

# Erläuterungen zu Abs. 3: Versorgungs-, Verkehrs- und Hafengebiete

## A. Begriffe und Abgrenzungen

45

Zu den bedeutenden Anwendungsfällen eines BgA gehören, ohne besondere zusätzliche Anforderungen zu stellen, gem. Abs. 3 Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafengebiete dienen. Dieser Bestimmung kommt klarstellende Bedeutung zu (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 30; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 83). IdR handelt es sich um rechtl. unselbständige Eigen- oder Regiebetriebe von Gebietskörperschaften bzw. Zweckverbänden, die öffentliche Aufgaben der Daseinsvorsorge erfüllen und damit stets öffentlichen Zwecken dienen (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 83; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 84); dennoch zählen sie zur fiskalischen und nicht zur hoheitlichen Verwaltung und unterfallen damit den Grundsätzen des Verwaltungsprivatrechts (BFH v. 31.1.1975 – VI R 171/74, BStBl. II 1975, 563; v. 28.1.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 30; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 83); auch ein bestehender Anschluss- und Benutzungszwang vermag an dieser Zuordnung nichts zu ändern. Die Betriebe iSd. Abs. 3 nehmen idR Aufgaben wahr, die in gleicher oder ähnlicher Weise von privaten Unternehmen erfüllt werden (können), so dass ihre Qualifizierung als stpfl. BgA diesem Wettbewerbsgedanken Rechnung trägt.

Der Begriff der Versorgungsbetriebe umfasst sämtliche in Abs. 3 aufgezählten Betriebe, zu denen neben den Versorgungsbetrieben ieS die dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafengebiete dienenden Einrichtungen zählen (BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 86). Die Aufzählung ist nur beispielhaft (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 51).

Abs. 3 geht als Spezialregelung der Bestimmung des Abs. 5 vor, so dass das Vorliegen eines Versorgungs-, Verkehrs- oder Hafengebetriebs die Annahme eines Hoheitsbetriebs ausschließt (BFH v. 12.3.1975 – I R 255/72, BStBl. II 1975,

549; v. 28.1.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 87; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 83).

Öffentliche Versorgungsbetriebe sind nur die entsprechenden Betriebe des Bundes, der Länder, einer Gemeinde sowie eines Gemeinde- oder Zweckverbands, und zwar auch dann, wenn sie nicht nur der Versorgung der eigenen Bevölkerung der Gebietskörperschaft dienen (RFH v. 16.3.1937, RStBl. 1937, 487; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 84). Hingegen darf es sich nicht um Betriebe einer ausländ. (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 30) oder einer kirchlichen (RFH v. 11.7.1933, RStBl. 1933, 1038) Körperschaft handeln.

46

## B. Versorgungsbetriebe im engeren Sinne

Versorgungsbetriebe iE sind Betriebe, die nach Wesen, Aufbau und Zweck der Versorgung der Bevölkerung mit lebenswichtigen Gütern zu tragbaren Bedingungen dienen (BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 89), wobei dies weniger nach rechtl., sondern vielmehr nach technischen und tatsächlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 52). Besteht eine untrennbare Verbindung zwischen dem Versorgungsbetrieb und dem Grunde nach hoheitlichen Aufgaben, ist die Erfassung als Versorgungsbetrieb bei überwiegender Zweckbestimmung auf die gesamte, einheitlich zu beurteilende Tätigkeit zu erstrecken (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 90):

**Wasserversorgung:** So ist im Bereich des WG *Wasser* zwischen *Wasserversorgung*, die die Beschaffung von Trink- und Brauchwasser, dessen Weiterleitung bis zu den Endverbrauchern und die Unterhaltung des dazu erforderlichen Rohrleitungsnetzes umfasst (BgA gem. Abs. 3), und *Wasserbeschaffung* (hoheitlich) zu unterscheiden. Wird die Wasserbeschaffung jedoch zusammen mit der Wasserversorgung durchgeführt, stellt Erstere eine vorbereitende und von Letzterer absorbierte Tätigkeit dar, mit der Konsequenz, dass durch die Wasserversorgung als überwiegende Zweckbestimmung eine einheitliche Qualifikation als BgA erfolgt (BFH v. 30.11.1989 – I R 79–80/86, BStBl. II 1990, 452; H 10 „Wasserbeschaffung, Wasserversorgung“ KStH 2006; aA GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 85, die eine Trennung für möglich halten). Vgl. auch Anm. 140 „Wasserbeschaffung, Wasserversorgung“.

**Energieversorgung:** Ähnlich gelagert ist die Problematik beim WG *Energie*: dort ist im Bereich der Müllheizkraftwerke zwischen der Wärmelieferung (BgA) und der Abfallentsorgung (hoheitlich) zu differenzieren. Die Abgabe der aus Abfällen gewonnenen Energie wird als hoheitliches Hilfsgeschäft der Abfallentsorgung angesehen (R 10 Abs. 6 Satz 2 KStR 2004; vgl. auch Anm. 140 „Abfallentsorgung“). Ein Blockheizkraftwerk, das unter Verwendung von beim Klärprozess freiwerdenden Faulgasen betrieben wird, gilt als Versorgungsbetrieb (BFH v. 27.6.2001 – I R 82–85/00, BStBl. II 2001, 773). Ebenfalls zu den Versorgungsbetrieben wird eine Müllverbrennungsanlage gezählt, deren Energie zur Erzeugung von Fernwärme genutzt wird (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 85). Hingegen stellt ein Entsorgungsbetrieb, der ein Getrenntsammlersystem für Transport (§ 4 VerpackVO) und Verkaufsverpackungen (§ 6 Abs. 3 VerpackVO) betreibt, keinen Versorgungsbetrieb dar (BFH v. 4.9.2002 – R 42/01, BFH/NV 2003, 511; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 53). Zur Behandlung von Abschlagszahlungen an ein Versorgungsunternehmen im Rahmen des Jahresabschlusses vgl. BFH v. 18.1.1995 – I R 44/94, BStBl. II 1995, 742. Wasserkraftwerke (vgl. hierzu

STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 64; BFH v. 23.4.1975 – I R 70/73, BStBl. II 1975, 618; v. 27.6.1990 – I R 15/88, BStBl. II 1991, 150) unterliegen als Unternehmen, die elektrische Arbeit durch Ausnutzung von Wasserkraften erzeugen, der Besteuerung nach der WasserkraftwerksVO v. 26.10.1944 (RGBl. I 1944, 278, zuletzt geändert durch Gesetz v. 14.12.1984, BGBl. I 1984, 1493). Voraussetzung für die darin vorgesehenen, auf 20 Jahre begrenzten Vergünstigungen ist, dass mit dem Bau bis zum 31.12.1990 begonnen wurde.

### C. Verkehrsbetriebe

47

Verkehrsbetriebe „dienen“ dem öffentlichen Verkehr, wenn ihre Einrichtungen nach der Zweckbestimmung von jedermann zur Personen- oder Güterbeförderung benutzt werden können, wobei die Betätigung im öffentlichen Verkehr unter der Auflage der Betriebs- und Beförderungspflicht sowie des Tarifzwangs erfolgen muss (FinMin. Ba.-Württ. v. 20.4.1993 – koordinierter Ländererlass –, BStBl. I 1993, 401).

**Öffentlicher Verkehr:** Der Begriff des „öffentlichen Verkehrs“ iSd. Abs. 3 umfasst in einem dynamischen Sinn alle Bestrebungen der öffentlichen Hand zur Anpassung des Gesamtverkehrs an die sich entwickelnden Verhältnisse (BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 54). Das Kriterium der „Öffentlichkeit“ besagt, dass die Verkehrsgestaltung durch staatliche Organe bzw. Einrichtungen und damit im Rahmen der öffentlichen Verkehrspolitik erfolgt (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 54). Erfasst wird nicht nur die entgeltliche oder geschäftsmäßige Beförderung von Personen oder Gütern, zB Bahn, Bus, Schiff, Fähre oder Flugzeug, sondern auch der Individualverkehr auf öffentlichen Straßen und die Bereitstellung von Flächen, die dem ruhenden Verkehr zum Parken zur Verfügung stehen (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 91; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 54). Flughäfen sind daher ebenfalls Verkehrsbetriebe (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 86; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 95). Als Verkehrsbetrieb sind auch Verbundgesellschaften anzusehen, die im Wege der Geschäftsbesorgung für ihre Gesellschafter (Verbundverkehrsunternehmen) aus Rationalisierungsgründen zentrale Aufgaben, insbes. Verkehrsplanung und Tarifgestaltung, wahrnehmen, auch wenn die Verbundgesellschaft selbst nicht unmittelbar Personen oder Güter befördert (FinMin. Ba.-Württ. v. 20.4.1993 – koordinierter Ländererlass –, BStBl. I 1993, 401). Die reine Zurverfügungstellung von Verkehrswegen, zB Gleisanlagen, Schienen oder Straßen, erfüllt zwar mangels Beförderungsleistung nicht die Anforderungen an einen Verkehrsbetrieb iSd. § 117 BewG, dient aber dennoch dem öffentlichen Verkehr (BFH v. 19.2.1992 – II R 138/88, BFH/NV 1993, 154; v. 26.6.1996 – II R 68/93, BStBl. II 1996, 495). Folgerichtig dürfte es daher sein, auch solche Betriebe als Verkehrsbetriebe gem. Abs. 3 anzusehen, die anderen Betrieben die Verkehrsinfrastruktur (Betriebshöfe, Werkstätten, Signalanlagen, Haltestellen einschließlich Personal, Fahrzeuge und ggf. Konzessionen) überlassen (so auch DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 54). Die ausschließliche Güterbeförderung durch Busse und Bahn unterfällt hingegen nicht dem Begriff des „öffentlichen Verkehrs“ (RFH v. 25.6.1930, RStBl. 1930, 552; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 30).

**Lokaler Nahverkehr:** Ebenfalls ist kein Verkehrsbetrieb anzunehmen bei der Gründung von lokalen Nahverkehrsgesellschaften durch Gebietskörperschaften zwecks Durchführung der ihnen obliegenden Aufgabe der Verkehrsbedienung, da die Nahverkehrsgesellschaften keine Personenbeförderung mit eigenen oder fremden Fahrzeugen betreiben, sondern sich auf die Ausschreibung und Bestel-

lung der Beförderungsleistungen durch Dritte als konzessionierte Verkehrsunternehmen beschränken. Auch die Aufteilung einheitlicher kommunaler Verkehrsunternehmen in rechtl. verselbständigte Einheiten, die jeweils spartenbezogene Aufgaben wahrnehmen, begründet keinen Verkehrsbetrieb; anders, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts selbst Träger der Nahverkehrskonzession ist und die Beförderungsleistungen durch einen Subunternehmer im Namen und für Rechnung des Konzessionsträgers ausführen lässt (vgl. DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 55).

**Ruhender Verkehr:** Zur Erfassung ständig gewinnloser Verkehrsbetriebe als BgA iSd. Abs. 3 vgl. BFH v. 28.10.1970 – I R 72/69, BStBl. II 1971, 247. Als Versorgungsbetrieb iwS setzen die Einrichtungen des *ruhenden* Verkehrs voraus, dass diese dem öffentlichen Verkehr dienen, mithin einem unbestimmten Personenkreis offenstehen und damit von jedermann genutzt werden können (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 93). Zu den Einrichtungen des ruhenden Verkehrs iSd. Abs. 3 gehört die Bereitstellung von Parkräumen, die mit Parkuhren versehen sind oder nur mit Parkscheiben benutzt werden dürfen, es sei denn, der Betrieb wird im Rahmen der StVO durchgeführt (hoheitlich, vgl. R 10 Abs. 4 Satz 1 KStR 2004), der Betrieb von Parkhäusern und von Tiefgaragen (BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242; v. 10.12.1992 – V R 3/88, BStBl. II 1993, 380; R 10 Abs. 4 Satz 2 KStR 2004; H 10 „Parkraumbewirtschaftung“ KStH 2006). Vgl. auch Anm. 140 „Parkhäuser, Tiefgaragen, Parkplätze, Parkuhren, Parkscheinautomaten“.

#### D. Hafenbetriebe

Hafenbetriebe sind Unternehmen, die dem Betrieb, der Erhaltung und der Verwaltung von See- und Binnenhäfen gewidmet sind, also Betriebe, die dem Güterumschlag oder der Unterhaltung von solchen Anlagen dienen, die zur sicheren und zweckmäßigen Aufnahme von Schiffen bestimmt sind; hierzu gehören insbes. die Unterhaltung von Hafengebäuden, Kai- und Schleusenanlagen, die Stromregulierung, die Kennzeichnung und Offenhaltung des Fährwassers (Eisbrecher) und das Lotsenwesen (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 94; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 30). Lagerhäuser können einen unselbständigen Bestandteil eines Hafens bilden (RFH v. 8.9.1932, StuW 1932, Nr. 295). Nicht zu den Hafenbetrieben zählen Betriebe, die den Schiffsbau oder die Schiffsreparatur (zB Werften, Docks) sowie das Schleppen, Bugsieren oder Tanken zum Gegenstand haben (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 30). Die Zuordnung als Versorgungsbetrieb iwS mit der Aufgabe der Daseinsvorsorge bedingt, dass es sich um einen öffentlichen Hafen handeln muss, der von jedermann gegen Entrichtung festgesetzter Gebühren benutzt werden kann, so dass sog. Werkhäfen nicht hierzu zählen (FG Rhld.-Pf. v. 7.12.1955, EFG 1956, 83, rkr.; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 94; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 87; vgl. auch BFH v. 6.3.1991 – II R 97/89, BStBl. II 1994, 123 zur Grundsteuer). Zur erleichterten Zusammenfassung von Versorgungs- und Verkehrsbetrieben zu einem einheitlichen BgA vgl. Anm. 83; zur Abziehbarkeit von Konzessionsabgaben bei Versorgungs- und Verkehrsbetrieben vgl. Anm. 126.

## Erläuterungen zu Abs. 4: Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art

### A. Verpachtung von Betrieben gewerblicher Art

#### I. Verpachtung eines gesamten Betriebs gewerblicher Art

##### 1. Bedeutung des Abs. 4

55

Nach Abs. 4 wird die Verpachtung eines BgA im Rahmen einer gesetzlichen Fiktion („gilt“) der Unterhaltung eines BgA (Abs. 1) gleichgestellt.

**Fiktion eines Betriebs gewerblicher Art für gewerblichen Verpachtungsbetrieb:** Infolge dieser Gleichstellung unterliegt eine juristische Person des öffentlichen Rechts auch dann der Besteuerung, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit, die im Fall einer unmittelbaren Ausübung bei ihr die Voraussetzungen eines BgA erfüllen würde, nicht selbst ausübt, sondern im Rahmen eines Pachtverhältnisses delegiert. Mit Abs. 4 soll daher verhindert werden, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts die KStPflicht dadurch umgeht, dass sie Einrichtungen nicht selbst betreibt, sondern verpachtet (BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 56).

**Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art ist keine Vermögensverwaltung:** Die Gleichstellung nach Abs. 4 bewirkt, dass die Verpachtung eines BgA kraft Gesetzes auch dann zu den Einkünften aus einer nachhaltigen, wirtschaftlichen Tätigkeit gerechnet wird, wenn sich die Verpachtung tatsächlich nur als bloße Vermögensverwaltung darstellt (BFH v. 6.11.1985 – I R 272/81, BFH/NV 1987, 123; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 99). Einkünfte aus der Verpachtung eines BgA können nicht im Rahmen einer Vermögensverwaltung erfolgen und sind daher wie die Einkünfte aus der Unterhaltung eines BgA stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG zu behandeln (BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 62; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 92, 98). Dies gilt selbst dann, wenn die Betriebsverpachtung nachhaltig zu Verlusten führt, da auch bei Verpachtungs-BgA keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich ist (BFH v. 11.7.1990 – II R 33/86, BStBl. II 1990, 1100; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 32; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 56). Ein Wahlrecht, zu Einkünften aus VuV überzugehen, besteht angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht (BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 36). Zur Aufgabe eines Verpachtungsbetriebs vgl. Anm. 66.

##### 2. Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung

56

Die Anwendung des Abs. 4 setzt voraus, dass ein BgA als solcher verpachtet wird, dh. es ist auf den tätigkeitsbezogenen Begriff der Einrichtung abzustellen (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 100). Die Verpachtungstätigkeit der öffentlichen Hand ist damit als jede entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten bzw. als Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung hinsichtlich eines Inbegriffs von Sachen und Rechten zu verstehen (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 56; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 11). Die Verpachtung gilt dann als BgA, wenn sie dem Pächter eine wirtschaftliche Betätigung gestattet, die bei unmittelbarer Ausübung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts die Voraussetzungen eines BgA erfüllen würde (R 6 Abs. 5 Satz 6 KStR 2004; BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II

1974, 391; v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; v. 11.7. 1990 – II R 33/86, BStBl. II 1990, 1100; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 32). Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Verpachtungstätigkeit selbst die Voraussetzungen einer selbständigen Einrichtung sowie die Begriffsmerkmale eines BgA iSd. Abs. 1 erfüllt (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 100; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 91; FG München v. 5.7.1978, EFG 1978, 628, rkr.). Die Miet- und Pachtverhältnisse iSd. Abs. 4 sind dadurch gekennzeichnet, dass sie ein Eindringen des Verpächters in das gewerbliche Leben und damit eine Mitwirkung an der Betriebsgestaltung des Pächters erkennen lassen (BFH v. 22.7.1964 – I 136/62 U, BStBl. III 1964, 559; v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386).

Für die Annahme einer Betriebsverpachtung ist es erforderlich, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts die für den Betrieb erforderlichen Anlagen überlässt und den Betrieb mit den erforderlichen WG zur Führung seiner Geschäfte ausstattet (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 66; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 93); dabei bedarf es weder einer kaufmännischen Organisation noch eines besonderen Vertrags, wenn die WG anlässlich der Verpachtung dem Pächter tatsächlich zur Verfügung gestellt werden (BFH v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 32; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 101). Bedarf der Pächter für seine wirtschaftliche Betätigung größeren Inventars, ist eine Verpachtung nur dann gegeben, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts als Verpächter die Inventarstücke selbst beschafft und dem Pächter zur Nutzung überlässt, wobei es genügt, dass das mitverpachtete Inventar zwar nicht vollständig ist, jedoch die Führung eines bescheidenen Betriebs ermöglicht (H 8 „Inventar“ KStH 2006; BFH v. 5.7.1972 – I R 83/70, BStBl. II 1972, 776; v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 93). Eine Mitverpachtung von Inventar liegt im wirtschaftlichen Ergebnis auch dann vor, wenn dieses übereignet wird, später jedoch zurück zu übertragen ist (BFH v. 5.7.1972 – I R 83/70, BStBl. II 1972, 776; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 94) oder das Inventar zwar formal verkauft wird, der Kaufpreis für das Inventar sich aber in Wirklichkeit als zusätzliches Pachtentgelt darstellt, weil der Pächter verpflichtet ist, das Eigentum an den WG nach Ablauf des Pachtverhältnisses unentgeltlich auf die juristische Person des öffentlichen Rechts zu übertragen (BFH v. 2.3. 1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 58). Unschädlich ist es, wenn einzelne Inventarstücke von untergeordneter Bedeutung vom Pächter beschafft werden müssen oder der Pächter das Inventar im Verlauf eines langen Pachtverhältnisses mehrfach erneuert bzw. die Anzahl der Inventarstücke vermehrt hat (BFH v. 7.5.1969 – I R 106/66, BStBl. II 1969, 443; v. 2.3. 1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 57). Wird das Inventar hingegen auch bei wirtschaftlicher Betrachtung an den Pächter nicht nur zur Nutzung überlassen, sondern veräußert, liegt keine Betriebsverpachtung vor (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 101; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 32), insbes., wenn das Inventar anlässlich der Begründung des Pachtverhältnisses verkauft wird (RFH v. 15.10.1940, RStBl. 1941, 411). Ist für die Führung des verpachteten Betriebs kein größeres Inventar erforderlich oder werden keine Räume, sondern lediglich Inventarstücke verpachtet, kommt es für die StPflcht auf die Umstände des Einzelfalls an, ob eine wirtschaftliche Betätigung ermöglicht werden soll oder eine dem nicht stbaren Bereich zuzuordnende Überlassung einzelner WG in Betracht kommt (H 8 „Inventar“ KStH 2006; BFH v. 6.10.1976 – I R 115/75, BStBl. II 1977, 94; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 95).

### 3. Abgrenzung zur Betriebsaufspaltung

Die Regelungen zur Betriebsaufspaltung finden grundsätzlich auch bei der VuV wesentlicher Betriebsgrundlagen durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts an einen BgA Anwendung. Dies erfolgt insbes. vor dem Hintergrund, zu vermeiden, dass durch die Überlassung von WG im Rahmen von Miet- oder Pachtverträgen beim BgA BA entstehen, während die entsprechenden Einnahmen bei der Trägerkörperschaft im nicht stbaren Bereich der Vermögensverwaltung anfallen (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 66). Daher werden Miet- oder Pachtverträge zwischen der juristischen Person des öffentlichen Rechts und dem BgA nicht der Besteuerung zugrunde gelegt, wenn es sich um WG handelt, die für den BgA eine wesentliche Grundlage bilden (BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 66), bei tatsächlicher Zahlung kommt aber eine vGA in Betracht (BFH 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459; vgl. auch OFD Frankfurt v. 22.7.2003, DStR 2003, 2116; OFD Koblenz v. 19.1.2004, DStR 2004, 727). Konsequenz ist, dass die entsprechenden WG dem BV des BgA zuzurechnen und die bei der Trägerkörperschaft angefallenen Aufwendungen einschließlich AfA beim BgA zu BA führen (BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459).

**Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen:** Zur Überlassung von Büro- und Verwaltungsgebäuden als wesentliche Betriebsgrundlagen durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts an ihren BgA vgl. OFD Frankfurt v. 22.7.2003, DStR 2003, 2116; OFD Koblenz v. 19.1.2004, DStR 2004, 727; BFH v. 24.2.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412: Erfassung der überlassenen Gebäude als BV des BgA und Zahlung von Miet- oder Pachtzinsen an die Trägerkörperschaft als vGA. Bzgl. der Übergangsregelung aufgrund von BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621 vgl. BMF v. 18.9.2001, BStBl. I 2001, 634 und v. 11.6.2002, BStBl. I 2002, 647. Zu BgA bei Verpachtung des Messegeländes an die stadteigene Messegesellschaft s. LEIPPE, ZKF 2004, 92.

Gehören die verpachteten WG zum Hoheitsvermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts, kommen die zuvor aufgezeigten Grundsätze zur Zuordnung von wesentlichen Betriebsgrundlagen, speziell die Erfassung als BV des BgA, nicht in Betracht; Nutzungsentgelte stellen keine BA beim BgA dar, sondern sind bei der Gewinnermittlung wie eine vGA zu behandeln (BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; v. 6.11.2007 – I R 72/06, BFH/NV 2008, 886; v. 7.11.2007 – I R 52/06, BFH/NV 2008, 888; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 70; vgl. auch LEIPPE, ZKF 2001, 122).

Werden an eine Betriebs-KapGes., die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts beherrscht wird (BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 115), speziell also an eine kommunale Eigen-gesellschaft, wesentliche Betriebsgrundlagen – auch ohne Inventar (STRECK/ALVERMANN VII, § 4 Rn. 33; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 51) – durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts entgeltlich zur Nutzung überlassen, kann nach den allgemeinen Grundsätzen eine Betriebsaufspaltung gegeben sein mit der Folge, dass Einkünfte aus VuV als gewerblich einzustufen sind und hinsichtlich der Besitzgesellschaft ein Verpachtungs-BgA vorliegt (LEIPPE, ZKF 2004, 92; WALLENHORST, DStZ 2002, 703). Dies hat zur Konsequenz, dass zum notwendigen BV dieses BgA neben den verpachteten wesentlichen Betriebsgrundlagen auch die Beteiligung an der KapGes. zählt. Weitere Folge ist, dass Mieten oder Pachten sowie Beteiligungserträge der laufenden Besteuerung unterfallen und

Wertsteigerungen bei der Veräußerung oder Entnahme stl. beim BgA erfasst werden (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 71; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 115; LEIPPE, ZKF 2004, 92). Beispiele für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung im oberhalb dargelegten Sinne sind: die Verpachtung von U-Stadtbahn-Anlagen an einen Verkehrsbetrieb (FinMin. NRW v. 11.3.1993, StEK KStG 1977 § 4 Rn. 31) sowie die Überlassung von Forschungsergebnissen durch eine Hochschule an eine von ihr gegründete Verwertungs-GmbH gegen Zahlung von Lizenzgebühren, sofern der Umsatz der GmbH zu mindestens 25 % auf der Verwertung der Forschungsergebnisse basiert (BFH v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; in BFH v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455 entfallen 61–82 %, in BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415 entfallen 75 % auf entsprechende Umsätze).

Unwesentliche Betriebsgrundlagen können hingegen mit stl. Wirkung an den BgA vermietet werden; die Erträge hieraus sind aber stfrei, da sie der Vermögensverwaltung zugerechnet werden (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 51).

**Besonderheiten bei zwischengeschalteter Kapitalgesellschaft:** Im Fall der mittelbaren Beteiligung der Besitzgesellschaft an der Betriebs-KapGes., zB über eine zwischengeschaltete KapGes., gehören nicht nur die Anteile an der Betriebs-KapGes., sondern auch die Beteiligung an der Zwischen-KapGes. zum notwendigen BV des Besitzunternehmens (BFH v. 14.8.1974 – I R 136/70, BStBl. II 1975, 112; v. 23.7.1981 – IV R 103/78, BStBl. II 1982, 60). Daher ist ein Fall der Betriebsaufspaltung gegeben, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts als Besitzgesellschaft über eine zwischengeschaltete kommunale Holding-KapGes. die Anteile an einer Betriebs-KapGes. hält (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 73). Bei Beteiligung der Zwischen-Holding an mehreren Betriebs-KapGes. erfolgt eine quotenmäßige Verteilung der Anteile auf die verschiedenen Besitz-BgA (FG Münster v. 30.6.2003, EFG 2003, 1648, rkr.). Gehören zur Zwischen-Gesellschaft nicht nur die Anteile an einer Betriebs-KapGes., sondern unterhält die Zwischen-Holding auch noch einen eigenen Geschäftsbetrieb, ist die zur GmbH & Co. KG ergangene Rspr. analog anzuwenden, mit der Konsequenz, dass eine Betriebsaufspaltung nur dann anzunehmen ist, wenn der eigene Geschäftsbetrieb nur von untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 7.12.1984 – III R 91/81, BStBl. II 1985, 241).

**Besonderheiten bei gemeinnützigem Betrieb gewerblicher Art:** Wird ein gemeinnütziger BgA in eine Eigengesellschaft umgewandelt, wesentliche Betriebsgrundlagen aber bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts zurückbehalten, liegt kein Fall einer Betriebsaufspaltung vor (OFD Hannover v. 23.7.1998, FR 1998, 911). Unterhält hingegen die Eigengesellschaft neben ihrem ideellen Bereich bzw. Zweckbetrieb auch noch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dienen die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen auch Letzterem, liegen stpfl. Pachteinnahmen eines BgA vor (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 75). Dies gilt hingegen nicht bei hoheitlichen Hilfgeschäften, insbes. für den Fall, dass die verpachteten WG zum Hoheitsvermögen der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehören, da hierbei keine stpfl. Pachteinnahmen der Trägerkörperschaft, auch nicht im Fall der Betriebsaufspaltung, anfallen (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 71, 76).

#### 58 4. Verpachtung eines Gewerbebetriebs

Für die Verpachtung eines Gewerbebetriebs ist es erforderlich, dass eine sog. qualifizierte Verpachtung erfolgt, dh. der Verpächter hat die WG zu überlassen, die die wesentlichen Grundlagen des Betriebs ausmachen, so dass der Pächter

ohne größere Vorkehrungen einen Gewerbebetrieb ausüben kann (BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; v. 11.7.1990 – II R 33/86, BStBl. II 1990, 1100; hinsichtlich der Verpachtung von U-Stadtbahn-Anlagen vgl. FinMin. NRW v. 11.3.1993, KStHA 1995, H 4/18: Betriebsaufspaltung). Wird ein Betrieb veräußert, aber ein Grundstück zurückbehalten und an den Erwerber verpachtet, liegt keine Betriebsverpachtung vor (BFH v. 22.7.1962 – I 136/62 U, BStBl. III 1964, 559).

### 5. Verpachtung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs

59

Ist Gegenstand der Verpachtung ein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb, wird hierdurch kein BgA gem. Abs. 1 begründet (R 6 Abs. 6 Satz 3 KStR 2004). Allerdings sind Einkünfte aus einer land- oder forstwirtschaftlichen Tätigkeit, die im Rahmen eines BgA anfallen, als Bestandteil der gewerblichen Einkünfte stpfl. (R 6 Abs. 6 Satz 4 KStR 2004).

### 6. Verpachtung eines Hoheitsbetriebs

60

Die Verpachtung eines Hoheitsbetriebs begründet ebenfalls keinen BgA gem. Abs. 4 (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 43; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 61; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 96, 111; FinMin. Ba.-Württ. v. 25.2.1987, StEK KStG 1977, § 4 Nr. 18; FG Brandenb. v. 15.4.2002, EFG 2002, 1124, rkr.). Vgl. im Übrigen Anm. 140 „Anschlagssäulen/Anschlagstellen auf öffentlichen Plätzen“, „Apotheken“, „Aufzugsanlage“, „Besichtigungsbetriebe“, „Campingplatz“, „Freizeitpark“, „Gastwirtschaft“, „Kiesgrube“, „Rechteüberlassung/Rechteinräumung“, „Sportpark“, „Vermietung von Räumen“.

## II. Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts

61

Die Verpachtung einzelner WG (zB Räume ohne Inventar) ist grds. dem Bereich der nicht stbaren Vermögensverwaltung zuzuordnen und begründet keinen Verpachtungs-BgA (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 64). Dies gilt nicht, wenn die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung gegeben sind. Werden einzelne WG vermietet oder verpachtet, die in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem ebenfalls verpachteten BgA stehen, kommt eine isolierte Beurteilung der Überlassungsvorgänge nicht in Betracht, sondern die unterschiedlichen Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen bilden einen einheitlichen BgA (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 105; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 95). Bei Verpachtung nur einzelner Gegenstände ist auch dann kein Fall des Abs. 4 gegeben, wenn mit dem Pächter ein sog. Öffentlichkeitsvertrag geschlossen wird, durch den der Pächter dem Verpächter gegenüber bestimmte, auf die Öffentlichkeit bezogene Pflichten übernimmt (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 32).

Zur Zusammenfassung verpachteter Betriebe vgl. Anm. 84.

Einstweilen frei.

62–64

## B. Abgrenzung zur Veräußerung und Aufgabe von Betrieben gewerblicher Art

65

### I. Veräußerung eines Betriebs gewerblicher Art

Ein Gewinn aus der Veräußerung eines BgA an einen Dritten oder der Aufgabe des BgA unterliegt nach den allgemeinen Grundsätzen der KSt.; eine Ausnahmeregelung im Hinblick auf die Veräußerung gemeindeeigener Elektrizitätsanlagen (hälftiger Erlass) ist mit Ablauf des 30.6.1996 aufgehoben worden (BMF v. 30.4.1996, BStBl. I 1996, 695).

Werden WG anlässlich der Veräußerung eines BgA mit veräußert, kommt es, ohne dass es eines besonderen, ausdrücklichen Beschlusses der juristischen Person des öffentlichen Rechts oder des BgA bedarf, zu einer Überführung dieser WG in das allgemeine Hoheitsvermögen der Trägerkörperschaft, wobei die WG anschließend einem anderen BgA zugeführt werden können (R 33 Abs. 4 Sätze 1 und 2 KStR 2004); die Verpachtung zurückbehaltener einzelnen Gegenstände an den Erwerber des Betriebs führt nicht zu einer Betriebsverpachtung iSd. Abs. 4 (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 348). Die stillen Reserven der zurückgehaltenen WG sind steuerwirksam aufzudecken bzw. ein Gewinn ist zu realisieren, unabhängig davon, ob sie in den allgemeinen Vermögensbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts fallen oder in einen anderen BgA überführt werden (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 174), es sei denn, die verbleibenden WG bilden ihrerseits einen BgA (BFH v. 22.7.1964 – I 136/62 U, BStBl. III 1964, 559; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 116; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 63) Eine fehlerhafte buchmäßige Behandlung ist zu korrigieren, wobei hierfür die Grundsätze der vGA heranzuziehen sind (so auch DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 116), da das Vermögen des BgA unentgeltlich auf die Trägerkörperschaft übergeht. Zur Vermeidung der vGA bietet sich eine stl. anzuerkennende entgeltliche Veräußerung der WG an die Trägerkörperschaft an.

Zur Einbringung eines BgA in eine Eigengesellschaft oder eine andere KapGes. nach dem UmwStG vgl. HÖLZER, Der Gemeindehaushalt 2003, 57; ORTH, DB 2007, 419.

Grundlegend zur steuerneutralen Zusammenfassung kommunaler BgA, insbes. bei Vermögensübertragungen von einem BgA auf einen anderen BgA derselben Trägerkörperschaft, ELICKER, KommJur. 2006, 408 und BAUSCHATZ/STRAHL, DStR 2004, 489.

66

### II. Aufgabe eines Betriebs gewerblicher Art

Zur Aufdeckung stiller Reserven bzw. zur Gewinnrealisierung kommt es auch bei der Aufgabe des BgA oder bei einer derartigen Einschränkung seiner Tätigkeit, dass der Verlust der wirtschaftlichen Selbständigkeit die Folge ist (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 349; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 98; SCHÖNWALD, StStud. 2002, 250, wobei STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 63 auch den Übergang eines BgA zum Hoheitsbetrieb als Betriebsaufgabe ansehen). Die Aufgabe eines Verpachtungsbetriebs in der Weise, dass die Betriebsaufgabe erklärt wird und zukünftig Einkünfte aus VuV erzielt werden, ist nicht möglich, da die Verpachtung immer eine Fortführung des BgA darstellt und im Gegensatz zur Betriebsverpachtung bei natürlichen Personen eine Aufgabekerklärung bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts nicht in Betracht kommt (BFH v. 13.11.1963 –

GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124; v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 98). Stattdessen ist nur die Einstellung der Verpachtungstätigkeit oder die Veräußerung möglich (BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 63, 118; H 8 „Aufgabe des Verpachtungsbetriebs“ KStH 2006). Daher besteht nicht die Option, das Vermögen des verpachteten BgA dem gewerblichen Bereich durch Entwidmung zu entnehmen und unter Aufdeckung stiller Reserven in den stl. unbeachtlichen Bereich des allgemeinen Verwaltungsvermögens zu überführen (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 63).

Ein Rückfall in den allgemeinen Vermögensbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts – ohne ausdrückliche Beschlussfassung – erfolgt auch bei einer bloßen Nutzungsänderung (zB hoheitliche statt bisher betriebliche) und damit einhergehender Änderung der Vermögenszuordnung; diese Sachlage ist ebenfalls nach den Grundsätzen der vGA zu würdigen (BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 119).

Erbt eine juristische Person des öffentlichen Rechts BV einer natürlichen Person und führt sie den Betrieb als BgA fort, kommt eine Fortführung der Buchwerte gem. § 6 Abs. 3 EStG in Betracht, da die stillen Reserven bei der Körperschaft des öffentlichen Rechts erhalten bleiben (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509). Wird hingegen von der natürlichen Person land- oder forstwirtschaftliches Vermögen an die Körperschaft des öffentlichen Rechts vererbt, kommt es zu einer Betriebsaufgabe in der Person des Erblassers, da ein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb kein BgA sein kann (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 176).

Einstweilen frei.

67–69

## Erläuterungen zu Abs. 5: Hoheitsbetriebe

### A. Der Begriff „Hoheitsbetrieb“ (Abs. 5 Satz 1)

#### I. Grundsätzliche Abgrenzungsfragen

70

Die juristische Person des öffentlichen Rechts wird gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 mit den von ihr unterhaltenen BgA zur KSt. herangezogen, während die hoheitliche Betätigung nicht zur Steuersubjektfähigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts und damit nicht zur unbeschränkten KStPflicht führt. Die entsprechende Abgrenzung der wirtschaftlichen Betätigung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts von der Ausübung öffentlicher Gewalt ergibt sich bereits aus der Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 6, die durch § 4 Abs. 1 erläutert wird. Die Begriffe „BgA“ und „Hoheitsbetrieb“ schließen sich wesensmäßig gegenseitig aus (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 117; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 40).

**Überwiegende Ausübung öffentlicher Gewalt:** Dem Vorbehalt des Abs. 5 Satz 1 kommt insoweit eigenständige Bedeutung zu, als er eine Abgrenzung in den Fällen sicherstellen soll, in denen Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur teilweise der Ausübung öffentlicher Gewalt und im Übrigen wirtschaftlichen Tätigkeiten dienen (BTDruks. 7/1470, 336). Daher

bestimmt Abs. 5 Satz 1, dass ein Hoheitsbetrieb auch dann gegeben ist, wenn eine tätigkeitsbezogene Einrichtung Elemente sowohl einer hoheitlichen als auch einer wirtschaftlichen Betätigung aufweist, die hoheitliche Zweckbestimmung jedoch überwiegt; Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist deshalb – auch unter Berücksichtigung der Intention des Gesetzgebers – die Regelung der Überwiegensfälle, nicht hingegen die Begründung eines zusätzlichen negativen Tatbestandsmerkmals für den Begriff des BgA iSd. Abs. 1; dennoch wird Abs. 5 Satz 1 zum Zweck der negativen Abgrenzung vom Begriff des BgA gem. Abs. 1 und damit als Ausschlussstatbestand geprüft (BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; v. 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410).

**Tätigkeitsbezogene Wettbewerbsrelevanz:** Für die Abgrenzung von Hoheitsbetrieb und BgA kommt es nicht auf die Rechtsbeziehungen zwischen Abnehmern und Betrieb an. Entscheidend ist vielmehr, welchem Bereich die Tätigkeit von ihrem Inhalt her tatsächlich und technisch zuzurechnen ist und ob sich die öffentliche Hand in wettbewerbsrelevanter Art und Weise in einem Bereich betätigt, in dem auch private Anbieter auftreten (BFH v. 30.11.1989 – I R 79–80/86, BStBl. II 1990, 452; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 111). Dabei ist ausgehend von den tragenden Grundgedanken für die unterbleibende Besteuerung des Hoheitsbetriebs (Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, Grundsatz der Wettbewerbsneutralität) dieser auf solche staatlichen Tätigkeiten zu beschränken, mit denen die öffentliche Hand nicht in Wettbewerb zu privaten Unternehmern tritt bzw. treten kann (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 109, 110; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 121). Insoweit wird der Begriff „Hoheitsbetrieb“ im Steuerrecht enger gefasst als im allgemeinen Verwaltungsrecht (BFH v. 15.3.1972 – I R 232/71, BStBl. II 1972, 500; v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 121), wobei die Beurteilung der Tätigkeit dem Wandel der rechtl., wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse unterliegen kann (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 126; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 121; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 109).

Zur Verpachtung eines Hoheitsbetriebs, vgl. Anm. 60.

## II. Tatbestandsmerkmale

### 1. Ausübung öffentlicher Gewalt

#### 71 a) Begriffsgrundlagen

Der Begriff der „Ausübung öffentlicher Gewalt“ wird zwar in Abs. 5 Satz 1 nicht explizit definiert, jedoch sind verschiedene einzelne Merkmale entwickelt worden, die aber keine allgemein gültige Formel zur Abgrenzung des nicht stbaren Hoheitsbetriebs von dem stpfl. BgA bilden, sondern lediglich Teil eines nach den Umständen des konkreten Einzelfalls zu beurteilenden Gesamtbilds sein können (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 121; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 40; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 108).

**Eigentümliche und vorbehaltene Aufgaben:** Ausübung öffentlicher Gewalt liegt grundsätzlich dann vor, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts eine Tätigkeit wahrnimmt, die ihr eigentümlich und vorbehalten ist (BFH v. 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866; v. 23.10.1996 – I R 1–2/94, BStBl. II 1997, 139; v. 7.12.1999 – I B 136/98, BFH/NV 2000, 894; H 9 „Ausübung öffentlicher Gewalt“ KStH 2006; kritisch ALTHEOFER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 677). Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit landesgesetzlicher Regelungen müssen

diese Kriterien für den gesamten Geltungsbereich des KStG und des GewStG nicht einheitlich beantwortet werden, so dass die Entscheidung, ob ein Hoheitsbetrieb gegeben ist oder nicht, je nach Bundesland unterschiedlich beurteilt werden kann (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 127; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 40; Schreiben des Dt. Städtetags v. 19.7.2005, ZKF 2005, 229 betr. Krematorien; zu divergierenden Entscheidungen unter Beachtung des Landesrechts aus der Rspr.: BFH v. 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410; v. 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501; vgl. im Übrigen Anm. 140 „Krematorien“, „Schlachthöfe“).

Kennzeichnend ist die Erfüllung öffentlich-rechtl. Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind, staatlichen Zwecken dienen und nicht in gleicher Weise von Privatunternehmen ausgeübt werden (H 9 „Ausübung öffentlicher Gewalt“ KStH 2006; BFH v. 21.11.1967 – I 274/64, BStBl. II 1968, 218; v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910). Diese Voraussetzung ist insbes. dann erfüllt, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist (R 9 Abs. 1 Satz 1 KStR 2004; BFH v. 18.2.1970 – I R 157/67, BStBl. II 1970, 519; v. 2.7.1986 – I R 38/80, BFH/NV 1987, 810). Ein Handeln im Bereich der Pflicht- oder Sollaufgaben der juristischen Person des öffentlichen Rechts ist ein wesentliches Indiz für einen Hoheitsbetrieb, während im Bereich der Kanaufgaben sehr wohl ein BgA begründet werden kann (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 108). Allein die Zuweisung von Tätigkeiten durch Gesetz, RechtsVO oder aufgrund Gewohnheitsrecht genügen nicht zur Behauptung eines Hoheitsbetriebs, sondern es sind stets ergänzend die konkrete Aufgabenzuweisung sowie die Verwirklichung der Funktion durch hoheitliche oder privatwirtschaftliche Mittel zu prüfen (BFH v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 123). Die Tatsache, dass die Leistungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts ohne Annahmewang erfolgen, steht der Annahme eines Hoheitsbetriebs ebenso wenig entgegen wie die Verwendung privatrechtl. Mittel (BFH v. 7.12.1965 – I 319/62 U, BStBl. III 1966, 150; v. 21.11.1967 – I 274/64, BStBl. II 1968, 218; v. 23.10.1996 – I R 1–2/94, BStBl. II 1997, 139; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 120).

Wird die juristische Person des öffentlichen Rechts in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig, bedient sich aber zur Erfüllung ihrer Pflichten Dritter, ist danach zu unterscheiden, ob die Aufgabe mit pflichtbefreiender Wirkung übertragen wird oder nicht. Kommt eine Entledigung nicht in Betracht, sind die Dritten, die auch Personen des Privatrechts sein können, Erfüllungsgehilfen bzw. Verwaltungshelfer, so dass die Betätigung des Dritten der juristischen Person des öffentlichen Rechts zugerechnet wird. Beispielsfälle hierfür sind § 3 Abs. 2 AbfG und § 16 Abs. 1 KrW-/AbfG; vgl. hierzu BFH v. 23.10.1996 – I R 1–2/94, BStBl. II 1997, 139; zur Abwasserbeseitigung: FG Sachs. v. 29.6.2001, EFG 2001, 1577, rkr. Keine Entscheidung des BFH liegt bisher zu dem Aspekt vor, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts die Aufgabe mit befreiender Wirkung auf Dritte delegieren kann, zB im Fall des § 16 Abs. 2 KrW-/AbfG (vgl. BFH v. 2.12.1999 – V B 81/99, BFH/NV 2000, 403; v. 28.2.2002 – V R 19/01, BStBl. II 2003, 950; ausführlich zu der Gesamthematik DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 124 f.; DAMAS, DSStZ 2005, 145).

**Öffentlich-rechtliche Ausgestaltung der Tätigkeit:** Die Ausübung öffentlicher Gewalt muss sich nicht in hoheitlicher Form vollziehen; allerdings ist in dem Rückgriff auf privatrechtl. Formen ein Indiz für eine nicht hoheitliche Tätigkeit zu sehen. Andererseits stellt eine öffentlich-rechtl. Ausgestaltung ein erhebliches Anzeichen für einen Hoheitsbetrieb dar; der Umstand, dass eine Tä-

tigkeit in den klassischen Handlungsformen des öffentlichen Rechts (zB Verwaltungsakt, Gebühr) erfolgt, ist allenfalls ein notwendiges, aber kein hinreichendes Kriterium für die Annahme hoheitlichen Handelns (BFH v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; HÜTTEMANN, FR 2009, 308); so kann auch ein BgA vorliegen, wenn sich die juristische Person des öffentlichen Rechts mittels einer Benutzersatzung der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient (BFH v. 10.12.1992 – V R 3/88, BStBl. II 1993, 380). Letztendlich maßgeblich ist jedoch nicht die Form, sondern der Wesensgehalt des mit der Tätigkeit verfolgten Zwecks und der sich nach dem Gesamtbild ergebende Inhalt der Betätigung (BFH v. 21.11.1967 – I 274/64, BStBl. II 1968, 218; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 124).

## 72 b) Auslegungsmerkmale

Bei der Auslegung des Begriffs der „Ausübung öffentlicher Gewalt“ sind folgende Merkmale einzubeziehen:

**Wettbewerbsrelevanz der Betätigung:** Übernimmt die öffentliche Hand in größerem Umfang Aufgaben, wie sie auch Privatpersonen ausüben, und tritt sie dadurch – auch ungewollt – in einen tatsächlichen oder potentiellen (BFH v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; v. 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866; v. 23.10.1996 – I R 1–2/94, BStBl. II 1997, 139) Wettbewerb zur privaten Wirtschaft, dh. liegt eine wettbewerbsrelevante wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand vor, die sich ihrem Inhalt nach nicht wesentlich von derjenigen eines privaten Unternehmens unterscheidet, ist ihr diese nicht mehr eigentümlich und vorbehalten und damit keine hoheitliche Tätigkeit, selbst wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts gesetzlich zugewiesene Aufgaben erfüllt oder einer öffentlich- rechtl. Leistungsverpflichtung nachkommt.

H 9 „Ausübung öffentlicher Gewalt“ KStH 2006; BFH v. 21.11.1967 – I 274/64, BStBl. II 1968, 218; v. 28.1.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; v. 28.11.1991 – V R 95/86, BStBl. II 1992, 569; v. 23.10.1996 – I R 1–2/94, BStBl. II 1997, 139; v. 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410; v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; v. 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501.

Da es auf die potentielle Wettbewerbsbeeinträchtigung ankommt und keine aufgaben-, sondern eine tätigkeitsbezogene Betrachtungsweise zugrunde gelegt wird, ist es nicht erforderlich, dass die entsprechende Tätigkeit auch tatsächlich von privaten Unternehmen wahrgenommen wird. Entscheidend ist somit, ob private Wirtschaftsteilnehmer in gleicher Weise tätig werden könnten und ob eine unterschiedliche stl. Behandlung nachteilige Folgen für den Wettbewerb haben würde; eine Übertragung auf beliebige Unternehmer reicht allerdings für eine Wettbewerbssituation nicht aus (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 41; BFH v. 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501). Die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, muss real und darf nicht rein hypothetisch sein (HEGER, FR 2009, 301).

Umstritten ist die Frage, ob bei der Beurteilung eines potentiellen Wettbewerbs die konkreten lokalen Verhältnisse auf dem entsprechenden Markt zu berücksichtigen sind (so wohl BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431, und v. 29.10.2008 – I R 51/07, DStR 2008, 2470) oder eine abstrakt-generelle, länderübergreifende Sichtweise ohne Beachtung regionaler Besonderheiten (so EuGH v. 16.9.2008 – Rs. C-288/07, UR 2008, 816; BMF v. 27.11.2000, BStBl. I 2000, 1548 bzgl. Zweckbetrieb) zugrunde zu legen ist (offen gelassen bei HÜTTEMANN, FR 2009, 308). Sachgerecht dürfte der Vorschlag von HEGGER (FR 2009,

301) sein, die sich zwar im Grundsatz für eine länderübergreifende Betrachtung (auch zu anderen Mitgliedstaaten der EU) ausspricht, das Vorliegen eines BgA aber für den Fall verneint, dass die Tätigkeit ihrer Art nach lokal so begrenzt ist, dass keine (potentielle) Wettbewerbsbeeinträchtigung gegeben ist.

Ein Annahmepflicht des Leistungsempfängers aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung begründet zwar ein wesentliches Indiz für den hoheitlichen Charakter, dennoch ist auch im Bereich der Zwangs- und Monopolrechte maßgeblich, ob die hiermit ausgestattete juristische Person des öffentlichen Rechts in Ausübung öffentlicher Gewalt oder aber mit Wettbewerbsrelevanz privatunternehmerisch tätig wird (BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 129; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 123).

**Wesentliche Abgrenzungskriterien:** Eine ihrer Art nach privatunternehmerische Betätigung wird nicht dadurch zur Ausübung öffentlicher Gewalt, dass sie als Amtshilfe (vgl. Anm. 74) für den wirtschaftlichen Bereich einer anderen Behörde erfolgt oder sich die öffentliche Hand der Handlungsformen des öffentlichen Rechts bedient (H 9 „Beistandsleistung“ KStH 2006; BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; v. 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866; v. 10.12.1992 – V R 3/88, BStBl. II 1993, 380). Ein BgA und kein Hoheitsbetrieb ist ebenfalls anzunehmen, wenn das im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit vereinnahmte Entgelt als Gebühr bzw. Beitrag bezeichnet oder als öffentlich-rechtl. Abgabe erhoben bzw. nach öffentlich-rechtl. Vorschriften beigetrieben wird (BFH v. 18.8.1966 – V 21/64, BStBl. III 1967, 100; v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; v. 18.8.1988 – V R 18/83, BStBl. II 1988, 971; v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; v. 23.10.1996 – I R 1–2/94, BStBl. II 1997, 139).

**Beispiele für Hoheitsbetriebe:** Zu den Betrieben iSd. Abs. 5 können neben den typischen Hoheitsbetrieben (FinVerw., Zoll, Bundeswehr, Polizei, Sozialfürsorge) zB gehören (vgl. R 9 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004): Wetterwarten, Schlachthöfe in Gemeinden mit Schlachtzwang, Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Straßenreinigung und zur Abführung von Abwässern und Abfällen.

**Hoheitliche Hilfsgeschäfte:** Ebenfalls dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind die sog. Hilfsgeschäfte, es sei denn, diese Tätigkeiten entsprechen von Art und Ausmaß her denjenigen eines gewerblichen Unternehmens (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 117). Zu den Hilfsgeschäften zählt die Verwertung bzw. Veräußerung von Material oder Gegenständen aus dem hoheitlichen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts (R 9 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004; BMF v. 5.8.1975, BStBl. I 1975, 934). Für den An- und Verkauf von Dienstkraftfahrzeugen gilt dies auch dann, wenn die Veräußerung regelmäßig vor Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer erfolgt, wobei die Anzahl der vorgenommenen An- und Verkäufe unbeachtlich ist (R 9 Abs. 2 Sätze 2 und 3 KStR 2004). Hingegen stellt sich die entgeltliche Übernahme von Tätigkeiten zugunsten Dritter, zB das Ermitteln und Weiterleiten von Gewerkschaftsbeiträgen, selbst wenn hieraus Gewinne erzielt werden, als BgA dar.

Beispiele für hoheitliche Hilfsgeschäfte sind (vgl. hierzu: STRECK/ALVERMANN VII, § 4 Rn. 45): Verkauf von Büchern an ein Antiquariat durch die Bücherei eines Ministeriums, Kauf von Büromaschinen durch Inzahlunggeben von Altgeräten, Verkauf von Altpapier durch die Geschäftsstelle einer Justizbehörde, Gestattung der Benutzung des Amtstelefon durch Beamte gegen Bezahlung der Privatgespräche.

73 **2. Überwiegend hoheitliche Zweckbestimmung**

Lässt sich eine Tätigkeit nicht eindeutig dem hoheitlichen oder dem wirtschaftlichen Bereich zuordnen, ist nach Abs. 5 auf die überwiegende Zweckbestimmung der Tätigkeit abzustellen (R 6 Abs. 3 Satz 2 KStR 2004; BMF v. 5.8.1975, BStBl. I 1975, 934). Durch die Bezeichnung „Betrieb“ wird auf den tätigkeitsbezogenen Begriff der Einrichtung, nicht hingegen auf die juristische Person des öffentlichen Rechts insgesamt abgestellt (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Stellt sich daher die wirtschaftliche Betätigung einer im Übrigen hoheitlich tätigen juristischen Person des öffentlichen Rechts als eine von dieser abgrenzbare selbständige Tätigkeit dar, begründet sie – selbst bei organisatorischer Verbundenheit mit der hoheitlichen Betätigung – eine selbständige Einrichtung gem. Abs. 1, die bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zur KSt. heranzuziehen ist, so dass es auf das Überwiegen iSd. Abs. 5 gar nicht ankommt (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 137, 139 und 145). Eine getrennte Betrachtung kann dabei schon bei einem zeitlich abgrenzbaren Einsatz von Personal oder Sachmitteln für die einzelnen Tätigkeiten erfolgen (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 106; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 45; BMF v. 5.8.1975, BStBl. I 1975, 934). Besteht daher im Rahmen eines Hoheitsbetriebs auch ein BgA (zB Kantine, Verkaufsstelle, Erholungsheim), ist die juristische Person des öffentlichen Rechts insoweit kstpfl. (H 9 „Betrieb gewerblicher Art im Rahmen eines Hoheitsbetriebs“ KStH 2006; BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813).

Eine überwiegend hoheitliche Zweckbestimmung liegt nur vor, wenn die beiden Tätigkeitsbereiche derart ineinander greifen, dass eine genaue Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, wenn somit die wirtschaftliche Tätigkeit unlösbar mit der hoheitlichen Tätigkeit verbunden ist und eine Art Nebentätigkeit im Rahmen der einheitlichen, dem Wesen nach hoheitlichen Tätigkeit darstellt (H 6 „Überwiegende Zweckbestimmung“ KStH 2006; BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813, v. 17.3.2005 – I B 245/04, BFH/NV 2005, 1135). Ein weiteres Abgrenzungskriterium ist die Bedeutung der Erzielung von Einnahmen im Rahmen der Tätigkeit für die juristische Person des öffentlichen Rechts: bei vorrangiger Ausübung zwecks Einnahmeerzielung und vorrangigem Zweck der Zwangs- oder Monopolrechte zum Schutz vor wettbewerblicher Konkurrenz dient die Tätigkeit nicht mehr überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt, sondern ist wirtschaftlicher Natur (BgA), anders, wenn Einnahmeerzielung nur ein Nebenzweck ist (BFH v. 23.10.1996 – I R 1–2/94, BStBl. II 1997, 139; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 130). Hingegen ist die Erzielung von Überschüssen kein maßgebliches Kriterium zwecks Bestimmung des „Überwiegens“ (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 45).

74 **3. Besonderheit der Amtshilfe**

Die Zusammenarbeit der öffentlichen Hand wird häufig unter dem einheitlichen Begriff der „Amtshilfe“ bzw. – synonym – der „Beistandsleistung“ erfasst. Speziell für die stl. Würdigung ist jedoch zwischen folgenden Erscheinungsformen zu differenzieren:

**Amtshilfe** ieS gem. Art. 35 GG, § 4 VwVfG: danach leistet jede Behörde anderen Behörden auf Ersuchen ergänzende Hilfe. Dabei kann ein Amtshilfeersuchen erfolgen, wenn eine Behörde die Amtshandlung entweder aus rechtl. bzw. tatsächlichen Gründen nicht selbst oder nur mit wesentlich größerem Aufwand (Zweckmäßigkeitserwägung) vornehmen kann. Amtshilfe liegt danach nicht vor, wenn Behörden einander innerhalb eines bestehenden Weisungsverhältnisses Hilfe leisten oder die Hilfeleistung in Handlungen besteht, die der er-

suchten Behörde als eigene Aufgaben obliegen (vgl. § 4 Abs. 2 VwVfG). Die Amtshilfe i.e.S. ist daher nicht auf Dauer angelegt, sondern dient der Beseitigung punktueller Problemsituationen bei der ersuchenden Behörde.

**Kooperationen** in Form der Arbeitsteilung zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, speziell in Form der Organleihe, sind üblicherweise auf Dauer und auf Übernahme ganzer Aufgabenbereiche gerichtet. Es handelt sich idR um die Beleihung eines anderen Rechtsträgers mit Aufgaben, die dieser im eigenen Namen, aber unter Aufsicht der entleihenden juristischen Person des öffentlichen Rechts, wahrnimmt. Der entleihenden Behörde wird das Handeln der anderen Behörde zugerechnet.

**Erfüllungsgehilfe:** Das Handeln als Erfüllungsgehilfe ist dadurch gekennzeichnet, dass dieser Aufgaben oder Aufgabenteile im Auftrag seines Auftraggebers übernimmt und seine Leistung unmittelbar an den Auftraggeber, der selbst die eigentliche Ausgangsleistung vornimmt oder die Leistung für seinen Auftraggeber an den Endabnehmer erbringt.

**Beistandsleistung** ist die grundsätzliche Wahrnehmung von Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts durch eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts, und zwar sowohl zur Ausführung von hoheitlichen als auch wirtschaftlichen Aufgaben.

**Steuerrechtlich unterschiedliche Abgrenzung der Amtshilfe:** Es ergeben sich aufgrund dieser Differenzierung folgende Konsequenzen im Hinblick auf die Abgrenzung zwischen Abs. 1 und Abs. 5:

► *Nach Auffassung des BFH* (v. 1.4.1965 – V 131/62 U, BStBl. III 1965, 339; v. 6.7.1967 – V 76/64, BStBl. III 1967, 582; v. 12.12.1968 – V 213/65, BStBl. II 1969, 280; v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746) sind für die Einordnung als Amtshilfe i.S. Abs. 5 folgende Kriterien zu erfüllen:

Durch die Handlung müsse die Förderung öffentlich-rechtl. Ziele (Gegensatz: wirtschaftliche Ziele) verfolgt werden. Zudem dürfe die Handlung kein Ausfluss eines organisatorischen Unterordnungsverhältnisses (funktionell gleichartige juristische Personen des öffentlichen Rechts) sein. Des Weiteren müsse die Beistand leistende juristische Person des öffentlichen Rechts hierzu ohne Beeinträchtigung ihres eigenen Aufgabenkreises in der Lage sein und danach trachten, die Aufgaben der anderen Behörde auf deren Ersuchen zu erleichtern. Der Würdigung als Amtshilfe stehe auch nicht entgegen, dass die ersuchte juristische Person des öffentlichen Rechts gegen Erstattung der Selbstkosten bzw. eines angemessenen Auslagenersatzes tätig werde. Auch könnten im Zusammenhang mit der eigentlichen hoheitlichen Tätigkeit rein mechanische Beistandsleistungen erbracht oder Teilaufgaben bzw. Hilfsgeschäfte übernommen werden, die für sich gesehen nicht hoheitlicher Natur sind. Unschädlich sei es auch, wenn sich die ersuchte Behörde vom Aspekt der besseren Rentabilität ihrer technischen Einrichtungen leiten lasse, sofern diese Erwägung nicht überwiege. Selbst die gemeinschaftliche Erfüllung einer hoheitlichen Aufgabe durch mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts stelle eine Amtshilfe dar, sogar dann, wenn die erforderlichen Vereinbarungen in den Formen des Privatrechts getroffen werden. Andererseits werde eine privatunternehmerische Betätigung nicht dadurch zur Ausübung öffentlicher Gewalt, dass sie als Amtshilfe für den wirtschaftlichen Bereich einer anderen Behörden erfolgt oder sich die öffentliche Hand der Handlungsformen des öffentlichen Rechts bedient (H 9 „Beistandsleistung“ KStH 2006; BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; v.

14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866; v. 10.12.1992 – V R 3/88, BStBl. II 1993, 380; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 202).

► *Die FinVerw.* (FinMin. NRW v. 7.11.1984, DB 1984, 2435; OFD Rostock v. 21.11.2002, DSStZ 2003, 129) nimmt eine Amtshilfe iSd. Abs. 5 nicht nur dann an, wenn eine Tätigkeit von der übernehmenden juristischen Person des öffentlichen Rechts neben ihren eigenen Aufgaben – zB zur besseren Auslastung – mit übernommen wird, sondern auch dann, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts allein zur Übernahme und rationelleren Ausführung solcher Tätigkeiten von mehreren Trägerkörperschaften errichtet wird. Die Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts stelle bei der Beistand leistenden juristischen Person des öffentlichen Rechts eine hoheitliche Tätigkeit dar, insbes. dann, wenn die beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts die Ausführung der hoheitlichen Aufgaben in den hierzu erforderlichen Vereinbarungen entsprechend regeln. Dabei sei es unschädlich, wenn sich die Beistandsleistung nicht auf die hoheitliche Aufgabe insgesamt, sondern auf Teilaufgaben oder Hilfsgeschäfte beziehe, die für sich gesehen keinen hoheitlichen Charakter hätten; auch bei dieser Sachlage bleibe der hoheitliche Charakter der Beistandsleistung erhalten, so dass insoweit keine isolierende Betrachtung vorzunehmen sei. Beistandsleistungen in Form der Wahrnehmung von wirtschaftlichen Aufgaben einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts begründeten hingegen bei der Beistand leistenden juristischen Person des öffentlichen Rechts einen BgA gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Abs. 1.

► *Schrifttum:* Die weite Auslegung des Begriffs der „Amtshilfe“ iSd. Abs. 5 durch die FinVerw. wird nicht nur seitens des Bundesrechnungshofs in seinem „Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts“ v. 2.11.2004 (BTDrucks. 15/4081) scharf kritisiert und sogar als „rechtswidrig“ bezeichnet, sondern hat auch im Schrifttum zu heftiger Kritik geführt (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 140; LEIPPE, ZKF 2005, 102, 141; MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314): nach der dort vertretenen sog. „isolierenden Betrachtungsweise“ könne nur eine qualitativ hoheitliche Tätigkeit Gegenstand einer hoheitlichen Beistandsleistung sein, während eine Aufgabenwahrnehmung, die ohne Weiteres auch von fremden Dritten erbracht werden kann, nicht darunter erfasst werden soll, so dass mit der Auslagerung dieser ihrem Charakter nach nicht hoheitlichen Tätigkeit bei der übernehmenden juristischen Person des öffentlichen Rechts ein BgA begründet werde. Zu Recht wird beanstandet, dass bei der Betrachtungsweise der FinVerw. der speziell im Rahmen des § 4 maßgebliche Wettbewerbsaspekt nicht ausreichend genug gewürdigt werde. Da die Privilegierung der öffentlichen Hand ausschließlich aus der hoheitlichen Ausgestaltung einer Leistung gegenüber dem Bürger resultiere, könne bei Sachverhalten, die auch von gewerblichen Unternehmen vorgenommen werden können, diese Bevorzugung nicht mehr aufrecht erhalten werden, so dass es insoweit an einer hoheitlichen Beistandsleistung fehle.

Unabhängig vom dem zuvor skizzierten Meinungsstreit dürfte festzuhalten sein, dass auf Dauer angelegte Kooperationen nicht dem Begriff der „Amtshilfe“ unterfallen und das Handeln eines Erfüllungsgehilfen als gewerbliche Betätigung und damit als BgA anzusehen ist, da die eingeschaltete juristische Person des öffentlichen Rechts idR gegen Entgelt und ohne ihr zugewiesene hoheitliche Aufgaben handelt.

Zur ustl. Behandlung zwischenbehördlicher Leistungsverrechnungen vgl. Fin-Min. Hess. v. 13.12.2006, UR 2007, 661.

## B. Zwangs- und Monopolrechte (Abs. 5 Satz 2)

75

Nach Abs. 5 Satz 2 reichen für die Annahme eines Hoheitsbetriebs Zwangs- oder Monopolrechte der juristischen Person des öffentlichen Rechts für sich allein nicht aus. Denn diese bezwecken, die juristische Person des öffentlichen Rechts vor Konkurrenz zu schützen und ihr die Einnahmen aus der Tätigkeit zu sichern, die Betätigung dient dann nicht mehr überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt (BFH v. 23.10.1996 – I R 1–2/94, BStBl. II 1997, 139; Gosch/HEGER, § 4 Rn. 112). Insoweit greift der Gesetzgeber mit dieser Regelung klarstellend und allgemeingültig eine Aussage des BFH (v. 18.2.1970 – I R 157/67, BStBl. II 1970, 519) auf, der zu öffentlich-rechtl. Versicherungsanstalten mit Zwangs- oder Monopolrechten betont hatte, dass der Annahmewang lediglich ein bedeutsames Anzeichen für einen Hoheitsbetrieb darstelle, die Annahme eines BgA jedoch nicht schlechthin ausschließe (BTDrucks. 7/1470, 337). Insofern ist auch bei einem bestehenden Anschluss- oder Benutzungszwang für die Abgrenzung im Rahmen von § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 letztlich entscheidend, ob die mit einer Monopolstellung ausgestattete juristische Person des öffentlichen Rechts in Ausübung öffentlicher Gewalt oder aber privatunternehmerisch tätig wird (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 120). Ein spezielles Beispiel hierfür ist die Regelung des Abs. 3: Versorgungsbetriebe iWSt, die häufig mit Zwangsrechten (Anschluss- und Benutzungszwang) ausgestattet sind, werden aus Gründen der Wettbewerbsneutralität gleichwohl als kstpfl. BgA erfasst.

Einstweilen frei.

76–79

## Erläuterungen zu Abs. 6: Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

### A. Grundlagen und Möglichkeiten der Zusammenfassung

80

Der Grund für die Einfügung eines neuen Abs. 6 in § 4 ist darin zu sehen, dass für die bisherigen, allgemein anerkannten Grundsätze zur Zusammenfassung von BgA bisher keine gesetzliche Grundlage bestand, sondern deren Fixierung auf Entscheidungen der Rspr., Ansichten im strechtl. Schrifttum und insbes. Anweisungen der FinVerw. beruhte. Um weiterhin eine Zusammenfassung von BgA nach diesen Maximen zu ermöglichen, vor allem für Zwecke der Verlustverrechnung, sind diese nunmehr erstmalig durch das JStG 2009 in das KStG übernommen worden, was Rechtssicherheit schafft (so auch die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/10189). Abs. 6 ist ab VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 1 idF des JStG 2009).

**Nicht im Gesetzgebungsverfahren umgesetzte Vorschläge:** Nach dem Gesetzentwurf der BReg. v. 2.9.2008 (BTDrucks. 16/10189) war noch vorgesehen, die Fallgruppe der „engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung“ von der Normierung auszunehmen, stattdessen sollte Abs. 3 ausdrücklich um den Hauptanwendungsfall des „öffentlichen Badebetriebs“ erweitert werden. Hiervon ist letztendlich Abstand genommen worden und es ist trotz der bestehenden Bedenken wegen des administrativen Aufwands und der Streit-

anfälligkeit dieser Fallgruppe die entsprechende Kodifikation in Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 erfolgt.

Für die unterbliebene Aufnahme des „öffentlichen Badebetriebs“ in den Katalog des Abs. 3 sind zudem EU-beihilferechtl. Erwägungen von Bedeutung gewesen: Denn wenn diese noch im RegE (BTDrucks. 16/10189, 108) vorgesehene Überlegung realisiert worden wäre, während die bisherige steuerwirksame Verlustverrechnung zwischen Versorgungs- und anderen, nicht in Abs. 3 aufgeführten Betrieben davon abhängen sollte, dass eine enge wirtschaftlich-technische Verflechtung vorliegt, wäre es durch die oberhalb skizzierte Neufassung des Abs. 3 nicht mehr darauf angekommen und im Gegenzug diese Voraussetzung für andere öffentliche Betriebe und Eigengesellschaften grundsätzlich abgeschafft worden. Da die vorgesehene Einbeziehung öffentlicher Bäder in den Verlustausgleich durch schlichte Aufnahme in den Katalog des Abs. 3 angesichts der Existenz privater Konkurrenz aber Einfluss auf den Gemeinsamen Markt haben könnte und damit den Tatbestand einer Neubehilfe gem. Art. 1c der VO (EG) Nr. 659/1999 erfüllt hätte, wurde auf die Umsetzung dieser angeordneten Gesetzesänderung verzichtet (vgl. Beschlussempfehlung des FinAussch., BTDrucks. 16/11055, 75).

Eingehend diskutiert wird bereits kurz nach der Verabschiedung der Neuregelung, ob diese mit europäischem Beihilferecht in Einklang steht. Dabei wird insbes. vorgebracht, dass die in Abs. 6 festgeschriebene Möglichkeit, weiterhin Dauerverlustbetriebe iSd. § 8 Abs. 7 mit gewinnträchtigen Tätigkeiten zu verrechnen, der öffentlichen Hand einen einseitigen Wettbewerbsvorteil verschaffe und insoweit dem Ziel der Neutralität des Steuerrechts widerspreche. Unterschiedliche Ansichten werden in diesem Kontext zu dem Aspekt vertreten, ob es sich im Fall der Bejahung einer Beihilfe um eine „neue“ (so wohl HEGER, FR 2009, 301) oder „alte“ (so WEITEMEYER, FR 2009, 1; MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314; wohl auch HÜTTEMANN, DB 2007, 2508; HÜTTEMANN, FR 2009, 308) Beihilfe handelt. Die Tatsache, dass die bisherige Verwaltungspraxis nicht geändert, sondern durch den Gesetzgeber bestätigt wird, spricht – bei Annahme einer Europarechtswidrigkeit – für das Vorliegen einer „Bestands- = Altbeihilfe“, die kein Durchführungsverbot auslöst.

Da aufgrund der fiktiven Verselbständigung jedes einzelnen BgA ein Zusammenrechnen der Ergebnisse von verschiedenen BgA im Rahmen der Einkommensermittlung nicht in Betracht kommt und aus der Ablehnung einer Anwendung des § 64 Abs. 2 AO auf BgA zudem folgt, dass auch ein Verlustausgleich zwischen den einzelnen BgA ausgeschlossen ist (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 72; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 78), kommt der aufgrund Abs. 6 bestehenden Möglichkeit, mehrere BgA zu einem einheitlichen BgA zusammenzufassen, große Bedeutung zu. Hierin zeigt sich die grds. Befugnis der juristischen Person des öffentlichen Rechts, im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften die organisatorischen Maßnahmen hinsichtlich ihrer BgA so treffen zu können, wie sie es für zweckmäßig hält (BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFH/NV 2004, 1689), es sei denn, die Zusammenfassung, dh. die organisatorische Vereinigung in einem Betrieb, erfolgt ausschließlich oder überwiegend zum Zweck der Steuervermeidung (BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFH/NV 2004, 1689; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 21). Die Zusammenfassung ist erst ab dem Zeitpunkt des tatsächlichen Bestehens der Verflechtung beachtlich, so dass es nicht genügt, wenn diese erst geplant und später verwirklicht wird (BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 85; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 72).

Gründe für die Zusammenfassung zu einem einheitlichen BgA können Rationalisierungsmaßnahmen, die Herbeiführung einer zweckmäßigen Organisation oder stl. Überlegungen sein (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 141).

Ist die Zusammenfassung möglich, ist sie jedoch nicht zwingend, zusammengefasste BgA können auch wieder getrennt werden (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 21; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 74). Dabei kommt es zur Gewinnrealisierung (vgA) und Aufdeckung der stillen Reserven, sofern ein BgA anlässlich der Trennung diese Eigenschaft verliert, dh. nach der Trennung nicht mehr mehrere eigenständige BgA vorliegen, sondern Vermögensgegenstände an die Trägerkörperschaft zurückfallen; behalten die Betriebe die Eigenschaft als eigenständige BgA, erfolgt eine steuerneutrale Realteilung (FG Düss. v. 6.5.1970, EFG 1970,464, rkr.; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 21; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 74; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 201).

Die Fixierung der bisherigen Grundsätze in Abs. 6 bedeutet zugleich ein Verbot der Zusammenfassung der nicht von dieser Regelung erfassten BgA. Geschieht dies dennoch, enthält das KStG hierfür keine Regelung. Sachgerecht dürfte es sein, in diesem Fall jeden der verschiedenen BgA mit dem von ihm erzielten Ergebnis zu besteuern, während weitere Folgen, zB vGA, nicht zu ziehen sind (so auch DJPW/KRÄMER, Vor § 4 Rn. 7, 11; OFD Rheinland v. 21.8.2008, DB 2008, 2055).

#### **Kriterien zur Zulässigkeit eines Verbunds von Betrieben gewerblicher Art:**

Die Zusammenfassung von BgA in einer KapGes. – diese wird nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert (R 6 Abs. 7 KStR 2004) – ist grds. zulässig (BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFHE 207, 142; R 7 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004; OFD Frankfurt v. 19.4.1993, FR 1993,448; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 25). Dies gilt aber nicht für die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben, wenn diese als BgA nach den allgemeinen Grundsätzen *nicht* hätten zusammengefasst werden können (R 7 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004; zur zulässigen Zusammenfassung vgl. Anm. 80 ff.). Ob in diesen Fällen eine vGA vorliegt, beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalls (R 7 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004). Die v.g. Grundsätze gelten entsprechend bei der Zusammenfassung der Ergebnisse durch sonstige Gestaltungen, zB in Form der Organschaft (R 7 Abs. 2 Satz 4 KStR 2004). Die Zusammenfassung erfolgt nach § 20 UmwStG durch Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Dabei kann grds. eine steuerneutrale Buchwertfortführung erreicht werden (ELICKER, KommJur. 2006, 408; STRAHL, FR 2004, 72).

Keine gesetzliche Bestimmung findet sich zum einen zu der Variante der Zusammenfassung mehrerer BgA zu einem neuen (einheitlichen) BgA. Derartige Zusammenfassungen erfolgen zum Buchwert ohne Aufdeckung stiller Reserven, da die WG nicht auf einen anderen BgA übertragen, sondern die einzelnen Unternehmungen der jeweiligen BgA in dem zusammengefassten (nur) fortgeführt werden (so auch BINNEWIES, DB 2006, 465; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 200). Da eine gesetzliche Grundlage für die angenommene Steuerneutralität dieser Art von Zusammenfassung nicht existiert, auch nicht nach Kodifizierung der Zusammenfassung als solcher durch das JStG 2009, sollte ohne eindeutige Aussage der FinVerw. eine Absicherung dieser Handhabung im Wege der Einholung einer verbindlichen Auskunft erfolgen (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67).

Nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt ist darüber hinaus der Gesichtspunkt der „Kettenzusammenfassung“, dh. der Fall, dass zu einem zusammengefassten BgA ein weiterer BgA hinzukommt und mithin ein neuer BgA gebildet wird. Da

Abs. 6 vom Wortlaut her keine Spezifikation bzgl. einer zeitlichen Abfolge vorsieht, stellt sich die Frage nach der Erfassung auch temporal verzögerter Zusammenfassungen (neuer erweiterter BgA) durch diese Neuregelung. Im Fall der Bejahung könnten hierdurch Verbände als zulässig gestaltet werden, die unter Beachtung der Fallgruppen des Abs. 6 nicht originär zusammengefasst werden könnten (in diesem Sinne STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 15; ähnlich GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 72, wonach eine kettenförmige Struktur [Betrieb A mit Betrieb B, der mit Betrieb C verbunden ist] zulässig sein soll, sofern die oberhalb aufgezeigten grds. Voraussetzungen für eine Zusammenfassung jeweils zwischen zwei Kettenmitgliedern gegeben sind).

**Beispiel:** Ein Heizkraftwerk wird mit einem angrenzenden Parkhaus verbunden und der „neue“ BgA wird der Sparte „Wärmeversorgung“ zugeordnet. Ein weitergehender Verbund mit einem Badebetrieb wäre unter den Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 möglich, obwohl ein originärer Verbund der drei Teilbereiche nicht in Betracht käme, denn das Parkhaus (Verkehrsbetrieb) wäre zwar mit dem Wärmeversorger zusammenfassbar, nicht aber mit dem Badebetrieb.

Für die originäre Zusammenfassung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 wird gefordert, dass die Tatbestandsvoraussetzungen zwischen sämtlichen Betrieben einheitlich vorliegen, da terminologisch auf die Mehrheit der BgA Bezug genommen wird. Würde eine Einheitsbetrachtung bei zeitlich verzögerten Zusammenfassungen als zulässig erachtet, würden die in Abs. 6 abschließend aufgeführten Kriterien faktisch um eine zeitlich-organisatorische Komponente erweitert, die aber in dieser Norm nicht vorgesehen ist und im Übrigen, abhängig von der zeitlichen Abfolge der Verbundbildung, zu divergierenden Ergebnissen führen würde. Werden daher in einen bestehenden BgA-Verbund weitere Betätigungsfelder eingegliedert, ist für die Beurteilung der Zulässigkeit dieser Zusammenfassung auf den ursprünglich eigenständigen BgA abzustellen, dh. es ist zu prüfen, ob die BgA in der gewünschten Zusammenfassung insgesamt so hätten zusammengefasst werden können und daher zwischen allen betroffenen BgA eine entsprechende Verflechtung besteht, während hingegen eine Prüfung, ob der bisher zusammengefasste BgA nun mit dem neu hinzukommenden BgA zusammenfassbar ist, abzulehnen ist (so auch BRACKSIEK, FR 2009, 15; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; DJPW/KRÄMER, Vor § 4 Rn. 6).

**Beispiel:** Eine Kommune betreibt einen Bäder-BgA, einen Verkehrs-BgA und einen Stadtwerke-BgA. Zwischen dem Bäder-BgA und dem Stadtwerke-BgA wurde mittels eines Blockheizkraftwerks eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung geschaffen.

Wegen der Verflechtung sind der Bäder-BgA und der Stadtwerke-BgA zusammenfassbar gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2. Dies trifft auch auf den Stadtwerke-BgA und den Verkehrs-BgA gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 zu. Ausgeschlossen wäre aber nun eine Zusammenfassung der zusammengefassten BgA Bäder und Stadtwerke mit dem Verkehrs-BgA; ebenso wenig kommt eine Zusammenfassung der zusammengefassten BgA Stadtwerke und Verkehr mit einem hinzukommenden Bäder-BgA in Betracht, da die erforderliche Verflechtung „nur“ zu dem Stadtwerke-BgA besteht.

**Rechtsfolge der Zusammenfassung mehrerer Betriebe gewerblicher Art:** Der stl. Vorteil der Zusammenfassung besteht im sog. Verlustausgleich, dh. der Verlust eines BgA kann mit dem Gewinn eines anderen BgA verrechnet werden, mit der Folge, dass ein der KSt. unterliegender Gewinn gar nicht oder nur in geringerer Höhe entsteht.

Üblicherweise sind in der Vergangenheit die Zusammenfassungen von BgA, vor allem aufgrund einer „wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung“, durch Einholung einer verbindlichen Auskunft bei der FinVerw. abgesichert

worden. Da Abs. 6 die bisherige Verwaltungsauffassung festschreibt, dürften die bisher erteilten verbindlichen Auskünfte weiterhin Bestand haben (so auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67).

## **B. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art (Abs. 6 Satz 1)**

### **I. Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben gewerblicher Art** 81 **(Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)**

Die Zusammenfassung mehrerer gleichartiger BgA ist zulässig (s. auch die bisherigen Grundsätze R 7 KStR 2004 und H 7 „Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art“ KStH 2006). Entscheidend ist somit nicht eine etwaige Gleichwertigkeit bzw. Gleichzeitigkeit, sondern es kommt auf die gleiche „Art“ an. Dies gilt auch für die Zusammenfassung von gleichartigen Einrichtungen, die mangels Bedeutsamkeit keinen BgA darstellen, zu einem BgA, sowie für die Zusammenfassung solcher Einrichtungen mit BgA (R 7 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004). Gleichartig sind die Betätigungen nicht nur, wenn sie im gleichen Gewerbegebiet ausgeübt werden, sondern auch dann, wenn sie sich zwar unterscheiden, aber einander ergänzen (BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901; v. 11.2.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625). Auf die räumliche Nähe der zusammenzufassenden Betriebe kommt es nicht an (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 147; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 21).

### **II. Zusammenfassung von verschiedenartigen Betrieben aufgrund** 82 **enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung** **(Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)**

Verschiedenartige BgA können nur zusammengefasst werden, wenn zwischen diesen Betrieben nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht (H 7 „Nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art“ KStH 2004; BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240; v. 19.5.1967 – III 50/61, BStBl. III 1967, 510). Eines inneren funktionalen Zusammenhangs in der Weise, dass die Betriebe aufeinander angewiesen sind, bedarf es nicht (Aufgabe der früheren sog. Bäder-Rspr. durch BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240; v. 19.5.1967 – III 50/61, BStBl. III 1967, 510; v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; kritisch HOFFMEISTER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 700). Allerdings genügt nicht jede noch so kleine technisch-wirtschaftliche Verbindung, sondern die Verflechtung setzt eine sachliche Beziehung der jeweiligen Betätigungen in eines inneren wirtschaftlichen Zusammenhangs voraus, der nach den Anschauungen des Geschäftsverkehrs die Zusammenfassung zu einer wirtschaftlichen Einheit rechtfertigt (BFH v. 19.5.1967 – III 50/61, BStBl. III 1967, 510; v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511); aus dem bestimmungsgemäßen Wirtschaften eines Betriebs müssen sich gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben, die sich nicht allein auf eine subjektive Willensentscheidung gründen dürfen, sondern zwangsläufig entstehen, zB aufgrund chemischer oder physikalischer Vorgänge (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 87; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 163). Allein eine organisatorische Verbindung, zB einheit-

liche Leitung, Buchführung, Betriebsabrechnung, gemeinsamer Jahresabschluss oder gemeinsamer Einkauf, rechtfertigt noch nicht die Annahme eines engen wirtschaftlichen Zusammenhangs, diese organisatorischen Maßnahmen sind jedoch zur stl. Anerkennung der Zusammenfassung bei Vorliegen des Verflechtungstatbestands notwendig (BFH v. 11.2.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 84; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 142 f.). Eine räumliche Trennung hindert die Zulässigkeit der Zusammenfassung nicht.

**Beispielsfälle für zulässige Zusammenfassungen** (die nachfolgenden Entscheidungen sind zwar zur bisherigen, nicht kodifizierten Rechtslage ergangen, sind jedoch auch für die Rechtslage nach Einfügung des Abs. 6 weiterhin von Bedeutung):

- Schwimmbad und Wasserwerke (BFH v. 8.2.1966 – I 212/63, BStBl. III 1966, 287),
- Elektrizitäts-, Gas- und Wasserwerk mit Freibad (BFH v. 6.8.1962 – I 65/60 U, BStBl. III 1962, 450),
- Gas- und Wasserversorgung mit Tiefgarage (BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242),
- Heizkraftwerk mit Badebetrieb (BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240),
- Elektrizitäts- und Wasserwerk mit Hallenbad einschließlich Blockheizkraftwerk (BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; OFD Frankfurt v. 27.7.1995, DB 1995, 2094), es sei denn, dass Blockheizkraftwerk könnte auch ohne den Bäderbetrieb wirtschaftlich geführt werden (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 88),
- Wasser- und Fernwärmewerk mit Verkehrs- und Bäderbetrieb (BFH v. 19.5.1967 – III 50/61, BStBl. III 1967, 510),
- Fernheizwerk mit Fernheizwerk eines Freibades sowie Theatertiefgarage (BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511).

**Beispielsfälle für unzulässige Zusammenfassungen:**

- Wasser- und Elektrizitätsversorgung mit Solequelle, Mineral-Freibad und Gradierwerk (Hess. FG v. 6.11.2000, EFG 2001, 591, rkr.),
- Ratskellerverpachtung mit Kur- und Verkehrsverwaltung (BFH v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679),
- Bäckerei und Metzgerei (offen gelassen in BFH v. 11.2.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625),
- Gaststätte und Marktstandplätze (BFH v. 24.10.1961 – I 105/60 U, BStBl. III 1961, 552),
- Fernheizwerke, Theatertiefgarage und Industriegleisanlagen mit dem Eigenbetrieb „Verpackungsverordnung“ (BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511).

### 83 III. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art im Sinne des Absatzes 3 (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3)

Der Prüfung einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht bedarf es nicht, wenn Versorgungs-, Verkehrs-, Hafen- und Flughafenbetriebe einer Gemeinde, und zwar auch untereinander, zusammengefasst werden (H 7 „Nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art“

KStH 2006, BFH v. 10.7.1962 – I 164/59 S, BStBl. III 1962, 448; v. 6.8.1962 – I 65/60 U, BStBl. III 1962, 450; v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679; v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242). Dies wird damit begründet, dass diesen Versorgungsbetrieben iwS die einheitliche Aufgabe zukommt, Grundbedürfnisse der Bevölkerung mit lebenswichtigen Gütern zu sozial gerechten und tragbaren Bedingungen zu erfüllen.

Fraglich ist, ob die Zusammenfassung von Versorgungs- und Verkehrsbetrieben nach der Neuregelung aus Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 unter dem Aspekt der Gleichartigkeit (so BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240; v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242) oder – wie bisher – nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 (BgA gem. Abs. 3) herzuleiten ist. Besondere Bedeutung kommt dieser Fragestellung zu, wenn eine Zusammenfassung mit Versorgungs-/Verkehrsbetrieben beabsichtigt wird, die nicht dem Katalog des Abs. 3 unterfallen. Auch wenn die Tatbestände des Abs. 6 grundsätzlich alternativ nebeneinander stehen („oder“), ist Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 über den Verweis auf Abs. 3 und die damit bereits verbundene Erfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben als die speziellere Alternative anzusehen; hierfür spricht auch die Erwägung, dass es andernfalls im Hinblick auf die Zusammenfassung mit einem Bäderbetrieb nicht der Regelung in Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 bedurft hätte. Konsequenz ist, dass sich die Zusammenfassung von Versorgungs- und Verkehrsbetrieben nunmehr ausschließlich nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 beurteilt (so auch BRACKSIEK, FR 2009, 15; DJPW/KRÄMER Vor § 4 Rn. 6; aA WEITEMEYER, FR 2009, 1, die sich für eine Erfassung unter Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ausspricht).

#### IV. Besonderheiten bei verpachteten Betrieben gewerblicher Art

84

Ein BgA und ein Verpachtungs-BgA sowie mehrere Verpachtungs-BgA einer juristischen Person des öffentlichen Rechts können nur zusammengefasst werden, wenn es sich um gleichartige Betriebe handelt; dies gilt bei Verpachtungs-BgA auch dann, wenn die Betriebe an verschiedene Personen verpachtet sind (H 7 „Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art untereinander und mit anderen Betrieben gewerblicher Art“ KStH 2006). Angesichts des Ziels des Gesetzgebers, die bisherigen Verwaltungsgrundsätze gesetzlich festzuschreiben, ist davon auszugehen, dass durch die Regelung in Abs. 6 keine Änderung eingetreten ist (so auch DJPW/KRÄMER, Vor § 4 Rn. 8). Da es auf die Gleichartigkeit ankommt und nicht auf eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung, reichen allein die wirtschaftliche Ergänzung oder die Unterbringung in demselben Gebäude für eine Zusammenfassung von Verpachtungs-BgA bzw. eines BgA mit einem Verpachtungs-BgA nicht aus (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 98, 99). Zulässig ist auch die Zusammenfassung von verpachteten und selbstbewirtschafteten Betrieben gleicher Art (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 148; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 74). Die stl. Anerkennung der Zusammenfassung setzt aber voraus, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts die einzelnen Verpachtungen in ihrer Haushaltsführung, Verwaltung und Überwachung organisatorisch nicht eindeutig als mehrere Betriebe behandelt (H 7 „Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art untereinander und mit anderen Betrieben gewerblicher Art“ KStH 2006; BFH v. 24.6.1959 – I 213/58 U, BStBl. III 1959, 339).

## 85 C. Keine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben (Abs. 6 Satz 2)

Die Zusammenfassung von BgA mit Hoheitsbetrieben, die getrennt vorliegen oder getrennt werden können, ist stl. nicht zulässig (s. auch die bisherigen Grundsätze in H 7 „Betriebe gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben“ KStH 2006; BFH v. 10.7.1962 – I 164/59 S, BStBl. III 1962, 448; v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813).

86–99 Einstweilen frei.

## Anhang

### A. Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art

#### I. Grundlagen der Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art

##### 100 1. Gesonderte Einkommensermittlung

Grds. ist für jeden einzelnen BgA als Steuerobjekt das stl. Einkommen (positiv und negativ) getrennt zu ermitteln und die KSt. gesondert gegen die Trägerkörperschaft festzusetzen (H 33 „Steuerrechtssubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG“ KStH 2006). Dies führt bei BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu einer fiktiven Verselbständigung des Besteuerungsgegenstands (vgl. Anm. 7). Hierbei wendet die Rspr. den Grundsatz der Gleichstellung des BgA mit einer KapGes. an. Dabei wird der BgA (fiktiv) als KapGes. und die Trägerkörperschaft als deren Alleingesellschafterin angesehen.

BFH v. 12.10.1978 – I R 149/75, BStBl. II 1979, 192; v. 1.9.1982 – I R 44/78, BStBl. II 1982, 783; v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459; v. 10.7.1996 – I R 108–109/95, BStBl. II 1997, 230; v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; H 33 „Vereinbarungen“ KStH 2006.

Damit können zum einen analog zu den Zahlungsströmen zwischen einer KapGes. und deren Anteilseigner sowohl Leistungsbeziehungen zwischen dem BgA und der Trägerkörperschaft als auch Zahlungen, die durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlasst sind, anfallen. Während erstgenannte zu stl. BE und BA führen, handelt es sich bei letztgenannten idR um (verdeckte) Einlagen in den BgA bzw. (verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Trägerkörperschaft. Zum anderen können Leistungsbeziehungen zwischen den verschiedenen BgA einer juristischen Person des öffentlichen Rechts vorliegen.

Die gesonderte Einkommensermittlung führt im Ergebnis dazu, dass Verluste und Gewinne verschiedener BgA nicht miteinander verrechnet werden dürfen. Eine Ausnahme besteht nur im Fall einer stl. wirksamen Zusammenfassung (vgl. Anm. 80 ff.); hinsichtlich der Anwendung des kstl. Freibetrags gem. § 24 vgl. Anm. 8.

Sofern der BgA ein eigenständiges Rechtssubjekt ist, ist dieser selbst Steuerrechtssubjekt (vgl. Anm. 7). Im Rahmen der Einkommensermittlung bedarf es in diesem Fall keiner fiktiven Verselbständigung des Besteuerungsgegenstands.