

Der Körperschaftsteuerliche Verlustausgleich zwischen Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Von zentralem steuerlichen Interesse für alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist die Frage, ob die steuerlichen Ergebnisse ihrer Betriebe gewerblicher Art jeweils isoliert steuerlich zu behandeln sind oder ob die Ergebnisse per Saldo zu betrachten sind. Zunächst wird untersucht, welche Vorgehensweise bei der Einkommensermittlung aufgrund der allgemeinen

Prinzipien der Körperschaftsteuer geboten wäre. Das systematisch abgeleitete Ergebnis wird anschließend der Rechtsprechung gegenüber gestellt. Abschließend legen die Verf. dar, daß die Lösung der Rechtsprechung weder dogmatisch befriedigt, noch im Ergebnis zu rechtfertigen ist.

1. Einleitung

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterliegen mit ihren wirtschaftlichen Betätigungen grundsätzlich der vollen Besteuerung wie private Unternehmen auch. Zentraler Anknüpfungspunkt ist die Besteuerung der „Betriebe gewerblicher Art“ (BgA). Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts werden hinsichtlich ihrer Betriebe gewerblicher Art der Körperschaftsteuerpflicht unterworfen (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG). Auf diesen Begriff greifen die Umsatzsteuer (§ 2 Abs. 3 UStG) und die Grundsteuer (§ 3 Abs. 3 GrStG) durch Verweisungen zurück, während die Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 GewStG, § 2 Abs. 1 GewStDV) den Begriff des Betriebes gewerblicher Art nicht übernommen hat, sondern an den Gewerbebetrieb anknüpft.

Nach der „Definition“ des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG sind Betriebe gewerblicher Art vorbehaltlich des Abs. 5

(Hoheitsbetriebe) alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben.¹ Die Absicht, Gewinn zu erzielen und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nach § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht erforderlich.

Zur Ermittlung des Einkommens der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts findet sich im KStG keine besondere Bestimmung. Die Rechtsprechung, „vom Gesetzgeber im Stich gelassen“,² hat seit Einführung der Körperschaftsteuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art mit dem KStG 1925 keine systematisch konsequente und befriedigende Linie für die Ermittlung des Einkommens gefunden. Sie orientiert sich teils an den für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätzen, teils grenzt sie die Vermögenssphären des Betriebes gewerblicher

* Dr. rer. pol. Reinhard Wenk und Dr. jur. Klaus Stein sind Partner der SOCIÉTÄTS TREUHAND GRUPPE, Dresden.

1 Nach h. M. handelt es sich jedoch um einen Typusbegriff, Streck, KStG, 5. Aufl. 1997, § 4 Anm. 5; Seer, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 1992, 1751 (1752 reSp.), d. h. um einen Begriff, der nur durch eine Vielzahl von Merkmalen vergleichend und umschreibend zu erfassen ist, vgl. Streck, KStG, § 4 Anm. 5, Larenz, Methoden-

lehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 461 ff. Hingegen spricht der BFH – bezogen auf das Tatbestandsmerkmal „wirtschaftlich heraushebt“ – von einem unbestimmten Rechtsbegriff, vgl. BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746 (749 re. Sp.).

2 Meßmer, Der Betrieb gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht – ein Stiefkind des Gesetzgebers, FS v. Wallis, 1985, S. 341.

Verlustrausgleich zwischen Betrieben gewerblicher Art

Art von der Trägerkörperschaft in Anlehnung an die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei natürlichen Personen ab.³

2. Allgemeines Prinzip der einheitlichen Einkommensermittlung im Körperschaftsteuersystem

Nach den allgemeinen Prinzipien der Besteuerung, insbesondere unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wäre auf Ebene des Steuersubjektes der Saldo sämtlicher positiver und negativer Einkünfte der Besteuerung zu unterwerfen (§ 8 Abs. 1 KStG iVm § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG: „Summe der Einkünfte“). Die Einschränkungen des vertikalen Verlustrausgleiches durch § 2 Abs. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 berühren die grundsätzliche Möglichkeit einer Ergebnissaldierung nicht und werden daher an dieser Stelle nicht weiter untersucht.^{3a} Dabei sind grundsätzlich zunächst negative Einkünfte mit positiven Einkünften derselben Einkunftsart auszugleichen (sog. horizontaler Verlustrausgleich). Sodann werden verbleibende positive und negative Einkünfte verschiedener Einkunftsarten ausgeglichen (sog. vertikaler Verlustrausgleich).⁴

2.1 Exkurs: vertikaler Verlustrausgleich zwischen verschiedenen Einkunftsarten

Auf die Unterscheidung zwischen horizontalem und vertikalem Verlustrausgleich kommt es nur an, wenn Betriebe gewerblicher Art überhaupt Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten erzielen können. Die Umqualifikation des § 8 Abs. 2 KStG gilt nur für die Einkünfte der Buchführungspflichtigen.⁵ Mithin wären auch bei Betrieben gewerblicher Art verschiedene Einkunftsarten denkbar. Im Anschluß an die Entscheidung des BFH vom 1.8.1979⁶ gehen Finanzverwaltung⁷ und Literatur⁸ jedoch davon aus, daß Einkünfte aus der Unterhaltung eines Betriebes gewerblicher Art stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Die äußerst knappe Begründung des BFH überzeugt nicht. Sie leidet an einer *petitio principii*, soweit sie darauf basiert, daß „betriebliche Einkünfte nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften nur solche aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit“ seien. Völlig unbegründet bleibt nämlich die Gleichsetzung betrieblicher Einkünfte – übrigens ein Terminus, den das Einkommensteuer-

recht so nicht kennt – mit Gewinneinkünften iS des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG.

Gegen eine Umqualifizierung der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten in solche aus Gewerbebetrieb spricht zunächst, daß die Begriffe „Betrieb gewerblicher Art“ und „Gewerbebetrieb“ nicht deckungsgleich sind.⁹ Darüber hinaus unterscheidet die Argumentation des BFH nicht zwischen der Frage, unter welchen Voraussetzungen juristische Personen des öffentlichen Rechts der Körperschaftsteuer unterliegen (subjektive Steuerpflicht), und der Frage, wie das der Körperschaftsteuer unterliegende Einkommen zu ermitteln ist (Steuerobjekt). Daß selbst die nach h. M. erforderliche Abgrenzung zur Vermögensverwaltung¹⁰ und die Ausklammerung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG keineswegs die Einkunftsarten präjudizieren muß, illustriert der Fall von Steuerberatungseinkünften, die einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Gesamtrechtsnachfolgerin zufließen.¹¹ Der BFH läßt ausdrücklich offen, ob Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit oder gewerbliche Einkünfte vorliegen. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind regelmäßig zu erwarten bei der Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art nach § 4 Abs. 4 KStG. Einkünfte aus selbst betriebener Land- und Forstwirtschaft können wegen der Steuerbefreiung in § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG nur im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art anfallen, wenn kein – eigenständiger – land- und forstwirtschaftlicher Betrieb besteht.¹²

Betriebe gewerblicher Art können daher grundsätzlich Einkünfte aus allen sieben Einkunftsarten beziehen,¹³ so daß ein horizontaler und vertikaler Verlustrausgleich vorzunehmen ist.

2.2 Ausnahmen vom Grundsatz des Verlustrausgleichs

Ausnahmen vom Grundsatz des Verlustrausgleichs bestehen nur in zwei Fallgruppen:

- die Verluste beruhen auf steuerlich irrelevanten Tätigkeiten, d. h. Tätigkeiten, die keinen Einkünftebestand iS des § 2 Abs. 1 EStG verwirklichen, oder
- der Verlustrausgleich bzw. -abzug wird durch das Gesetz verboten.¹⁴

³ Vgl. Achenbach in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, Stand Dez. 1995, § 8 Rn. 21 mwN.

^{3a} Näheres bei Raupach/Böckstiegel, FR 1999, 487 ff.

⁴ Vgl. etwa Seeger in Schmidt, EStG, 17. Aufl. 1998, § 2 Rn. 52 mwN.

⁵ Dazu vgl. etwa Schulte de Groot, Die Buchführungspflicht der Gemeinden für ihre Betriebe gewerblicher Art, ZKF 1995, 271 ff.

⁶ BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716 (717 li. Sp.) = FR 1979, 541.

⁷ Abschnitt 28 Abs. 1 KStR.

⁸ Vgl. Achenbach in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, Stand Dez. 1995, § 8 Rn. 22; Bolt in Arthur Anderson, KStG, § 4 Rn. 293; Streck, KStG, 5. Aufl., § 4 Anm. 27; Felder in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, Stand Februar 1997, § 4 Rn. 73.

⁹ Das erweist sich insbesondere daran, daß die Gewinnerzielungsabsicht für die Annahme eines Gewerbebetriebes ein konstituierendes Merkmal ist, vgl. BFH v. 28.10.1970 – I R 72/69, BStBl. II 1971, 247 (248); Nieder-

sächsisches FG v. 4.11.1981 – VI 238/81, EFG 1982, 421 (422 li. Sp.); FG Baden-Württemberg v. 14.5.1981 – VI 124/80, EFG 1981, 515 re. Sp.

¹⁰ Vgl. etwa BFH v. 18.1.1973 – IV R 196/71, BStBl. II 1973, 561; v. 28.6.1984 – IV R 150/82, BStBl. II 1985, 211 re. Sp. = FR 1984, 593; Lang/Seer, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, StuW 1993, 47 (49); Birkenfeld, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer, UR 1989, 1 (7); Althofer, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Zur Abgrenzung der wirtschaftlichen von der hoheitlichen Tätigkeit, in: FS Ludwig Schmidt, 1993, S. 677 (680).

¹¹ Vgl. BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246 (247) = FR 1990, 287.

¹² Vgl. etwa Streck, KStG, 5. Aufl., § 4 Anm. 11.

¹³ So wohl auch Seer, aaO (Fn. 1), 1790 f.

¹⁴ Vgl. etwa Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl. § 9 Rn. 66; Raupach/Schenking in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Juni 1990, § 2 Anm. 561.

Verlustrausgleich zwischen Betrieben gewerblicher Art

Das KStG enthält keine ausdrückliche Regelung, daß ein Verlostausgleich bei der Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausgeschlossen ist. Mit der Frage, wer Steuersubjekt der unbeschränkten Körperschaftsteuer iS des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG ist, wäre – so sollte man meinen – auch die Frage beantwortet, welche Einkünfte zusammen betrachtet werden müssen.

2.3 Steuersubjekt

Bis zur BFH-Entscheidung vom 13.3.1974 wurde der Betrieb gewerblicher Art als Steuersubjekt angesehen,¹⁵ seitdem die juristische Person des öffentlichen Rechts.¹⁶ Der BFH sieht sich zu einem Rückgriff auf den Rechtsträger gezwungen, weil dem Betrieb gewerblicher Art nicht durch außersteuerliche Normen „eine Organisation (Organe, gesetzlicher Vertreter) gegeben ist, die die Handlungsfähigkeit im Rechtsverkehr begründen könnte“.¹⁷ Das Steuerrecht knüpfe an die dem Steuerrecht vorgegebenen Rechtsformen an.¹⁸ Zutreffend weist Pezzer darauf hin, daß zum einen diese Begründung nicht scharf differenziert zwischen – steuerrechtlicher – Rechtsfähigkeit und Handlungsfähigkeit, und zum anderen, daß das Steuerrecht nicht gezwungen ist, den Rechtsfähigkeitsregeln anderer Rechtsgebiete zu folgen.¹⁹

Trotz der dogmatisch nicht ganz befriedigenden Begründung ist die Entscheidung aber im Ergebnis insofern zutreffend. Denkbar wäre zwar gewesen, in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG eine rein steuerliche, konstitutive Regelung zu sehen, die dem Betrieb gewerblicher Art für die Zwecke des Körperschaftsteuerrechts Rechtsfähigkeit verleiht.²⁰ Dieser Auslegung steht aber ein „praktisches“ argumentum ad absurdum entgegen: Steuerbescheide und andere Verwaltungsakte könnten gegen den Betrieb gewerblicher Art mangels eigenen

Vermögens nicht vollstreckt werden.²¹ An dieser Stelle soll es genügen festzuhalten, daß Subjekt der Körperschaftsteuer die juristische Person des öffentlichen Rechts ist, soweit sie einen oder mehrere Betriebe gewerblicher Art unterhält. Man kann also sagen, daß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG eine partielle subjektive Körperschaftsteuerpflicht normiert.²²

3. Ansicht der Rechtsprechung

Dogmatisch hätte es unter Anwendung allgemeiner Grundsätze nach der Änderung der Rechtsprechung, mit der die Trägerkörperschaft als Steuersubjekt bestimmt wurde, nahegelegen, den Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ lediglich als Bestandteil des Steuertatbestandes zu interpretieren, der die subjektive Körperschaftsteuerpflicht begrenzt.

3.1 Grundsatz: Isolierende Betrachtungsweise

Der BFH hält dennoch in der Entscheidung vom 13.3.1974 an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, indem er bei mehreren Betrieben gewerblicher Art derselben juristischen Person des öffentlichen Rechts diese wegen einzelnen Betriebs als Körperschaftsteuersubjekt behandelt.²³ Das Einkommen sei daher für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art zu ermitteln und gesondert festzusetzen. Diese Auffassung entspricht wohl der h. L. und der Auffassung der Finanzverwaltung.²⁴ Ein Verlostausgleich ist nach dieser Rechtsprechung grundsätzlich nicht möglich.²⁵

3.2 Ausnahme: Zusammenfassung

Eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß jeder Betrieb gewerbliche Art für sich zu betrachten ist, läßt die Rechtsprechung aber zu, wenn die Betriebe zusammengefaßt sind. Unter Zusammenfassung wird regelmäßig die Bildung einer organisatorischen Einheit ver-

15 BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 (392 f) = FR 1974, 303 mit umfassenden Nachweisen der bis dahin ständigen Rechtsprechung und h. L.

16 BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 (393) = FR 1974, 303; v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242 (243 re. Sp.) = FR 1990, 285; Abschn. 5 Abs. 1 Satz 2 KStR; Bött in Arthur Anderson, KStG, Stand 1996, § 4 Rn. 19; Felder in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, Stand Februar 1997, § 4 Rn. 14 f.; Streck, KStG, 5. Aufl. 1997, § 4 Anm. 3. Im Ergebnis zustimmend, aber hinsichtlich der Begründung kritisch Pezzer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl. § 11 Rn. 12.

17 BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 (393 re. Sp.) = FR 1974, 303.

18 BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 (393 re. Sp.) = FR 1974, 303.

19 Pezzer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., § 11 Rn. 12.

20 So „fingiert“ der BFH die Rechtsfähigkeit für die Zwecke der Einkommensermittlung: Vereinbarungen und sonstige Geschäftsvorfälle sowie Spenden zwischen Eigenbetrieb und Körperschaft seien steuerlich anzuerkennen. Das Einkommen sei so zu ermitteln, als ob der Betrieb gewerblicher Art im Verhältnis zur Trägerkörperschaft ein selbständiges Rechtssubjekt wäre, BFH v. 1.9.1982 – I R 52/78, BStBl. II 1983, 147 (148 re. Sp.) = FR 1983, 47; v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459 (460 li. Sp.) = FR 1993, 372.

21 Meßner, aaO (Fn. 2), S. 346. Erforderlich wäre dementsprechend eine Regelung der Steuerhaftung der Trägerkörperschaft für ihre Betriebe gewerblicher Art.

22 Seer aaO (Fn. 1), S. 1790 weist treffend darauf hin, daß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG keine unbeschränkte Körperschaftsteuer-

erpflcht der juristischen Person des öffentlichen Rechts begründet, sondern eine auf die Betriebe gewerblicher Art beschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Der Betrieb gewerblicher Art ist jedoch selber Körperschaftsteuersubjekt, wenn er eine eigenständige juristische Person des öffentlichen Rechts ist (§ 4 Abs. 2 KStG). Dann sind Steuerobjekt und Steuersubjekt identisch (vgl. etwa Bött in Arthur Anderson, KStG, Stand 1996, § 4 Rn. 26; Felder in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, Stand Februar 1997, § 4 Rn. 16).

23 BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 (393 li. Sp.) = FR 1974, 303; v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242 (243 re. Sp.) = FR 1990, 285.

24 Vgl. Freericks in Blümich, EStG, § 4 Rn. 9; Herrmann/Klempt in Hermann/Heuer/Raupach, KStG, Stand April 1982, § 4 Rn. 7; Meßner, aaO (Fn. 2), 348 ff.; Bolsenkötter, Steuerliche Behandlung des Querverbands, in Püttner, Der kommunale Querverbund, 1995, S. 111 (114 ff.), Heinzerling, Holdinggesellschaften. Der steuerliche Verbund kommunaler Unternehmen, in Haarmann, Hemmelrath & Partner, Gestaltung und Analyse in der Rechts-, Wirtschafts- und Steuerberatung von Unternehmen, 1998, S. 89 (90 f.); wohl auch Cronauge, Kommunale Unternehmen, 3. Aufl. 1997, Rn. 69 ff.; Abschnitt 5 Abs. 1 Satz 2 KStR. Aus rechtspolitischen Gründen kritisch: Schmid, Der Querverbund kommunaler Unternehmen, ZfK 1980, 34 (36 ff.). Hofmeister, Zur Ertragsbesteuerung inländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts mit mehreren Betrieben gewerblicher Art, in: FS Ludwig Schmidt, S. 691 (700 f.), schlägt modifizierte Zusammenfassungsvoraussetzungen vor.

25 Vgl. etwa Freericks in Blümich, EStG, § 4 Rn. 9.

Verlustrausgleich zwischen Betrieben gewerblicher Art

standen.²⁶ Dieser Organisationsakt wird steuerlich uneingeschränkt anerkannt, wenn es sich um gleichartige Betriebe handelt.²⁷ Komplizierter ist die Lage bei ungleichartigen Betrieben gewerblicher Art. Leitbild für diesen Komplex ist die Zusammenfassung von Stadtwerken und Bädern.²⁸ Eine privilegierte Sonderstellung haben die Versorgungsbetriebe.

Die wesentlichen von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien, unter denen die Zusammenfassung mehrerer nicht gleichartiger Betriebe gewerblicher Art anerkannt wird, faßt die Finanzverwaltung wie folgt zusammen: Erforderlich sei, daß „eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht. [...] Dieser Prüfung bedarf es nicht, wenn Versorgungsbetriebe, Verkehrsbetriebe, Hafengebäude und Flughafenbetriebe einer Gemeinde zusammengefaßt werden.“²⁹

3.3 Zwischenergebnis

Die Einzelheiten der Zusammenfassungskasustik müssen hier nicht näher beleuchtet werden. Zunächst kann als Zwischenergebnis festgehalten werden, daß die Fortführung der isolierten Betrachtungsweise der Betriebe gewerblicher Art nach dem Rechtsprechungswandel eine grundsätzliche Schlechterstellung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegenüber anderen Körperschaftsteuerpflichtigen darstellt.³⁰ Systematisch konsequent wäre die Ermittlung eines einheitlichen Einkommens entsprechend der steuerlichen Behandlung mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe von steuerbefreiten Körperschaften.³¹

4. Überprüfung der systemwidrigen Rechtsprechungsansicht

Untersucht werden soll nunmehr, ob das systematisch gebotene Ergebnis mit den übrigen canones der Gesetzesauslegung gestützt werden kann: Wortsinn, Gesetzgebungsgeschichte und objektiv-teleologische Auslegung.³²

4.1 Grammaticale Auslegung

Die Grundsatzentscheidung vom 13.3.1974 begründet die partielle Körperschaftsteuerpflicht hinsichtlich der isoliert betrachteten Betriebe gewerblicher Art nicht. Auch in späteren Entscheidungen wird diese Sichtweise lediglich auf die – angebliche – Teil-Verselb-

ständigung durch die Formulierung des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG gestützt.³³ Der Wortlaut dieser Vorschrift ist aber für diese Interpretation eine Erkenntnisquelle zweifelhaften Ranges in Anbetracht der Tatsache, daß der BFH sich für die Frage des Steuersubjektes aus systematischen Gründen zurecht vom Wortlaut gelöst hat. Denn insoweit hat sich die Normsituation maßgeblich verändert.³⁴ Mit der Abkehr von einer restriktiven Interpretation des Wortlautes besteht die Notwendigkeit, das auf der Grundlage des bisherigen Normverständnisses gefundene Auslegungsergebnis umfassend zu überprüfen. Der Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG liefert daher keine Argumente für die Einkommensermittlung.³⁵

4.2 Historische Auslegung

Hofmeister verteidigt die Judikatur, obwohl er ihre Systemwidrigkeit und das fehlende teleologische Bedürfnis (dazu unter Punkt 4.3) einräumt, mit dem Argument, der Gesetzgeber habe „in Kenntnis der BFH-Rechtsprechung, nach der zwar die juristische Person des öffentlichen Rechts Körperschaftsteuersubjekt ist, sie dies aber wegen jedes einzelnen Betriebes gewerblicher Art ist, an der Formulierung festgehalten, daß die „Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind.“³⁶ Hierbei handelt es sich um ein subjektiv-teleologisches Argument, das auf den normsetzenden Willen des historischen Gesetzgebers abgestellt. Es ist überhaupt nur schlagkräftig, wenn sich der Gesetzgeber mit der Problematik nach dem Rechtsprechungswechsel befaßt und bewußt entschieden hat, der Rechtsprechung nicht durch eine Gesetzesänderung entgegen zu treten.

Selbst wenn bis zum Jahre 1974 Vorstellungen des Gesetzgebers nachvollziehbar wären,³⁷ könnten diese nicht verwertet werden, weil sie die Rechtsprechungsänderung nicht berücksichtigen konnten. Die beste Gelegenheit zur sofortigen Korrektur wäre die Körperschaftsteuerreform 1976 gewesen. Die Regierungsbeurteilung zum Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31.8.1976 läßt aber weder erkennen, daß der historische Gesetzgeber sich der Frage des Steuersubjektes nach der Rechtsprechungsänderung bewußt gewesen sei, noch gar, daß „er“ die entstehenden Friktionen auch

²⁶ Vgl. etwa *Hofmeister*, aaO (Fn. 24), S. 694.

²⁷ Vgl. Abschn. 5 Abs. 9 Satz 1 KStR.

²⁸ Vgl. BFH v. 20.3.1956 – I 317/55 U, BStBl. III 1956, 166 (167 f.) mit dem die sog. Bäderrechtsprechung ihren Anfang nahm.

²⁹ Abschn. 5 Abs. 9 Satz 2 und 3 KStR.

³⁰ Zur Frage, ob hierin eine rechtlich erhebliche Benachteiligung liegt, siehe unten 4.4.

³¹ Vgl. *Felder* in *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, KStG, Stand Februar 1997, § 4 Rn. 15; *Felix*, StRK Anm. KStG § 1 Rn. 76, *Pezzer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 15. Aufl. § 11 Rn. 12; *Rader*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Stiftungen, Vereinen und Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, BB 1977, 1441 (1444); *Streck*, KStG, 5. Aufl. 1997, § 4 Anm. 3; wohl auch *Achenbach* in *Dötsch/Eversberg/Jost*, KStG, Stand Dez. 1991, § 8 Rn. 21.

³² Die Auslegungsregeln werden weder einheitlich bezeichnet, noch einheitlich gezählt; Uneinigkeit besteht über genaue Fassung und Wert sowie Rangfolge, vgl. etwa *Alexy*,

Theorie der juristischen Argumentation, 2. Aufl. 1991, S. 288.

³³ BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242 (243 re. Sp.) = FR 1990, 285; BFH v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459 (460 li. Sp.) = FR 1993, 372.

³⁴ Vgl. *Larenz*, aaO (Fn. 1), S. 345.

³⁵ Zudem kommt diesem Auslegungskriterium innerhalb der Methoden der Gesetzesinterpretation eine eher untergeordnete Bedeutung zu, vgl. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, S. 1249 u. passim.

³⁶ Vgl. *Hofmeister*, aaO (Fn. 24), S. 704 f.

³⁷ Der historische Gesetzgeber wollte mit der Neuregelung im KStG 1925, die erstmals eine der gegenwärtigen Regelung vergleichbare Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts einführt, ausdrücklich aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit alle Betriebe der KSt unterwerfen, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes boten. Überblick über die Rechtentwicklung zB bei *Seer*, aaO (Fn. 1), S. 1751 f. mwN.

Verlustrausgleich zwischen Betrieben gewerblicher Art

nur ansatzweise erkannt hätte.³⁸ Seitdem sind die § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG unverändert. Es läßt sich allerdings nicht erkennen, daß sich die Legislative mit diesem Problem in der Folgezeit je beschäftigt hätte.

Die subjektiv-teleologische Argumentation ist folglich unergiebig, weil der Wille des Gesetzgebers in diesem Zusammenhang nicht ermittelt werden kann.

4.3 Objektiv-teleologische Auslegung

Grundsätzlich ausschlaggebend ist die objektiv-teleologische Auslegung, d. h. die Gesetzesinterpretation nach dem vernünftigen Sinn und Zweck der Norm.³⁹ Der Besteuerung öffentlicher Beteiligung am Wirtschaftsprözeß können keine fiskalpolitischen Motive zugrunde liegen: Das Geld in den öffentlichen Kassen kann nicht vermehrt, sondern vermindert um die Steuererhebungskosten nur zwischen den Haushalten verschoben werden.⁴⁰ Vorrangiger Zweck der Besteuerung öffentlicher Unternehmen kann daher nur die Gewährleistung der Wettbewerbsneutralität sein.⁴¹

Die getrennte steuerliche Erfassung der einzelnen wirtschaftlichen Tätigkeiten ist daher nur geboten, wenn andernfalls die Gewährleistung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität gefährdet würde. Mit drohenden Wettbewerbsverzerrungen durch einen Ergebnisausgleich von Gewinnen aus wettbewerbsrelevanten Tätigkeiten mit Verlusten aus Hoheitsbetrieben oder anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten wird denn auch im steuerrechtlichen Schrifttum vereinzelt die isolierte Betrachtungsweise gerechtfertigt.⁴² Für die Überprüfung dieser Prämisse ist zu unterscheiden zwischen dem Verlustrausgleich zwischen Hoheitsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art einerseits und zwischen verschiedenen Betrieben gewerblicher Art untereinander.

4.3.1 Verlustrausgleich zwischen Hoheitsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art

Die Besteuerung der Summe aller Einkünfte aus Betrieben gewerblicher Art schließt zunächst die Ver-

rechnung mit Verlusten aus Hoheitsbetrieben aus.⁴³ Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG gehören Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Der BFH sieht als kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben an, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen.⁴⁴ Die Standardformel lautet: „Als Ausübung öffentlicher Gewalt könne eine Tätigkeit nur angesehen werden, wenn sie öffentlich rechtlichen Körperschaften eigentümlich und vorbehalten sei.“⁴⁵ Trete die öffentliche Hand allerdings in Wettbewerb – auch nur ungewollt – zur privaten Wirtschaft, so sei die Tätigkeit nicht mehr der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten.⁴⁶ Der BFH orientiert sich an der Verwirklichung der Wettbewerbsgleichheit. Konsequenterweise kommt es demnach nicht darauf an, ob eine Marktchance bereits von Privaten ergriffen worden ist, sondern nur darauf, ob eine potentielle Wettbewerbslage besteht.⁴⁷

Aus Perspektive dieses Schutzzweckes erscheint allerdings § 4 Abs. 5 Satz 2 KStG über das Ziel hinaus zu schießen, wonach für die Annahme eines Hoheitsbetriebs Zwangs- und Monopolrechte nicht ausreichen.⁴⁸ Eine Rechtfertigung könnte sich aus der Funktion des Finanzausgleiches ableiten lassen. Fraglich ist aber, ob dem Negativmerkmal „Hoheitsbetrieb“ überhaupt noch eine Funktion zukommen kann, wenn sogar Zwangs- und Monopolrechte nicht ausreichen für die Annahme eines Hoheitsbetriebs.⁴⁹ Lang/Seer weisen der Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG lediglich deklaratorische Funktion zu; Betrieb gewerblicher Art und Hoheitsbetrieb schlossen sich wesensmäßig gegenseitig aus.⁵⁰

Aus dem Wettbewerbskriterium folgt u. E., daß die Prüfung bei der wirtschaftlichen Tätigkeit und nicht bei der Ausübung öffentlicher Gewalt ansetzen muß.⁵¹ Bereits das Gebot sparsamer Mittelverwendung zwingt die öffentliche Hand zum wirtschaftlichen, d. h. planmäßigen, möglichst effizienten Einsatz von Ressourcen zur

38 Vgl. Begr. der BReg. Zu §§ 1 und 4 KStG 1977, BT-Drs. 7/1470, S. 335 ff. Noch weniger ist dem Bericht des Finanzausschusses (BT-Drs. 7/5310, S. 10) zu entnehmen.

39 Vgl. Tipke, aaO (Fn. 35), S. 1255 ff. u. passim.

40 Vgl. Püttner, Die öffentlichen Unternehmen, 2. Aufl. 1985, S. 273; Laule, Die Körperschaftsteuerfreiheit für Hoheitsbetriebe – wann dient ein Betrieb der Ausübung öffentlicher Gewalt?, DStZ 1988, 183, (184 f.).

41 Vgl. Laule aaO (Fn. 40), S. 184 f., Althofer, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Zur Abgrenzung der wirtschaftlichen von der hoheitlichen Tätigkeit, in FS Ludwig Schmidt, 1993, S. 677 (678 f.); Seer, aaO (Fn. 1), S. 1752 li. Sp. Nicht zu vernachlässigen ist aber auch, daß die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen ein Instrument des Finanzausgleichs ist. Püttner, aaO (Fn. 40), S. 272 sieht in der Besteuerung zutreffend ein kombiniertes Instrument des Finanzausgleichs und der Gewährung gleicher Chancen im Wettbewerb. So auch Oettle, Grundsätze der Besteuerung öffentlicher Unternehmen, in Friedrich/Kupsch, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, 1981, S. 45 (50).

42 Vgl. Bott in Arthur Anderson, KStG, Stand 1996, § 4 Rn. 23.

43 Vgl. Hofmeister, aaO (Fn. 24), S. 705.

44 Vgl. 21.11.1967 – I 274/64, BStBl. II 1968, 218 (219 li. Sp.); v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910 (912 li. Sp. mwN).

45 Vgl. RFH v. 9.7.1937 – V D 1/37, RStBl. 1937, 1306 (1307 li. Sp.); BFH v. 18.8.1966 – V 21/64, BStBl. III 1967, 100 (101 li. Sp.); BFH v. 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491 (492 re. Sp.); BFH v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910 (912 li. Sp.); BFH v. 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866 (867 re. Sp. mwNw).

46 Vgl. BFH v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910 (911 re. Sp.); BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95 (97 li. Sp.); BFH v. 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866 (867 re. Sp.); BFH v. 28.11.1991 – V R 95/86, UR 1992, 173 (174 re. Sp.).

47 Vgl. BFH v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910 (911 re. Sp.); BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95 (97 li. Sp.).

48 Vgl. die Kritik von Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 910, 913 ff.

49 Vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 917.

50 Lang/Seer, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, StuW 1993, 47 (54). In diese Richtung kann man wohl auch die Notarurteile des BFH v. 10.11.1977 – V R 115/74, BStBl. II 1978, 80 (81 f.) und v. 28.1.1971 – V R 38/66 BStBl. II 1971, 281 (283 f.) interpretieren.

51 Vgl. Wagner, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, DStJG Bd. 13 (1990), S. 59 (76).

Verlustrausgleich zwischen Betrieben gewerblicher Art

Erzielung eines Zweckes. Ist der Hauptzweck die Erzielung von Einnahmen, kann kein Hoheitsbetrieb vorliegen; ergeben sich Einnahmen lediglich gelegentlich (Nebenzweck)⁵², ist zu prüfen, ob keine Wettbewerbsverzerrung droht.⁵³ In einem ersten Schritt ist daher immer der (Haupt-)Zweck festzustellen, der mit der Betätigung verfolgt wird. Im zweiten Schritt ist die Wettbewerbslage zu untersuchen.

Einkünfte aus hoheitlicher Tätigkeit sind steuerlich irrelevant. Wettbewerbsverzerrungen infolge Verlustausgleiches mit Hoheitsbetrieben drohen nach der hier vertretenen Auffassung der Berechnung eines einheitlichen Einkommens aus allen Betrieben gewerblicher Art nicht. Denn alle wettbewerbsrelevanten Tätigkeiten sind nicht hoheitlicher Natur. Hoheitsbetriebe sind als steuerrechtlich irrelevante Tätigkeiten aus der steuerlichen Betrachtung ausgeschlossen.

4.3.2 Verlustrausgleich zwischen mehreren Betrieben gewerblicher Art

Dogmatisch wird die Wettbewerbsneutralität auch durch den horizontalen und vertikalen Verlustausgleich zwischen den Betrieben gewerblicher Art nicht notwendig beeinträchtigt. Die typische Argumentation dafür, daß der Verlustausgleich private Unternehmer benachteilige, kann wie folgt skizziert werden:

Bei öffentlichen Körperschaften seien wirtschaftliche Betätigungen denkbar, bei der die Erzielung von Einnahmen oder Überschüssen aufgrund der Wahrung öffentlicher Interessen und Belange nur eine untergeordnete Bedeutung spiele.⁵⁴ Sind in diesen Bereichen dauerhaft keine Überschüsse zu erzielen, werde in diesem Bereich in der Regel die fragliche Leistung nicht von privaten Unternehmen angeboten. In diesen Fällen käme es nur in Ausnahmefällen zu einem wirtschaftlichen Wettbewerb mit privaten Unternehmen.⁵⁵ Trotzdem sei in der Regel ein potentiell Konkurrenzverhältnis gegeben, weil die Leistung nur in der konkreten Form für Unternehmen betriebswirtschaftlich nicht attraktiv ist. Prototypisch sei der öffentliche Personen-Nahverkehr. Private Bus- und Bahnunternehmen existieren. Sie wollten oder könnten aber nicht wirtschaftlich die gleiche Verkehrsversorgungsleistung erbringen. Die Ermittlung eines einheitlichen Einkommens sei dennoch als steuerliche Quersubventionierung anzusehen. Wettbewerbsneutralität bedeute aber das Vorhandensein gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte für alle Konkurrenten.⁵⁶ Entfalten öffentliche Körper-

schaften in Bereichen ohne aktuelle private Konkurrenz wirtschaftliche Aktivitäten, so dürften daraus entstandene Verluste nicht mit Gewinnen aus anderen wirtschaftlichen Bereichen saldiert werden, weil private Unternehmen nicht die gleichen Möglichkeiten nutzen könnten.⁵⁷

Diese Sichtweise ist allerdings nur zutreffend, wenn man stillschweigend als weitere Prämisse annimmt, daß die verlustträchtigen Tätigkeiten über die Gesamtzeit mit einem Totalverlust verbunden sind und trotzdem der Verlustausgleich steuerlich anzuerkennen ist. Wird nur der jeweilige Veranlagungszeitraum betrachtet, ist die Ergebnissaldierung auch in der Privatwirtschaft ein völlig normaler Vorgang.

4.3.3 Steuerrechtlich irrelevante Tätigkeiten: „Liebhabeibetriebe“

Fraglich ist mithin, ob Tätigkeiten, die keinen Totalgewinn versprechen, d. h., die ohne Einkunftserzielungsabsicht betrieben werden, trotz § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG nach den Grundsätzen der Liebhaberei ausgeschlossen werden können. Zunächst ist anzumerken, daß bei Betrieben gewerblicher Art – im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften, die über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen⁵⁸ – zwischen der betrieblichen und der außerbetrieblichen Sphäre unterschieden werden muß,⁵⁹ so daß die Anwendung der Liebhabereigrundsätze nicht an dieser Frage scheitert. Methodisch geht es um das Verhältnis zwischen § 8 Abs. 1 KStG und § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG; genauer gesagt um die Frage, ob § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG als *leges speciales* zu der Verweisungsnorm des § 8 Abs. 1 KStG aufgefaßt werden müssen.⁶⁰ Diese These könnte damit gerechtfertigt werden, daß es Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gäbe, bei denen das Motiv der Gewinnerzielung schwer nachweisbar sei, weil die Trägerkörperschaft auf dringende öffentliche Interessen verweisen könne, deretwegen die Tätigkeit ausgeübt werde.⁶¹ Eine Besteuerungslücke droht jedoch nicht, weil die Einkünfteerzielungsabsicht anhand objektiver Merkmale zu ermitteln⁶² und die Verfolgung weiterer Zwecke (sog. Nebenzwecke) unschädlich⁶³ ist.

Die systematische Interpretation legt nahe, daß § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG aufgrund seiner Stellung im ersten Teil (§§ 1–6 KStG) lediglich die subjektive Körperschaftsteuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts regelt, während der zweite Teil (§§ 7–13

52 So wohl auch Wagner, aaO (Fn. 51), S. 77.

53 Vgl. auch BFH v. 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139 (142 li. Sp.) = FR 1997, 57.

54 Vgl. Definition des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ in § 4 Abs. 1 S. 2 KStG, BFH, Urt. v. 20.3.1956 – I 317/55 U, BStBl. III 1956, 166 (168).

55 Vgl. BFH, Urt. v. 20.3.1956 – I 317/55 U, BStBl. III 1956, 166 (168).

56 Vgl. Thoma, Altwarensammlungen als fragwürdige Steuerquelle, DStR 1984, 641 (642)

57 Vgl. BFH, Urt. v. 20.3.1956 – I 317/55 U, BStBl. III 1956, 166 (168).

58 Vgl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, FR 1997, 311 = DB 1997, 707 (re. Sp.); BFH, Urt. v. 8.7.1998 – I R 123/97, FR 1998, 1091.

59 Vgl. etwa Hoffmann, Steuerliche „Liebhabeibetriebe“ bei Personen- und Kapitalgesellschaften, INF 1997, 362, 363 und Fn. 3. So auch Pezzer in seiner Urteilsanmerkung FR 1998, 1093.

60 Vgl. Seer, aaO (Fn. 1), S. 1791 li. Sp.

61 Vgl. König, Die subjektive Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach dem deutschen Körperschaftsteuerrecht, Diss. Münster 1958, S. 62; Kugel, Die Besteuerung öffentlicher Betriebe, Trierer Diss. 1989, S. 24 f.

62 BFH v. 28.1994 - VIII R 55/93, BFH/NV 1995, 866 (867 mwN).

63 Seer, aaO (Fn. 1), S. 1791; Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, Stand Juni 1997, § 2 Rn. 869.

Verlustrausgleich zwischen Betrieben gewerblicher Art

KStG) das Steuerobjekt bestimmt. Die Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG ist demnach so zu lesen, daß der die subjektive Steuerpflicht begründende Tatbestand des Betriebes gewerblicher Art auf Ebene des Steuerobjektes hinsichtlich der Gewinnverwendungsabsicht eingeschränkt wird,⁶⁴ so daß dieses Motiv nur im Rahmen der subjektiven Steuerpflicht verzichtbar ist.

Ausschlaggebend ist aber, daß das aus der Gesetzeslogik abgeleitete Ergebnis allein dem Zweck der Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art gerecht wird. Wettbewerbsgleichheit kann nur bestehen, wenn die steuerliche Subventionierung von dauerhaften Verlustbetrieben durch Verlustrausgleich unterbunden wird.⁶⁵

Die Annahme, § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG verzichte als spezialgesetzliche Regelung auf den Grundsatz, nur Tätigkeiten zu besteuern, die im Gesamtergebnis zu einer Vermögensmehrung führen, ist systematisch zweifelhaft und würde den Gesetzeszweck verfehlen.⁶⁶

4.4 Verfassungskonforme Auslegung

Die isolierte Betrachtungsweise durchbricht ohne explizite gesetzliche Grundlage das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips,⁶⁷ so daß sich die Frage stellt, ob die Interpretation der Rechtsprechung den Gleichsatz des Art. 3 GG verletzt. Die Grundrechtsfähigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts nach Art. 19 Abs. 3 GG kann im Rahmen der vorliegenden Betrachtungen nicht diskutiert werden.⁶⁸ Diese Überlegungen beruhen auf der Prämisse, daß grundsätzlich alle juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts in den Schutzbereich dieser Norm fallen. Hinzu tritt die bereichsspezifische Annahme, daß Art. 3 GG auf die Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts anwendbar ist, weil – nur aus Wettbewerbsgründen – deren nicht-eheliche Tätigkeiten erfaßt werden sollen.

Der Gesetzgeber verletzt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts den Grundsatz der Rechtssetzungsgleichheit, wenn er eine Gruppe von Normadressaten anders behandelt, als eine vergleichbare Gruppe, obwohl zwischen beiden Gruppen keine hinreichenden Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie eine ungleiche Behandlung rechtfertigen können.⁶⁹ Ein sachgerechter Vergleichsmaßstab kann nur aus der ratio legis der Besteuerung

der öffentlichen Hand abgeleitet werden. Mithin ist zu prüfen, welche sachgerechten Gründe bestehen könnten, den juristischen Personen des öffentlichen Rechts den Verlustrausgleich zwischen ihren Betrieben gewerblicher Art zu verwehren, der den zu schützenden privaten Marktteilnehmern grundsätzlich offen steht. Daß ein solcher Grund nicht existiert, wurde bereits dargelegt.

Folglich verlangt das Gebot der verfassungskonformen Norminterpretation, § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG so auszulegen, daß der nach den übrigen Auslegungskriterien möglichen Interpretation der Vorrang zu geben ist, bei der die Bestimmung verfassungsgemäß ist.⁷⁰ Dem Erfordernis geltungserhaltender Auslegung genügt u. E. der bisherige Ansatz, durch Zusammenfassung mehrerer Betriebe gewerblicher Art eine Ergebnissaldierung zu ermöglichen, nicht. Denn die Zusammenfassung wird grundsätzlich nur unter engen steuerlichen Voraussetzungen anerkannt.⁷¹ Aus dem Wettbewerbskriterium lassen sich für die prinzipielle Schlechterstellung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts wie gezeigt keine zwingenden Gründe gewinnen.

Zu prüfen bleibt das Argument *Hofmeisters*, eine Benachteiligung gegenüber anderen Körperschaftsteuerpflichtigen resultiere aus der Zusammenfassungsdoktrin nicht, weil der Einfallsreichtum der steuerlichen Berater und Techniker in der Regel groß genug sei, um die erforderlichen Verflechtungen herzustellen.⁷² Auch wenn dieser Einwand im Steuerrecht anscheinend kaum noch Bedeutung hat: Diese Auffassung verlängert völlig ohne Not die Liste der „Dummensteuern“. Sie trifft aber auch schlicht nicht zu. Obwohl in einer Vielzahl von Fällen Gestaltungen für eine Ergebnissaldierung zu finden sind, verbleiben in der Praxis entgegen der Annahme von *Hofmeister* erhebliche Steuerzahllasten, sei es, weil keine geeigneten Betriebe gewerblicher Art für eine Zusammenfassung existieren, sei es, weil die Zusammenfassung an einzelnen Erfordernissen scheitert oder schlicht die Voraussetzungen nicht mehr rechtzeitig zu schaffen waren. Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts werden also sowohl dogmatisch durch die Interpretation des BFH zur gesonderten Erfassung der Betriebe gewerblicher Art als auch praktisch gegenüber anderen Steuersubjekten benachteiligt, ohne daß ein rechtfertigender Grund nachweisbar ist.⁷³

64 Vgl. Seer, aaO (Fn. 1), S. 1791.

65 Vgl. Seer, aaO (Fn. 1), 1791; Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, Stand Juni 1997, § 2 Rn. 869.

66 Vgl. Seer, aaO (Fn. 1), 1791; Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, Stand Juni 1997, § 2 Rn. 869.

67 Vgl. in letzter Zeit deutlich BVerfG, Beschl. v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, FR 1998, 1028 zum Verlustverrechnungsausschluß bei § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG. Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, Stand Juni 1997, § 2 Rn. 869; zum Leistungsfähigkeitsprinzip etwa Tipke, Steuerrechtsordnung, S. 478 ff., 500 ff. u. passim. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird entgegen der Ansicht des BFH verletzt, der darauf abstellt, daß trotz § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG eine Ertragsbesteuerung nur entsteht, wenn ein Gewinn erwirtschaftet wird, vgl. BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, 628, 630. Denn der BFH betrachtet lediglich den Betrieb gewerblicher Art an sich, nicht aber die Summe der Einkünfte aus allen Betrieben gewerblicher Art.

68 Der Leser wird insoweit verwiesen auf die Kommentierungen zu Art. 19 Abs. 3 GG sowie die Kölner Dissertation von Zimmermann, Der grundrechtliche Schutzanspruch juristischer Personen des öffentlichen Rechts, 1991/1992.

69 BVerfG v. 8.6.1993 – 1 BvL 20/85, BStBl. II 1994, 59 (61 f.) mwN.

70 Vgl. Larenz, aaO (Fn. 1), S. 339 ff.

71 Siehe oben 4.3.

72 Hofmeister aaO (Fn. 24), S. 697.

73 Würde die bislang h.M. das Postulat der Wettbewerbsneutralität ernst nehmen, müßte sie konsequenterweise die Zusammenfassung mehrerer Betriebe gewerblicher Art zum Zwecke des betriebsinternen Verlustrausgleiches ausschließen, soweit Liebhabereibetriebe einbezogen werden.

Verlustausgleich zwischen Betrieben gewerblicher Art

Die hier vertretene These, daß § 8 Abs. 1 KStG iVm § 2 Abs. 3 EStG die Ermittlung eines einheitlichen Einkommens für alle Betriebe gewerblicher Art verlangt, entspricht auch dem Gebot der verfassungskonformen Auslegung.

5. Fazit

Für die Einkommensermittlung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist ein horizontaler und vertikaler Verlustausgleich zwischen sämtlichen Betrieben gewerblicher Art durchzuführen. Die Auffassung, das Einkommen sei für jeden Betrieb gewerblicher Art gesondert zu ermitteln und festzusetzen, ist systemwidrig, verstößt gegen den Gleichheitssatz und ist aus dem Sinn und Zweck der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG nicht zu rechtfertigen.

Dieses Ergebnis bedeutet für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts nicht zuletzt eine erhebliche Vereinfachung, weil sie nicht mehr mit „Gestaltungsverrenkungen“ die Voraussetzungen der Zusammenfassung schaffen müssen. Der Wermutstropfen ist, daß die Ergebnissaldierung mit dauerhaften Verlustbetrieben nicht länger möglich wäre. Das betrifft insbesondere den Bereich des chronisch defizitären öffentlichen Personennahverkehrs, der regelmäßig im steuerlichen Querverbund angesiedelt ist. Ein unbillige Härte wäre damit nicht verbunden. Für eine Übergangszeit wäre ohnehin Vertrauensschutz zu gewähren. Um die Gewinnerzielungsabsicht zu dokumentieren, würde es u. E. zunächst genügen, wenn die Trägerkörperschaft mit dem ersichtlichen Ziel, die Wirtschaftlichkeit wieder herzustellen, korrigierend eingreift.

74 Vgl. BFH v. 21.1.1993 – XI R 18/92 u. 19/92, BFH/NV 1993, 475 (476).