft liegt nach dem BFH-Urteil vom 25. Juni 1996 (BStBl 1997 II S. 202) nur vor, wenn die Personengesellschaft insgesamt mit

Gewinnerzielungsabsicht tätig ist. Eine Personengesellschaft, deren Geschäftstätigkeit sich auf ein Dauerverlustgeschäft beschränkt, ist keine Mitunternehmerschaft; R 6 Absatz 2 Satz 2 KStR ist insoweit nicht einschlägig.

61 Die der jPöR aus einer Beteiligung an einer derartigen Personengesellschaft zuzurechnende anteilige Tätigkeit der Gesellschaft stellt bei der jPöR aber nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 KStG einen BgA dar. Auf diesen BgA sind § 4 Absatz 6 und § 8 Absatz 7 KStG anzuwenden.

c) Personengesellschaft unterhält neben einem Dauerverlustgeschäft auch andere Geschäftsbereiche

62 Das jeweilige Dauerverlustgeschäft bildet nach allgemeinen Grundsätzen einen gesonderten BgA. Für die jeweiligen Gewinnaktivitäten gilt (auch unter Berücksichtigung von R 6 Absatz 2 Satz 2 KStR) Entsprechendes. Auf die BgA sind § 4 Absatz 6 und § 8 Absatz 7 KStG anzuwenden.

2. *Kapitalgesellschaft ist Gesellschafterin der Personengesellschaft*

63 Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 25. Juni 1996 (a. a. O.) sind die aus den einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft dem Gesellschafter zuzurechnenden Einkünfte bei ihm nur steuerrelevant, soweit die Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden. Verlustgeschäfte, auch soweit sie Dauerverlustgeschäfte i. S. d. § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG sind, sind bei der Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaft nicht zu berücksichtigen. Damit stellt sich die Frage, ob eine Zurechnung der anteiligen Verluste eine verdeckte Gewinnausschüttung zur Folge hat, nicht. Dies gilt auch bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 25. September 2008, BStBl 2009 II S. 266).

**D. Verlustnutzungen bei zusammengefassten BgA (§ 8 Absatz 8 KStG)**

64 Die Vorschriften des Verlustabzugs sind auf den jeweiligen BgA anzuwenden. Aus der zulässigen Zusammenfassung von BgA, die nicht gleichartig sind, entsteht ein neuer BgA, der Verlustvorträge, die im Einzelfall bei den bisherigen BgA vor Zusammenfassung festgestellt worden sind, nicht übernehmen kann (§ 8 Absatz 8 Satz 2 KStG). Diese Verlustvorträge sind erst wieder „nutzbar“, wenn die jPöR einen BgA, wie er bis zur Zusammenfassung bestand, künftig wieder unterhält. Entsprechendes gilt, wenn ein BgA, in dem nicht gleichartige Tätigkeiten zulässigerweise zusammengefasst worden sind, getrennt wird. Wird einem BgA, in dem mehrere nicht gleichartige Tätigkeiten zusammen-



gefasst sind (z. B. ÖPNV und Hafenbetrieb) ein weiterer Tätigkeitsbereich (z. B. Wasserversorgung) zugeführt, liegt ein neuer BgA vor, der über keinen Verlustvortrag verfügt. Veränderungen innerhalb eines Tätigkeitsbereichs (z. B. Erweiterung des Verkehrsbetriebs von Bussen um Straßenbahnen) sind dagegen unschädlich.

65

*Beispiel:*

*Die jPöR unterhält den BgA „Bad Ost und West“ und den BgA „ÖPNV“. Zum 31. Dezember 2008 sind beim Bäder-BgA 100.000 € Verlustvortrag und beim Verkehrs-BgA 300.000 € Verlustvortrag festgestellt. In 2009 als auch in 2010 erzielt der BgA „Bad Ost und West“ jeweils einen Jahresverlust von 10.000 € und der Verkehrsbetrieb in 2009 als auch in 2010 jeweils einen Jahresverlust von 20.000 €. In 2010 eröffnet die jPöR zusätzlich das Bad „Süd“, das einen Gewinn von 1.000 € erzielt. In 2010 betreibt die jPöR auch noch die Stromversorgung mit einem Gewinn von 11.000 €.*

*Für den BgA Bad „Ost und West“ wird zum 31. Dezember 2009 ein Verlustvortrag von 110.000 € festgestellt. Durch die Eröffnung des Bad „Süd“ kann die jPöR, da eine gleichartige Tätigkeit vorliegt, den BgA zum BgA „Bad Ost, West und Süd“ erweitern, dessen Verlustvortrag zum 31. Dezember 2010 auf  $110.000 + 10.000 \cdot 1000 = 119.000$  € festzustellen ist.*

*Für den BgA „ÖPNV“ wird zum 31. Dezember 2009 ein Verlustvortrag von 320.000 € festgestellt. Fasst die jPöR in 2010 diesen BgA mit dem neuen BgA „Stromversorgung“ zusammen, entsteht ein neuer BgA „ÖPNV-Stromversorgung“, der zum 31. Dezember 2010 einen festzustellenden Verlustvortrag von  $0 + 20.000 \cdot 11.000 = 9.000$  € hat. Der bisherige Verlustvortrag von 320.000 € aus dem BgA „ÖPNV“ wird so lange „eingefroren“ bis die jPöR in der Zukunft die Stromversorgung wieder aufgeben sollte und den ÖPNV „alleine“ weiter betreibt. In diesem Fall würde der wieder entstandene BgA „ÖPNV“ mit einem Verlustvortrag von 320.000 € „starten“ und der Verlustvortrag von 9.000 € des BgA „ÖPNV-Stromversorgung“ festgeschrieben bleiben.*

## **E. Spartentrennung bei Eigengesellschaften (§ 8 Absatz 9 KStG)**

### **I. Allgemeines**

66

§ 8 Absatz 9 KStG ist anzuwenden, wenn für eine Kapitalgesellschaft § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 KStG zur Anwendung kommt und diese

- mehr als eine Tätigkeit ausübt, die bei einer jPöR jeweils zu einem BgA führen würde, die ggf. aber nach § 4 Absatz 6 KStG zusammengefasst werden könnten,
- neben mindestens einer wirtschaftlichen Tätigkeit auch eine Tätigkeit im Sinne des § 8 Absatz 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG ausübt oder
- mehrere Tätigkeiten im Sinne des § 8 Absatz 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG ausübt.

67 In Fällen der Organschaft vgl. unter F.

## **II. Sparteneinteilung**

### *1. Einzelne Sparten*

68 Mit der Ausübung mehrerer verschiedener Tätigkeiten in einer Kapitalgesellschaft kommt es zur Zusammenfassung dieser Tätigkeiten bei einem Steuerpflichtigen. Diese Zusammenfassung ist unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Absatz 6 KStG bei der Spartenbildung zwingend zu berücksichtigen (wegen der Zusammenfassung bei BgA vgl. Rdnr. 1).

Für die Spartenzuordnung sind

- 69
- zunächst Dauerverlustgeschäfte im Sinne des § 8 Absatz 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG jeweils einer gesonderten Sparte zuzuordnen (Sparten i. S. d. § 8 Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 KStG = Sparten mit „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften). Eine Zusammenfassung dieser „hoheitlichen“ Tätigkeiten scheidet aus;
- 70
- danach Tätigkeiten, die entweder nach § 4 Absatz 6 Satz 1 KStG zusammenfassbar sind, unabhängig davon, ob es sich um Dauerverlustgeschäfte oder Gewinngeschäfte handelt, oder aus übrigen nicht zusammenfassbaren Dauerverlustgeschäften stammen, nach Maßgabe des § 4 Absatz 6 Satz 1 EStG jeweils einer gesonderten Sparte zuzuordnen (Sparten i. S. d. § 8 Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 KStG);
- 71
- die danach verbleibenden Tätigkeiten einer gesonderten Sparte zuzuordnen (Sparte i. S. d. § 8 Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 KStG; „übrige Sparte“). In diese Sparte sind auch Geschäfte einzuordnen, die - ohne Dauerverlustgeschäfte zu sein - in einzelnen Wirtschaftsjahren Verluste bzw. Anlaufverluste erzielen.
- 72
- Jede Änderung in der Tätigkeitsstruktur der Kapitalgesellschaft ist auf ihre Auswirkung auf die Spartenzuordnung zu überprüfen; eine Änderung in der Tätigkeitsstruktur kann auch über Umwandlungsvorgänge bewirkt werden:
- 73
- Wird zu einer bestehenden Sparte eine gleichartige Tätigkeit aufgenommen oder fällt eine solche weg, wird die nämliche Sparte in ihrer veränderten Form fortgeführt.

- 74 - Veränderungen in der „übrigen Sparte“ (§ 8 Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 KStG) führen zu Änderungen in dieser Sparte und der Fortführung dieser Sparte in der veränderten Form.
- 75 - 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.
- 76 Hilfgeschäfte zu einer Haupttätigkeit der Kapitalgesellschaft teilen das Schicksal der Haupttätigkeit. Ob ein Hilfgeschäft vorliegt, beurteilt sich nach den Gegebenheiten des Einzelfalls. Die Veräußerung des Betriebsvermögens in Folge der Aufgabe der operativen Tätigkeit ist beispielsweise ein Hilfgeschäft in der Sparte, der das Betriebsvermögen bisher zugeordnet war. Für Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung gilt Entsprechendes.
- 77 Die Spartenbildung ist losgelöst von der Frage vorzunehmen, ob die einzelnen Sparten einen Teilbetrieb bilden oder nicht.
- 78 *Beispiel 1:*  
*Im Veranlagungszeitraum 01 betreibt die Kapitalgesellschaft ein Theater mit einem Verlust von 30, in den Stadtteilen A und B jeweils ein Bad mit Verlusten von 30 bzw. 40, ein Blockheizkraftwerk, das aus der Stromgewinnung einen Überschuss von 120 erzielt, den ÖPNV mit einem Verlust von 160, ein reines Schulschwimmbad mit einem Verlust von 40, die Hausmüllentsorgung mit einem Gewinn von 10, die Grundstücksverwertung mit einem Gewinn von 30 und erstmals eine EDV-Servicetätigkeit mit einem Anlaufverlust von 5.*
- Die Tätigkeiten der Eigengesellschaft sind zwingend folgenden Sparten zuzuordnen:*
- Sparte „Schulschwimmbad“ (Verlust 40) als „hoheitliches“ Dauerverlustgeschäft.
  - Sparte „Theater“ (Verlust 30) als Dauerverlustgeschäft.
  - Sparte „Bäder A und B“ (Verlust 70) als gleichartig zusammengefasste Tätigkeiten.
  - Sparte „Stromversorgung / Verkehrsbetrieb“ (Verlust 40) als auf Grund § 4 Absatz 3 KStG zusammengefasste Tätigkeiten.
  - Sparte „übrige Tätigkeiten“ bestehend aus der mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeit der Hausmüllentsorgung, der Grundstücksverwertung und der EDV-Servicetätigkeit (Gewinn 35).

*Die Verluste der vier Verlustsparten sind gesondert festzustellen. Der Gewinn aus der Sparte „übrige Tätigkeiten“ ist bei der Einkommensermittlung der Gesellschaft für den Veranlagungszeitraum 01 zu berücksichtigen.*

79

*Beispiel 2:*

*Im Veranlagungszeitraum 02 betreibt die Kapitalgesellschaft zum einen dieselben Tätigkeiten wie 01 und erzielt hierbei auch die entsprechenden Ergebnisse. Zusätzlich betreibt sie ab Beginn des Jahres noch ein zweites Theater mit einem Gewinn von 70 und die Wasserversorgung mit einem Gewinn von 50.*

*Die Tätigkeiten der Eigengesellschaft sind nunmehr zwingend folgenden Sparten zuzuordnen:*

- Sparte „Schulschwimmbad“ (Verlust 40) als „hoheitliches“ Dauerverlustgeschäft. Insgesamt festgestellter Verlust 80.
- Sparte „Theater“ bestehend aus dem Dauerverlustgeschäft des bisherigen Theaters und dem neu hinzu gekommenen Theater, das kein Dauerverlustgeschäft ist. Das laufende Ergebnis von 70  $\cdot$  30 = 40 vermindert sich um den Verlustvortrag dieser Sparte von 30, so dass sich für 02 ein Gesamtbetrag der Einkünfte von 10 ergibt.
- Sparte „Bäder A und B“ (Verlust 70) als gleichartig zusammengefasste Tätigkeiten. Insgesamt festgestellter Verlust 140.
- Neue Sparte „Stromversorgung / Verkehrsbetrieb / Wasserversorgung“ (Gewinn (50  $\cdot$  40 =) 10) als auf Grund von § 4 Absatz 3 KStG zusammengefasste Tätigkeiten. Dieser Gewinn kann nicht um den Verlustvortrag der bisherigen Sparte „Stromversorgung / Verkehrsbetrieb“ aus 01 gemindert werden, da zwar die Stromversorgung und die Wasserversorgung für sich als gleichartig anzusehen wären, in Folge der schon bestehenden Zusammenfassung der Stromversorgung mit dem Verkehrsbetrieb aber kein Versorgungsbetrieb vorliegt, der mit der Wasserversorgung wegen Gleichartigkeit zusammengefasst werden könnte. (Dies wäre nur der Fall, wenn bei der Zusammenfassung der Stromversorgung mit dem Verkehrsbetrieb die Stromversorgung diesem zusammengefassten BgA das Gepräge geben würde.)
- Sparte „Übrige Tätigkeiten“ bestehend aus der mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeit der Hausmüllentsorgung und der Grundstücksverwertung und der EDV-Servicetätigkeit (Gewinn 35).

*Die Verluste der zwei Verlustssparten sind gesondert festzustellen. Die Gewinne aus den Sparten „Theater“, „Stromversorgung / Verkehrsbetrieb/ Wasserversorgung“ und „Übrige Tätigkeiten“ sind bei der Einkommensermittlung der Gesellschaft für den Veranlagungszeitraum 02 zu berücksichtigen.*

## 2. Ergebnisermittlung der Sparten

80

Die Bildung der Sparten lässt die Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft selbst unberührt. 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 Betriebsvermögen zwingend entsprechend der Tätigkeit

dieser Sparte zuzuordnen. Die Änderung der spartenmäßigen Zuordnung eines Wirtschaftsguts führt nicht zur Realisierung stiller Reserven.

81

*Beispiel 1:*

*Die Kapitalgesellschaft betreibt den dauerdefizitären Nahverkehr und die Abwasserentsorgung. Sie hält Anteile an einer Reisebürogesellschaft und einer Recyclinggesellschaft. Schließlich hat sie ein Festgeldkonto, auf dem liquide Finanzmittel angelegt sind.*

*Die Kapitalgesellschaft ist in die Sparten „Nahverkehr“ und „Abwasserentsorgung“ aufzuteilen. Die Beteiligung an dem Reisebüro ist der Sparte „Nahverkehr“ und die an der Recyclinggesellschaft der Sparte „Abwasserentsorgung“ zuzuordnen. Die Finanzmittel sind beiden Sparten z. B. umsatzabhängig zuzuordnen. Eine ausschließliche Zuordnung zur Sparte „Nahverkehr“ wäre z. B. nur möglich, wenn nachweisbar im Bereich Abwasserentsorgung keine liquiden Finanzmittel anfallen oder benötigt würden.*

82

*Beispiel 2:*

*Die Kapitalgesellschaft betreibt den Nahverkehr, bei dem sich dauerhaft ein Betriebsverlust ergibt, der aber regelmäßig durch Ausschüttungen auf eine dem Nahverkehr als gewillkürtes Betriebsvermögen zugeordnete nicht 100% ige Beteiligung überkompensiert wird, die Stromversorgung und die Abwasserentsorgung.*

*Die Kapitalgesellschaft ist in die Sparten „Nahverkehr/Stromversorgung“ und „Abwasserentsorgung“ aufzuteilen. Im Zuge der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte in der Sparte „Nahverkehr/Stromversorgung“ kommt es in Folge § 8b KStG zu einer Verrechnung der Betriebsverluste aus dem Nahverkehr mit einem Gewinn aus der Stromversorgung.*

### 3. Behandlung allgemeiner Verwaltungs- und Servicekosten

83

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

84

Werden derartige Leistungen von einer Konzerngesellschaft für die einzelnen Unternehmen des Konzerns erbracht, stellt diese Tätigkeit bei der Konzerngesellschaft eine sonstige Tätigkeit dar, die der Sparte „übrige Tätigkeiten“ zuzuordnen ist. Die den Konzerngesellschaften in Rechnung gestellten Beträge stellen bei diesen externe Verwaltungs- und Servicekosten dar.

#### 4. Zinsschranke

85 Kommt es bei der Kapitalgesellschaft nach den Grundsätzen der Rdnrn. 91 bis 93 des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008 (BStBl I S. 718) zur Anwendung des § 4h EStG bzw. § 8a KStG, so ist der nichtabziehbare Betrag bzw. der Zinsvortrag sachgerecht den einzelnen Sparten zuzuordnen.

#### 5. Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft

86 Für jede Sparte ist nach Maßgabe des R 29 Absatz 1 Satz 2 KStR ein eigenständiger Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln (§ 8 Absatz 9 Satz 2 KStG). Hierbei sind insbesondere § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG bzw. § 8 Absatz 7 KStG in der jeweiligen Sparte anzuwenden.

87 Nur Sparten, deren Gesamtbetrag der Einkünfte nicht negativ ist, sind bei der anschließenden Ermittlung des Einkommens der Eigengesellschaft zu berücksichtigen.

#### 6. Verlustabzug bei der Kapitalgesellschaft

88 Nach § 8 Absatz 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 bis zu 511.500 € bzw. der Sockelbetrag beim Verlustvortrag von 1 Mio. € pro Sparte ermittelt.

89 Der sich hiernach pro Sparte ergebende verbleibende Verlustvortrag ist nach Maßgabe des § 10d Absatz 4 EStG gesondert festzustellen.

### **F. Sonderregelungen bei Organschaftsgestaltungen**

#### ***I. Allgemeines***

90 In Fällen einer Organschaft kommt es auf Ebene des Organträgers zu einer Zusammenfassung der Tätigkeiten, die im Organkreis ausgeübt werden.

91 Auf Ebene der Organgesellschaft sind im Wege der Einkommensermittlung weder Sparten i. S. d. § 8 Absatz 9 KStG zu bilden noch bei Dauerverlustgeschäften die

Rechtsfolgen des § 8 Absatz 3 Satz 2 und Absatz 7 KStG zu ziehen (§ 15 Satz 1 Nummer 4 Satz 1 und Nummer 5 Satz 1 KStG). Das dem Organträger zugerechte Einkommen ist auf Ebene des Organträgers nach Maßgabe der Ausführungen unter E den beim Organträger zu bildenden Sparten zuzuordnen (§ 15 Satz 1 Nummer 5 Satz 2 KStG). Innerhalb dieser Sparten ist dann § 8 Absatz 3 Satz 2 und Absatz 7 KStG anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nummer 4 Satz 2 KStG).

## **II. Organträger ist ein BgA**

- 92 Nach § 15 Satz 1 Nummer 5 Satz 2 KStG ist in Fällen, in denen die Organgesellschaft Dauerverlustgeschäfte im Sinne des § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG ausübt, bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers § 8 Absatz 9 KStG anzuwenden. Dies gilt auch, wenn der Organträger keine Kapitalgesellschaft i. S. d. § 8 Absatz 9 KStG, sondern ein BgA ist.
- 93 *Beispiel:*  
*JPöR unterhält einen gewinnträchtigen BgA „Grundstücksverwertung“, der mit einer GmbH, die laufende Verluste aus Bädern erzielt und die die Voraussetzungen des § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 KStG erfüllt, ein Organschaftsverhältnis begründet hat.*  
*Auf Ebene der GmbH ist § 8 Absatz 7 KStG nicht anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nummer 4 Satz 1 KStG). Die Anwendung der Grundsätze des § 8 Absatz 9 KStG auf Ebene des Organträgers (§ 15 Satz 1 Nummer 5 Satz 2 KStG) führt zu einer Spartenbildung: Sparte „Grundstücksverwertung“ und Sparte „Bäder“. In der Sparte „Bäder“ ist keine vGA anzusetzen (§ 15 Satz 1 Nummer 4 Satz 2 i. V. m. § 8 Absatz 7 KStG).*
- 94 Ein Dauerverlust-BgA kann kein Organträger sein (vgl. Rdnr. 5 des BMF-Schreibens vom 26. August 2003, BStBl I S. 437).

## **G. Gewerbesteuerliche Regelungen**

### **I. Ermittlung des Gewerbeertrags bei Betrieben der öffentlichen Hand und Eigengesellschaften**

- 95 § 8 Absatz 1 Satz 2 KStG ist für die Ermittlung des Gewerbeertrags eines Betriebs der öffentlichen Hand ohne Bedeutung. Ein solcher liegt im Gegensatz zum BgA nur vor, wenn er die Tatbestände des stehenden Gewerbebetriebs erfüllt, zu denen u. a. die Gewinnerzielungsabsicht zählt.
- 96 Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter bzw. der Geschäftsvorfälle der Kapitalgesellschaft auf die einzelnen Sparten (vgl. E) ist für die Hinzurechnung bzw. Kürzung nach §§ 8 und 9 GewStG maßgebend. Der Freibetrag des § 8 Nummer 1 GewStG ist

nur für die Eigengesellschaft zu gewähren. Er ist auf die einzelnen Sparten entsprechend dem Verhältnis aufzuteilen, wie die Hinzurechnungsbeträge (vor Freibetrag) auf die Sparten entfallen. Entsprechend den Grundsätzen zu Rdnr. 88 ist der Betrag von 1 Mio. € nach § 10a Satz 2 GewStG pro Sparte zu ermitteln.

97 In Fällen einer Organschaft sind die Grundsätze des Abschnitts 41 GewStR anzuwenden.

## ***II. Gewerbesteuerliche Zusammenfassung von Betrieben der öffentlichen Hand***

98 § 2 Absatz 1 Satz 1 GewStDV stellt klar, dass für die Frage, ob ein Betrieb der öffentlichen Hand als stehender Gewerbebetrieb anzusehen ist, die Zusammenfassungsgrundsätze des § 4 Absatz 6 Satz 1 KStG maßgebend sind. Maßgebend ist danach, ob das nach diesen Grundsätzen zusammengefasste Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.